

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



ANÁLISIS Y SÍNTESIS DE LOS CURSOS ESPECIALES DE GRADO

Realizado Por:

FUENTES ANA

LISS ROSA

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

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

PUERTO LA CRUZ, ABRIL 2009

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



ANÁLISIS Y SÍNTESIS DE LOS CURSOS ESPECIALES DE GRADO

ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD NRO. 8 (NIC 8): POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES Y NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA NRO. 5 (NIIF 5): ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA Y OPERACIONES DISCONTINUADAS

ANÁLISIS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA Y ASEGURAMIENTO ISAE 3000 (REVISADA): CONTRATOS DE ASEGURAMIENTO DISTINTOS DE AUDITORIAS Y REVISIONES DE INFORMACIÓN FINANCIERA HISTÓRICA (ANTIGUA NIA 100)

REALIZADO POR:

FUENTES ANA

LISS ROSA

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

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

PUERTO LA CRUZ, ABRIL 2009

INDICE GENERAL

INDICE GENERAL	III
RESOLUCION	VIII
DEDICATORIA	IX
AGRADECIMIENTO	X
PRESENTACIÓN	XI
OBJETIVOS	XII
GENERAL	XII
ESPECÍFICOS	XII
METODOLOGÍA	XIII
IMPORTANCIA	XIV
INTRODUCCIÓN	XI
PARTE I	XII
RESUMEN	XII
INTRODUCCION	XIV
CAPÍTULO I	17
EL PROBLEMA	17
1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	17
1.2 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN	20
1.2.1 <i>Objetivo General:</i>	20
1.2.2 <i>Objetivos Específicos</i>	20
1.3 JUSTIFICACIÓN E IMPORTANCIA	21
1.4 LIMITACIONES.....	23
CAPITULO II	24
MARCO TEÓRICO	24
2.1 ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN	24
2.2 BASES TEÓRICAS	24

2.2.1 Breve historia de la Contabilidad	24
2.2.2 ¿Qué es la Contabilidad?	25
2.2.3 Propósito de la Contabilidad	26
2.2.4 Creación de un Sistema Contable	27
2.2.5 Contaduría Pública	27
2.2.6 La contabilidad hoy, nuevas tendencias.....	29
2.2.7 Las Normas Contables	30
2.2.8 Algunos problemas de las Normas Contables.....	31
2.2.9 International Accounting Standards Board (IASB).....	33
2.3. DEFINICIÓN DE TÉRMINOS BÁSICOS	36
CAPÍTULO III.....	42
MARCO METODOLÓGICO	42
3.1 MODELO DE LA INVESTIGACIÓN	42
3.2 DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN.	42
3.2.1 Diseño de Investigación – acción.....	43
3.3 TIPO DE INVESTIGACIÓN.	43
3.4 PROCEDIMIENTOS DE RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN.....	44
CAPÍTULO IV	45
NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD NRO. 8 (NIC 8) POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES.....	45
4.1 NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD NRO. 8 (NIC 8) POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES.....	45
4.1.1 Texto original de la norma.....	45
4.1.2 Análisis de la norma.....	69
4.2. NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA NRO. 5 (NIIF 5) ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA Y OPERACIONES DISCONTINUADAS.....	75
4.2.1 Texto original de la norma.....	75
4.2.2 Análisis de la norma.....	118
4.2.3 Relación de la NIIF 5 con otras NIC's y NIIF's:	134
4.2.4 Caso práctico:	135
CAPITULO V	141

5.1 CONCLUSIONES.....	141
5.2 RECOMENDACIONES	143
BIBLIOGRAFÍA	145
METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSOS	147
PARTE II.....	152
RESUMEN	159
INTRODUCCIÓN	161
CAPITULO I.....	164
EL PROBLEMA	164
1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	164
1.2. INTERROGANTES	161
1.3. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN.....	162
<i>1.3.1 Objetivo General.....</i>	<i>162</i>
<i>1.3.2 Objetivos Específicos.....</i>	<i>162</i>
1.4 JUSTIFICACIÓN E IMPORTANCIA	163
1.5 LIMITACIONES.....	164
CAPITULO II	165
MARCO TEÓRICO	165
2.1 ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN	165
2.2 BASES TEÓRICAS	167
2.2.1 <i>Reseña histórica de la Auditoría</i>	<i>167</i>
2.2.2 <i>Auditoría.....</i>	<i>169</i>
2.2.3 <i>Tipos de Auditoría</i>	<i>170</i>
2.2.3.1 Auditoría Externa:	170
2.2.3.2 Auditoría Fiscal:	171
2.2.3.3 Auditoría Interna:	171
2.2.3.4. De Gestión u Operacional:.....	172
2.2.3.5 Financiera o de Estados Financieros:.....	172
2.2.3.6 Especial:	172
2.2.3.7 Auditoría Integral:	173
2.2.4 <i>Propósito de la Auditoría</i>	<i>173</i>

2.2.9 Aseguramiento en la auditoria, nuevas tendencias	182
2.2.10 Auditoria Integral.....	184
2.2.10.1 Definición.....	184
2.2.10.2 Principios generales de auditoría integral	185
2.2.10.3 Normativa.....	188
2.2.10.3.1 Procedimientos.....	188
2.2.10.3.2 Normas Generales.....	190
2.2.10.3.3 Normas para el trabajo:	191
2.2.10.3.4 Normas para la presentación de informes:.....	192
2.2.10.4 Informes	192
2.2.10.4.1 Sobre los estados financieros:	193
2.2.10.4.2 Sobre el desempeño y la gestión de los administradores.....	194
2.2.10.4.3 Sobre el control organizacional.....	195
2.2.10.4.4 Sobre los procesos operacionales.....	196
2.2.11 Auditoría Integral como Contrato de Aseguramiento.....	196
2.2.12 Contratos de Aseguramiento / Servicios de Seguridad Razonable.....	198
2.2.12.1 Definición de Contratos de Aseguramiento.....	198
2.2.12.2 Definición de Servicios de Seguridad Razonable	199
2.2.12.3 Antecedentes:	200
2.2.12.4 Clasificación de los Servicios de Seguridad Razonable.....	204
2.2.13 Ley SARBANES OXLEY:.....	214
2.2.14 DEFINICIÓN DE TÉRMINOS BÁSICOS	214

CAPITULO III..... 218

MARCO METODOLÓGICO 218

3.1 MODELO DE LA INVESTIGACIÓN.....	218
3.2 DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN	219
3.2.1 Diseño de Investigación – acción.....	219
3.3 TIPO DE INVESTIGACIÓN	219
3.4 PROCEDIMIENTO DE RECOLECCIÓN DE DATOS.....	220

CAPITULO IV 221

ANÁLISIS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA Y ASEGURAMIENTO ISAE 3000 (REVISADA): CONTRATOS DE ASEGURAMIENTO DISTINTOS DE AUDITORÍAS Y REVISIONES DE INFORMACIÓN FINANCIERA HISTÓRICA (ANTIGUA NIA 100).	221
---	------------

4.1 TEXTO ORIGINAL DE LA NORMA:	221
CAPÍTULO V	261
5.1 CONCLUSIONES.....	261
5.2 RECOMENDACIONES	264
BIBLIOGRAFÍA	266
METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSOS	267
ANÁLISIS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA Y ASEGURAMIENTO ISAE 3000 (REVISADA): CONTRATOS DE ASEGURAMIENTO DISTINTOS DE AUDITORÍAS Y REVISIONES DE INFORMACIÓN FINANCIERA HISTÓRICA (ANTIGUA NIA 100)	267



RESOLUCION

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

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

DEDICATORIA

Dios te han dicho que eres lo máximo, gracias por darme fortaleza y cuidarme!!!

Sin duda alguna, dedico mi esfuerzo, y mi título a dos tesoros que la vida me regalo, Anaís y Ricardo, su Mami los ama mucho, y ojala que algún día yo también pueda leer en una tesis magistral que me dedican sus sueños y sus esfuerzos, lo anhelo desde ya.

Mami, eres mi amiga y mi confidente, tú que me escuchaste cuando me sentía deprimida, en esos momentos que una piensa que no puede, gracias por decirme que SI, que siguiera adelante, te dedico el producto de todo esto.

A mi esposo Luis Manuel, se que no fue fácil para ti pero a pesar de todo estuviste y estas y eso es lo mas importante, a ti también te amo y te dedico mi locura. Mira que estudiar después de mayorcita.

A ti Papá, ya te di el título, cumplí y espero que estés tan contento como yo.

A mi Negris Juargelys la mejor compañera de Áreas que hubiese tenido pero..., ahora te toca a ti, échale ganas.



Ana Fuentes

AGRADECIMIENTO

Quiero agradecer a todas las personas que me dieron su apoyo, me ayudaron en verdad y me hicieron ver un mundo más amplio del que yo pensaba, especialmente, GRACIAS

Al **Lcdo. Manuel Ramos**, mi profesor de Áreas de grado, por ser una persona cabal, atenta y respetuosa del criterio y de las personas, que por supuesto me aportó mil ideas y conocimientos.

A la **Lcda. Daysi Rodríguez**, encargada de Áreas, gracias se que su trabajo no es fácil y aún así siempre hubo un tiempito para todos, siempre presta a ayudar y a escuchar al estudiante.

Gracias al Prof. Ahmed Vásquez, me encantó estar en su clase.

Gracias, mi flaca Magdiel (a tus sopas también gracias), gracias mi compañera de áreas, Rosa por aguatarme (ambas)

Gracias a todos y cada uno de mis compañeros, no importa si compartimos mucho o poco, de igual manera aprendí de cada uno algo bueno o algo malo, pero aprendí y eso siempre ayuda en la vida. Especialmente, mis flaquitas y mis gorditas ellas saben quienes son.

Ana Fuentes

PRESENTACIÓN

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

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

Tutor (es): Lcdo. Manuel Ramos.
Lcdo. Juan Martínez.

Tema: Análisis e Interpretación de la Norma Internacional de Contabilidad Nro. 8 (NIC 8): Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores y Norma Internacional de Información Financiera Nro. 5 (NIIF 5): Activos no Corrientes Mantenedos para la venta y Operaciones Discontinuas

Tutor: Lcda. Iris González.

Tema: Análisis de la Norma Internacional de Auditoria y Aseguramiento ISAE 3000 (Revisada): Contratos de Aseguramiento distintos de Auditorias y Revisiones de Información Financiera Histórica (Antigua NIA 100)

OBJETIVOS

General

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

Específicos

- Aportar una herramienta de consulta actualizada, para futuras investigaciones.
- Utilizar y concadenar en este trabajo los conocimientos adquiridos a lo largo de la carrera.
- Informar temas de interés aprendidos durante el curso especial de grado.
- Contribuir mediante este aporte a la formación e información de los estudiantes, cursantes de la carrera.

METODOLOGÍA

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

- Investigación bibliográfica.
- Asistencia a clases.
- Revisión de materiales diversos impresos.
- Consultas vía Internet.

Asesoría de los profesores, tutores de las Áreas, amén de la colaboración de profesionales integrantes del área; quienes con su aporte, nos brindaron realmente toda la información requerida para concluir nuestra investigación.

IMPORTANCIA

Los Cursos Especiales de Grado, representan para los estudiantes de la Universidad de Oriente un valioso medio que aporta en primer lugar una vía expedita para cumplir con un requisito a fines de obtener el título universitario, en segundo lugar permite mediante un intercambio ágil y dinámico, la obtención de conocimientos importantes, relacionados con la carrera y su posterior análisis; mecanismos estos, que nos generan un aprendizaje efectivo de los temas y una visión ampliada de juicios y capacidades de discernimientos.

Por la mecánica que utilizan los Cursos Especiales de Grado, el estudiante debe asumir ya, con un sentimiento de ser profesional la percepción y ponencia de los temas estudiados; lo que permite a éste manifestarse de una manera distinta y más madura.

Finalmente el contenido desarrollado servirá de consulta y material de apoyo para realizar otras investigaciones de las áreas tratadas.

INTRODUCCIÓN

A fines de cumplir con los Requisitos exigidos por la Universidad de Oriente, Núcleo de Anzoátegui para optar al título de **LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA**, se desarrolló este trabajo de los Cursos Especiales de Grado, analizándose cada área, que aunque diferentes se agrupan en un sólo trabajo. Cada área guarda relación en este caso con la contaduría; pero se refieren a aspectos específicos clasificados en dos partes y estructurados de la siguiente manera.

I Parte: ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD NRO. 8 (NIC 8): POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES Y NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA NRO. 5 (NIIF 5): ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA Y OPERACIONES DISCONTINUADAS

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

II Parte: ANÁLISIS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA Y ASEGURAMIENTO ISAE 3000 (REVISADA): CONTRATOS DE ASEGURAMIENTO DISTINTOS DE AUDITORIAS Y REVISIONES DE INFORMACIÓN FINANCIERA HISTÓRICA (ANTIGUA NIA 100)

Dirigido por: Lcda. Iris González

UNIVERSIDAD DE ORIENTE
NUCLEO ANZOATEGUI
ESCUELA DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS
CURSOS ESPECIALES DE GRADO



PARTE I

ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD NRO. 8 (NIC 8): POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES, Y DE LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA NRO. 5 (NIIF 5): ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA Y OPERACIONES DISCONTINUADAS.

**AUTORES: FUENTES, ANA
LISS, ROSA
ASESORES: PROF. MANUEL RAMOS
PROF. JUAN MARTINEZ
FECHA: ABRIL 2009**

RESUMEN

El trabajo investigativo referido a la Norma Internacional de Contabilidad Nro. 8: Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores, y la Norma Internacional de Información Financiera Nro. 5: Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas, es de tipo explicativo y diseño meramente documental, por lo que la información obtenida es de segunda mano. A efecto referencial teórico se elaboró en base a literatura especializada en el área contable que incluye publicaciones especializadas en Normas Internacionales de Contabilidad; en primer lugar, el texto original de cada norma publicado por el IASC y el IASB, textos bibliográficos, consulta en la web de páginas relacionadas. Las normas objeto de esta tesis representan un asunto novedoso y de mucha importancia, al igual que el resto de las otras normas. Los cambios propios de la globalización que vienen produciéndose, ocasionan, además, cambios

a escala menor o más específicos. El área contable no quedó excluida, a propósito de esos cambios, ha sufrido modificaciones importantes que repercuten en la creación de estrategias nuevas que permitan al profesional en contabilidad llevar a cabo una labor de calidad y más transparente de la información que maneja. Por tal motivo, nacen las Normas Internacionales de Contabilidad, como un cuerpo de normativas que buscan a través de su aplicación, una contabilidad más homogénea y uniforme a nivel mundial. Es ese el fin principal de esta investigación, proporcionar conocimiento de estas normas, dotar al futuro contador de las herramientas necesarias para que se desenvuelva de una manera profesional y sea competitivo con cualquier profesional a nivel internacional.

Palabras claves: Normas Internacionales, Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables, Errores, Activos no Corrientes mantenidos para la venta, Actividades Discontinuas.

INTRODUCCION

La adopción de una contabilidad con estándares internacionales no da espera. Para que las empresas de un país puedan tener un mayor acceso a los principales mercados de capitales del mundo, gestionar empréstitos con bancos internacionales, hacer alianzas con inversionistas extranjeros, conquistar mercados internacionales y ser competitivas se requiere cada vez más que su información financiera cumpla normas globales. Por este motivo, es necesario que todas las empresas adopten las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF (IFRS por sus siglas en inglés International Financial Reporting Standard), es un paso en el camino correcto para tener una contabilidad global y ser más competitivos. Con esto los países que aún no las adoptan comenzarían a recuperarse frente a las demás economías del hemisferio en materia contable. Perú, Brasil, Argentina, Chile, Ecuador, Colombia y la mayoría de países de Centro América, y economías con otras tendencias como China, India, y Cuba, entre otras, ya están migrando hacia las normas internacionales de contabilidad. Actualmente las NIIF están siendo adoptadas por más de 92 países en el mundo; inclusive, Estados Unidos, está modificando su normativa e idioma contable, con la tendencia de adoptar las NIIF.

De los aspectos anteriores se desprende la importancia de esta tesis, porque además de ser un requisito necesario para optar a un título universitario, es un instrumento de capacitación para quienes la elaboran, porque los está dotando de las herramientas indispensables que permite mayor conocimiento y dominio del tema desarrollado.

Las normas en estudio, al igual que las restantes requieren de una pronta aplicación, lo que significa que debe ponerse a disposición quienes necesiten conocer su contenido, toda una gama de bibliografía especializada para hacer posible su consulta; la carencia en el mercado de suficiente material que proporcione tal objetivo ha hecho difícil su alcance para quienes apenas están iniciando esta labor; por otro lado, se hace poco posible el conseguir asesoramiento por parte de expertos en la material.

El presente trabajo está estructurado en capítulos, los cuales se resumen de la siguiente manera:

CAPITULO I. Está referido al planteamiento del problema objeto de este estudio, el objetivo general y específicos, la justificación de la investigación y las limitantes de la investigación.

CAPITULO II. Corresponde al Marco Teórico que contiene las bases teóricas relacionadas con el tema, los antecedentes y definiciones de términos asociados a las normas.

CAPITULO III. Contiene el Marco Metodológico, el cual contiene el diseño de investigación, tipo de investigación, técnicas de recolección de datos.

CAPITULO IV. Análisis e interpretación de la NIC Nro. 8. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores y la NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas.

CAPITULO V. Contiene las conclusiones, recomendaciones y bibliografías una vez analizado el tema de estudio.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

En los tiempos actuales, se vive un proceso constante de globalización de interacción entre culturas, sociedades, ideologías así como de elementos políticos, económicos, etc., que repercuten y afectan de una forma u otra, cada proceso y cada aspecto de los pueblos.

Así pues tenemos como un estandarte de los nuevos tiempos el fenómeno de Internet la gran autopista de la información donde en un instante y alcance de un clic se puede estar al tanto de lo que acontece en el otro lado de esta gran aldea global. Uno de los aspectos que se maneja y que tiene un peso específico es sin duda el factor económico, que arrastra tras de sí una serie de elementos que de forma directa e indirecta se relacionan con él. Tenemos por ejemplo, que la información presentada en esta esfera, muestra de forma condensada un resultado producto de muchos procesos entre los cuales, por supuesto, la contabilidad pasa a formar parte preponderante. Para llegar a la situación financiera digamos de una empresa, es necesario que dicha información sea procesada, transcrita y reportada por registros contables que una vez ejecutados producen información financiera, la cual a su vez puede ser analizada.

Como sea que es de suma importancia observar normas para la ejecución de un positivo trabajo contable y de auditoria si es el caso, los organismos contables internacionales han establecido pautas para

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

Sin embargo en Venezuela, los medios de comunicación, llámense diarios, radiales, televisivos u otros, no han divulgado nada o casi nada la información de que los Principios de Contabilidad y Normas de Contabilidad en Venezuela, han sufrido cambios con relación a la forma en que deberán aplicarse a partir del presente año 2009.

Por todo lo anterior es ineludible presentar, informar, analizar, estudiar las normas internacionales a fines de que en Venezuela sean practicadas con toda su ley, así de esta manera estar a la par de la armonización global en la información contable y financiera.

La globalización del comercio ha provocado que las empresas con actividades internacionales apliquen uniformidad en la información que deben presentar a quienes intercambian sus mercancías, de tal manera que

sea de su fácil entendimiento y comprensión y minimicen las barreras que impiden el óptimo flujo de información entre unas entidades y otras. Es por ello que cada país debe realizar sus informes de la misma forma y contenido que lo hará cualquier otro en el mundo, ajustados a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's) y Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF's).

Por todo lo antes expuesto, esta investigación está orientada a responder las siguientes interrogantes:

¿Existe una comprensión total acerca del significado y conceptualización de cada Norma Internacional?

¿Son sus alcances o campos de aplicación lo suficientemente amplios como para no excluir ningún aspecto importante?

¿Qué tan preparados están el sistema contable venezolano y sus ejecutores como para dar entrada o adoptar estos estándares?

¿Cuáles son las implicaciones más relevantes de la NIC 8 y la NIIF 5 en el ámbito contable?

¿De qué manera podrán manifestarse los cambios producidos después de la aplicación de las normas en la contabilidad regional?

1.2 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

1.2.1 Objetivo General:

Analizar e interpretar la Norma Internacional de Contabilidad Nro. 8 (NIC 8) Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores, y la Norma Internacional de Información Financiera Nro. 5 (NIIF) Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Determinar que son NIC's y NIIF's.
- Identificar el campo de aplicación de las NIC's y NIIF's en Venezuela.
- Comentar el sistema contable actual en Venezuela.
- Precisar los aspectos fundamentales de la NIC 8 y NIIF 5.
- Analizar la NIC 8. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores
- Analizar la NIIF 5. Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas.

1.3 JUSTIFICACIÓN E IMPORTANCIA

La creciente complejidad de los mercados financieros internacionales y la globalización de los intercambios comerciales, ha creado la necesidad de que existan principios contables homogéneos, que se transformen en información financiera estándar que pueda ser interpretada, de la misma manera en cualquier país del mundo.

Las normas internacionales de contabilidad son normativas de reciente creación motivo por el cual se hace necesario su estudio y análisis por parte de los profesionales inmersos en el área contable; más aún aquéllos que están en proceso de formación, ya que el conocer estas herramientas los hará profesionales más eficientes, técnicos y competitivos a nivel nacional e internacional.

El propósito fundamental de este informe es llegar a través del análisis de las Normas Internacionales de Contabilidad a determinar la importancia de cada norma aquí analizada y proyectar el impacto que surtirá en la información financiera tanto en sus aspectos de preparación, presentación y evaluación. Debido a que en la actualidad los PCGA rigen la metodología para la ejecución de los trabajos contables, a través del cambio y la adopción de las nuevas Normas se permita evaluar las tendencias y caminos a donde nos han de llevar las mismas.

Como el fin que justifica la creación de las Normas Internacionales de Contabilidad e Información Financiera es lograr que los estados financieros presenten información transparente y razonable para los inversionistas, propietarios y todos aquellos terceros relacionados sin las barreras propias

de cada país, alcanzado una uniformidad de criterios que garantice mayor confiabilidad, relevancia y comparabilidad de la misma.

Se hace necesario y obligatorio que los profesionales de la contaduría posean un correcto conocimiento y manejo de estas normas de contabilidad, y que mejor manera de hacerlo desde los fundamentos de su formación universitaria, de modo tal que una vez obtenido su título, se le facilite su incursión al campo laboral y pueda ejercer con mayor dominio su profesión aplicando correctamente los principios esenciales, exigidos por la carrera. Por tal motivo, es más que justificable e importante que a nivel de pre-grado se implante el estudio e investigación de dichas normas.

El propósito principal para la realización de este informe es el de cumplir con el requisito parcial exigido por la Universidad de Oriente, Núcleo Anzoátegui para obtener el título de Licenciado en Contaduría Pública.

1.4 LIMITACIONES

La mayor limitante en la ejecución de este informe viene dado por el hecho de que en vista de que son normas internacionales novedosas a ser adoptadas apenas en Venezuela, no se facilita el trabajo de consulta con expertos, pues aún existe mucho desconocimiento sobre el tema, son pocos los contadores públicos que manifiestan un dominio importante de este tema; como se trata de un tipo de trabajo netamente teórico, para efectos de esta tesis, se requiere la guía magistral de profesionales, ya que la información aunque es abundante en internet, son simples palabras si no se logra un buen análisis de la misma.

Además existe muy poca bibliografía disponible referente a la aplicación de las NIC's en Venezuela, lo que hace más difícil poder desarrollar la información a nivel regional; las publicaciones existentes hacen mayor énfasis en países europeos, Colombia, Estados Unidos y otros.

CAPITULO II

MARCO TEÓRICO

2.1 ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN

Al iniciar esta investigación, se hizo una revisión minuciosa acerca de investigación con la cual pudiera estar relacionada, para efecto de identificar aportes de estudios anteriores que pudieran servir de referencia a la presente. Vale decir que no existen para el momento alguna investigación en Venezuela relacionada directamente con el tema aquí tratado. En Internet existe mucha información referida a publicaciones asociadas al tema desarrollado en esta tesis, éstas son a un nivel internacional, han sido realizadas con información y datos pertenecientes a otros países. Aún así, han servido de mucho apoyo y de alguna orientación, sobre todo en el aspecto referencial.

2.2 BASES TEÓRICAS

2.2.1 Breve historia de la Contabilidad

Durante el siglo XV ocurrieron acontecimientos que impactaron fuertemente a la técnica contable, por lo que se considera que en este período se gestaron las bases de lo que se conoce hoy como Contabilidad. En esa época se le atribuyó la paternidad de la Contabilidad a un monje llamado Luca Paccioli, quien formalizó un esquema muy rudimentario para registrar las escasas operaciones mercantiles que realizaba la congregación

de la cual él formaba parte. A ese primitivo sistema de registro o contabilización de mercaderías se le consideró, con el paso del tiempo, como la base de la Contabilidad.

En 1933 ocurrió lo que se conoce como la Gran Depresión de los treinta, la cual afectó las grandes empresas norteamericanas y ocasionó problemas financieros en empresas más pequeñas y hasta a las personas. Lo anterior ocasionó una crisis generalizada que tuvo origen en Estados Unidos y repercusiones a nivel mundial; Como consecuencia de esta crisis, hubo que: Estandarizar, reforzar y redefinir el rol de la Contabilidad, para evitar en el futuro, la generación de situaciones similares.

2.2.2 ¿Qué es la Contabilidad?

Contabilidad es algo más que una actividad que pueden entender los contadores profesionales. La contabilidad es el arte de interpretar, medir y describir la actividad económica que describe los recursos, actividades y logros de todo negocio sea grande o pequeño. La función contable es vital en todas las unidades de nuestra sociedad. Las grandes compañías por acciones, son responsables ante sus accionistas, ante las agencias gubernamentales y ante el público.

La contabilidad constituye una actividad de prestación de servicios cuya función es proporcionar información cuantitativa acerca de las entidades económicas; la información primordial es de naturaleza financiera y tiene como fin ser útil para la toma de decisiones dentro de una empresa o su vida diaria.

Si la información es utilizada para la administración se utilizará para responder preguntas como:

- ¿Cuáles son los recursos del negocio?
- ¿Qué deudas tiene?
- ¿Ha obtenido utilidades?
- ¿Son los gastos demasiado elevados con respecto a las ventas?
- ¿Se deben aumentar los precios de venta?

Estas y muchas preguntas más responde la contabilidad tanto en empresas comerciales como en lo personal. Si el propietario de un negocio, gerente, banquero, abogado, ingeniero habrá de utilizar estos informes de una manera efectiva deberá comprender como fueron recopilados los datos y como se reunieron las cifras.

2.2.3 Propósito de la Contabilidad

El propósito fundamental es proporcionar información financiera sobre una entidad económica. Quienes toman decisiones administrativas necesitan información financiera de una empresa para ayudarse en la planeación y el control de las actividades de la organización.

2.2.4 Creación de un Sistema Contable

Un sistema contable, utiliza los métodos, procedimientos y recursos utilizados por una entidad para seguir las huellas de las actividades financieras. La información financiera requiere de personas externas como propietarios, acreedores, inversionistas potenciales, gobierno.

Las actividades financieras deben de ejecutar 4 pasos básicos:

1. Registro de actividad financiera: se crea un registro sistemático de la actividad diaria en términos económicos.
2. Clasificación de la información: la información debe de clasificarse en grupos o categorías.
3. Resumen de la información: se registra, clasifica y resume la información.
4. Se condensa la información y se emite en forma de estados financieros.

2.2.5 Contaduría Pública

El Licenciado en Contaduría Pública o Contador Público organiza y dirige los servicios de contabilidad y asesora sobre los problemas de contabilidad a particulares, empresas, instituciones y organismos gubernamentales. Interviene en la elaboración de la política presupuestaria, asesora en problemas financieros, contabilidad administrativa, administración y organización. Supervisa las operaciones contables en un establecimiento

particular, organiza y dirige el trabajo de los asistentes de contador, cajeros y tenedores de libros. Si trabaja en libre ejercicio, puede llevar la contabilidad de las empresas que lo soliciten. Además, el Contador Público esta en capacidad de preparar o revisar las declaraciones de impuestos y presentar las reclamaciones ante el fisco, verificar los libros y las piezas contables; así como también realizar investigaciones financieras en asuntos tales como: presupuestos, fraudes, conflictos sobre el pago de regalías e insolvencias bancarias.

El egresado de la carrera Contaduría Pública debe ser un profesional con rasgos ocupacionales y de personalidad que le permitan cumplir con la responsabilidad de medir adecuadamente los resultados y la situación financiera de las empresas e instituciones del país manteniendo siempre la independencia de criterios y una actitud justa y equilibrada. Debe ser capaz de visualizar las actividades conceptuales y operativas de la contaduría en sus diversos campos de acción, aplicando los principios y normas de contabilidad generalmente aceptadas tanto para la preparación e interpretación de los estados financieros como en la ejecución de auditorías y en el análisis y control de la situación financiera de la empresa.

El contador público esta certificado para que esta sea su licencia para practicar, conferida por el estado a partir de rigurosos exámenes y evidencia de experiencia práctica. Los servicios básicos que ofrecen los contadores públicos o las empresas de contadores públicos certificados incluyen:

- Asesoría en materia fiscal y contable
- Elaboración de Estados Financieros

- Revisión de Información Financiera
- Auditoría de Estados Financieros
- Servicios Especiales, entre otros.

2.2.6 La contabilidad hoy, nuevas tendencias

En el mundo de hoy la contabilidad está inmersa en la forma de hacer negocios y se retroalimenta de los retos y los cambios que deben hacer las organizaciones para lograr su misión. A principios del siglo XXI, se han incorporado conceptos nuevos en el mundo de los negocios, tales como globalización, competitividad, calidad, productividad, alianzas estratégicas, empresas de clase mundial, libre comercio, valor agregado y reingeniería de procesos administrativos, los cuales han incrementado el grado de dificultad en la operación de las empresas.

Se puede decir que la globalización es un nuevo orden mundial que pretende armonizar las economías y políticas en ese contexto, para llegar a establecer una sola unidad global. No persigue únicamente el intercambio de bienes y servicios entre los países, sino que va más allá, abarcando aspectos económicos y legales; por la tanto el nivel de competitividad, se ha incrementado ofreciendo al cliente bienes y servicios con atención, calidad, oportunidad y precio que represente un valor superior a lo que le proporcionaría la competencia. Si combinamos la competitividad con la globalización, comprenderemos la magnitud del reto que representa competir

en un contexto mundial, el cual se siente en todas las áreas funcionales de una empresa.

La competitividad en un contexto global ha traído como consecuencia que todas las organizaciones, públicas o privadas, dirijan sus esfuerzos hacia la productividad y la obtención de la calidad total, para poder sobrevivir. En este sentido, la calidad debe entenderse como la realización de una actividad con eficiencia y eficacia simultáneas. Es hacer las cosas bien la primera vez y en el menor tiempo posible, sacándole el mayor provecho a los recursos con que se cuenta en ese momento. Los estándares de calidad cambian día con día. Sin calidad en los diferentes procesos que intervienen en una organización no se da la productividad, y si no se es productivo no se puede ser competitivo en un ambiente de globalización.

2.2.7 Las Normas Contables

En los albores del siglo XXI, la profesión contable se ve obligada a modificar el actual esquema como consecuencia de los efectos de la tan mentada globalización. Esta ha dejado de ser un concepto marcadamente económico, para convertirse en un proceso también político y social.

En función de ello, si queremos abordar el camino que transitarán las normas contables y de auditoría en nuestro país debemos, inevitablemente, hacer referencia a organismos internacionales y otras cuestiones que nos marcarán el rumbo.

2.2.8 Algunos problemas de las Normas Contables

No hay duda de que la credibilidad actual de la normativa contable está en cuestión. Como muestra, se puede mencionar un estudio reciente de Price water house Coopers (Dipiazza y Eccles, 2002) que pone de manifiesto que sólo el 20% de analistas, inversores y ejecutivos considera que la información preparada de acuerdo con las normas contables actuales es muy útil para conocer la imagen fiel de las empresas. Por lo tanto, según el estudio mencionado, la contabilidad tiene deficiencias desde el punto de vista de los usuarios. Entre estas deficiencias cabe destacar las siguientes:

2.2.8.1 Diferencias contables internacionales: Las normas contables cambian mucho en función del país del que se trate. Esto explica que una misma transacción pueda tener un impacto diferente en las cuentas. Estas diferencias dificultan la comparación de empresas de diferentes países y además hacen aumentar la desconfianza de los usuarios hacia la contabilidad.

2.2.8.2 Precio de adquisición: En Venezuela imperan en primera instancia los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), a falta de estos las NIC, a falta de estas los principios de México y a falta de estos los principios de Estados Unidos (US GAAP). Pero generalmente se tiende a utilizar como base más que un valor razonable un valor de mercado. Esto hace que aquellas empresas que tengan activos, sobretodo inmuebles, adquiridos hace muchos años, aunque estos tengan un valor contable que está muy alejado de la realidad le es aplicado un índice de revalorización para llevarlo a un valor real; esto no ocurre en otros países como España por ejemplo, donde los principios de prudencia y de precio de adquisición

prescriben que los activos se han de valorar al más bajo entre el precio de adquisición y el valor de mercado

2.2.8.3 Intangibles: Los pilares de la contabilidad actual se diseñaron hace unos siglos cuando los activos más importantes de las empresas eran los activos tangibles, tales como los edificios y las existencias. Hoy en día, en muchas empresas una parte muy importante de su valor está en los denominados intangibles, tales como las marcas, el saber-hacer de sus empleados, la red de distribución, la clientela, la tecnología y otros. La mayor parte de estos activos no se incluyen en el balance general y esto explica en gran medida la gran diferencia entre el valor contable de una empresa y el valor de mercado.

2.2.8.4 Contabilidad creativa: Otro de los problemas que presenta la normativa contable es que permite un margen muy amplio para la denominada contabilidad creativa. Este tipo de maquillaje se hace para conseguir que las cuentas reflejen lo que interesa a los directivos y administradores. De esta manera no se informa de la realidad y se engaña a los usuarios de las cuentas. La contabilidad creativa se sustenta en tres ejes:

En primer lugar, de acuerdo con la normativa contable muchas transacciones se pueden reflejar contablemente de diversas formas. Esto posibilita utilizar criterios contables más conservadores o menos conservadores en función de lo que interese. Por otra parte, en algunos casos las empresas pueden cambiar los criterios contables utilizados de un año a otro, aunque esta circunstancia tiene que explicarse en la memoria y los auditores tienen que reflejarla como una salvedad.

En segundo lugar, hay diversos tipos de operaciones que no están completamente reguladas por la normativa contable. Como ejemplo se pueden citar la cuantificación de la deuda en materia de pensiones o las operaciones con instrumentos financieros.

Finalmente, hay transacciones que para poderse contabilizar se pueden aplicar supuestos más o menos optimistas sobre acontecimientos futuros.

La combinación de estos tres ejes explica que algunas empresas maquillen sus cuentas amparándose en la normativa contable. Ver, por ejemplo, Jiménez y Abril (2002) o Amat y otros (2003). Esto afecta a la normativa contable de cualquier país, incluyendo la norteamericana, pese a ser la que incluye más normas, como reconoce Largay (2002): *“los vacíos y la flexibilidad de los US GAAP permiten una gran variedad de resultados contables”*.

2.2.9 International Accounting Standards Board (IASB)

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

***Extraído el 02 de febrero del 2009, desde
en.wikipedia.org/wiki/International_Financial_Reporting_Standards -
115k***

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

6 Directores por los Estados Unidos

6 Directores por Europa

4 Directores por Asia - Pacifico

3 Directores por cualquier lugar del mundo¹

Los objetivos del IASB son:

- 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.

¹ Al momento de elaboración del presente trabajo (noviembre de 2004) estos lugares correspondían a representantes de Suiza, Sudáfrica y Brasil. Ver www.iasb.org.

- 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.

2.2.10 International Financial Reporting Standards (IFRS) o Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

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

Este hecho no implica sólo un cambio de denominación, éste es el inicio del proceso de globalización contable que concluirá con la fusión de las normas del IASB con las US-GAAP (PCGA de Estados Unidos). En ese camino la Unión Europea adoptó para sus países miembros las normas del IASB a partir de los ejercicios económicos que inicien el 01 de enero de 2005. Cabe señalar que existe pleno consenso en el Comité Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO) para adoptar estas normas, por lo que seguramente, éstas deberán ser tomadas como normas obligatorias por la Comisión Nacional de Valores de Venezuela.

2.3. DEFINICIÓN DE TÉRMINOS BÁSICOS

Activos no corrientes:

Representan el valor de los bienes y derechos propiedad de la empresa que pueden convertirse en efectivo, en un plazo mayor del período contable o de un año desde la fecha del balance, no se mantienen en la empresa con fines de negociación, no se pretenden realizar, vender o consumir en el transcurso del ciclo normal de la empresa, y no se trata de efectivo u otro medio equivalente al efectivo.

Activos no corrientes mantenidos para la venta:

Son aquellos activos no corrientes clasificados como tal si su valor contable se recuperará a través de su venta y no por su uso continuado.

Amortización:

Representa la pérdida de valor que experimentan los activos fijos representados por derechos, que también reciben el nombre de intangibles.

Aplicación prospectiva:

La aplicación prospectiva de un cambio en una política contable y del reconocimiento del efecto que puede ocasionar un cambio en una estimación contable consiste respectivamente en: (a) la aplicación de la nueva política contable a las transacciones, otros sucesos y condiciones ocurridos tras la fecha en que se cambió la política; y (b) en el

reconocimiento del efecto del cambio en la estimación contable para el ejercicio corriente y los futuros, afectados por dicho cambio.

Aplicación retroactiva:

Consiste en aplicar una nueva política contable a transacciones, otros sucesos y condiciones, como si ésta se hubiera aplicado siempre.

Costos de venta:

Son los costos incrementales directamente atribuibles a la venta de un activo, excluyendo los gastos financieros y los impuestos sobre las ganancias.

Error:

Medición o anotación inadecuada de alguna partida como consecuencia de haber aplicado un principio de contabilidad incorrecto, un criterio equivocado o por mera negligencia.

Depreciación:

Es una reducción anual del valor de una propiedad, planta o equipo. La depreciación puede venir motivada por tres motivos: el uso, el paso del tiempo y la obsolescencia.

Estimación Contable:

Quiere decir una aproximación al monto de una partida en ausencia de un medio preciso de medición. Ejemplos: Para reducir inventarios y cuentas por cobrar a su valor estimado de realización.

Grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta:

Es aquel conjunto de activos y pasivos asociados de los que se va a disponer, ya sea por enajenación o por otra vía, de forma conjunta como grupo en una única transacción.

Importe recuperable:

Es el mayor importe entre el valor razonable menos los costos de venta y el valor en uso de un activo.

Materialidad (o importancia relativa):

Las omisiones o inexactitudes de partidas son materiales (o tienen importancia relativa) si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios con base en los estados financieros.

Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF's):

Son las Normas e Interpretaciones adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Esas Normas comprenden:

(a) las Normas Internacionales de Información Financiera

(b) las Normas Internacionales de Contabilidad; y

(c) las Interpretaciones, ya sean las originadas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) o las antiguas Interpretaciones (SIC).

Operaciones discontinuadas:

Se define a una actividad interrumpida como todo componente de una empresa que ha sido enajenado o se ha dispuesto de él por otra vía, o bien ha sido clasificado como mantenido para la venta.

Pérdida por deterioro:

Es la cantidad en que excede el valor en libros, a su importe recuperable.

Políticas Contables:

Son los principios, bases, acuerdos reglas y procedimientos específicos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros.

Reexpresión retroactiva:

Consiste en corregir el reconocimiento, medición e información a revelar de los importes de los elementos de los estados financieros, como si el error cometido en periodos anteriores no se hubiera cometido nunca.

Valor en libros:

Es el importe por el que tal elemento aparece en el balance de situación general, una vez deducida la amortización o depreciación acumuladas y el deterioro del valor que eventualmente le correspondan.

Valor de uso:

Es el valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

Valor razonable:

Es el importe por el que puede ser adquirido un activo o liquidado un pasivo entre partes interesadas y debidamente informadas que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua sin deducir gastos de transacción en su posible enajenación. No forzado, ni urgente, ni en liquidación involuntaria.

Siglas:

IAS: International Accounting Standards, son las Normas Internacionales de Contabilidad.

IASB: International Accounting Standards Board, Consejo de Normas Contables Internacionales. (Actualmente es el ente encargado de publicar las Normas Internacionales)

IASC: International Accounting Standards Committé, Comité de las Norma Internacionales de Contabilidad.

ICAC: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

IFAC: International Federation of Accountants. Federación Internacional de Contadores.

IFAD: International Forum on Accountancy Development, Foro Internacional para el Desarrollo de Contabilidad (FIDA). El FIDA concluyó su labor con la publicación de los GAAP de Convergencia 2002.

IFRS: International Financial Reporting Standards, Normas internacionales de Información Financiera.

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

3.1 MODELO DE LA INVESTIGACIÓN

La investigación se comprenderá con un modelo cualitativo, explorativa.

Ortiz U. (2004) investigación cualitativa: *“Es el tipo de investigación que tiene como base la interpretación, comprensión y entendimiento.”*(pp. 92)

Sabino, C. (1994) señala: *“Son investigaciones explorativas aquellas que solo se proponen alcanzar una visión general, aproximativa, del temas de estudio”...* (pp. 92)

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

3.2 DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN.

Diseño cualitativo; al igual que la muestra, la recolección de los datos y el análisis, van surgiendo desde el planteamiento del problema hasta la inmersión y el trabajo de campo y desde luego va sufriendo modificaciones, aun cuando es más bien una forma de enfocar el fenómeno de interés: según

Sampieri, Collado y Lucio (2006) “... las investigaciones cualitativas no se plantean con detalle y están sujetas a las circunstancias de cada ambiente o escenario en particular...” ...”el diseño se refiere al abordaje general que habremos de utilizar en el proceso de investigación” **Álvarez – Gayou (2003)** citado en **Sampieri, Collado y Lucio (2006)** lo denomina marco interpretativo (pp.706)

3.2.1 Diseño de Investigación – acción.

Tiene como finalidad resolver problemas cotidianos e inmediatos y mejorar prácticas concretas.

Según **Álvarez – Gayou (2003)** citado en **Sampieri, Collado y Lucio (2006)** “Su propósito fundamental se centra en aportar información que guie la toma de decisiones para programas, procesos y reformas estructurales”. (pp.706)

3.3 TIPO DE INVESTIGACIÓN.

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

De acuerdo con Cazares, Chisten, Jaramillo, Villaseñor y Zamudio (2000): “La Investigación documental fundamentalmente de la información que se recoge o consulta en documentos, entendiendo 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.” (pp. 18);

Sampieri, Collado y Lucio (2006) *“Los estudios descriptivos buscan especificar las propiedades, las características y los perfiles importantes de personas, grupos, comunidades o cualquier otro fenómeno que se someta a un análisis”.* (pp. 99)

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

3.4 PROCEDIMIENTOS DE RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN.

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

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

CAPÍTULO IV

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD NRO. 8 (NIC 8) POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES.

4.1 NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD NRO. 8 (NIC 8) POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES.

4.1.1 Texto original de la norma

Esta versión incluye las modificaciones resultantes de las NIIF nuevas y modificadas emitidas *hasta el 31 de Diciembre de 2005*.

OBJETIVO

1. El objetivo de esta Norma es prescribir los criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, así como el tratamiento contable y la información a revelar acerca de los cambios en las políticas contables, de los cambios en las estimaciones contables y de la corrección de errores. La Norma trata de realzar la relevancia y fiabilidad de los estados financieros de una entidad, así como la comparabilidad con los estados financieros emitidos por ésta en periodos anteriores, y con los elaborados por otras entidades.

2. Los requisitos de información a revelar relativos a políticas contables, excepto los referentes a cambios en las políticas contables, han sido establecidos en la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*.

ALCANCE

3. Esta Norma se aplicará en la selección y aplicación de políticas contables, así como en la contabilización de los cambios en éstas y en las estimaciones contables, y en la corrección de errores de periodos anteriores.

4. El efecto impositivo de la corrección de los errores de periodos anteriores, así como de los ajustes retroactivos efectuados al realizar cambios en las políticas contables, se contabilizará de acuerdo con la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*, y se revelará la información requerida por esta Norma.

DEFINICIONES

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

Políticas contables son los principios, bases, acuerdos reglas y procedimientos específicos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros.

Un *cambio en una estimación contable* es un ajuste en el importe en libros de un activo o de un pasivo, o en el importe del consumo periódico de un activo, que se produce tras la evaluación de la situación actual del elemento, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes. Los cambios en las estimaciones contables son el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos y, en consecuencia, no son correcciones de errores.

Las *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)* son las Normas e Interpretaciones adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Esas Normas comprenden:

- (a) las Normas Internacionales de Información Financiera
- (b) las Normas Internacionales de Contabilidad; y
- (c) las Interpretaciones, ya sean las originadas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) o las antiguas Interpretaciones (SIC).

Materialidad (o importancia relativa). Las omisiones o inexactitudes de partidas son materiales (o tienen importancia relativa) si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios con base en los estados financieros. La materialidad (o importancia relativa) depende de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, enjuiciada en función de las circunstancias particulares en que se hayan producido. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante.

Errores de periodos anteriores son las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más periodos anteriores, resultantes de un fallo al emplear o de un error al utilizar información fiable que:

(a) estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados; y

(b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la

aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos, así como los fraudes.

La *aplicación retroactiva* consiste en aplicar una nueva política contable a transacciones, otros sucesos y condiciones, como si ésta se hubiera aplicado siempre.

La *reexpresión retroactiva* consiste en corregir el reconocimiento, medición e información a revelar de los importes de los elementos de los estados financieros, como si el error cometido en periodos anteriores no se hubiera cometido nunca.

Impracticable: La aplicación de un requisito es impracticable cuando la entidad no puede aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo. Para un periodo anterior en particular, es impracticable aplicar un cambio en una política contable retroactivamente o realizar una reexpresión retroactiva para corregir un error si:

(a) los efectos de la aplicación o de la reexpresión retroactiva no son determinables;

(b) la aplicación o la reexpresión retroactivas implican establecer suposiciones acerca de cuáles hubieran podido ser las intenciones de la gerencia en ese periodo;

(c) la aplicación o la reexpresión retroactivas requieren estimaciones de importes significativos, y que sea imposible distinguir objetivamente información de tales estimaciones que:

suministre evidencia de las circunstancias que existían en la fecha o fechas en que tales importes fueron reconocidos, medidos o fue revelada la correspondiente información; y

(ii) hubiera estado disponible cuando los estados financieros de los periodos anteriores fueron formulados.

La *aplicación prospectiva* de un cambio en una política contable y del reconocimiento del efecto de un cambio en una estimación contable consiste, respectivamente, en:

(a) la aplicación de la nueva política contable a las transacciones, otros sucesos y condiciones ocurridos tras la fecha en que se cambió la política; y en

(b) el reconocimiento del efecto del cambio en la estimación contable para el periodo corriente y los periodos futuros afectados por dicho cambio.

6. La evaluación acerca de si una omisión o inexactitud puede influir en las decisiones económicas de los usuarios, considerándose así material o con importancia relativa, exige tener en cuenta las características de tales usuarios. El *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera* establece, en el párrafo 25, que: “se supone que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, así como de su contabilidad, y también la voluntad de estudiar la información con razonable diligencia”. En consecuencia, la evaluación exige tener en cuenta cómo puede esperarse, que en términos razonables, usuarios con las características descritas se vean influidos, al tomar decisiones económicas.

Políticas Contables

Selección y aplicación de Políticas Contables

7. Cuando una Norma o Interpretación sea específicamente aplicable a una transacción, otro evento o condición, la política o políticas contables aplicadas a esa partida se determinarán aplicando la Norma o Interpretación en cuestión, y considerando además cualquier Guía de Implementación relevante emitida por el IASB para esa Norma o Interpretación.

8. En las NIIF se establecen políticas contables sobre las que el IASB ha llegado a la conclusión de que dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre las transacciones, otros eventos y condiciones a las que son aplicables.

Estas políticas no necesitan ser aplicadas cuando el efecto de su utilización no sea significativo. Sin embargo, no es adecuado dejar de aplicar las NIIF, o dejar de corregir errores, apoyándose en que el efecto no es significativo, con el fin de alcanzar una presentación particular de la posición financiera, desempeño financiero o flujos de efectivo de la entidad.

9. Las Guías de Implementación de la Normas emitidas por el IASB no forman parte de dichas Normas y, por tanto, no contienen requerimientos para la elaboración de los estados financieros.

10. En ausencia de una Norma o Interpretación que sea aplicable específicamente a una transacción o a otros hechos o condiciones, la gerencia deberá usar su juicio en el desarrollo y aplicación de una política contable, a fin de suministrar información que sea:

(a) relevante para las necesidades de toma de decisiones económicas de los usuarios; y

(b) fiable, en el sentido de que los estados financieros:

presenten de forma fidedigna la situación financiera, el desempeño financiero y los flujos de efectivo de la entidad;

reflejen la esencia económica de las transacciones, otros eventos y condiciones, y no simplemente su forma legal;

sean neutrales, es decir, libres de prejuicios o sesgos;

sean prudentes; y

estén completos en todos sus extremos significativos.

11. Al realizar los juicios descritos en el párrafo 10, la gerencia deberá referirse, en orden descendente, a las siguientes fuentes y considerar su aplicabilidad:

(a) los requisitos y guías establecidas en las Normas e Interpretaciones que traten temas similares y relacionados; y

(b) las definiciones, así como los requisitos de reconocimiento y medición, establecidos para activos, pasivos, ingresos y gastos en el *Marco Conceptual*.

12. Al realizar los juicios descritos en el párrafo 10, la gerencia podrá considerar también los pronunciamientos más recientes de otras instituciones emisoras de normas, que empleen un marco conceptual similar al emitir normas contables, así

como otra literatura contable y las prácticas aceptadas en los diferentes sectores de actividad, en la medida que no entren en conflicto con las fuentes señaladas en el párrafo 11.

Uniformidad de las Políticas Contables

13. La entidad seleccionará y aplicará sus políticas contables de manera uniforme para transacciones, otros eventos y condiciones que sean similares, a menos que una Norma o Interpretación exija o permita específicamente establecer categorías de partidas para las cuales podría ser apropiado aplicar diferentes políticas. Si una Norma o Interpretación exige o permite establecer esas categorías, se seleccionará una política contable adecuada, y se aplicará de manera uniforme a cada categoría.

Cambios en Políticas Contables

14. La entidad cambiará una política contable sólo si tal cambio:

(a) es requerido por una Norma o Interpretación; o

(b) lleva a que los estados financieros suministren información más fiable y relevante sobre los efectos de las transacciones, otros eventos o condiciones que afecten a la situación financiera, el desempeño financiero o los flujos de efectivo de la entidad.

15. Los usuarios de los estados financieros tienen la necesidad de poder comparar los estados financieros de una entidad a lo largo del tiempo, a fin de identificar tendencias en su situación financiera, desempeño financiero y flujos de efectivo. En consecuencia, se aplicarán las mismas políticas contables dentro de cada

periodo, así como de un periodo a otro, excepto si se presentase algún cambio en una política contable que cumpliera alguno de los criterios del párrafo 14.

16. Las siguientes situaciones no constituyen cambios en las políticas contables:

(a) la aplicación de una política contable para transacciones, otros eventos o condiciones que difieren sustancialmente de aquéllos que han ocurrido previamente; y

(b) la aplicación de una nueva política contable para transacciones, otros eventos o condiciones que no han ocurrido anteriormente, o que, de ocurrir, carecieron de materialidad.

17. La aplicación por primera vez de una política que consista en la revaluación de activos, de acuerdo con la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, o con la NIC 38 *Activos Intangibles*, se considerará un cambio de política contable que ha de ser tratado como una revaluación, de acuerdo con la NIC 16 o con la NIC 38, en lugar de aplicar las disposiciones contenidas en esta Norma.

18. Los párrafos 19 a 31 no serán de aplicación a los cambios en las políticas contables descritos en el párrafo 17.

Aplicación de los cambios en Políticas Contables

19. Con sujeción al párrafo 23:

(a) la entidad contabilizará un cambio en una política contable derivado de la aplicación inicial de una Norma o Interpretación, de acuerdo con las disposiciones transitorias específicas de tales Normas, si las hubiera; y

(b) cuando la entidad cambie una política contable, ya sea por la aplicación inicial de una Norma o Interpretación que no incluya una disposición transitoria específica aplicable a tal cambio, o porque haya decidido cambiarla de forma voluntaria, aplicará dicho cambio retroactivamente.

20. Para los propósitos de esta Norma, la aplicación anticipada de una Norma o Interpretación no se considerará un cambio voluntario en una política contable.

21. En ausencia de una Norma o Interpretación específicamente aplicable a una transacción u otros eventos o condiciones, la gerencia podrá, de acuerdo con el párrafo 12, aplicar una política contable considerando los pronunciamientos más recientes de otras instituciones emisoras de normas que empleen un marco conceptual similar al emitir normas contables. Si, debido a una modificación de tal pronunciamiento, la entidad optase por el cambio de una política contable, ese cambio se contabilizará, y se revelará como un cambio voluntario de una política contable.

Aplicación Retroactiva

22. Con sujeción a la limitación establecida en el párrafo 23, cuando un cambio en una política contable se aplique retroactivamente de acuerdo con los apartados (a) y (b) del párrafo 19, la entidad ajustará los saldos iniciales de cada componente afectado del patrimonio neto para el periodo anterior más antiguo que se presente, revelando información acerca de los demás importes comparativos para cada periodo anterior presentado, como si la nueva política contable se hubiese estado aplicando siempre.

Limitaciones a la aplicación retroactiva

23. Cuando sea obligatoria la aplicación retroactiva en función de lo establecido en los apartados (a) y (b) del párrafo 19, el cambio en la política contable se aplicará retroactivamente, salvo y en la medida en que fuera impracticable determinar los efectos del cambio en cada periodo específico o el efecto acumulado.

24. Cuando sea impracticable determinar los efectos que se derivan, en cada periodo específico, del cambio de una política contable sobre la información comparativa en uno o más periodos anteriores para los que se presente información, la entidad aplicará la nueva política contable a los saldos iniciales de los activos y pasivos al principio del periodo más antiguo para el que la aplicación retroactiva sea practicable—que podría ser el propio periodo corriente—y efectuará el correspondiente ajuste a los saldos iniciales de cada componente del patrimonio neto que se vea afectado para ese periodo.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado, al principio del periodo corriente, por la aplicación de una nueva política contable a todos los periodos anteriores, la entidad ajustará la información comparativa aplicando la nueva política contable de forma prospectiva, desde la fecha más antigua en que sea practicable hacerlo.

26. Cuando la entidad aplique una nueva política contable retroactivamente, la aplicará a la información comparativa de periodos anteriores, retrotrayéndose en el tiempo tanto como sea practicable. La aplicación retroactiva a un periodo anterior no será practicable a menos que sea posible determinar el efecto acumulado tanto

sobre los saldos de apertura como sobre los de cierre del balance correspondiente a ese periodo.

El importe del ajuste resultante, referido a los periodos previos a los presentados en los estados financieros, se llevará contra los saldos iniciales de cada componente afectado del patrimonio neto del periodo previo más antiguo sobre el que se presente información. Normalmente, el ajuste se hace contra las ganancias acumuladas. Sin embargo, los ajustes pueden hacerse contra otro componente del patrimonio neto (por ejemplo, para cumplir con una Norma o Interpretación). Cualquier otro tipo de información que se incluya respecto a periodos anteriores, tal como resúmenes históricos de datos financieros, será asimismo objeto de ajuste, retrotrayéndose en el tiempo tanto como sea practicable.

27. Cuando sea impracticable para la entidad aplicar una nueva política contable retroactivamente, debido a que no pueda determinar el efecto acumulado de la aplicación de la política para todos los periodos anteriores, la entidad, de acuerdo con el párrafo 25, aplicará la nueva política contable de forma prospectiva desde el inicio del periodo más antiguo que sea practicable. En consecuencia, se ignorará la porción del ajuste acumulado de los activos, pasivos y patrimonio neto surgido antes de esa fecha. Se permitirán los cambios de políticas contables, incluso si fuera impracticable la aplicación de dicha política de forma prospectiva a algún periodo anterior. Los párrafos 50 a 53 suministran guías sobre cuándo resulta impracticable aplicar una nueva política contable a uno o más periodos anteriores.

Información a revelar

28. Cuando la aplicación por primera vez de una Norma o Interpretación tenga efecto en el periodo corriente o en alguno anterior—salvo que fuera

impracticable determinar el importe del ajuste—o bien pudiera tener efecto sobre periodos futuros, la entidad revelará:

(a) el título de la Norma o Interpretación;

(b) en su caso, que el cambio en la política contable se ha efectuado de acuerdo con su disposición transitoria;

(c) la naturaleza del cambio en la política contable;

(d) en su caso, una descripción de la disposición transitoria;

(e) en su caso, la disposición transitoria que podría tener efectos sobre periodos futuros;

(f) para el periodo corriente y para cada periodo anterior presentado, en la medida en que sea practicable, el importe del ajuste:

(i) para cada rúbrica del estado financiero que se vea afectada; y

(ii) si la NIC 33 Ganancias por Acción es aplicable a la entidad, para las ganancias por acción tanto básicas como diluidas;

(g) el importe del ajuste relativo a periodos anteriores presentados, en la medida en que sea practicable; y

(h) si la aplicación retroactiva, exigida por los apartados (a) y (b) del párrafo 19, fuera impracticable para un periodo previo en concreto, o para periodos anteriores sobre los que se presente información, las circunstancias que conducen a la existencia de esa situación y una

descripción de cómo y desde cuándo se ha aplicado el cambio en la política contable.

Tales revelaciones podrán omitirse en los estados financieros de periodos posteriores.

29. Cuando un cambio voluntario en una política contable tenga efecto en el periodo corriente o en algún periodo anterior, o bien tendría efecto en ese periodo si no fuera impracticable determinar el importe del ajuste, o bien podría tener efecto sobre periodos futuros, la entidad revelará:

(a) la naturaleza del cambio en la política contable;

(b) las razones por las que la aplicación de la nueva política contable suministra información más fiable y relevante;

(c) para el periodo corriente y para cada periodo anterior del que se presente información, en la medida en que sea practicable, el importe del ajuste:

(i) para cada rúbrica afectada del estado financiero; y

(ii) si la NIC 33 Ganancias por Acción es aplicable a la entidad, para la ganancia por acción básica y diluida;

(d) el importe del ajuste relativo a periodos anteriores presentados, en la medida en que sea practicable; y

(e) si la aplicación retroactiva fuera impracticable para un periodo anterior en particular, o para periodos anteriores presentados, las circunstancias que conducen a esa situación, junto con una descripción de cómo y desde cuándo se ha aplicado el cambio en la política contable.

Tales revelaciones podrán omitirse en los estados financieros de periodos posteriores.

30. Cuando una entidad no haya aplicado una nueva Norma o Interpretación que habiendo sido emitida todavía no ha entrado en vigor, la entidad deberá revelar:

(a) este hecho; e

(b) información relevante, conocida o razonablemente estimada, para evaluar el posible impacto que la aplicación de la nueva Norma o Interpretación tendrá sobre los estados financieros de la entidad en el periodo en que se aplique por primera vez.

31. Para cumplir con el párrafo 30, la entidad revelará:

(a) el título de la nueva Norma o Interpretación;

(b) la naturaleza del cambio o cambios inminentes en la política contable;

(c) la fecha en la cual es obligatoria la aplicación de la Norma o Interpretación;

(d) la fecha a partir de la que está previsto aplicar la Norma o Interpretación por primera vez; y

(e) una u otra de las siguientes informaciones:

(i) una explicación del impacto esperado, derivado de la aplicación inicial de la Norma o Interpretación, sobre los estados financieros de la entidad; o

(ii) si el impacto fuera desconocido o no pudiera ser estimado razonablemente, una declaración al efecto.

Cambios en las Estimaciones Contables

32. Como resultado de las incertidumbres inherentes al mundo de los negocios, muchas partidas de los estados financieros no pueden ser medidas con precisión, sino sólo estimadas. El proceso de estimación implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible más reciente. Por ejemplo, podría requerirse estimaciones para:

(a) las cuentas por cobrar de dudosa recuperación;

(b) la obsolescencia de los inventarios;

(c) el valor razonable de activos o pasivos financieros;

(d) la vida útil o las pautas de consumo esperadas de los beneficios económicos futuros incorporados en los activos depreciables; y

(e) las obligaciones por garantías concedidas.

33. El uso de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros, y no menoscaba su fiabilidad.

34. Si se produjesen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, es posible que ésta pueda necesitar ser revisada, como consecuencia de nueva información obtenida o de poseer más experiencia. La revisión de la estimación, por su propia naturaleza, no está relacionada con periodos anteriores ni tampoco es una corrección de un error.

35. Un cambio en los criterios de medición aplicados es un cambio en una política contable, y no un cambio en una estimación contable. Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, el cambio se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable.

36. El efecto de un cambio en una estimación contable, diferente de aquellos cambios a los que se aplique el párrafo 37, se reconocerá de forma prospectiva, incluyéndolo en el resultado del:

(a) periodo en que tiene lugar el cambio, si éste afecta a un solo periodo; o

(b) periodo en que tiene lugar el cambio y los futuros, si afectase a varios periodos.

37. En la medida que un cambio en una estimación contable de lugar a cambios en activos y pasivos, o se refiera a una partida de patrimonio neto, deberá ser reconocido ajustando el valor en libros de la correspondiente partida de activo, pasivo o patrimonio neto en el periodo en que tiene lugar el cambio.

38. El reconocimiento prospectivo del efecto del cambio en una estimación contable significa que el cambio se aplica a las transacciones, otros eventos y condiciones, desde la fecha del cambio en la estimación. Un cambio en una estimación contable podría afectar al resultado del periodo corriente, o bien al de éste y al de periodos futuros. Por ejemplo, un cambio en las estimaciones del importe de los clientes de dudoso cobro afectará sólo al resultado del periodo corriente y, por tanto, se reconocerá en este periodo. Sin embargo, un cambio en la vida útil estimada, o en los patrones de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados a un activo amortizable, afectará al gasto por depreciación del periodo corriente y de cada uno de los periodos de vida útil restante del activo. En ambos casos, el efecto del cambio correspondiente al periodo corriente se reconocerá como ingreso o gasto del periodo corriente, mientras que el eventual efecto sobre los periodos futuros se irá reconociendo en el transcurso de los mismos.

Información a revelar

39. La entidad revelará la naturaleza e importe de cualquier cambio en una estimación contable que haya producido efectos en el periodo corriente, o que se espere vaya a producirlos en periodos futuros, exceptuándose de lo anterior la revelación de información del efecto sobre periodos futuros, en el caso de que fuera impracticable estimar ese efecto.

40. Si no se revela el importe del efecto en periodos futuros debido a que la estimación es impracticable, la entidad revelará este hecho.

Errores

41. Los errores pueden surgir al reconocer, valorar, presentar o revelar la información de los elementos de los estados financieros. Los estados financieros

no cumplen con las NIIF si contienen errores, tanto materiales como inmateriales, cuando han sido cometidos intencionadamente para conseguir, respecto de una entidad, una determinada presentación de su situación financiera, de su desempeño financiero o de sus flujos de efectivo. Los errores potenciales del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que los estados financieros sean formulados. Sin embargo, los errores materiales en ocasiones no se descubren hasta un periodo posterior, de forma que tales errores de periodos anteriores se corregirán en la información comparativa presentada en los estados financieros de los periodos siguientes (véanse los párrafos 42 a 47).

42. Con sujeción a lo establecido en párrafo 43, la entidad corregirá los errores materiales de periodos anteriores, de forma retroactiva, en los primeros estados financieros formulados después de haberlos descubierto:

(a) reexpresando la información comparativa para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error; o

(b) si el error ocurrió con anterioridad al periodo más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio neto para dicho periodo.

Limitaciones a la reexpresión retroactiva

43. El error correspondiente a un periodo anterior se corregirá mediante reexpresión retroactiva, salvo que sea impracticable determinar los efectos en cada periodo específico o el efecto acumulado del error.

44. Cuando sea impracticable determinar los efectos que se derivan, en cada periodo específico, de un error sobre la información comparativa de uno o

más periodos anteriores para los que se presente información, la entidad reexpresará los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio neto para los periodos más antiguos en los cuales tal reexpresión retroactiva sea practicable (que podría también ser el propio periodo corriente).

45. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado, al principio del periodo corriente, de un error sobre todos los periodos anteriores, la entidad reexpresará la información comparativa corrigiendo el error de forma prospectiva, desde la fecha más remota en que sea posible hacerlo.

46. El efecto de la corrección de un error de periodos anteriores no se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error. Cualquier otro tipo de información que se incluya respecto a periodos anteriores, tales como resúmenes históricos de datos financieros, será objeto de reexpresión, yendo tan atrás como sea posible.

47. Cuando sea impracticable determinar el importe de un error para todos los periodos previos (por ejemplo, una equivocación al aplicar una política contable), la entidad, de acuerdo con el párrafo 45, reexpresará la información comparativa de forma prospectiva desde la fecha más remota posible. En consecuencia, se ignorará la porción del ajuste acumulado de activos, pasivos y patrimonio neto que haya surgido antes de esa fecha. En los párrafos 50 a 53 se suministran guías sobre cuándo resulta impracticable corregir un error para uno o más periodos anteriores.

48. La corrección de errores puede distinguirse con facilidad de los cambios en las estimaciones contables. Las estimaciones contables son, por su naturaleza, aproximaciones que pueden necesitar revisión cuando se tenga conocimiento de

información adicional. Por ejemplo, las pérdidas o ganancias reconocidas como resultado del desenlace de una contingencia, no constituye corrección de un error.

Información a revelar sobre errores de períodos anteriores

49. En aplicación del párrafo 42, la entidad revelará la siguiente información:

- (a) la naturaleza del error del periodo anterior;**
- (b) para cada periodo anterior presentado, en la medida que sea practicable, el importe del ajuste:**
 - (i) para cada rúbrica afectada del estado financiero; y**
 - (ii) para el importe de la ganancia por acción tanto básica como diluida, si la NIC 33 fuera aplicable a la entidad;**
- (c) el importe del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y**
- (d) si fuera impracticable la reexpresión retroactiva para un periodo anterior en particular, las circunstancias que conducen a esa situación, junto con una descripción de cómo y desde cuándo se ha corregido el error. Tales revelaciones podrán omitirse en los estados financieros de periodos posteriores.**

Impracticabilidad de la aplicación y de la reexpresión retroactivas

50. En algunas circunstancias, cuando se desea conseguir la comparabilidad con el periodo corriente, el ajuste de la información comparativa de uno o más

periodos anteriores es impracticable. Por ejemplo, los datos podrían no haberse obtenido, en el periodo o periodos anteriores, de forma que permitan la aplicación retroactiva de una nueva política contable (incluyendo, para el propósito de los párrafos 51 a 53, su aplicación prospectiva a periodos anteriores), o la reexpresión retroactiva para corregir un error de un periodo anterior, como consecuencia de lo cual la reconstrucción de la información es impracticable.

51. Con frecuencia es necesario efectuar estimaciones al aplicar una política contable a los elementos de los estados financieros reconocidos o revelados que hacen referencia a determinadas transacciones, otros sucesos y condiciones. La estimación es subjetiva en sí misma, y podría haberse realizado después de la fecha del balance. El desarrollo de estimaciones puede ser todavía más difícil cuando se aplica retroactivamente una política contable, o cuando se efectúa una reexpresión retroactiva para corregir un error de periodos anteriores, debido al dilatado periodo de tiempo que podría haber transcurrido desde que se produjo la transacción afectada u ocurrió el otro suceso o condición objeto de la reexpresión. Sin embargo, el objetivo de una estimación, que se refiere a periodos anteriores, es el mismo que para las estimaciones realizadas en el periodo corriente, esto es, una y otra han de reflejar las circunstancias existentes cuando la transacción, suceso o condición haya ocurrido.

52. En consecuencia, la aplicación retroactiva de una nueva política contable o la corrección de un error de un periodo anterior, exige diferenciar la información que:

(a) suministra evidencia de las circunstancias existentes en la fecha o fechas en la que la transacción, otro suceso o condición haya ocurrido, y

(b) tendría que haber estado disponible cuando los estados financieros del periodo previo fueron autorizados para su emisión.

Para algunos tipos de estimaciones (por ejemplo, una estimación del valor razonable que no esté basada en precios o factores observables), es impracticable distinguir tales tipos de información. Cuando la aplicación o la reexpresión retroactivas exijan efectuar estimaciones significativas, para las que sea imposible distinguir aquellos dos tipos de información, resultará impracticable aplicar la nueva política contable o corregir el error del periodo previo de forma retroactiva.

53. Cuando se esté aplicando una nueva política contable o se corrijan importes de un periodo anterior, no deberán establecerse hipótesis retroactivas, ya consistan en suposiciones acerca de las intenciones de la gerencia en un periodo previo o en estimaciones de los importes que se hubieran reconocido, medido o revelado en tal periodo anterior. Por ejemplo, cuando una entidad esté corrigiendo un error de un periodo anterior, relativo a la medición de activos financieros previamente clasificados como inversiones mantenidas hasta el vencimiento de acuerdo con la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición, no cambiará el criterio de medición para ese periodo, aún en el caso de que la gerencia decidiera posteriormente no mantenerlos hasta su vencimiento. Por otra parte, cuando una entidad proceda a corregir un error de cálculo de sus pasivos acumulados por ausencias retribuidas en caso de enfermedad de acuerdo con la NIC 19 Beneficios a los Empleados, ignorará la información que haya aparecido en el siguiente periodo sobre una severa epidemia de gripe, si este dato ha estado disponible después de que los estados financieros para el periodo anterior fueran autorizados para su emisión. El hecho de que frecuentemente se exija efectuar estimaciones significativas cuando se modifica la información comparativa presentada para periodos anteriores, no impide ajustar o corregir dicha información comparativa.

Fecha de vigencia

54. La entidad deberá aplicar esta Norma en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2005, revelará este hecho.

Derogación de otros pronunciamientos

55. Esta Norma sustituye a la NIC 8 *Ganancia o Pérdida Neta del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables*, revisada en 1993.

56. Esta Norma sustituye a las siguientes Interpretaciones:

(a) SIC-2 Uniformidad—Capitalización de los Costos por Intereses; y

(b) SIC-18 Uniformidad—Métodos Alternativos.

Apéndice

Modificaciones de otros pronunciamientos

Las modificaciones que contiene este Apéndice tendrán vigencia para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Si una entidad aplica esta Norma en un periodo anterior, las modificaciones también tendrán vigencia para ese periodo.

* * * * *

Las modificaciones contenidas en este apéndice cuando esta Norma fue revisada han sido incorporadas dentro de pronunciamientos relevantes publicados en este volumen.

4.1.2 Análisis de la norma

La Norma Internacional de Contabilidad 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores (NIC 8) está contenida en los párrafos 1 a 56 y en el Apéndice. Todos los párrafos tienen igual valor normativo, si bien la Norma conserva el formato IASC que tenía cuando fue adoptada por el IASB. La NIC 8 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos de las Conclusiones, del Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera y del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros. La Norma Internacional de Contabilidad nº 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores (NIC 8), sustituye a la NIC 8 Ganancia o Pérdida *Neta del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables* (revisada en 1993), y debe ser aplicada en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada. La Norma también sustituye a las siguientes Interpretaciones:

- SIC-2 *Uniformidad—Capitalización de los Costos por Intereses*
- SIC-18 *Uniformidad—Métodos Alternativos.*

El objetivo de esta norma radica en seleccionar y modificar las políticas contables el tratamiento contable y la información a revelar de los cambios en las estimaciones contables y de la corrección de errores.

El alcance de la Norma NIC 8 se basa en la selección y aplicación de políticas contables y la contabilización de:

- Cambios en las políticas contables
- Cambios en las estimaciones contables y

Corrección de errores de períodos anteriores

Esta norma toca tres aspectos del sistema contable y en función de eso, sus definiciones más importantes son:

Políticas Contables: Son los principios, bases, métodos, convenciones, reglas y procedimientos adoptados por la empresa en la preparación y presentación de sus estados financieros.

Cambio en una Estimación Contable

Significa un ajuste en:

la cantidad registrada de un activo o pasivo

el cambio de una utilización periódica de un activo

el beneficio futuro esperado y obligaciones asociadas con activos y pasivos.

Los cambios en estimaciones contables resultan de una nueva información o nuevo desarrollo y, por lo tanto, no son correcciones de errores

Materialidad o Importancia relativa: Las omisiones o errores en las partidas, tienen importancia relativa si individualmente o en su conjunto, influyen en las decisiones económicas tomadas por los usuarios con base en los estados financieros

Errores de períodos anteriores: Son omisiones o inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más períodos anteriores, resultado del fallo al emplear o error al utilizar información fiable que:

Estaba disponible al formular los estados financieros, o podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido

Aplicación Retroactiva: es la aplicación de una nueva política contable a una transacción, u otros hechos y condiciones como si la política se hubiera aplicado siempre.

Reexpresión Retroactiva: Es corregir el reconocimiento, medición e información a revelar de los importes de los elementos de los estados financieros como si el error en periodos anteriores no se hubiera cometido nunca

Impracticable: Aplicar retroactivamente un cambio en una política contable o realizar una reexpresión retroactiva para corregir un error es Es impracticable para un período anterior en particular si:

Los efectos no son determinables

Implica establecer suposiciones de las intenciones de la gerencia en ese período

Requiere de estimaciones de importe significativo

Aplicación prospectiva: De un cambio en una política contable, consiste en la aplicación a las transacciones, otros sucesos y condiciones ocurridos tras la fecha en la que ocurrió el cambio y del reconocimiento del efecto de un cambio en una

estimación contable, consiste en el reconocimiento del efecto para el período corriente y futuros afectados por dicho cambio

Para seleccionar y aplicar las políticas contables: Para una transacción, otro evento o condición donde aplica específicamente una Norma o Interpretación, la política contable se determina aplicando la norma o interpretación en cuestión, y considerando además cualquier guía de implementación relevante.

Es importante saber que en ausencia de una norma, debe la Gerencia , en atención a su buen juicio tomar la decisión más acertada para ejecutar determinada política contable.

La entidad debe aplicar sus políticas contables de manera uniforme, a menos que una Norma o Interpretación permita establecer categorías de partidas; para lo cual se seleccionará una política contable adecuada y se aplicará de manera uniforme a cada una

Ejemplo: Los inventarios se medirán al costo o al valor neto realizable, según cuál sea menor, según lo contempla la NIC 2 Inventarios.

Las políticas contables se deben cambiar cuando:

Es requerido por una Norma o Interpretación: o

Lleva a que los estados financieros suministren información más fiable y relevante

En caso de la aplicación por primera vez de una política que consista en una revaluación de activos, se deben tratar:

Según NIC-16 Propiedad, Planta y Equipos o

Según NIC-38 Activos Intangibles, como corresponda.

La aplicación anticipada de una NIIF o Interpretación no se considera un cambio voluntario.

Ejemplo de cambio en una política contable

La Empresa 123 decidió en el año 2006, aplicar como política contable para los gastos financieros relacionados con la construcción de un edificio donde funcionaría su planta y que esperaba concluir en el año 2009, la capitalización a la obra de los intereses. En Mayo de 2007 entró en vigencia una ley ambiental que prohíbe la instalación de su planta en esa localidad y en consecuencia, a partir de 2007, la compañía ha cambiado su política contable respecto al tratamiento de los intereses antes mencionados, llevándolos al gasto en lugar de capitalizarlos

En el año 2006, capitalizó intereses por Bs. 100.000. En el año 2007 los intereses originados por la construcción en proceso, que se han contabilizado como gastos fueron Bs. 70.000.

Debe aplicar en 2006 la política de registro de los intereses como gastos afectando Utilidades Retenidas y Construcción en Proceso, por Bs. 100.000 para efectos comparativos.

A partir de 2007, hasta la culminación de la obra seguirá aplicando la nueva política decidida por la gerencia

En cuanto a las estimaciones contables, es importante tomar en cuenta que:

El uso de estimaciones no menoscaba la fiabilidad de los estados financieros.

Al cambiar las circunstancias es necesario revisar la estimación. Dicha revisión no se relaciona con períodos anteriores ni con corrección de errores.

Un cambio en los criterios de medición aplicados es un cambio en una política contable y no en una estimación contable.

Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política y un cambio en una estimación, el cambio se tratará como un cambio en una estimación contable.

Ejemplos de Estimaciones contables:

Cuentas por cobrar de dudosa recuperación

Obsolescencia de inventarios

Valor razonable de activos y pasivos financieros

Vida útil o las pautas de consumo esperadas de los beneficios económicos futuros incorporados en los activos depreciables

Obligaciones por garantías concedidas

En resumen la Norma Internacional de Contabilidad Nro. 8n (NIC 8), trata de realzar la relevancia y fiabilidad de los estados financieros de una entidad, así como la comparabilidad con los estados financieros emitidos por ésta en ejercicios anteriores, y con los elaborados por otras entidades.

Interrelaciones con otras NIC's o NIIF

Los requisitos de información a revelar relativos a políticas contables, excepto los referentes a cambios en las políticas contables. NIC-1

El efecto impositivo de la corrección de errores de períodos anteriores y de los ajustes retroactivos al realizar cambios en las políticas contables. NIC-12

Características de los usuarios de los estados financieros. Marco Conceptual

Aplicación por primera vez de una política contable que consista en una revaluación de activos. NIC-16 / NIC-38

Revelación de los ajustes a las ganancias por acción. NIC-33

4.2. NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA NRO. 5 (NIIF 5) ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA Y OPERACIONES DISCONTINUADAS.

4.2.1 Texto original de la norma

Objetivo

1. El objetivo de esta NIIF es especificar el tratamiento contable de los activos mantenidos para la venta, así como la presentación e información a revelar sobre las *actividades interrumpidas*. En particular, la NIIF exige que:

(a) los activos que cumplan los requisitos para ser clasificados como mantenidos para la venta, sean valorados al menor valor entre su importe en libros y su valor razonable menos los costes de venta, así como que cese la amortización de dichos activos; y (b) los activos que cumplan los requisitos para ser clasificados como mantenidos para la venta, se presenten de forma separada en el balance, y que los resultados de las actividades interrumpidas se presenten por separado en la cuenta de resultados.

Alcance

2. Los requisitos de clasificación y presentación de esta NIIF se aplicarán a todos los *activos no corrientes* (*) reconocidos, y a todos los grupos enajenables de elementos de la entidad. Los requisitos de valoración de esta NIIF se aplicarán a todos los activos no corrientes reconocidos y a los *grupos enajenables de elementos* (establecidos en el párrafo 4), excepto a aquellos activos enumerados en el párrafo 5, que continuarán valorándose de acuerdo con la Norma que se indica en el mismo.

(*) En el caso de clasificar los activos de acuerdo con la presentación en función del grado de liquidez, los activos no corrientes son aquellos que incluyen importes que se esperen recuperar en más de doce meses desde la fecha del balance. El párrafo 3 es aplicable a la clasificación de tales activos.

3. Los activos clasificados como no corrientes de acuerdo con la NIC 1 *Presentación de estados financieros* (revisada en 2003) no se reclasificarán como *activos corrientes* hasta que cumplan los requisitos para ser clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con esta NIIF. Los activos de una clase que la entidad normalmente considere como no corrientes y se hayan adquirido exclusivamente con la finalidad de revenderlos, no se clasificarán como corrientes

a menos que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con esta NIIF.

4. En ocasiones, una entidad enajena o dispone por otra vía, de un grupo de activos, posiblemente con algún pasivo directamente asociado, de forma conjunta, en una sola transacción. Ese grupo enajenable de elementos podría ser un *grupo de unidades generadoras de efectivo*, una unidad generadora de efectivo o parte de ella (**). El grupo podría comprender cualquier activo o pasivo de la entidad, incluyendo activos corrientes, pasivos corrientes y activos excluidos, según el párrafo 5, de los requisitos de valoración de esta NIIF. Si un activo no corriente, dentro del alcance de los requisitos de valoración de esta NIIF, formase parte de un grupo enajenable de elementos, los requerimientos de valoración de esta NIIF se aplicarán al grupo como un todo, de tal forma que el grupo se medirá por el menor valor entre su importe en libros y su valor razonable menos los costes de venta. Los requisitos de valoración de activos y pasivos individuales, dentro del grupo enajenable de elementos, se establecen en los párrafos 18,19 y 23.

(**) No obstante, en cuanto se espere que los flujos de efectivo de un activo o grupo de activos surjan de la venta más que de su uso continuado, éstos pueden llegar a ser menos dependientes de los flujos de efectivo surgidos de otros activos, y de esta forma un grupo de activos, que fue parte de una unidad generadora de efectivo, podría convertirse en una unidad generadora de efectivo separada.

5. Los criterios de valoración de esta NIIF (***) no son aplicables a los siguientes activos, que quedan cubiertos por las Normas indicadas en cada caso, independientemente de que sean activos individuales o que formen parte de un grupo enajenable de elementos.

(***) Distintas de las de los párrafos 18 y 19, donde se requiere que el activo en cuestión sea valorado de acuerdo con otras NIIF que sean aplicables.

(a) Activos por impuestos diferidos (NIC 12 *Impuesto sobre las ganancias*).

(b) Activos procedentes de retribuciones a los empleados (NIC 19 *Retribuciones a los empleados*).

(c) Activos financieros que estén dentro del alcance de la NIC 39 *Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración*.

(d) Activos no corrientes contabilizados de acuerdo con el modelo de valor razonable de la NIC 40 *inversiones inmobiliarias*.

(e) Activos no corrientes valorados por su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, de acuerdo con la NIC 41 *Agricultura*.

(f) Derechos contractuales procedentes de contratos de seguro, definidos en la NIIF 4 *Contratos de seguro*.

Clasificación de Activos no Corrientes (o Grupos Enajenables de Elementos) mantenidos para la venta.

6. Una entidad clasificará un activo no corriente (o un grupo enajenable de elementos) como mantenido para la venta, si su importe en libros se recuperará fundamentalmente a través de una transacción de venta, en lugar de por su uso continuado.

7. Para aplicar la clasificación anterior, el activo (o grupo enajenable de elementos) debe estar disponible, en sus condiciones actuales, para su venta inmediata, sujeto exclusivamente a los términos usuales y habituales para la venta de estos activos (o grupos enajenables de elementos), y su venta debe ser *altamente probable*.

8. Para que la venta sea altamente probable, la dirección, debe estar comprometida por un plan para vender el activo (o grupo enajenable de elementos), y debe haberse iniciado de forma activa un programa para encontrar un comprador y completar el plan. Además, la venta del activo (o grupo enajenable de elementos) debe negociarse activamente a un precio razonable, en relación con su valor razonable actual. Asimismo, debería esperarse que la venta quedase calificada para su reconocimiento completo dentro del año siguiente a la fecha de clasificación, con las excepciones permitidas en el párrafo 9, y además las acciones exigidas para completar el plan deben indicar que son improbables cambios significativos en el plan o que el mismo vaya a ser retirado.

9. Existen hechos y circunstancias que podrían alargar el periodo para completar la venta más allá de un año. Una ampliación del periodo exigido para completar una venta no impide que el activo (o grupo enajenable de elementos) sea clasificado como mantenido para la venta, si el retraso viene causado por hechos o circunstancias fuera del control de la entidad, y existan evidencias suficientes de que la entidad se mantiene comprometida con su plan para vender el activo (o grupo enajenable de elementos). Este sería el caso en que se cumplan los requisitos contenidos en el Apéndice B.

10. Las transacciones de venta incluyen las permutas de activos no corrientes por otros activos no corrientes, cuando éstas tengan carácter comercial, de acuerdo con la NIC 16 *Inmovilizado material*.

11. Cuando una entidad adquiriera un activo no corriente (o grupo enajenable de elementos) exclusivamente con el propósito de su posterior enajenación, clasificará dicho activo no corriente (o grupo enajenable de elementos) como mantenido para la venta, en la fecha de adquisición, sólo si se cumple el requisito de un año del párrafo 8 (con las excepciones permitidas en el párrafo 9) y sea altamente probable que cualquier otro requisito de los contenidos en los párrafos 7 y 8, que no se cumplan a esa fecha, sean cumplidos dentro de un corto periodo tras la adquisición (por lo general, en los tres meses siguientes).

12. Si se cumplen los criterios de los párrafos 7 y 8 después de la fecha del balance, la entidad no clasificará el activo no corriente (o grupo enajenable de elementos) como mantenido para la venta en los estados financieros que formule en esa fecha. No obstante, cuando aquellos criterios sean cumplidos después de la fecha del balance pero antes de la autorización para la divulgación de los estados financieros, la entidad revelará en las notas la información especificada en los apartados (a), (b) y (d) del párrafo 41.

Activos no corrientes que van a ser abandonados

13. Una entidad no clasificará como mantenido para la venta un activo no corriente (o grupo enajenable de elementos) que vaya a ser abandonado. Esto es debido a que su importe en libros va a ser recuperado principalmente a través de su uso continuado. Sin embargo, si el grupo de elementos que va a ser abandonado cumpliera los requisitos de los apartados (a), (b) y (c) del párrafo 32, la entidad presentará los resultados y flujos de efectivo del grupo de elementos como una actividad interrumpida, de acuerdo con los párrafos 33 y 34, en la fecha en que deja de ser utilizarlo. Los activos no corrientes (o grupos enajenables de elementos) que van a ser abandonados comprenderán tanto activos no corrientes (o grupos enajenables de elementos) que vayan a utilizarse hasta el final de su

vida económica, como activos no corrientes (o grupos enajenables de elementos) que vayan a cerrarse definitivamente, en lugar de ser vendidos.

14. La entidad no contabilizará un activo no corriente, que vaya a estar temporalmente fuera de uso, como si hubiera sido abandonado.

Valoración de Activos no Corrientes (o Grupos Enajenables de Elementos) clasificados como mantenidos para la venta

Valoración de un activo no corriente (o grupo enajenable de elementos).

15. La entidad valorará los activos no corrientes (o grupos enajenables de elementos) clasificados como mantenidos para la venta, al menor valor entre su importe en libros y su valor razonable menos los costes de venta.

16. Si un activo (o grupo enajenable de elementos) adquirido recientemente cumple los requisitos para ser clasificado como mantenido para la venta (véase párrafo 11), la aplicación del párrafo 15 conducirá a que el activo (o grupo enajenable de elementos) se valore, en el momento de su reconocimiento inicial, al menor valor entre su importe en libros si no se hubiese clasificado así (por ejemplo, el coste) y su valor razonable menos los costes de venta. En consecuencia, si el activo (o grupo enajenable de elementos) se hubiera adquirido como parte de una combinación de negocios, se valorará por su valor razonable menos los costes de venta.

17. Cuando se espere que la venta se produzca más allá del periodo de un año, la entidad valorará los costes de venta por su valor actual. Cualquier incremento en el valor actual de esos costes de venta, que surja por el transcurso del tiempo, se presentará en la cuenta de resultados como un coste financiero.

18. Inmediatamente antes de la clasificación inicial del activo (o grupo enajenable de elementos) como mantenido para la venta, el importe en libros del activo (o todos los activos y pasivos del grupo) se valorarán de acuerdo con las NIIF que les sean de aplicación.

19. En la valoración posterior de un grupo enajenable de elementos, el importe en libros de cualquier activo y pasivo que no estén en el alcance de los requisitos de valoración establecidos en esta NIIF, pero que estén incluidos en un grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta, se determinará posteriormente de acuerdo con las NIIF aplicables, antes de aplicar de nuevo al grupo enajenable la regla del valor razonable menos los costes de venta.

Reconocimiento y reversión de las pérdidas por deterioro del valor.

20. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor debida a las reducciones iniciales o posteriores del valor del activo (o grupo enajenable de elementos) hasta el valor razonable menos los costes de venta, siempre que no se haya reconocido según el párrafo 19.

21. La entidad reconocerá una ganancia por cualquier incremento posterior derivado de la valoración del valor razonable menos los costes de venta de un activo, aunque no por encima de la pérdida por deterioro del valor acumulada que hubiera sido reconocida, ya sea de acuerdo con esta NIIF o previamente, de acuerdo con la NIC 36 *Deterioro del valor de los activos*.

22. La entidad reconocerá una ganancia por cualquier incremento posterior en el valor razonable menos los costes de venta de un grupo enajenable de elementos:

(a) en la medida que no haya sido reconocido de acuerdo con el párrafo 19; pero.

(b) no por encima de la pérdida por deterioro del valor acumulada que hubiera sido reconocida, ya sea de acuerdo con esta NIIF o previamente, de acuerdo con la NIC 36, en los activos no corrientes que están dentro del alcance de los requisitos de valoración establecidos en esta NIIF.

23. La pérdida por deterioro del valor (o cualquier ganancia posterior) reconocida en un grupo enajenable de elementos, reducirá (o incrementará) el importe en libros de los activos no corrientes del grupo, que estén dentro del alcance de los requisitos de valoración de esta NIIF, en el orden de distribución establecido en los apartados (a) y (b) del párrafo 104 y en el párrafo 122 de la NIC 36 (revisada en 2004).

24. La pérdida o ganancia no reconocida previamente en la fecha de la venta de un activo no corriente (o grupo enajenable de elementos), se reconocerá en la fecha en el que se dé de baja en cuentas. Los requisitos que se refieren a la baja en cuentas están establecidos en:

(a) los párrafos 67 a 72 de la NIC 16 (revisada en 2003) para el inmovilizado material, y (b) los párrafos 112 a 117 de la NIC 38 *Activos intangibles* (revisada en 2004) para este tipo de activos.

25. La entidad no amortizará el activo no corriente mientras esté clasificado como mantenido para la venta, o mientras forme parte de un grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta. No obstante, continuarán reconociéndose tanto los intereses como otros gastos atribuibles a los pasivos de

un grupo enajenable de elementos que se haya clasificado como mantenido para la venta.

Cambios en el plan de venta

26. Si una entidad ha clasificado un activo (o grupo enajenable de elementos) como mantenido para la venta, pero deja de cumplir los criterios de los párrafos 7 a 9, dejará de clasificar los activos o grupos enajenables de elementos como tales.

27. La entidad valorará el activo no corriente que deje de estar clasificado como mantenido para la venta (o que deje de formar parte de un grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta) al menor de: (a) su importe en libros antes de que el activo (o grupo enajenable de elementos) fuera clasificado como mantenido para la venta, ajustado por cualquier depreciación, amortización o revalorización que se hubiera reconocido si el activo (o grupo enajenable de elementos) no se hubiera clasificado como mantenido para la venta, y (b) su *importe recuperable* en la fecha de la decisión posterior de no venderlo. (*)

(*) Si el activo no corriente es parte de la unidad generadora de efectivo, su importe recuperable es el importe en libros que habría sido reconocido tras la atribución de cualquier pérdida por deterioro del valor surgida en dicha unidad generadora de efectivo de acuerdo con la NIC 36.

28. La entidad incluirá cualquier ajuste requerido al importe en libros de un activo no corriente, que deje de estar clasificado como mantenido para la venta, dentro de los resultados (***) de las explotaciones que continúan, en el ejercicio en que dejen de cumplirse los criterios de los párrafos 7 a 9. La entidad presentará ese ajuste en la misma partida de la cuenta de resultados usada, para presentar la pérdida o ganancia reconocida de acuerdo con el párrafo 37.

(**) A menos que el activo sea un inmovilizado material o un activo intangible, que hubiera sido revalorizado de acuerdo con la NIC 16 o NIC 38 antes de su clasificación como mantenido para la venta, en cuyo caso el ajuste se trataría como un incremento o decremento procedente de la revalorización.

29. Si la entidad retirase un determinado activo individual o un pasivo, de un grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta, los restantes activos y pasivos del grupo continuarán valorándose como un grupo sólo si éste cumpliera los requisitos establecidos en los párrafos 7 a 9. En otro caso, los restantes activos no corrientes del grupo que, individualmente, cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta, se medirán individualmente por el menor valor entre su importe en libros y su valor razonable menos los costes de venta en esa fecha. Cualquier activo no corriente que no cumpla los citados criterios, dejará de ser clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con el párrafo 26.

Presentación e información a revelar

30. Una entidad presentará y revelará información que permita a los usuarios de los estados financieros evaluar los efectos financieros de las actividades interrumpidas y la enajenación o disposición por otra vía de los activos no corrientes (o grupos enajenables de elementos).

Presentación de actividades interrumpidas

31. Un *componente* de una entidad comprende las actividades y flujos de efectivo que pueden ser distinguidos claramente del resto de la entidad, tanto desde un punto de vista operativo como a efectos de información financiera. En otras palabras, un componente de una entidad habrá constituido una unidad generadora

de efectivo o un grupo de unidades generadoras de efectivo mientras haya estado en uso.

32. Una actividad interrumpida es un componente de la entidad que ha sido enajenado o se ha dispuesto de él por otra vía, o bien que ha sido clasificado como mantenido para la venta, y

(a) representa una línea de negocio o un área geográfica, que es significativa y puede considerarse separadas del resto;

(b) forma parte de un plan individual y coordinado para enajenar o disponer por otra vía de una línea de negocio o de un área geográfica de la explotación que sea significativa y pueda considerarse separada del resto; o

(c) es una entidad dependiente adquirida exclusivamente con la finalidad de revenderla.

33. La entidad revelará:

(a) En la cuenta de resultados, un importe único que comprenda el total de:

(i) el resultado después de impuestos de las actividades interrumpidas; y

(ii) el resultado después de impuestos reconocido por la valoración a valor razonable menos los costes de venta, o bien por la enajenación o disposición por otra vía de los activos o grupos enajenables de elementos que constituyan la actividad interrumpida.

(b) Un análisis del importe recogido en el apartado (a) anterior, detallando:

- (i) los ingresos ordinarios, los gastos y el resultado antes de impuestos de las actividades interrumpidas;
- (ii) el gasto por impuesto sobre las ganancias relativo al anterior resultado, como exige el apartado (h) del párrafo 81 de la NIC 12;
- (iii) el resultado que se haya reconocido por la valoración a valor razonable menos los costes de venta, o bien por la enajenación o disposición por otra vía de los activos o grupos enajenables de elementos que constituyan la actividad interrumpida; y
- (iv) el gasto por impuesto sobre las ganancias relativo al anterior resultado, como exige el apartado (h) del párrafo 81 de la NIC 12;

Este análisis podría presentarse en las notas o en la cuenta de resultados. Si se presentase en la cuenta de resultados, se hará en una sección identificada como relativa a las actividades interrumpidas, esto es, de forma separada de las actividades que continúen. No se requiere este análisis para los grupos enajenables de elementos, que sean entidades dependientes adquiridas recientemente y que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta en el momento de la adquisición (véase el párrafo 11).

(c) Los flujos netos de efectivo atribuibles a las actividades ordinarias, de inversión y financiación de las actividades interrumpidas. Estas informaciones podrían presentarse en las notas o en el cuerpo de los estados financieros. Estas informaciones no se requieren para los grupos enajenables de elementos que sean entidades dependientes adquiridas recientemente y cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta en el momento de la adquisición (véase el párrafo 11).

34. La entidad presentará la información a revelar del párrafo 33 para todos los ejercicios anteriores sobre los que informe en los estados financieros, de forma que la información para esos ejercicios se refiera a todas las actividades que se encuentren interrumpidas en la fecha del balance del último ejercicio presentado.

35. Los ajustes que se efectúen en el ejercicio corriente a los importes presentados previamente que se refieran a las actividades interrumpidas, y que estén directamente relacionados con la enajenación o disposición por otra vía de las mismas en un ejercicio anterior, se clasificarán de forma separada dentro de la información correspondiente a dichas actividades interrumpidas. Se revelará la naturaleza e importe de tales ajustes. Ejemplos de circunstancias en las que podrían surgir estos ajustes son:

(a) La resolución de incertidumbres derivadas de las condiciones de una enajenación, tales como la resolución de los ajustes al precio de compra y las indemnizaciones pactadas con el comprador.

(b) La resolución de incertidumbres que surjan de y estén directamente relacionadas con la explotación del componente antes de su enajenación o disposición por otra vía, como las obligaciones medioambientales y de garantía que hayan sido retenidas por el vendedor.

(c) La cancelación de las obligaciones derivadas de un plan de prestaciones para los empleados, siempre que la cancelación esté directamente relacionada con la transacción de venta o disposición por otra vía.

36. Si la entidad dejase de clasificar un componente como mantenido para la venta, los resultados de explotación relativos al componente que se hayan presentado previamente como procedentes de actividades interrumpidas, de

acuerdo con los párrafos 33 a 35, se reclasificarán e incluirán en los resultados de las actividades que continúan, para todos los ejercicios sobre los que se presente información. Se mencionará expresamente que los importes relativos a los ejercicios anteriores han sido objeto de una nueva presentación.

Resultados relativos a las actividades que continúan

37. Cualquier resultado que surja de volver a valorar un activo no corriente (o grupo enajenable de elementos) clasificado como mantenido para la venta, que no cumpla la definición de actividad interrumpida, se incluirá en el resultado de las actividades que continúan.

Presentación de un activo no corriente o grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta.

38. La entidad presentará en el balance, de forma separada del resto de los activos, tanto los activos no corrientes clasificados como mantenidos para la venta como los activos de un grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta. Los pasivos que formen parte de un grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta, se presentarán también en el balance de forma separada de los otros pasivos. Estos activos y pasivos no se compensarán, ni se presentarán como un único importe. Se revelará información, por separado, de las principales clases de activos y pasivos clasificados como mantenidos para la venta, ya sea en el balance o en las notas, salvo la excepción permitida en el párrafo.

39. La entidad presentará de forma separada los importes acumulados de los ingresos y de los gastos que se hayan reconocido directamente en el patrimonio neto y se refieran a los activos no corrientes (o grupos enajenables de elementos)

clasificados como mantenidos para la venta.³⁹ Si el grupo enajenable de elementos es una entidad dependiente adquirida recientemente, que cumple los requisitos para ser clasificados como mantenido para la venta en el momento de la adquisición (véase el párrafo 11), no se requiere revelar información sobre las principales clases de activos y pasivos.

40. La entidad no reclasificará ni presentará de nuevo importes ya presentados de activos no corrientes, o de activos y pasivos de grupos enajenables de elementos, que hayan estado clasificados como mantenidos para la venta en el balance en ejercicios anteriores, a fin de reflejar la misma clasificación que se les haya dado en el balance del último ejercicio presentado.

Informaciones adicionales a revelar

41. La entidad revelará en las notas la siguiente información, referida al ejercicio en el cual el activo no corriente (o grupo enajenable de elementos) haya sido clasificado como mantenido para la venta o vendido:

- (a) una descripción del activo no corriente (o grupo enajenable de elementos);
- (b) una descripción de los hechos y circunstancias de la venta, o de los que hayan llevado a decidir la enajenación o disposición por otra vía esperada, así como las formas y plazos esperados para la enajenación o disposición por otra vía;
- (c) el resultado reconocido de acuerdo con los párrafos 20 a 22 y, si no se presentase de forma separada en la cuenta de resultados, la partida de dicha cuenta donde se incluya ese resultado;

(d) si fuera aplicable, el segmento dentro del cual se presenta el activo no corriente (o grupo enajenable de elementos), de acuerdo con la NIC 14 *Información financiera por segmentos*.

42. Si se hubiesen aplicado el párrafo 26 o el 29, la entidad revelará, en el ejercicio en el que se decida cambiar el plan de venta del activo no corriente (o grupo enajenable de elementos), una descripción de los hechos y circunstancias que hayan llevado a tomar tal decisión, así como el efecto de la misma sobre los resultados de las explotaciones, tanto para dicho ejercicio como para cualquier ejercicio anterior sobre el que se presente información.

Disposiciones transitorias

43. La NIIF será aplicada de forma prospectiva a los activos no corrientes (o grupos enajenables de elementos) que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta, así como para las actividades que cumplan los criterios para ser clasificados como interrumpidas tras la entrada en vigor de la NIIF. La entidad puede aplicar los requerimientos de esta NIIF a todos los activos no corrientes (o grupos enajenables de elementos) que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta, así como para las actividades que cumplan los criterios para ser clasificadas como interrumpidas, en cualquier fecha anterior a la entrada en vigor de la NIIF, siempre que las valoraciones y demás información necesaria para aplicar la NIIF, sea obtenida en la fecha en que se cumplieron los mencionados criterios.

Fecha de vigencia

44. La entidad aplicará esta NIIF en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada. Si la entidad aplicase la NIIF para un ejercicio que comience antes del 1 de enero de 2005, revelará ese hecho.

Derogación de la NIC 35

45. Esta NIIF reemplaza a la NIC 35 *Explotaciones en interrupción definitiva*.

Apéndice A

Términos definidos

Este apéndice es parte integrante de la NIIF.

Unidad generadora de efectivo

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

Componente de la entidad

Actividades y flujos de efectivo que pueden ser distinguidos claramente del resto de la entidad, tanto desde un punto de vista de la explotación como a efectos de información financiera.

Costes de venta

Los costes incrementales directamente atribuibles a la enajenación o disposición por otra vía de un activo (o **grupo enajenable de elementos**), excluyendo los gastos financieros y los impuestos sobre las ganancias.

Activo corriente

Un Activo que satisface alguno de los siguientes criterios:

- (a) se espera realizar, o se pretende vender o consumir, en el transcurso del ciclo normal de la explotación de la entidad;
- (b) se mantiene fundamentalmente con fines de negociación;
- (c) se espera realizar dentro del periodo de los doce meses posteriores a la fecha del balance; o
- (d) se trata de efectivo u otro medio equivalente al efectivo, salvo que su utilización esté restringida y no pueda ser intercambiado ni utilizado para cancelar un pasivo por un periodo mínimo de doce meses después de la fecha del balance.

Actividad interrumpida

Componente de la entidad que ha sido enajenado o se ha dispuesto de él por otra vía, o ha sido clasificado como mantenido para la venta, y

(a) representa una línea del negocio o un área geográfica que sea significativa y puede considerarse separada del resto;

(b) es parte de un único plan coordinado para enajenar o disponer por otra vía de una línea de negocio o de un área geográfica de la explotación que sea significativa y pueda considerarse separada del resto; o

(c) es una entidad dependiente adquirida exclusivamente con la finalidad de revenderla.

Grupo enajenable de elementos

Un grupo de activos de los que se va a disponer, ya sea por enajenación o disposición por otra vía, de forma conjunta como grupo en una única operación, junto con los pasivos directamente asociados con tales activos que se vayan a transferir en la transacción.

El grupo incluirá el fondo de comercio adquirido en una combinación de negocios, si el grupo es una unidad generadora de efectivo a la que se haya atribuido el fondo de comercio de acuerdo con los requisitos de los párrafos 80 a 87 de la NIC 36 Deterioro del valor de los activos (revisada en 2004) o bien si se trata de una actividad dentro de esa unidad generadora de efectivo.

Valor razonable

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.

Compromiso firme de compra

Un acuerdo con un tercero no vinculado, que compromete a ambas partes y por lo general exigible legalmente, que (a) especifica todas las condiciones significativas, incluyendo el precio y el plazo de las transacciones, y (b) incluye una penalización por incumplimiento lo suficientemente significativa para que el cumplimiento del acuerdo sea altamente probable.

Altamente probable

Con una probabilidad significativamente mayor de que ocurra que de que no ocurra.

Activo no corriente

Un activo que no cumpla la definición de activo corriente.

Probable

Con mayor probabilidad de que ocurra que de que no ocurra.

Importe recuperable

El mayor entre el valor razonable menos los costes de venta de un activo y su valor de uso.

Valor de uso

El valor actual de los flujos futuros estimados de efectivo que se espera se deriven del uso continuado de un activo y de su enajenación o disposición por otra vía al final de su vida útil.

Apéndice B

Guía de aplicación

Este apéndice es parte integrante de la NIIF.

Extensión del período necesario para completar la venta

B1 Como se recoge en el párrafo 9, una ampliación del periodo exigido para completar una venta no impide que un activo (o grupo enajenable de elementos) se clasifique como mantenido para la venta, si el retraso está causado por hechos o circunstancias fuera del control de la entidad y existan evidencias suficientes de que la entidad sigue comprometida con su plan de venta del activo (o grupo enajenable de elementos). En consecuencia, se eximirá a la entidad de aplicar el requisito de un año, establecido en el párrafo 8, en las siguientes situaciones en las cuales se pongan de manifiesto estos hechos o circunstancias:

- (a) En la fecha en que la entidad se comprometa con un plan para vender un activo no corriente (o grupo enajenable de elementos), exista una expectativa razonable de que otros terceros (distintos del comprador) impondrán condiciones sobre la transferencia del activo (o grupo enajenable de elementos) que ampliarán el periodo necesario para completar la venta; y además:

(i) las acciones necesarias para responder a esas condiciones no puedan ser iniciadas hasta después de que se haya obtenido el *compromiso firme de compra*, y

(ii) sea altamente probable un compromiso firme de compra en el plazo de un año.

(b) La entidad obtenga un compromiso firme de compra y, como resultado, el comprador u otros terceros hayan impuesto de forma inesperada condiciones sobre la transferencia del activo no corriente (o grupo enajenable de elementos) clasificado previamente como mantenido para la venta, que extenderán el periodo exigido para completar la venta, y además:

(i) han sido tomadas a tiempo las acciones necesarias para responder a las condiciones impuestas, y

(ii) se espera una resolución favorable de los factores que originan el retraso.

(c) Durante el periodo inicial de un año, surgen circunstancias que previamente fueron consideradas improbables y, como resultado, el activo no corriente (o grupo enajenable de elementos) previamente clasificado como mantenido para la venta no se ha vendido al final de ese periodo, y además:

(i) durante el periodo inicial de un año, la entidad emprendió las acciones necesarias para responder al cambio de las circunstancias,

(ii) los activos no corrientes (o grupos enajenables de elementos) están siendo comercializados de forma activa a un precio razonable, dado el cambio en las circunstancias, y

(iii) se cumplen los criterios establecidos en los párrafos 7 y 8.

Apéndice C

Modificaciones de otras NIIF

Las modificaciones de este Apéndice se aplicarán en ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Si la entidad aplicase esta NIIF en ejercicios anteriores, estas modificaciones serán también de aplicación para ese ejercicio anterior.

C1 La NIC 1 *Presentación de estados financieros* (revisada en 2003), se modifica de la forma indicada a continuación.

Se modifica el párrafo 68, que ahora queda de la siguiente manera:

68. En el balance se incluirán, como mínimo, rúbricas específicas que contengan los importes correspondientes a las siguientes partidas, en tanto no sean presentadas de acuerdo con el párrafo 68^a

(a)...

Se añade el siguiente párrafo 68A:

68A. El balance también incluirá rúbricas específicas con los importes correspondientes a las siguientes partidas:

(a) el total de activos clasificados como mantenidos para la venta y los activos incluidos en los grupos enajenables de elementos, que se hayan

clasificado como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas; y

(b) los pasivos incluidos en los grupos enajenables de elementos clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5.

Se modifica el párrafo 81, que ahora queda de la siguiente manera:

81. En la cuenta de resultados se incluirán, como mínimo, rúbricas específicas con los importes que correspondan a las siguientes partidas para el ejercicio:

...

(d) impuesto sobre las ganancias;

(e) un único importe que comprenda el total de (i) el resultado después de impuestos procedente de las actividades interrumpidas y

(ii) el resultado después de impuestos que se haya reconocido por la medida a valor razonable menos los costes de venta o por causa de la enajenación o disposición por otra vía de los activos o grupos enajenables de elementos que constituyan la actividad interrumpida; y

(f) resultado del ejercicio.

Se modifica el párrafo 87(e), que ahora queda de la siguiente manera:

(e) actividades interrumpidas;

C2 En la NIC 10 *Hechos posteriores a la fecha del balance*, se modifican los apartados (b) y (c) del párrafo 22, que ahora quedan de la siguiente manera:

(b) el anuncio de un plan para interrumpir definitivamente una actividad;

(c) las compras de activos significativas, la clasificación de activos como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5 *Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas*, otras enajenaciones o disposiciones por otra vía de activos, o bien la expropiación de activos significativos por parte del gobierno;

C3 La NIC 14 *Información financiera por segmentos* se modifica de la forma indicada a continuación.

Se modifica el párrafo 52, que ahora queda de la siguiente manera:

52. La entidad revelará el resultado de cada uno de los segmentos sobre los que deba informar, presentando el resultado de las actividades que continúan, de forma separada del resultado de las actividades interrumpidas.

Se añade el siguiente párrafo 52A:

52A. La entidad reexpresará nuevamente los resultados de los segmentos de ejercicios anteriores presentados en los estados financieros, de forma que las revelaciones requeridas por el párrafo 52, relativas a las actividades interrumpidas, se refieran a todas las actividades que hayan sido clasificadas como interrumpidas en la fecha del balance del último ejercicio presentado.

Se modifica el párrafo 67, que ahora queda de la siguiente manera:

67. La entidad presentará una conciliación entre la información revelada para cada uno de los segmentos sobre los que se deba informar, y la información

agregada que aparece en los estados financieros, individuales o consolidados. Al presentar la conciliación, la entidad conciliará el ingreso ordinario de los segmentos con los ingresos ordinarios que la entidad haya obtenido de sus clientes externos (incluyendo revelaciones del importe de los ingresos ordinarios que la entidad haya obtenido de los clientes externos, que no figuren en ningún segmento); el resultado del segmento por las actividades que continúan se conciliará con la cifra comparable del resultado de explotación que la entidad haya obtenido en las actividades que continúan, así como con el resultado del periodo que la entidad haya obtenido por las actividades que continúan; el resultado del segmento de las actividades interrumpidas será conciliado con el resultado de las actividades interrumpidas; los activos del segmento serán...

C4 La NIC 16 *Inmovilizado material*, según la revisión de 2003, se modifica de la forma indicada a continuación:

Se modifica el párrafo 3, que ahora queda:

3. Esta Norma no se aplicará a:

(a) el inmovilizado material clasificado como mantenido para la venta de acuerdo con la NIIF 5 *Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas*;

(b) los activos biológicos...; o

(c) los derechos mineros...

No obstante, esta Norma será de aplicación a los elementos del inmovilizado material utilizados para desarrollar o mantener los activos descritos en los apartados (b) y (c).

Se modifica el párrafo 55, que ahora queda de la siguiente manera:

55.... La amortización de un activo cesará en la fecha más temprana entre aquella en que el activo se clasifique como mantenido para la venta (o incluido en un grupo enajenable de elementos que se haya clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5, y la fecha en que se produzca la baja en cuentas del mismo. Por tanto, la amortización no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo, a menos que se encuentre amortizado por completo. Sin embargo...

Se modifica el apartado (e) (iii) del párrafo 73, que ahora queda de la siguiente manera:

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

Se modifica el apartado (d) del párrafo 79, que ahora queda de la siguiente manera:

(c) El importe en libros de los elementos de inmovilizado material retirados de su uso activo y no clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5;

C5 En la NIC 17, revisada en 2003, se añade un nuevo párrafo 41A, con la siguiente redacción:

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.

C6 La NIC 27 Estados financieros consolidados y separados se modifica de la forma indicada a continuación.

Se modifica el párrafo 12, que ahora queda como sigue:

12. En los estados financieros consolidados se incluirán todas las dependientes de la dominante.*

Se añade la siguiente nota a pie de página al párrafo 12:

(*) Si, en el momento de la adquisición, la dependiente cumple los criterios para ser clasificada como mantenida para la venta de acuerdo con la NIIF 5 *Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas*, se contabilizará de acuerdo con esa Norma.

Se suprimen los párrafos 16 a 18.

Se modifica el párrafo 37, que ahora queda como sigue:

37. Cuando se elaboren estados financieros separados, las inversiones en dependientes, entidades controladas de forma conjunta y asociadas que no se clasifiquen como mantenidas para la venta (o incluidas en un grupo enajenable de elementos clasificados como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF

5, se contabilizarán utilizando una de las dos alternativas siguientes (a) al coste, o (b) de acuerdo con la NIC 39.

Se aplicará el mismo tratamiento contable a cada una de las categorías de inversiones. Las inversiones en dependientes, entidades controladas de forma conjunta y asociadas que se clasifiquen como mantenidas para la venta (o incluidas en un grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5 se contabilizarán de acuerdo con esa NIIF.

Se modifica el párrafo 39, que ahora queda como sigue:

39. Las inversiones en entidades controladas de forma conjunta y asociadas que, en los estados financieros consolidados, se contabilicen de acuerdo con la NIC 39, se contabilizarán de la misma manera en los estados financieros separados del inversor.

Se suprimen los apartados (a) y (b) del párrafo 40.

C7 La NIC 28 *Inversiones en entidades asociadas* se modifica de la forma indicada a continuación.

Se modifica el párrafo 13, que ahora queda como sigue:

13. La inversión en una entidad asociada se contabilizará usando el método de la participación, excepto cuando:

(a) la inversión se clasifique como mantenida para la venta, de acuerdo con la NIIF 5 *Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas*;

(b)...

Se modifica el párrafo 14, que ahora queda como sigue:

14. Las inversiones descritas en el apartado (a) del párrafo 13 se contabilizarán de acuerdo con la NIIF 5.

Se modifica el párrafo 15 de forma que, tras la supresión de la referencia a la NIC 22 Combinaciones de negocios efectuada por la NIIF 3 *Combinaciones de negocios*, queda como sigue:

15. Cuando una inversión en una entidad asociada, previamente clasificada como mantenida para la venta, deje de cumplir los criterios para ser clasificada como tal, se contabilizará utilizando el método de la participación con efectos desde la fecha de su clasificación como mantenida para la venta. En ese caso, se reexpresarán los estados financieros de todos los periodos posteriores a su clasificación como mantenida para la venta.

Se suprime el párrafo 16.

Se modifica el párrafo 38, que ahora queda como sigue:

38.... También será objeto de revelación por separado la parte que corresponda al inversor en cualquier actividad interrumpida de tales entidades asociadas.

C8 Se modifica la NIC 31 *Participaciones en negocios conjuntos*, de la forma descrita a continuación.

Se modifica el apartado (a) del párrafo 2(a), que ahora queda como sigue:

(a) la participación se clasifique como mantenida para la venta, de acuerdo con la NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas;

Se modifica el párrafo 42, que ahora queda como sigue:

42. Las participaciones en entidades controladas de forma conjunta, que hayan sido clasificadas como mantenidas para la venta de acuerdo con la NIIF 5, serán contabilizadas de acuerdo con esa NIIF.

Se modifica el párrafo 43 de forma que, tras la supresión de la referencia a la NIC 22 *Combinaciones de negocios* efectuada por la NIIF 3, queda como sigue:

43. Cuando la participación en una entidad controlada de forma conjunta, previamente clasificada como mantenida para la venta, deje de cumplir los criterios para ser clasificada como tal, se contabilizará utilizando la consolidación proporcional o el método de la participación, con efectos desde la fecha de su clasificación como mantenida para la venta. En ese caso, se reexpresarán los estados financieros de todos los periodos posteriores a su clasificación como mantenida para la venta.

Se suprime el párrafo 44.

C9 Se modifica la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* (emitida en 1998) de la forma descrita a continuación:

Se modifica el párrafo 1, que ahora queda como sigue:

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

(a)...

(f)... (Véase la NIC 40 inversiones inmobiliarias);

(g)... (Véase la NIC 41 Agricultura); y

(h) Activos no corrientes (o grupos enajenables) clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Actividades Interrumpidas.

Se modifica el párrafo 2, que ahora queda como sigue:

2. Esta Norma no se aplica a las existencias, a los activos surgidos de los contratos de construcción, a los activos por impuestos diferidos, a los activos que surgen de los costes de retribuciones a empleados ni a los activos clasificados como mantenidos para la venta (o incluidos en un grupo enajenable de elementos que se haya clasificado como mantenido para la venta), porque las Normas existentes aplicables a tales activos ya contienen requisitos específicos para reconocer y valorar tales activos.

Se modifica, en el párrafo 5, la definición de unidad generadora de efectivo, que ahora queda como sigue:

Una unidad generadora de efectivo es el grupo identificable de activos más pequeño capaz de generar entradas de efectivo que sean, en buena

medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos.

Se añade la siguiente nota a pie de página, en la última frase del párrafo 9(f):

(*) Una vez que un activo cumpla los criterios para ser clasificado como mantenido para la venta (o se haya incluido en un grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta), quedará excluido del alcance de la NIC 36 y se contabilizará de acuerdo con la NIIF 5.

C10 La NIC 36 *Deterioro en el valor de los activos* (revisada en 2004) se modifica de la forma descrita a continuación.

Todas las referencias al «precio de venta neto» quedan reemplazadas por «valor razonable menos los costes de venta».

Se modifica el párrafo 2, que ahora queda como sigue:

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

(a)...

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

Se modifica el párrafo 3, que ahora queda como sigue:

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

Se modifica, en el párrafo 6, la definición de unidad generadora de efectivo, que ahora queda como sigue:

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

Se añade una nota a pie de página en la última frase del apartado (f) del párrafo 12, como sigue:

(*) Una vez que el activo cumpla los criterios para ser clasificado como mantenido para la venta (o sea incluido en un grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta), se excluye del alcance de esta Norma y se contabilizará de acuerdo con la NIIF 5.

C11 En la NIC 37 *Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes*, se modifica el párrafo 9, que ahora queda como sigue:

9. Esta Norma se aplica a las provisiones por reestructuración (incluyendo las actividades interrumpidas). Cuando la reestructuración cumpla con la definición de

actividad interrumpida, podría ser obligatorio revelar información adicional según la NIIF 5 *Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas*.

C12 La NIC 38 *Activos intangibles* (emitida en 1998) (*) se modifica de la forma descrita a continuación:

(*) Modificada por la NIC 16 en 2003.

Se modifica el párrafo 2, que ahora queda como sigue::

2.... Por ejemplo, esta Norma no es aplicable a:

(a)...

(e)....;

(f)... y Valoración; y

(g) activos intangibles no corrientes clasificados como mantenidos para la venta (o incluidos en un grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5 *Activos No corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas*.

Se modifica el párrafo 79, que ahora queda como sigue:

79.... Cesará la amortización en la fecha más temprana de las dos siguientes: a) la fecha en que el activo sea 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 Activos no corrientes

mantenidos para la venta y actividades interrumpidas, o b) la fecha que el activo sea dado de baja en cuentas.

Se modifica el párrafo 106, que ahora queda como sigue:

106. La amortización no cesará porque el activo inmaterial esté sin utilizar, a menos que se encuentre amortizado por completo o sea 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 modifica el apartado (e) (ii) del párrafo 107, que ahora queda como sigue:

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

C13 La NIC 38 *Activos intangibles* (revisada en 2004) se modifica de la manera descrita a continuación.

Se modifica el párrafo 3, que ahora queda como sigue:

3.... Por ejemplo, esta Norma no es aplicable a:

(a)...

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

Se modifica el párrafo 97, que ahora queda como sigue:

97.... *La amortización cesará en la fecha más temprana entre aquella en que el activo se clasifique como mantenido para la venta (o incluido en un grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta), de acuerdo con la NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas, y la fecha en que el activo sea dado de baja en cuentas.*

Se modifica el párrafo 117, que ahora queda como sigue:

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

Se modifica el apartado (e)(ii) del párrafo 118, que ahora queda como sigue:

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

C14 La NIC 40 *Inversiones inmobiliarias* (revisada en 2003), se modifica de la manera descrita a continuación.

Se modifica el apartado (a) del párrafo 9, que ahora queda de la siguiente manera:

(a) inmuebles con el propósito de venderlos en el curso normal del negocio...

Se modifica el párrafo 56, que ahora queda como sigue:

56. Después del reconocimiento inicial, la entidad que escoja el modelo del coste valorará todas sus Inversiones inmobiliarias aplicando los requisitos establecidos en la NIC 16 para ese modelo, excepto aquéllas que cumplan los criterios para ser clasificadas como mantenidas para la venta (o estén incluidas en un grupo enajenable clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas. Las inversiones inmobiliarias que cumplan los criterios para ser clasificadas como mantenidas para la venta (o estén incluidas en un grupo enajenable clasificado como grupo enajenable clasificado como mantenido para la venta) se valorarán de acuerdo con la NIIF 5.

Se modifica el apartado (c) del párrafo 76, que ahora queda como sigue:

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

Se modifica el apartado (d) (iii) del párrafo 79, que ahora queda de la siguiente manera:

(iii) activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta

de acuerdo con la NIIF 5, así como las enajenaciones o disposiciones por otra vía;

C15 La NIC 41 *Agricultura* se modifica de la forma descrita a continuación.

Se modifica el párrafo 30, que ahora queda como sigue:

30. Se presume que el valor razonable de un activo biológico puede determinarse de forma fiable. No obstante, esta presunción puede ser refutada solamente en el momento del reconocimiento inicial, de un activo biológico para el que no estén disponibles precios o valores fijados por el mercado, para los cuales se haya determinado claramente que no son fiables otras estimaciones alternativas del valor razonable. En tal caso, estos activos biológicos deben ser valorados según su coste menos la amortización acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor. Una vez que el valor razonable de tales activos biológicos se pueda determinar con fiabilidad, la empresa debe proceder a valorarlos según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta. Una vez que el activo biológico no corriente cumpla los criterios para ser clasificado como mantenido para la venta (o esté incluido en un grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas, se presume que el valor razonable puede determinarse de forma fiable.

Se modifica el apartado (c) del párrafo 50, que ahora queda como sigue:

(c) las disminuciones debidas a ventas y los activos biológicos clasificados como mantenidos para la venta (o incluidos en un grupo

enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5;

C16 La NIIF 1 *Adopción, por primera vez, de las Normas Internacionales de Información Financiera* se modifica de la forma descrita a continuación.

Se modifica el apartado (b) del párrafo 12, que ahora queda como sigue:

(b) en los párrafos 26 a 34B se prohíbe la aplicación retroactiva de algunos aspectos de otras NIIF.

Se modifica el párrafo 26, que ahora queda como sigue:

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

(a)...

(b) contabilidad de coberturas (párrafos 28 a 30);

(c) estimaciones (párrafos 31 a 34); y

(d) activos clasificados como mantenidos para la venta y actividades interrumpidas.

Se añade un nuevo párrafo 34A, como sigue:

34A. La NIIF 5 requiere su aplicación prospectiva a los activos no corrientes (o grupos enajenables de elementos) que cumplan los criterios para ser

clasificados como mantenidos para la venta, así como a las actividades que cumplan los criterios para ser clasificadas como interrumpidas, tras la entrada en vigor de la NIIF. La NIF 5 permite a la entidad aplicar los requerimientos de la misma a todos los activos no corrientes (o grupos enajenables de elementos) que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta, así como a las actividades que cumplan los criterios para ser clasificadas como interrumpidas, en cualquier fecha anterior a la entrada en vigor de la NIIF, siempre que cuente con las valoraciones y demás informaciones necesarias para aplicar la NIIF, obtenidas en los momentos en que se cumplieron los mencionados criterios.

Se añade un nuevo párrafo 34B, como sigue:

34B. Una entidad cuya fecha de transición a las NIIF sea anterior al 1 de enero de 2005, aplicará las disposiciones transitorias de la NIIF 5. Una entidad cuya transición a las NIIF se produzca a partir del 1 de enero de 2005, aplicará la NIIF 5 retroactivamente.

C17 La NIIF 3 *Combinaciones de negocios*, se modifica de la forma descrita a continuación.

Se modifica el párrafo 36, que ahora queda como sigue:

36. La entidad adquirente distribuirá, en la fecha de adquisición, el coste de la combinación de negocios, a través del reconocimiento por sus valores razonables, entre los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida que satisfagan los criterios de reconocimiento del párrafo 37, salvo en el caso de los activos no corrientes (o grupos enajenables de elementos) que se clasifiquen como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5 *Activos no corrientes mantenidos para la*

venta y actividades interrumpidas, los cuales se reconocerán al valor razonable menos los costes de venta correspondientes. Las diferencias ...

Se modifican los apartados (b) y (d) del párrafo 75, que ahora quedan como sigue:

(b) el fondo de comercio adicional reconocido durante el periodo, con excepción del fondo de comercio que se haya incluido en un grupo enajenable de elementos que, en el momento de la adquisición, cumpla los criterios para ser clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con la NIIF 5;

(d) el fondo de comercio incluido en un grupo de elementos para la venta que se haya clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con la NIIF 5, así como el fondo de comercio dado de baja durante el periodo sin que hubiera sido incluido previamente en ningún grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta;

C18 En las Normas Internacionales de Información Financiera, que incluyen las Normas Internacionales de Contabilidad e Interpretaciones aplicables a 31 de marzo de 2004, las referencias a «explotaciones en interrupción definitiva» son reemplazadas por «actividades interrumpidas».

4.2.2 Análisis de la norma

Origen de las Normas Internacionales de Información Financiera:

²En 1973, organismos profesionales de contabilidad de Alemania, Australia, Canadá, Estados Unidos de América, Francia, Irlanda, Japón, México, Holanda y Reino Unido crearon el Comité de dictámenes contables internacionales denominado IASC (International Accounting Standards Committee).

Se creó la nueva entidad para formular y publicar de modo totalmente independiente, un nuevo estándar de normas contables internacionales que pudiera aceptarse mundialmente. El IASC es una fundación independiente sin fines de lucro y con recursos propios procedentes de las contribuciones de varios organismos internacionales, así como de las principales compañías de auditoría. Los primeros dictámenes contables que publicó el IASC se denominaron NIC (Normas Internacionales de Contabilidad). Muchas NIC siguen vigentes actualmente, pese a sus alteraciones a lo largo del tiempo.

En 1997, se creó el SIC (Standing Interpretations Committee, en español Comité de Interpretaciones), un comité técnico dentro de la estructura del IASC, responsable de las publicaciones de interpretaciones contables, también denominadas SIC, cuyo objetivo es aclarar dudas de los usuarios.

En 2001, se creó el IASB (International Accounting Standards Board, en español Junta de Normas Internacionales de Contabilidad) para asumir las

² Gestión, elaboración y divulgación de los informes del análisis económico y financiero y de los estados financieros consolidados de Organización Bradesco, al mercado y a los organismos reguladores. Septiembre 2008.

responsabilidades técnicas del IASC y con el objetivo de mejorar la estructura técnica de formulación y validación de los nuevos dictámenes contables internacionales a emitirse, que en adelante se denominarán Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). El IASB eligió el nuevo nombre, que demuestra el interés del comité en cambiar progresivamente los antiguos dictámenes contables en nuevos estándares internacionalmente aceptados de informes financieros con el objetivo de atender las expectativas crecientes de los usuarios de la información financiera (analistas, inversionistas, instituciones crediticias, etc.).

En marzo del 2004, el IASB publicó muchas NIC/NIIF, incluso la NIC 1, que define los principios que las compañías deben observar en el proceso de conversión y la primera publicación de estados financieros de acuerdo con las NIIF.

Las NIIF fueron adoptadas por primera vez en año 2005 en 92 países. Todas las compañías registradas en Bolsa de Valores de los 27 países miembros de la Unión Europea están preparando estados financieros bajo las NIIF.

Origen de la NIIF 5:

En marzo del 2004 el IASB emitió la NIIF 5, la cual sustituye la anterior NIC 35: Operaciones Discontinuas, que fue emitida por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) en 1998. La NIIF 5 surge como consecuencia de un deseo de convergencia con los US-GAAP, se distingue de su predecesora por no limitarse a requerir determinados desgloses respecto a las operaciones discontinuas solamente, sino que amplía su alcance a una nueva categoría de activos, los “disponibles para la venta”; para los cuales

incorpora nuevas normas de valoración. La NIIF 5 fue modificada por la NIIF 8: Segmentos de Operación (emitida en noviembre del 2006).

Aspectos fundamentales de la norma:

Definición:

Es el estándar internacional que establece y especifica los criterios contables de los activos no corrientes que están mantenidos para la venta, e indica la información a presentar sobre dichos activos y actividades interrumpidas, de forma separada en el balance general y estado de resultados, respectivamente.

Esta Norma sustituye a la anterior NIC 35 sobre operaciones discontinuadas (interrumpidas) e incorpora además requisitos de valoración para aquellos activos no corrientes de los que la empresa decide desprenderse, si se cumplen determinadas condiciones.

Características:

- Pertenece al grupo de normas emitidas por el IASB en marzo del 2001, surge por la derogación de la NIC 35.
- Logra acuerdo con los US GAAP emitidos por el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera de Estados Unidos (FASB) en los aspectos referentes a los activos mantenidos para la venta, el momento de la clasificación de las operaciones como interrumpidas y la presentación de tales operaciones.

- La norma define los activos que cumplen con el requisito para ser clasificado como mantenido para la venta.
- Establece que la medición del valor de estos activos será el más bajo entre su valor neto y su valor razonable, menos los costos de venta y su depreciación a la fecha de anulación del activo.
- Establece que una empresa clasificará a un activo no corriente como mantenido para la venta, si su importe se recuperará fundamentalmente a través de una transacción de venta y no a través de su uso continuo.
- Exige que tanto los activos clasificados como mantenidos para la venta como los resultados de la venta o desapropiación de un activo por otra vía, sean presentados en el balance general y en el estado de resultados, respectivamente de manera separada de los demás activos.
- La fecha de entrada en vigor es entidades que comenzaron sus ejercicios en enero del 2005.

Objetivos de la norma:

La norma fue emitida con la finalidad de proporcionar un marco conceptual sobre aquellas operaciones relacionadas con los activos no corrientes que la entidad pretende vender, brindar orientación acerca del tratamiento contable aplicable a esta tipo de activos, señalar las características y requisitos necesarios para ser clasificados como mantenidos para la venta y especificar cómo debe ser su valoración una vez clasificados; además, explica cómo

debe ser la presentación y la información a revelar de las operaciones discontinuadas en los estados financieros.

Campo de aplicación:

Los requisitos de clasificación, presentación y valoración serán aplicados y de manera directa tal como lo expone la norma, a todo el conjunto de activos que de acuerdo a su grado de liquidez se clasificaron como no corrientes al igual que al conformado por los grupos de desapropiación que posee la entidad.

Quedan excluidos de este campo de aplicación aquellos activos sobre los cuales existe y regula una norma específica acorde a sus características.

En aquellos casos en los cuales los activos forman parte de la clasificación de activos no corrientes y que presentan todas las características para tal condición, de acuerdo con la NIC 1, Presentación de Estados Financieros, no podrán desprenderse de su condición de no corriente y volver a formar parte de los activos corrientes hasta que no sean considerados como mantenidos para la venta, cumpliendo con los requisitos exigidos para ello; similar situación presentan aquellos activos no corrientes que se adquirieron con la exclusiva finalidad de ser revendidos

Clasificación de Activos no corrientes como mantenidos para la venta:

No todo activo no corriente que la entidad disponga vender puede optar a ser clasificado como “mantenido para la venta”, para ello, como requisito principal, será necesaria la realización de una transacción de venta a través de la cual se recuperará su importe en libros del activo, y no por su uso continuado.

Como requisito siguiente, el activo debe estar disponible para su venta inmediata y en sus condiciones actuales, debiendo ser su venta altamente probable, o sea, la gerencia debe dar muestras de intención firme de querer venderlo. Para ello deberá comprometerse en un plan para la venta e iniciar un programa para conseguir quien lo compre y finalizar el plan.

Esta operación debe hacerse efectiva en un plazo no inferior a un año después de su clasificación como mantenido para la venta, ya que se trata de la venta de un activo no corriente y como tal no podrá venderse o realizarse en menos de ese lapso de tiempo, aunque tal lapso pudiera extenderse a más de un año sin que esto influya en su clasificación.

Puede suceder que en oportunidades la entidad adquiera activos no corrientes con la única intención de venderlos más adelante, puede clasificarlos como mantenidos para la venta al momento de adquirirlos, siempre y cuando la venta no se haga en un plazo inferior a un año y que sea altamente probable.

Después de la fecha del balance, si los activos no corrientes no cumplen con los requisitos exigidos, no pueden ser clasificados como mantenidos para la venta; si los cumplieran después de la fecha del balance pero antes de la autorización para la emisión de los estados financieros, pueden optar a la clasificación; en tal caso la entidad incluirá esta situación en la información a revelar con todos los detalles específicos.

Activos no corrientes que van a ser abandonados:

Estos activos no podrán clasificarse como mantenidos para la venta porque su importe en libros se recuperará solamente a través de su uso continuado y no por medio de una transacción de venta, a menos que constituyan un grupo de

activos de los cuales la entidad va a vender en una única operación de venta y cumple con los requisitos para calificarse como una operación discontinuada en la fecha que deja de usarse.

Representan activos que la empresa no tiene ninguna intención de vender y por lo tanto no los somete a reclasificación alguna, conservan su clasificación original hasta que culmine su vida útil y sean desincorporados.

Valoración de los Activos no corrientes mantenidos para la venta:

Los activos no corrientes una vez que han sido clasificados como mantenidos para la venta, se valorarán tomando en cuenta su valor de uso o importe en libros y su valor razonable una vez deducidos los costos de venta de la operación (valor razonable neto), el más bajo entre estos dos valores será el asignado al activo. La determinación del valor de uso debe realizarse inmediatamente antes que el activo sea clasificado como mantenido para la venta, el valor de uso será el equivalente al precio de adquisición del activo menos la depreciación o amortización acumulada al momento de la clasificación y en base a la NIC o NIIF de aplicación correspondiente a ese activo.

Adicionalmente a esto, se debe considerar que en un grupo en desapropiación pueden estar incluidos elementos a los que no son aplicables los requerimientos de valoración de la NIIF-5, por tanto, su valor de uso se determinará de acuerdo con la NIC o NIIF que le sea aplicable, antes de valorarlos conforme a esta NIIF y aplicarles la regla del menor entre su valor de uso y su valor razonable menos los costos de venta.

Ejemplo:

Valoración de activos no corrientes mantenidos para la venta:

Valor de uso	Bs. 65.000,00
Valor razonable	Bs. 150.000,00
Menos: Costo de venta	<u>(Bs. 72.000,00)</u>
Valor razonable neto	Bs. 78.000,00

El activo no corriente o grupo en desapropiación será valorado por Bs. 65.000,00 por ser el menor monto entre el valor de uso y el valor razonable.

Reconocimiento y reversión de las pérdidas por deterioro del valor.

La entidad debe reconocer la pérdida que haya generado un activo no corriente o grupo de activos en desapropiación producto de las reducciones iniciales y posteriores de su valor; pérdida que no puede ser superior a su valor razonable menos los costos de venta, siempre y cuando se reconozca de acuerdo a la valoración de esta norma. También reconocerá cualquier ganancia surgida por el incremento posterior una vez valorado el activo o grupo de activos según esta norma, pero sin que supere el importe de la pérdida acumulada por el deterioro resultante de la aplicación de esta norma o de acuerdo a la NIC-36: Deterioro del valor de los activos. La ganancia que genere un grupo de activos en desapropiación será reconocida por la entidad si procede de la valoración de esta norma y no supere el importe de la pérdida acumulada derivada de la aplicación de esta norma o de la aplicación previa de la NIC 36 en aquellos activos sometidos al alcance de esta norma.

El importe reflejado en libros de un grupo de activos en desapropiación puede disminuir o aumentar por concepto de una pérdida por deterioro o

ganancia posterior reconocida, siempre que los activos de este grupo cumplan los requisitos establecidos en los apartados a y b del párrafo 104 y en el párrafo 122 de la NIC 36. ⁽³⁾

Tanto las pérdidas como las ganancias atribuibles a los activos o grupo de activos en desapropiación a la fecha en que se dan de baja, deberán ser reconocidas por la entidad.

Mientras los activos o grupo de activos en desapropiación se encuentren clasificados como mantenidos para la venta su depreciación o Amortización cesa, más no los intereses y otros gastos atribuibles a los pasivos asociados a estos activos.

Cambios en el plan de venta:

Un activo o grupo de activos en desapropiación clasificado como mantenido para la venta, continuará siéndolo mientras cumpla los requisitos exigidos para tal clasificación.

³ Párrafo 104: a) en primer lugar, se reducirá el importe en libros de cualquier plusvalía comprada distribuida a la unidad generadora de efectivo (o grupo de unidades); y b) a continuación, a los demás activos de la unidad (o grupo de unidades), prorrateando en función del importe en libros de cada uno de los activos de la unidad (o grupo de unidades).

Párrafo 122: el importe de la reversión de una pérdida por deterioro del valor en una unidad generadora de efectivo, se distribuirá entre los activos de esa unidad, exceptuando la plusvalía comprada, prorrateando su cuantía en función del importe en libros de tales activos incrementados del importe en libros se tratarán como reversiones de las pérdidas por deterioro del valor para los activos individuales.

En el momento que una entidad decide no vender o disponer por otra vía de un activo o grupo de activos en desapropiación que estaban clasificados como mantenidos para la venta, debe proceder a valorarlos de acuerdo al menor entre su importe en libros menos la depreciación o Amortización acumulada que reflejaba el activo o activos antes de ser clasificados como mantenidos para la venta, debe proceder a valorarlos de acuerdo al menor entre su importe en libros menos la depreciación o amortización acumulada que reflejaba el activo o activos antes de ser clasificados como mantenidos para la venta, y su valor recuperable hasta la fecha en que se tomó la decisión de no venderlos.

Cualquier ajuste realizado al importe en libros de aquellos activos que han dejado de ser clasificados como mantenidos para la venta será incluido como un ingreso en las operaciones continuadas en el estado de resultados en ese mismo momento.

Dentro de un grupo de activos en desapropiación clasificado como mantenido para la venta puede haber un activo que la entidad ya no desea vender, por lo tanto, debe retirarlo de este grupo y posteriormente valorarlo de acuerdo a su nueva condición; el resto de los activos y pasivos que quedan en el grupo continuarán valorándose como un grupo siempre y cuando cumpla con los requisitos exigidos para ello, pero si dentro de este mismo grupo hay activos que individualmente cumplen los requisitos para clasificarse como mantenidos para la venta, como tales serán valorados.

Presentación e información a revelar:

La información referente a las operaciones discontinuadas así como la de la venta o disposición por otra vía de los activos no corrientes constituyen las

operaciones que una entidad deberá presentar y revelar, de tal manera que los destinatarios de tal información financiera puedan determinar y evaluar los efectos financieros que producen.

Presentación de las Operaciones Discontinuas:

Una operación discontinuada se produce cuando una entidad vende o dispone por otra vía de un componente de la entidad, o este componente reúne los requisitos para ser clasificado como mantenido para la venta; cuando sucede esto se produce una interrupción de flujos de efectivo, gastos, depreciaciones o amortizaciones que venían generando estos activos ya que al momento de venderse o clasificarse como mantenido para la venta, se dan de baja de los libros o se suspenden las depreciaciones o amortizaciones, respectivamente.

Los resultados de las operaciones discontinuadas deben ser revelados en el estado de resultados a través de un importe único que indique, a) los resultados después de los impuestos de las operaciones discontinuadas, y b) la ganancia o pérdida resultante después de deducir los impuestos y que haya sido reconocida como resultado de medir o valorar el activo por su valor razonable menos los costos de venta, u ocasionada por la venta o disposición por otra vía de activos que conforman una operación discontinuada.

Adicional a esto, la entidad deberá revelar a manera de desglose de lo señalado en el párrafo anterior, en dicho desglose debe detallar la siguiente información:

a) Los ingresos ordinarios, los gastos y el resultado antes de impuestos de las operaciones discontinuadas.

b) El gasto por impuesto a las ganancias señalado en el punto a.

c) El resultado de valorar los activos por su valor razonable menos los costos de venta, o el proveniente de la venta o disposición por otra vía de los activos que constituyen una operación discontinuada.

d) El gasto por impuestos a las ganancias que pudieran haberse obtenido en el punto c.

Este desglose puede presentarse a través de notas o incluirse en el estado de resultados en una sección identificada destinada a las operaciones discontinuadas y separada de las operaciones continuadas. Al realizar el desglose se debe tener presente las revalorizaciones realizadas a los activos de acuerdo a otras NIC's antes de clasificarse como mantenidos para la venta, y el ajuste resultante debe tratarse como un incremento o decremento producto de las revaluaciones.

Cuando se trata de activos no corrientes pertenecientes a subsidiarias adquiridas recientemente que cumple con los criterios para clasificarse como mantenidos para la venta al momento de su adquisición; y revelaciones relacionadas con los flujos netos de efectivo, no se requiere realizar el desglose mencionado.

También la entidad deberá revelar bien sea como notas o en el cuerpo de los estados financieros los flujos netos de efectivo de las operaciones, las inversiones y el financiamiento de las operaciones discontinuadas.

Toda la información anterior deberá ser revelada en los estados financieros en todos los períodos que preceden al actual, y dicha información hará referencia a las operaciones discontinuadas.

Los ajustes que realice la entidad actualmente a los importes que se presentaron previamente de las operaciones discontinuadas y que se relacionan de manera directa con la operación de venta, pero en períodos anteriores, deben ser clasificados de manera separada dentro de la información referente a las operaciones discontinuadas, y además deberá revelarse la naturaleza y el importe por el cual se procedió a realizar los ajustes.

En el momento en que un componente de la entidad deja de estar clasificado como mantenido para la venta, todos los importes previos resultantes de las actividades relacionadas con operaciones discontinuadas deben ser reclasificadas e incluidas en los resultados de las operaciones continuadas en los períodos siguientes y hacer manifestación expresa que los importes anteriores provenían de operaciones discontinuadas, y que actualmente tienen otra clasificación.

Presentación de los Activos no corrientes clasificados como mantenidos para la venta:

Estos activos o grupos de activos dadas sus características actuales producto de su reclasificación, no pueden seguir formando parte de los activos corrientes en el balance general, de modo que deben ser separados y ubicados en un epígrafe nuevo creado para reflejar los importes correspondientes a estos activos, de igual manera se procederá con los pasivos asociados a estos activos. Cada activo y pasivo presentará sus importes correspondientes de manera separada porque no pueden compensarse ni unirse en un único monto.

La entidad deberá presentar separadamente en el balance o a través de notas las principales clases de activos y pasivos que hayan sido clasificados como mantenidos para la venta. Se exceptúan de estas revelaciones a los grupos en desapropiación que formen parte de una entidad dependiente adquirida recientemente apta para clasificar como mantenidos para la venta en el momento de su adquisición.

Los importes presentados en el balance de períodos anteriores de estos activos no corrientes que ya fueron clasificados como mantenidos para la venta en períodos anteriores, no serán reclasificados ni presentados nuevamente en el balance del último período, ya que sería reflejar la misma clasificación hecha con anterioridad; en cuanto a los importes acumulados que afectan directamente al patrimonio neto por ingresos o gastos, deben presentarse de manera separada en el estado de resultados.

Información a revelar:

Se debe revelar en las notas del período:

- a) La descripción del activo no corriente o grupo de activos en desapropiación.
- b) Descripción del porqué se decidió proceder a la venta del activo o del grupo de activos en desapropiación, las características de la venta y la forma y fecha en que esperan se produzca la venta.
- c) Ganancia o pérdida reconocida proveniente del reconocimiento y reversión de las pérdidas por deterioro que haya sufrido el activo o grupo de activos en desapropiación.

- d) Si existe la posibilidad, el segmento en el cual se presenta el activo no corriente o el grupo en desapropiación de acuerdo con la NIC 14: Información financiera por segmentos.
- e) Una descripción de las circunstancias que motivaron el cambio de decisión de no vender el activo, el período en el cual se tomó la decisión y el efecto que causó en los resultados de las operaciones en ese período así como para cualquier período anterior.

Presentación de los Activos no corrientes mantenidos para la venta en el Balance General:

	BALANCE GENERAL ENTIDAD "XYZ, C.A." AL 31-12-20X5	
	20X5	20X4
ACTIVOS		
Activos no corrientes	X	X
Activos corrientes	X	X
Activos no corrientes clasificados como mantenidos para la venta	5.000	--
Total Activos	X	X
PATRIMONIO NETO Y PASIVOS		
Patrimonio neto atribuible a los tenedores de Instrumentos de patrimonio neto de la controladora		
GGG	X	X
HHH	X	X
Importes reconocidos directamente en el patrimonio relacionados con activos no corrientes mantenidos para la venta	600	--
PASIVOS		
Pasivos no corrientes	X	X
Pasivos corrientes	X	X
Pasivos asociados con activos no corrientes clasificados como mantenidos para la venta	3.000	--
Total Pasivos	X	X
Total Patrimonio Neto y Pasivos	X	X

Presentación de las Operaciones Discontinuas en el Estado de Pérdidas y Ganancias:

A continuación se presenta un modelo de un estado de resultados resumido a efecto de señalar la ubicación de esta partida:

ESTADO DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS ENTIDAD "XYZ, C.A." AL 31-12-20X5		
	<u>20X5</u>	<u>20X4</u>
ACTIVIDADES CONTINUADAS		
Ingresos por actividades ordinarias	X	X
Costo de ventas	(X)	(X)
Ganancia bruta	X	X
Otros ingresos	X	X
Costos de distribución	(X)	(X)
Gastos administrativos	(X)	(X)
Otros gastos	(X)	(X)
Costos financieros	(X)	(X)
Pérdida o ganancia antes de impuestos	X	X
Gasto por impuesto a las ganancias	(X)	(X)
Pérdida o ganancia del período precedente de operaciones continuadas	X	X
OPERACIONES DISCONTINUADAS		
Pérdida o ganancia del período precedente de actividades discontinuadas ^a	X	X
Pérdida o ganancia neta del período	X	X

^a El análisis requerido se proporciona en las notas.

4.2.3 Relación de la NIIF 5 con otras NIC's y NIIF's:

La adopción de esta norma implica modificaciones a otras normas para garantizar la uniformidad de las normas internacionales, entre este grupo de normas se señalan las siguientes y los párrafos en los que se hace referencia:

NIC 1: Presentación de estados financieros:

Párrafos 28, 34, 38, 39, 51, 53, 57, 58, 68-a, 81 y 87.

NIC 10: Hechos posteriores a la fecha del balance:

Párrafos 22-b, c.

NIC 12: Impuesto a las ganancias:

Párrafo 81-h.

NIC 14: Información financiera por segmentos:

Párrafos 52, 52-a, 67.

NIC 16: Propiedad, Planta y Equipo:

Párrafos 67, 68, 69, 70, 71

NIC 17: Arrendamientos:

Párrafo 41-a.

NIC 27: Estados financieros consolidados y separados:

Párrafos 12 (que suprime del 16 al 18), 37, 40.

NIC 28: Inversiones en entidades asociadas:

Párrafos 13, 14, 15, 38.

NIC 31: Participaciones en negocios conjuntos:

Párrafos 2-a, 42, 43.

NIC 36: Deterioro del valor de los activos:

Párrafos 1, 2, 3, 5, 6, 9-f, 104-a y b, 122.

NIC 37: Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes:

Párrafo 9.

NIC 38: Activos intangibles:

Párrafos 112, 113, 114, 115, 116, 117.

NIC 40: Propiedades de inversión:

Párrafos 9-a, 56, 76-c, 79-d (iii).

NIC 41: Agricultura:

Párrafos 30, 50-c.

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

Párrafos 12-b, 26-d, 34-A, 34-B.

NIIF 3: Combinaciones de negocios:

Párrafos 36, 75-b, d.

4.2.4 Caso práctico:

La entidad “Transporte Riel, C.A.” dedicada al transporte de carga pesada, compró un vehículo camión MACK el 01 de abril del 2008 por la cantidad de Bs. F. 150.000 cancelados en efectivo; su depreciación es lineal y su vida útil es de 5 años.

El 01 de Julio del 2010 la entidad decide venderlo y procede a clasificarlo como mantenido para la venta porque cumple con los requisitos para clasificarse como tal. Se estima para la fecha de la reclasificación un valor razonable menos los costos de venta de Bs. F. 60.000. Al cierre del ejercicio económico de ese año se estima un valor razonable menos los costos de venta de Bs. F. 55.000. La entidad logra vender el activo en septiembre del año 2011 por la cantidad de Bs. F. 50.000.

- | 31-12-2008 | -x- | Debe | Haber |
|--|------------|-------------|--------------|
| Depreciación Vehículo | | 22.500 | |
| Depreciación Acum. Vehículo | | | 22.500 |
| P/r. Depreciación al cierre del ejercicio. | | | |
- Cálculo de la depreciación al 31-12-2009:
Depreciación Acum. = $(150.000/5) = 30.000$
 - Contabilización de la depreciación al 31-12-2009:

31-12-2009	-x-	Debe	Haber
Depreciación Vehículo		30.000	
Depreciación Acum. Vehículo			30.000
P/r. Depreciación Acum. a la fecha			
 - Cálculo de la depreciación al 01-07-2010 (reclasificación):

Fecha reclasificación	01-07-2010
Fecha cierre	<u>31-12-2009</u>
	06 meses

Depreciación Acum. = $(150.000/5)6/12 = 15.000$
 - Contabilización de la depreciación al 01-07-2010:

01-07-2010	-x-	Debe	Haber
Depreciación Vehículo		15.000	
Depreciación Acum. Vehículo			15.000
P/r. Depreciación Acum. a la fecha.			
 - Cálculo de la valoración del activo:

Valor en libros	82.500
Valor razonable menos costos de venta	60.000*

El valor más bajo es 60.000 y por el cual se valorará el activo.

- Cálculo del deterioro del activo:

Valor de uso	82.500
Valor razonable menos costos de venta	<u>60.000</u>
Pérdida por deterioro del activo	22.500

- Contabilización del deterioro del activo:

01-07-2010	-x-	Debe	Haber
Pérdida por deterioro del Vehículo		22.500	
	Vehículo		22.500

P/r. Pérdida por deterioro del activo antes de la reclasificación.

- Contabilización de la reclasificación del activo:

01-07-2010	-x-	Debe	Haber
Vehículo mantenido para la venta		60.000	
Depreciación Acum. Vehículo		67.500	
	Vehículo		127.500

P/r. Reclasificación del activo

- Cálculo del deterioro del activo al 31-12-2010:

Valor de uso	60.000
Valor razonable menos costos de venta	<u>55.000</u>
Pérdida por deterioro del activo	5.000

Se refleja la disminución del valor del activo por el nuevo valor razonable.

- Contabilización del deterioro del activo:

31-12-2010	-x-	Debe	Haber
Pérdida por deterioro del Vehículo mantenido para la venta		5.000	
	Vehículo mantenido para venta		5.000
P/r. Pérdida por deterioro del activo.			

- Cálculo del deterioro del activo al momento de la venta:

Valor de uso al 31-12-2010	55.000
Valor al que se logró vender el activo	<u>50.000</u>
	5.000

Igualmente aquí se refleja la disminución del valor del activo por el nuevo valor razonable fijado.

- Contabilización del deterioro del activo al momento de la venta:

01-09-2011	-x-	Debe	Haber
Pérdida por deterioro del Vehículo mantenido para la venta		5.000	
	Vehículo mantenido para la venta		5.000
P/r. Pérdida por deterioro del activo.			

- Contabilización de la venta del activo:

01-09-2011	-x-	Debe	Haber
Banco		50.000	
	Vehículo mantenido para la venta		50.000
P/r. Venta de activo.			

CAPITULO V

5.1 CONCLUSIONES

Una vez revisadas y analizadas las dos normas en estudio, la NIC 8 y la NIIF 5, y determinada la importancia que representan para el campo contable dado los cambios que exigen al momento de elaborar y presentar la información contable-financiera, es necesario y obligatorio su estudio y conocimiento por parte de quienes llevan en sus manos la responsabilidad de proporcionar tal información, pero de la manera como lo establecen las Normas Internacionales de Contabilidad.

Aunque son estándares de reciente data en Venezuela, las grandes organizaciones, debido a sus relaciones comerciales a nivel internacional y otras exigencias regulatorias que deben cumplir, ya comenzaron este proceso de cambios y modificaciones en sus departamentos administrativos y contables.

Le corresponde ahora a las pequeñas entidades, y dado su volumen, es el momento que quienes manejan sus operaciones contables, también se adapten a esas normas para poder dar las respuestas que esperan todos aquellos que depositan en ellos sus movimientos financieros. Es por ello que su carácter novedoso no debe ser un impedimento para que las estudien, analicen y posteriormente apliquen de manera correcta.

Parte de este proceso se puede dar por cumplido, al iniciar en esta labor a estudiantes de pregrado cursantes del último semestre de la carrera de Contaduría Pública, adquieran el aprendizaje necesario y adapten a sus

conocimientos previos de la contabilidad tradicional los cambios que llevan consigo las normas internacionales de contabilidad.

Para este fin, se resaltaron y analizaron los aspectos más relevantes de cada una, incluyendo inicialmente el texto original emitido por el organismo encargado y posteriormente, un análisis resumido de las mismas. Adicional a ello, se incluye un caso práctico y/o un ejemplo sencillo de cada norma en el cual se explica de manera práctica su aplicación (si corresponde), acorde al nivel de conocimiento y desempeño de los estudiantes quienes realizaron este estudio.

Como características relevantes de todas las NIC's se resalta el hecho de que a través de su uso, se pretende que los contadores profesionales proporcionen información de calidad, más pertinente, transparente con mayor detalles de las operaciones por medio de notas revelatorias, que en lo sucesivo conformaran parte vital del complemento de la información financiera; también que en base a movimientos de operaciones de períodos anteriores se pueda establecer comparaciones entre el actual y aquellos, de modo tal que sean los usuarios e interesados en esa información, los más beneficiados al facilitarles el proceso de análisis y evaluaciones necesarias para una toma de decisiones lo más acertadas posible.

La “nueva era contable”, deberá dejar de lado muchos paradigmas; entre los cuales aspectos como: la contabilidad creativa, el criterio de interpretación del profesional, la presentación misma de estados financieros, para dar paso a un nuevo modelo de hacer contabilidad; el cual se estandarizará a nivel no sólo del País, sino del mundo, logrando de esta manera la uniformidad de elaboración, expresión, contenido y evaluación de la información financiera. Con esto se facilitará con mucho la integración de mercados, negocios, asociaciones y por supuesto la actuación del profesional contable a nivel global.

5.2 RECOMENDACIONES

Al analizar y estudiar parte de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y de Información Financiera (NIIF), se puede determinar la importancia de las mismas y lo que representarán para el futuro inmediato de la contaduría pública, por tal razón recomendamos a la Universidad de Oriente, Núcleo Anzoátegui, el reformar parte del pensum de la carrera e incluir como materia obligatoria el estudio de las Normas Internacionales.

Del mismo modo queremos recomendar al Colegio de Contadores Público del Estado Anzoátegui, la ampliación de talleres, foros e intercambios sobre las normas; pues no sólo se deben dar a conocer en nuestro país tales estándares, sino que además los profesionales integrantes del gremio, deben recibir instrucciones de la entidad rectora, que aglutina y representa en Venezuela, el emisor de las normas (IASB, IASC)

En tercer lugar pero no menos importante, recomendamos a los estudiantes de pre-grado cursantes del último semestre de la carrera, su mayor interés en conocer el tema y ponerse al día con la información; ya que seguramente, en el momento que se titulen y entren al mercado laboral, se enfrentarán al reto de trabajar bajo el sistema de los estándares internacionales, regidos por las Normas y en este sentido el profesional que no se prepare seguramente encontrará un obstáculo fácil de vencer; frente a quienes hayan tomado en cuenta el prepararse adecuadamente.

Es preciso recordar que la adopción de estas normas permitirá a Venezuela crear las condiciones para un mercado, integrado y eficaz, creando comparabilidad y globalización de la información; lo que permitirá el acceso a una competencia uniforme a nivel mundial, de este modo la información financiera

podrá ser leída e interpretada de la misma manera en cualquier parte del mundo; de allí la importancia de que el profesional contable se apegue a la globalización y los estándares.

BIBLIOGRAFÍA

Referencias bibliográficas:

- Blanco, L. Y. y R. Navas,: Las normas internacionales de auditoría y aseguramiento en el ejercicio de la contaduría pública en Venezuela. Venezuela. C.E.F. Ediciones. 2006. pp. 8-27.
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela: Declaración de Principios de Contabilidad (DPC), de Aceptación General en Venezuela. Venezuela. Fondo Editorial del Contador Público Venezolano, 2005. Tomo 1. 6ª Edición. pp. 1-9.

Referencias electrónicas:

- www.aeca.es
- www.agcolombia.com
- www.altair_consultores.com
- www.areadepymes.com
- www.aseger.com.ec
- www.asociadoscontables.com
- www.bradesco.com.br
- www.cnp.mef.gob.pe
- www.contabilidadtk.com
- www.datadiar.com
- www.elcontador.com.ec
- www.elrincondelvago.com
- www.es.wikipedia.org
- www.fccpv.org
- www.felipejanica.blogspot.com

- www.gabilos.com
- www.gerencie.com
- www.horwatvenezuela.com.ve
- www.iasb.org
- www.imcp.org.mx
- www.incp.org.co
- www.nicniif.org
- www.monografias.com
- www.normasifrs.co
- www.normasinternacionalesdecontabilidad.es
- www.plancontable2007.com
- www.perucontable.com
- www.unicauca.edu.co

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSOS

TÍTULO	Análisis y Síntesis de los Cursos Especiales de Grado
SUBTÍTULO	Análisis e interpretación de la Norma Internacional de Contabilidad nro. 8 (NIC 8): Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores y Norma Internacional de Información Financiera nro. 5 (NIIF 5): Activos no corrientes mantenidos para la venta y Operaciones discontinuadas

AUTOR (ES):

APELLIDOS Y NOMBRES	CÓDIGO CULAC / E MAIL
Fuentes S., Ana J.	CVLAC: 8.345.804 EMAIL:afuentes114@hotmail.com
Liss G, Rosa del C.	CVLAC: 6.994.178 EMAIL:rosal68@hotmail.com
	CVLAC: E-MAIL:
	CVLAC: E-MAIL:

PALABRAS O FRASES CLAVES:

Análisis

Adopción

Normas Internacionales

Aplicación

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSOS

ÁREA	SUB ÁREA
Ciencias Administrativas	Contaduría Pública

RESUMEN (ABSTRACTO):

El trabajo investigativo referido a la Norma Internacional de Contabilidad Nro. 8: Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores, y la Norma Internacional de Información Financiera Nro. 5: Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas, es de tipo explicativo y diseño meramente documental. Las normas objeto de esta tesis representan un asunto novedoso y de mucha importancia, al igual que el resto de las otras normas. Los cambios propios de la globalización que vienen produciéndose, ocasionan, además, cambios a escala menor o más específicos. El área contable ha sufrido modificaciones importantes que repercuten en la creación de estrategias nuevas que permitan al profesional en contabilidad llevar a cabo una labor de calidad y más transparente de la información que maneja. Las Normas Internacionales de Contabilidad, como un cuerpo de normativas que buscan a través de su aplicación, una contabilidad más homogénea y uniforme a nivel mundial.

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSOS

CONTRIBUIDORES:

APELLIDOS Y NOMBRES	ROL / CÓDIGO / CVLAC / E-MAIL				
Manuel Ramos	ROL	CA	AS X	T U X	JU X
	CVLAC:	5.141.893			
	E_MAIL	mj10ramos@hotmail.com			
	E_MAIL				
Juan Martínez	ROL	CA	AS X	TU X	JU X
	CVLAC:	3.950.261			
	E-MAIL	jrafaelm@cantv.net			
	E-MAIL				
	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:				
	E-MAIL				
	E-MAIL				
	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:				
	E-MAIL				
	E-MAIL				

FECHA DE DISCUSIÓN Y APROBACIÓN:

2009 AÑO	03 MES	17 DÍA
-------------	-----------	-----------

LENGUAJE. SPA

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

NOMBRE DE ARCHIVO	TIPO MIME
TESIS. Análisis y Síntesis de los cursos Especiales de Grado.doc	Application/msword

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

ALCANCE

ESPACIAL: Análisis de las NIC (OBLIGATORIO)

TEMPORAL: 6 meses (OBLIGATORIO)

TÍTULO O GRADO ASOCIADO CON EL TRABAJO:

Licenciado en Contaduría Pública

NIVEL ASOCIADO CON EL TRABAJO:

Pregrado

ÁREA DE ESTUDIO:

Departamento de Contaduría Pública

INSTITUCION:

Universidad de Oriente – Núcleo de Anzoátegui

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

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

Fuentes, Ana.
C.I: 8.345.804
AUTOR

AUTOR

Liss, Rosa.
C.I: 6.994.178
AUTOR

Manuel Ramos
C.I: 5.141.893
TUTOR

Juan Martínez
C.I: 3.950.261
TUTOR

JURADO

**POR LA SUB-COMISIÓN DE LOS
CURSOS ESPECIALES DE GRADO**

PROF. Daysi Rodríguez

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



PARTE II

**ANÁLISIS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA Y
ASEGURAMIENTO ISAE 3000 (REVISADA): CONTRATOS DE
ASEGURAMIENTO DISTINTOS DE AUDITORIAS Y REVISIONES DE
INFORMACIÓN FINANCIERA HISTÓRICA (ANTIGUA NIA 100)**

ASESORA:

PROF. IRIS GONZALEZ

REALIZADO POR:

FUENTES ANA

LISS ROSA

PUERTO LA CRUZ, ABRIL 2009

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



ANÁLISIS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA Y
ASEGURAMIENTO ISAE 3000 (REVISADA): CONTRATOS DE
ASEGURAMIENTO DISTINTOS DE AUDITORÍAS Y REVISIONES DE
INFORMACIÓN FINANCIERA HISTÓRICA (ANTIGUA NIA 100)

AUTORES: FUENTES ANA
LISS ROSA
ASESORA: PROF. IRIS GONZÁLEZ

TRABAJO DE GRADO PRESENTADO COMO REQUISITO PARCIAL PARA
OPTAR AL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

PUERTO LA CRUZ, ABRIL 2009

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



**ANÁLISIS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA Y
ASEGURAMIENTO ISAE 3000 (REVISADA): CONTRATOS DE
ASEGURAMIENTO DISTANTOS DE AUDITORÍAS Y REVISIONES DE
INFORMACIÓN FINANCIERA HISTÓRICA (ANTIGUA NIA 100)**

**AUTORES: FUENTES, ANA
LISS, ROSA
ASESORA: PROF. IRIS GONZALES
FECHA: ABRIL 2009**

RESUMEN

El trabajo investigativo referido a la Norma Internacional de Auditoría y Aseguramiento ISAE 3000 (Revisada): Contratos de Aseguramiento distintos de Auditorías y Revisiones de información financiera histórica (antigua NIA 100), es de tipo explicativo y diseño meramente documental, por lo que la información obtenida es de segunda mano. A efecto referencial teórico se elaboró en base a literatura especializada en el área contable que incluye publicaciones especializadas en Normas Internacionales de Auditoría; en primer lugar, el texto original de cada norma publicado por el IAASB, textos bibliográficos y consulta en la web de páginas relacionadas. La norma objeto de esta tesis representa un asunto novedoso y de mucha importancia, al igual que el resto de las otras

normas. Los cambios propios de la globalización que vienen produciéndose, ocasionan, además, cambios a escala menor o más específicos. El área contable no quedó excluida, a propósito de esos cambios, ha sufrido modificaciones importantes que repercuten en la creación de estrategias nuevas que permitan al profesional en contabilidad llevar a cabo una labor de calidad y más transparente de la información que maneja. Por tal motivo, nacen las Normas Internacionales de Auditoría, como un cuerpo de normativas que buscan a través de su aplicación, la realización de trabajos más homogéneos y uniformes a nivel mundial. Es ese el fin principal de esta investigación, proporcionar conocimiento de esta norma, dotar al futuro contador de las herramientas necesarias y se desenvuelva de una manera profesional en cualquier país del mundo.

Palabras claves: Normas Internacionales, Auditoría y Aseguramiento, Contratos de Aseguramiento, Revisiones de información financiera histórica.

INTRODUCCIÓN

La rápida evolución de la profesión de la auditoría, junto con los esfuerzos de las empresas por incorporar nuevas técnicas y planteamientos para superar la crisis de la última década, enfrentan al auditor a trabajos profesionales en los que se demanda algo más que la opinión tradicional sobre los estados financieros de la empresa. El cordón umbilical de la auditoría del área financiera hace mucho tiempo que fue cortado con la expansión de ese ramo del saber hacia otros dominios, específicamente, hacia el campo de la seguridad.

Dentro de este contexto de cambios y evolución, surge un Nuevo campo complementario de la auditoría de estados financieros tradicional, denominado “Auditoría de Aseguramiento”, que surge como consecuencia de la lamentable falta de credibilidad de la contabilidad a nivel empresarial y la cantidad de fraudes descubiertos recientemente en múltiples empresas, lo que ha puesto en juicio la calidad de la ética de la auditoría. En este sentido, la auditoría ha desarrollado nuevas tendencias en la aplicación de sus conceptos, utilizando para el aseguramiento de la información temas como la seguridad razonable, criterio a tenerse en cuenta para evaluar la información auditada dada su trascendencia en la toma de decisiones.

Desde el punto de vista del auditor, la calidad se da en la medida en que se pueda reducir al máximo el riesgo para las empresas que se auditan; hacer referencia a tal reducción, es introducirse en los “Contratos de Aseguramiento” o “Servicios de Aseguramiento” vistos como instrumentos para alcanzarle.

La ISA 100, ISAE 1, Norma Internacional de Auditoría “Contratos de Aseguramiento” proporciona un marco conceptual dirigido a los contratos de aseguramiento que tienen la intención de proporcionar un nivel de seguridad alto o moderado. Tanto la ISA 100 como la ISAE 1 fueron retiradas a partir de la entrada en vigencia de la ISAE 3000 (revisada) denominada “Contratos de Aseguramiento distintos de auditoría o revisión de información financiera histórica, aplicable para los contratos fechados en o después del 1 de enero del 2005, es una norma que tal y como expresa su nombre, está destinada a brindar aseguramiento no solo al campo financiero sino que se extiende a otros campos, pudiéndose alcanzar a través de la Auditoría Integral.

Dicho lo anterior, por medio de este trabajo investigativo se pretende específicamente analizar e interpretar el contenido de la Norma Internacional de Auditoría y Aseguramiento ISAE 3000 (revisada) vigente y precisar la manera como su aplicación adecuada contribuye al alcance o al logro de altos niveles de seguridad o la reducción de los riesgos de la información suministrada por los profesionales de la auditoría.

Para el logro de este cometido, la investigación se estructuró en cinco capítulos, los cuales se mencionan a continuación:

CAPÍTULO I:

Hace referencia al Problema de Investigación, contiene el planteamiento del problema, objetivos de la investigación, justificación e importancia y las limitaciones relacionadas al mismo.

CAPÍTULO II:

Desarrolla el Marco Teórico en el que se basa la investigación, contiene sus antecedentes y bases teóricas así como otros aspectos teóricos.

CAPÍTULO III:

Referente al Marco Metodológico, en el cual se expone la metodología a emplear en la investigación, la técnica de recolección de datos y el tratamiento de la información.

CAPÍTULO IV:

Contiene el texto original de la Norma Internacional de Auditoría y Aseguramiento ISAE 3000 (Revisada): Contratos de Aseguramiento distintos de Auditorías y Revisiones de Información Financiera Histórica (antigua NIA 100) y el análisis de la misma.

CAPÍTULO V:

Presenta las conclusiones y recomendaciones resultantes del estudio y análisis del contenido de la investigación.

CAPITULO I

EL PROBLEMA

1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Este siglo presenta un planeta cambiante a causa de varios factores tales como los efectos de la evolución de la tecnología, el incremento de las investigaciones en grandes campos del conocimiento, el perfeccionamiento de los sistemas de información, la internacionalización de los mercados, etc., aunado al fenómeno de la globalización que parece no tener límite ni freno, tales factores han generado diversificación de las operaciones relacionadas con las organizaciones y entidades, y al mismo tiempo, generado el crecimiento de instituciones y organismos que tienen por labor fomentar controles y elevar los niveles de calidad, altos rendimientos y la competitividad.

Los mercados de capitales mundiales, las relaciones de negocios, la competencia de las empresas, la venta masiva de productos y las campañas publicitarias agresivas, entre otras actividades, no tienen fronteras. La existencia de una economía globalizada aumenta en forma extrema la complejidad del entorno de las organizaciones, pues las empresas deben responder en forma inmediata o quedan expuestas a desaparecer, es por ello que, tanto inversionistas y directores de empresas que se desenvuelven en estos escenarios, esperan no tener barreras para desarrollar sus actividades de negocios en cualquier parte del mundo y aspiran tener acceso a información financiera de alta calidad, confiable, transparente y comparable, y esperan que las revisiones o exámenes realizados a

dicha información contable avalen tales características de esa información contable.

No cabe duda que dentro de este contexto globalizador cambiante, la profesión contable también se ha visto involucrada. La creación de estándares internacionales de contabilidad que a través de su órgano emisor, el IASC hoy en día, IASB es una clara señal de ello. De igual manera en el campo de la auditoría se está haciendo una labor similar, la emisión de estándares internacionales de auditoría y la recontextualización de los estándares internacionales de aseguramiento de la información por parte del IAASB.

La Federación Internacional de Contadores Públicos (IFAC) desarrolló por medio de la Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB) un marco conceptual y un conjunto de normas internacionales de auditoría y aseguramiento con el propósito de aumentar la confianza y la credibilidad de los usuarios en el trabajo de los contadores públicos que realizan funciones de auditoría.

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; por lo tanto, las fortalezas y competencias de la contaduría pública como profesión en términos de metodología de auditoría, estándares y técnicas para la obtención y evaluación de evidencias, tiene un valor y aplicabilidad como procesos más allá de la información financiera. En este sentido se hizo necesaria la creación de normas que otorgaran un rango de seguridad e incrementaran la credibilidad de la información financiera, debido a ello, el cuerpo agremiado de Contadores Públicos de Venezuela, ha decidido asumir la adopción de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA's),

como normas únicas, y en este sentido es necesario que el profesional contable venezolano de la nueva era enfrente los retos que ocasiona el cambio y la modificación de los esquemas existentes; de lo contrario sucumbirá ante un gran mercado de profesionales que con seguridad se ceñirán al cambio logrando la integración global y adoptando una actitud profesional, competitiva y de calidad que se transforman en condiciones idóneas para la ejecución de una labor de auditoría más integral en cualquier país del mundo.

La competitividad, es sin lugar a dudas la bandera que ondearán aquellos profesionales que logren el conocimiento íntegro de esta normativa, podrán ser tan profesionales en su país como en cualquier otro país distinto a los suyos y podrán ejercer su oficio de la misma manera como lo haría un contador profesional nativo de otro país, de modo tal que, se puede ser competente internacionalmente aplicando los conocimientos establecidos en las NIA's a nivel mundial.

1.2. INTERROGANTES

Una vez planteado el problema y conocido los supuestos teóricos, datos concretos y situación real, surgen interrogantes como:

1. ¿Qué significado tienen las Normas Internacionales de Auditoría, cuál es su alcance?
2. ¿Qué papel cumplen las NAGA's en relación con las Normas Internacionales de Auditoría?
3. ¿En qué consiste la Norma Internacional de Auditoría y Aseguramiento ISAE 3000, cuál es su objetivo y como se relaciona con las otras NIA's?

4. ¿En qué consistía la NIA 120 antes de ser derogada por la ISAE 3000?
5. ¿Cómo se puede llevar a cabo una auditoría integral enmarcada en un contrato de aseguramiento?

1.3. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

1.3.1 Objetivo General

Estudiar y analizar la ISAE 3000 (Revisada): Norma Internacional de Auditoría y Aseguramiento Contratos de Aseguramiento distintos de Auditorías y Revisiones de información financiera histórica (antigua NIA 100).

1.3.2 Objetivos Específicos

- Conceptualizar las Normas Internacionales de Auditoría.
- Comentar las Normas de Auditoría de Aceptación General (NAGA's) usadas actualmente en Venezuela.
- Analizar la ISAE 3000 (Revisada): Contratos de Aseguramiento distintos de Auditorías y Revisiones de información financiera histórica.
- Hacer referencia a la Norma Internacional de Auditoría 120 (NIA 120): Marco de referencia de las Normas Internacionales de Auditoría.
- Comentar la Auditoría Integral como un Contrato de Aseguramiento.

1.4 JUSTIFICACIÓN E IMPORTANCIA

La creciente complejidad de los mercados financieros internacionales y la globalización de los mismos ha impulsado a muchos países a promover la adopción de principios de contabilidad homogéneos emitidos para ser aplicados a nivel internacional, esto conlleva a un acatamiento obligatorio de toda una normativa creada para mejorar la información financiera. La Auditoría debe ubicarse a la misma altura de las exigencias propuestas a la información contable, de manera que pueda dar continuidad a los objetivos fijados por esas normas internacionales, o sea, proveer a dicha información de elementos que tienden a promover la calidad, tanto de la información que se emite y somete a exámenes, como de la que se suministra después de haberla examinado. Esto es, buscar la optimización de los trabajos llevados a cabo por los auditores a través de las Normas Internacionales de Auditoría, establecidas por organismos competentes de carácter financiero y contable.

La adquisición de los conocimientos de las normas, contribuye a que se alcance un mejor dominio de las mismas, y por ende, su mejor aplicación; esto conlleva a comprender lo relevante y trascendental de esas normas y además, comprender qué se pretende a través de su implantación, llevar la calidad de la profesión del auditor a niveles óptimos y proporcionar confianza y credibilidad a quienes se benefician y hacen uso de sus trabajos.

El propósito fundamental de esta investigación es determinar a través del estudio y análisis de las Normas Internacionales de Auditoría su importancia y proyectar el impacto que ocasionarán en la información financiera, tanto en sus aspectos de preparación como de presentación y evaluación. Precisar si por medio de su uso, se puede alcanzar el verdadero objetivo detrás de estas normas,

dotar al profesional que lleva a cabo esta labor de las herramientas que le permitan brindar al cliente información fiable referente a sus operaciones.

1.5 LIMITACIONES

El factor común limitante en la ejecución de este trabajo está fundamentado principalmente por el hecho de que son normas internacionales novedosas a ser adoptadas en Venezuela, no se facilita el trabajo de consulta con expertos, ya que esta etapa inicial del conocimiento es netamente teórico por lo que se requiere la guía magistral de profesionales expertos en el asunto, y aún en el entorno contable en este país existe falta de dominio, y en el peor de los casos, desconocimiento de este conjunto de normativas. No cualquier Licenciado en Contaduría Pública en ejercicio de su profesión está en capacidad de brindar un asesoramiento satisfactorio acerca de las innumerables interrogantes que les formulan los estudiantes de pre grado.

Se dispone de información en internet relacionada con el tema en estudio, pero la misma es referida a publicaciones y comentarios relativos a la aplicación de las NIA's en otros países. Dado que en Venezuela el conocimiento de estas normas, como se mencionó anteriormente, se encuentra en una etapa de iniciación y familiarización, es cuando se requiere más estudios e investigaciones realizadas a las mismas y además ello, ponerlas a disposición de todo aquel que necesite tal información. Además, actualmente en el país, existe una situación de escasez de divisas para la adquisición de textos especializados de publicaciones extranjeras, tal situación imposibilita la consulta y adquisición de conocimientos a través de estos medios bibliográficos necesarios como base referencial y conceptual para el desarrollo de esta tesis.

CAPITULO II

MARCO TEÓRICO

2.1 ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN

Al iniciar esta investigación, se hizo una revisión minuciosa acerca de investigación con la cual pudiera estar relacionada, para efecto de identificar aportes de estudios anteriores que pudieran servir de referencia a la presente.

En este caso muy particular hay que decir que el ISAE 3000 (Revisada), vigente, es un estándar de aseguramiento que se deriva de dos Normas Internacionales de Auditoría, retiradas al momento de su entrada en vigencia, tales NIA's son la NIA 100: Contratos de Aseguramiento y la NIA 120: Marco de referencia de las Normas Internacionales de Auditoría.

La Norma Internacional de Auditoría N° 120 al igual que la Norma Internacional N° 100: Contratos de Aseguramiento forman parte de los asuntos introductorios de las normas de auditoría versión IFAC-IAASB emitidas por el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría (IAPC por sus siglas en inglés), hoy en día sustituido por el IAASB (Junta de Estándares Internacionales de Auditoría y Aseguramiento, sus siglas en inglés, International Auditing and Assurance Standard Board). Se formula como introducción o antesala a las Normas Internacionales de Auditoría siguientes, cumple una función de carácter descriptivo de los aspectos que la componen, y no profundiza en el análisis de NIA alguna.

Fue emitida con la finalidad de proporcionar la distinción conceptual entre un trabajo de auditoría de estados financieros y los servicios relacionados llevados a cabo por profesionales de la Contaduría Pública, tales como revisiones de estados financieros, procedimientos convenidos y compilaciones, resaltando además, los niveles de certeza que proporcionan con la intención de asegurar la mayor comprensión de cada uno de estos servicios.

Esta norma fue derogada en diciembre del 2004 y tanto ésta como la NIA 100 fueron retiradas en cuanto entró en vigencia la norma ISAE 3000 (Revisada), o sea, Estándar Internacional sobre Contratos de Aseguramiento distintos de Auditorías o Revisiones de información financiera histórica.

Finalmente algunos otros de sus aspectos básicos mencionan que:

La auditoría debe proveer una alta seguridad pero no absoluta (certeza) y se manifiesta a través de una afirmación positiva (“los estados contables presentan razonablemente, en sus aspectos significativos.....”).

La revisión limitada, equivalente a nuestra revisión limitada para estados financieros, provee una moderada seguridad y se manifiesta a través de una manifestación negativa (“de acuerdo con el alcance limitado del trabajo no tengo observaciones que formular sobre.....”).

Los servicios relacionados, tales como “procedimientos acordados con el cliente” o “compilación”, no proveen ningún tipo de seguridad y el informe emitido en el primer caso, sólo menciona procedimientos ejecutados, hechos y hallazgos. En el segundo caso, sólo identifica la información compilada. En ningún caso se emite opinión.

2.2 BASES TEÓRICAS

2.2.1 Reseña histórica de la Auditoría

La palabra Auditoría viene del latín AUDITORIUS, y de esta proviene auditor, que tiene la virtud de oír, y el diccionario lo considera revisor de cuentas colegiado pero se asume que esa virtud de oír y revisar cuentas está encaminada a la evaluación de la economía, la eficiencia y la eficacia en el uso de los recursos, así como al control de los mismos.

2.2.1.1 La Auditoría antes del siglo XX

La profesión de la Contaduría Pública es una profesión universalmente joven, a pesar que desde la colonia española el Rey se cuidaba mucho de enviar contadores para que le rindieran cuentas de la gestión de los adelantados, su auge y en especial la auditoría se efectúa a mediados y finales del siglo XIX. La Corona británica dio reconocimiento a los Contadores Públicos en el año 1854. En Estados Unidos, el antecedente más antiguo fue en el año 1896, con los CPA's de la ciudad de Nueva York. Pennsylvania los reconoció en 1899 y Maryland en 1900. Sólo que desde entonces, ellos tenían claridad de lo que debe entenderse por Contadurías Pública y Privada, precisaron el ámbito de cada una y desde el primer momento arrancaron con el pie derecho y con una definida carta de navegación para la Contaduría Pública.

En la Edad Media, la auditoría trataba de descubrir fraudes; este enfoque se mantiene hasta finales del siglo XIX. Hasta la Revolución Industrial la economía se desarrollaba en base a una estructura de empresa familiar donde la propiedad y la

dirección de sus negocios confluían en las mismas personas, que, por tanto, no sentían ninguna necesidad de la auditoría independiente ni tampoco se les imponía por normativa legal.

Con la aparición de las grandes sociedades, la propiedad y la administración quedó separada y surgió la necesidad, por parte de los accionistas y terceros, de conseguir una adecuada protección, a través de una auditoría independiente que garantizara toda la información económica y financiera que les facilitaban los directores y administradores de las empresas.

La razón de ser Gran Bretaña la cuna de la auditoría se explica por ser este país el pionero en la Revolución Industrial. Estados Unidos, en la actualidad, está a la vanguardia del estudio e investigación de las técnicas de auditoría y de su desarrollo a nivel legislativo.

La crisis de Wall Street en 1929 y la creación de la Securities and Exchange Commission (SEC), órgano regulador y controlador de la Bolsa, han sido factores determinantes para conseguir las cotas de desarrollo que los profesionales de la auditoría han alcanzado en aquel país.

2.2.1.2 Evolución del concepto de auditoría en cuatro fases

Primera fase

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

Segunda fase

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

Tercera fase

Aparecen nuevas tecnologías, ordenadores, etc. y las transacciones a lo largo del año se hacen bastante voluminosas. Esto hace que el auditor al revisar las cuentas, revise el sistema de control interno de la empresa funciona o no; sigue revisando que la información contable refleja la imagen fiel de la empresa conforme a lo acontecido y revise además el control del sistema interno de la empresa.

Cuarta fase

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

2.2.2 Auditoría.

Definición

La Auditoría es la investigación, consulta, revisión, verificación, comprobación y evidencia aplicada a la empresa. Es el examen realizado por el personal cualificado e independiente de acuerdo con Normas de Contabilidad; con el fin de

esperar una opinión que muestre lo acontecido en el negocio; requisito fundamental es la independencia.

Se define también la Auditoría como un proceso sistemático, que consiste en obtener y evaluar objetivamente evidencias sobre las afirmaciones relativas a los actos o eventos de carácter económico – administrativo, con el fin de determinar el grado de correspondencia entre esas afirmaciones y los criterios establecidos, para luego comunicar los resultados a las personas interesadas. Se practica por profesionales calificados e independientes, de conformidad con normas y procedimientos técnicos.

2.2.3 Tipos de Auditoría

Existen diversas clasificaciones de auditorías, entre estas se mencionan a continuación:

2.2.3.1 Auditoría Externa:

Es el examen o verificación de las transacciones, cuentas, informaciones, o estados financieros, correspondientes a un período, evaluando la conformidad o cumplimiento de las disposiciones legales o internas vigentes en el sistema de control interno contable. Se practica por profesionales facultados, que no son empleados de la organización cuyas afirmaciones o declaraciones auditan. Además, examina y evalúa la planificación, organización, dirección y control interno administrativo, la economía y eficiencia con que se han empleado los recursos humanos, materiales y financieros, así como el resultado de las

operaciones previstas a fin de determinar si se han alcanzado las metas propuestas.

2.2.3.2 Auditoría Fiscal:

Consiste en el examen de las operaciones relacionadas con los tributos al fisco, a los que está obligada la entidad estatal o persona natural o jurídica del sector no estatal, con el objetivo de determinar si se efectúan en la cuantía que corresponda, dentro de los plazos y formas establecidas, y proceder conforme a derecho. Se efectúa por entes gubernamentales como el Seniat, sus dependencias u otras entidades expresamente facultadas por éste.

2.2.3.3 Auditoría Interna:

Es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Es un instrumento de la propia administración y consiste en una valoración independiente de sus actividades; que comprende el examen de los sistemas de control interno, de las operaciones contables y financieras y de la aplicación de las disposiciones administrativas y legales que corresponda; con la finalidad de mejorar el control y grado de economía, eficiencia y eficacia en la utilización de los recursos; prevenir el uso indebido de éstos y coadyuvar al fortalecimiento de la disciplina en general. De acuerdo con los objetivos fundamentales que se persigan. Comprende las auditorías:

2.2.3.4. De Gestión u Operacional:

Consiste en el examen y evaluación que se realiza a una entidad para establecer el grado de economía, eficiencia y eficacia en la planificación, control y uso de los recursos y comprobar la observancia de las disposiciones pertinentes, con el objetivo de verificar la utilización más racional de los recursos y mejorar las actividades y materias examinadas.

2.2.3.5 Financiera o de Estados Financieros:

Consiste en el examen y evaluación de los documentos, operaciones, registros y estados financieros de la entidad, para determinar si éstos reflejan, razonablemente, su situación financiera y los resultados de sus operaciones, así como el cumplimiento de las disposiciones económico – financieras, con el objetivo de mejorar los procedimientos relativos a la gestión económico – financiera y el control interno. La necesidad de disponer de estados financieros veraces dio lugar al nacimiento de la auditora de estados financieros

2.2.3.6 Especial:

Consiste en la verificación de asuntos y temas específicos, de una parte de las operaciones financieras o administrativas, de determinados hechos o situaciones especiales y responden a una necesidad específica. Así mismo, comprenden trabajos de investigación, y la auditoria que se realiza con el objetivo de conocer en que medida se han erradicado las deficiencias detectadas con anterioridad. Estos casos comúnmente se identifican como Auditorias Recurrentes o de Seguimiento.

2.2.3.7 Auditoría Integral:

Aplica la ejecución de un trabajo con el alcance o enfoque de las auditorías financiera, de cumplimiento, de control interno y de gestión. Es un modelo de cobertura global estructurado en base a las normas de auditoría y aseguramiento de aceptación general.

2.2.4 Propósito de la Auditoría

El propósito fundamental es proporcionar información financiera, económica y de situación sobre una entidad económica. Quienes toman decisiones administrativas necesitan información veraz y cierta de una empresa para ayudarse en la planeación y el control de las actividades de la organización.

El propósito de un examen de los estados financieros y demás elementos de una compañía, por parte de un auditor independiente, es la expresión de una opinión sobre si se está reflejando razonablemente la situación patrimonial, los resultados de sus operaciones y los cambios en la situación financiera, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y con la legislación vigente.

Los estados financieros auditados resultantes, interesan y son útiles a una variedad de personas y organismos por las razones siguientes:

- ✓ A los directivos y administradores, porque es una forma de asegurarse que la dirección se ha llevado de acuerdo con las políticas y procedimientos establecidos. Es también una forma de garantizar la honestidad de la gestión.

- ✓ A los accionistas y propietarios, porque les muestra el rendimiento obtenido y la forma como se maneja y conserva su patrimonio.
- ✓ A los inversionistas, porque para invertir en acciones u obligaciones de la compañía deben obtener información digna de confianza que les permita conocer los rendimientos y situación financiera.
- ✓ A las entidades de crédito, porque cuando reciben solicitudes de crédito de importancia necesitan conocer datos fiables con respecto a la solvencia de la empresa, resultado de sus operaciones, capacidad de pago, etc.
- ✓ A las autoridades fiscales, porque el dictamen involucra la expresión de la buena fe del contribuyente, en cuanto a que los estados financieros auditados reflejan en forma razonable el cumplimiento que ha dado a sus deberes fiscales y, en consecuencia, evita inspecciones de Hacienda que pueden canalizarse a contribuyentes que no presentan estados contables auditados.
- ✓ A los analistas financieros, porque todo su trabajo de organización, estudio y análisis está basado en cifras homogéneas y comparables.
- ✓ A los acreedores, proveedores y terceros en general, porque es caso de tener que vender mercancías y ofrecer servicios, sobrevengan quiebras, suspensiones de pago, etc., contarán con información veraz que les permitirá conocer el riesgo que tienen implícito en la sociedad.
- ✓ A los trabajadores, porque la situación de la empresa les afecta de cara a las negociaciones, participación en rendimientos, etc.

- ✓ A los gobiernos, porque cualquier programa de política económica y social debe fundamentarse en datos reales y veraces que permitan obtener variables macroeconómicas precisas.
- ✓ Al público en general, porque al enterarse la gran masa anónima de lectores de los estados financieros auditados pueden juzgarlos en la forma debida y tomar las decisiones pertinentes.

2.2.5 Normas de Auditoría de General Aceptación (NAGA's)

Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA's) son los principios fundamentales de Auditoría a los que deben enmarcarse su desempeño los auditores durante el proceso de la auditoría. El cumplimiento de estas normas garantiza la calidad del trabajo profesional del auditor.

Las NAGA's, tienen su origen en los Boletines (Statement on Auditing Standard – SAS) emitidos por el Comité de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos de los Estados Unidos de Norteamérica en el año 1948

Estas normas son de observación obligatoria para los Contadores Públicos que ejercen la auditoría, por cuanto además les sirven como parámetro de medición de su actuación profesional y para los estudiantes como guías orientadoras de conducta por donde tendrán que caminar cuando sean profesionales.

Las NAGA's por su carácter general se aplican a todo el proceso del examen y se relacionan básicamente con la conducta funcional del auditor como persona humana y regula los requisitos y aptitudes que debe reunir para actuar como auditor.

2.2.5.1 Clasificación de las NAGA's

Las NAGA's, vigentes aún regulan los aspectos en cuanto a:

- **Normas Generales o Personales**

- a. Entrenamiento y capacidad profesional
- b. Independencia
- c. Cuidado o esmero profesional.

- **Normas de Ejecución del Trabajo**

- d. Planeamiento y Supervisión
- e. Estudio y Evaluación del Control Interno
- f. Evidencia Suficiente y Competente

- **Normas de Preparación del Informe**

- g. Aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
- h. Consistencia
- i. Revelación Suficiente
- j. Opinión del Auditor

2.2.6 Futuro próximo de la Auditoría

En los actuales momentos se está viviendo una crisis en la auditoría, semejante a la de los años '30: la quiebra de Enron y la participación en la misma de una de las grandes firmas transnacionales de auditoría ha producido una gran desconfianza entre los inversionistas de los EE.UU. con sus consiguientes repercusiones en los restantes países de este mundo globalizado.

Esta crisis obliga necesariamente a repensar la forma en como se está ejecutando la auditoría y cuáles son las necesidades actuales de las empresas del siglo XXI. Para lo anterior es necesario determinar como se ha realizado hasta el momento la auditoría y cuál debe ser el futuro de la misma para responder a lo que las organizaciones requieren y no estar condenada a desaparecer por ineficaz.

La auditoría a principios del siglo XX fue orientada al control de las grandes corporaciones cotizantes en la bolsa de valores norteamericana, las que eran las únicas que podían pagar los altos costos del proceso, para garantizar la razonabilidad de los estados financieros al público interesado en invertir en las mismas. Este trabajo era desarrollado por un equipo de muchas personas y elevadas y costosas horas hombre. Básicamente consistía en la inspección de activos y verificación y validación de las de transacciones económicas constitutivas de la formación de los estados financieros.

A mediados del siglo se inició el reordenamiento de la auditoría financiera, pues su aplicación se extendió a empresas de diversos tamaños, se desarrollaron y profundizaron conceptos de planificación, análisis de los sistemas de control interno, técnicas de muestreo, el muestreo estadístico y pruebas de auditoría, aumentándose la eficiencia del proceso de auditoría, pues la verificación y

validación se realizan sobre las transacciones representativas teniendo en cuenta su importancia relativa y riesgo probable con lo cual se disminuyen significativamente las horas de trabajo y el costo global de la auditoría.

En el siglo actual se debe hablar de auditoría integral, que comprende auditoría de control interno, auditoría de gestión, auditoría de cumplimiento y auditoría financiera, pero tomadas en conjunto con un enfoque de sistemas, no como la sumatoria simple de cuatro auditorías. Ninguna es más importante que las otras, ni puede considerarse la auditoría integral como una extensión de la tradicional auditoría financiera. La auditoría integral es un sistema compuesto de cuatro subsistemas, y posee las propiedades de todo sistema, siendo la principal la sinergia, pues las cuatro auditorías actuando como sistema producen un mayor efecto que si se consideran en forma individual. Además, no sobra advertir que el juicio del auditor se produce considerando la totalidad u holismo, analizando las cuatro auditorías en conjunto como un todo.

La opinión profesional del auditor integral versará sobre si el sistema de control interno es eficiente, si existe un ambiente de control en la empresa, si hay una adecuada evaluación de riesgos, si existen y se ejecutan actividades de control, si hay una adecuada información y comunicación sobre el control interno y si existe un monitoreo sobre el control interno (auditoría de control interno), si la empresa se administra con eficiencia, eficacia y economicidad, si el recurso humano es gestionado adecuadamente, si hay adecuada gestión de los recursos financieros, físicos y de información (auditoría de gestión), si las operaciones financieras, administrativas, económicas o de otra índole ocurridas en un ente económico se efectuaron de acuerdo con la normatividad vigente en el campo laboral, comercial, tributario, del medio ambiente, entre otros, y de acuerdo con los estatutos y demás reglamentos institucionales, todo encaminado a la búsqueda de los objetivos propuestos, (auditoría de cumplimiento), si los estados financieros

presentan en forma razonable la situación financiera y el resultado de sus operaciones de acuerdo a las normas de contabilidad de general aceptación y se han hecho las revelaciones pertinentes.

Como se puede apreciar, la auditoría financiera tradicional es un servicio necesario pero insuficiente para esta época de cambio constante y sostenido. La profesión contable no puede continuar hablando de auditoría como sinónimo de auditoría financiera, debe especificarse el tipo de auditoría de que se trate cuando se mencione la palabra. Ahora bien, el servicio de auditoría a prestar a las empresas de la actualidad debe ser por antonomasia el de auditoría integral.

2.2.7 IFAC, ente rector de las Normas Internacionales de Auditoría

Hay que comenzar hablando del IFAC - International Federation of Accountants (fundada en 1977), la organización que aglutina a los Contadores Públicos de todo el mundo y cuyos objetivos son los de proteger el interés público a través de la exigencia de altas prácticas de calidad.

El IFAC creó un Comité denominado IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board), antes denominado International Auditing Practices Committee IAPC, con el fin de implantar la uniformidad de las prácticas de auditoría y servicios relacionados a través de la emisión de pronunciamientos en una variedad de funciones de auditoría y aseguramiento.

El IAASB emite las Normas Internacionales de Auditoría (NIA's o ISA's en inglés), utilizado para reportar acerca de la confiabilidad de información preparada bajo normas de contabilidad (normalmente información histórica), también emite

Estándares Internacionales para Contratos de Aseguramiento (ISAE's), Control de Calidad (ISQC's), y Servicios Relacionados (ISRS's). Así mismo emite las denominadas Declaraciones o Prácticas (IAPS's) para proveer asistencia técnica en la implementación de los estándares y promover las buenas prácticas.

El IAASB ha estructurado su normativa de la siguiente manera:

Estructura de los pronunciamientos técnicos del IAASB

Código de Ética de la IFAC para Contadores Profesionales			
Servicios cubiertos por los pronunciamientos del IAASB			
ISQC's 1-99 Normas sobre Control de Calidad			
Marco de referencia sobre aseguramiento			Servicios Relacionados
Auditoría y revisión de información financiera histórica		Otros compromisos de Aseguramiento diferentes de auditoría y revisión de información financiera histórica	
ISA's 100-999 Normas internacionales de auditoría	ISRE's 2000-2699 Normas internacionales sobre revisiones	ISAE's 3000-3699 Normas internacionales de aseguramiento	ISRS's 4000-4699 Normas internacionales sobre servicios relacionados
IAPS's 1000-1999 Declaraciones internacionales de auditoría	IREP's 2700-2999 Declaraciones internacionales de revisiones	IAEP's 3700-3999 Declaraciones internacionales sobre compromisos de aseguramiento	IRSPS's 4700-4999 Declaraciones internacionales sobre servicios relacionados

2.2.8 Algunas consideraciones sobre los objetivos del IAASB

El IAASB considera como cualidad de las normas sobre auditoría y servicios de seguridad (o confiabilidad): “ser lo suficientemente específicas, entendibles y definidas para influenciar y guiar a los auditores en el diseño y realización de su trabajo. Deberían tener un amplio alcance y establecer las mejores prácticas a nivel mundial para una auditoría de alta calidad.

Reconoce que normas de alta calidad basadas en principios y procedimientos esenciales servirán mejor al interés público y que las guías y el material explicativo deben ser suficientemente amplios y completos para conducir el comportamiento del auditor y eliminar las diferencias en su aplicación práctica.

El enfoque citado colabora con la convergencia de las normas a nivel mundial. Más aún, el Foro para la Estabilidad Financiera ha reconocido que las Normas Internacionales de Auditoría constituyen uno, de un conjunto de doce normas fundamentales a ser implementadas como parte de una renovada arquitectura financiera a nivel global. Su inclusión en el núcleo de normas demuestra la importancia que los mercados financieros otorgan a los servicios de confiabilidad provistos por un sólido auditor.

Todas estas normas tienen como fundamento el cumplimiento del código de ética del IFAC emitido por el IESBA. Para asegurar el cumplimiento de las prácticas de ética y de trabajo el IAASB emitió la ISQC 1 Control de Calidad para firmas que desempeñan auditorías y revisiones de información financiera histórica, y otros trabajos para atestiguar y de servicios relacionados. Esta es la base para asegurar que las Firmas de Auditoría cumplan con los parámetros de calidad y se aseguren de seguir las demás normas.

Una vez que se apliquen las NIIF/NIC, Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS en inglés), a partir del 1 de enero del 2009, pero... ¿Quién asegurará que las compañías implementen las NIIF/NIC de la manera esperada?

La respuesta lógica es que las auditorías deben asegurar, de manera razonable, que las compañías implementen las NIIF/NIC.

¿Qué cualidades deben tener los auditores y las firmas que ejercen esta profesión?

¿Todos los profesionales que auditan estarán preparados para opinar de acuerdo con esta base internacional?

¿Un auditor que sea una persona natural podrá dar la tranquilidad al ente auditado, de que mantiene la calidad debida?

No es suficiente que una compañía diga que cumple con las NIIF. Es imperativo que un auditor de la credibilidad necesaria. Entonces, la lógica nos dice que debería existir “Las Normas Internacionales de Auditoría” para todos los profesionales cuya misión sea atestiguar.

2.2.9 Aseguramiento en la auditoría, nuevas tendencias

Durante muchos años se tenía como tema de debate, la propia existencia de “Normas de Auditoría”. Frente a la amplia libertad que unos pregonaban, se oponía la normativa de detalle o desarrollo.

El incremento de los problemas de responsabilidad profesional configuró una importante jurisprudencia especialmente en los Estados Unidos de América. Recordemos el sonado caso Enron.

El desarrollo del mundo de los negocios llevó a definir con mayor precisión el papel del auditor en la emisión de informes y al mismo tiempo se advirtió que si bien no era posible fijar detalladamente el desempeño profesional, era necesario establecer reglas o normas dentro de un marco global de actuación.

En los 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). Este concepto está enmarcado dentro de los Asuntos Introductorias de las Normas Internacionales de Auditoría emitidas en junio de 2000 buscando una estructura conceptual sólida para el desarrollo de la práctica profesional contable conllevando a una profesión más avanzada, teniendo la Norma NIA 100, una estructura conceptual general con la intención de proveer niveles de aseguramiento alto y moderados, estableciendo principios básicos y procedimientos para los contadores profesionales.

La Auditoría ejercida bajo un marco de aseguramiento posee tres principios generales los cuales son:

- ✓ Describir los objetivos y los elementos de los contratos de aseguramiento en un nivel alto o moderado.
- ✓ Establecer estándares de orientación a los contadores profesionales en el ejercicio profesional para el desempeño de los contratos con la intención de proveer un alto nivel de aseguramiento

- ✓ Utilizar una estructura conceptual para el desarrollo de las IAPC de los contratos de aseguramiento

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

Las auditorías de acuerdo con las NIA's son diseñadas para suministrar seguridad razonable en los estados financieros y que se encuentren libres de errores materiales, pero es de aclarar que la elaboración y presentación de éstos le corresponde a la administración de la entidad. La auditoría de los estados financieros no releva a la administración de sus responsabilidades.

2.2.10 Auditoria Integral

2.2.10.1 Definición

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 aquéllos y los criterios o indicadores establecidos o los comportamientos generalizados.

La auditoría integral implica la ejecución de un trabajo con el trabajo o enfoque, por analogía de las revisiones financieras, de cumplimiento, control interno y de gestión, sistema y medio ambiente con los siguientes objetivos:

- Determinar, si los estados financieros se presentan de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
- Determinar, si el ente ha cumplido, en el desarrollo de sus operaciones con las disposiciones legales que le sean aplicables, sus reglamentos, los estatutos y las decisiones de los órganos de dirección y administración.
- Evaluar la estructura del control interno del ente con el alcance necesario para dictaminar sobre el mismo.
- Evaluar el grado de eficiencia en el logro de los objetivos previstos por el ente y el grado de eficiencia y eficacia con que se han manejado los recursos disponibles.
- Evaluar los mecanismos, operaciones, procedimientos, derechos a usuarios, responsabilidad, facultades y aplicaciones específicas de control relacionadas con operaciones en computadora.
- Evaluar el impacto medioambiental producido de manera directa o indirecta por empresas que presentan un perfil ambiental diferente, condicionado por los riesgos aparentes asociados con sus procesos y productos; la edad, historia y estado de una planta, el marco jurídico en el cual opera.

2.2.10.2 Principios generales de auditoría integral

Independencia:

Determina que en todas las tareas relacionadas con la actividad, los miembros del equipo de auditores, deberán estar libres de toda clase de

impedimentos personales profesionales o económicos, que puedan limitar su autonomía, interferir su labor o su juicio profesional.

Objetividad:

Establece que en todas las labores desarrolladas incluyen en forma primordial la obtención de evidencia, así como lo atinente a la formulación y emisión del juicio profesional por parte del auditor, se deberá observar una actitud imparcial sustentada en la realidad y en la conciencia profesional.

Permanencia:

Determina que la labor debe ser tal que la continuación permita una supervisión constante sobre las operaciones en todas sus etapas desde su nacimiento hasta su culminación, ejerciendo un control previo o exente, concomitante y posterior por ello incluye la inspección y contratación del proceso decisional generador de actividades.

Certificación:

Este principio indica que por residir la responsabilidad exclusivamente sobre contadores públicos, los informes y documentos suscritos por el auditor tienen la calidad de certeza es decir, tienen el sello de la fe pública, de la refrenda de los hechos y de la atestación. Se entiende como fe pública el asentamiento o aceptación de lo dicho por aquellos que tienen una investidura para atestar, cuyas manifestaciones son revestidas de verdad y certeza.

Integridad:

Determina que las tareas deben cubrir en forma integral todas las operaciones, áreas, bienes, funciones y demás aspectos consustancialmente económico, incluido su entorno. Ésta contempla, al ente económico como un todo

compuesto por sus bienes, recursos, operaciones, resultados, etc.

Planeamiento:

Se deben definir previamente los objetivos de la auditoría, el alcance y metodología dirigida a conseguir esos logros.

Supervisión:

El personal debe ser adecuadamente supervisado para determinar si se están alcanzando los objetivos de la auditoría y obtener evidencia suficiente, competente y relevante, permitiendo una base razonable para las opiniones del auditor.

Oportunidad:

Determina que la labor debe ser eficiente en términos de evitar el daño, por lo que la inspección y verificación /deben ser posteriores al acaecimiento de hechos no concordantes con los parámetros preestablecidos o se encuentren desviados de los objetivos de la organización; que en caso de llevarse a cabo implicarían un costo en términos logísticos o de valor dinerario para la entidad.

Forma:

Los informes deben ser presentados por escrito o una de forma similar para comunicar los resultados de auditoría, y ser revisados en un borrador por los funcionarios responsables de la dirección de la empresa.

Cumplimiento de las normas de profesión:

Determina que las labores desarrolladas deben realizarse con respecto de las normas y postulados aplicables en cada caso a la práctica contable, en especial, aquellas relacionadas con las normas de otras auditorías especiales aplicables en cada caso.

2.2.10.3 Normativa.

2.2.10.3.1 Procedimientos.

Para que el ejercicio de la Auditoría Integral se desarrolle en un ambiente controlado, es importante conducirla dentro de un concepto de normas que provean una estructura, como la posibilidad de pronosticar los resultados. La aplicación de normas ayudará a desarrollar una auditoría de alta calidad respondiendo a la necesidad de completar tareas difíciles en forma oportuna, evitando formar juicios prematuros basados en información incompleta por la falta de tiempo, asimismo, establecen orden y disciplina, produciendo auditorías efectivas, garantizando la veracidad de los hallazgos y el soporte adecuado para las recomendaciones, por lo que consecuentemente habrá una mayor aceptación por parte de la gerencia.

Debido a la reciente aplicación de la auditoría integral en el sector privado de países desarrollados como, Estados Unidos, Inglaterra, Gales y Canadá, no existen aún normas autorizadas que la regulen. Sin embargo, como su origen se encuentra en la Auditoría Gubernamental, se pueden considerar aplicables, al menos en parte, las normas emitidas por la GAO, para la auditoría de organizaciones del gobierno, programas, actividades y funciones.

El Instituto Norteamericano de Contadores Públicos (AICPA), nombró un comité formado por siete miembros el cual realizó un amplio estudio del papel y de las responsabilidades de los auditores independientes debido a que había un vacío entre el desempeño de éstos y las necesidades y expectativas de los usuarios de estados financieros auditados.

Por tal circunstancia, el AICPA le ha dado seguimiento a las normas GAO,

revisándolas y emitiendo informes con los comentarios correspondientes a fin de darle el apoyo necesario para que puedan ser desarrolladas en el sector privado. En 1973, emitió su primer informe declarando que estaba de acuerdo con la filosofía y objetivos presentados por la GAO, considerándola como parte de la evolución y crecimiento de la disciplina de auditoría.

Entre algunos de los informes emitidos por el AICPA, que forman parte de los lineamientos adicionales para la ejecución de la Auditoría Integral, están:

- Lineamientos para la participación de contadores públicos en tareas de Auditoría Gubernamental a fin de evaluar la economía, eficiencia y resultados de programas.
- Tareas de Auditoría Operacional.

Este último fue preparado con la idea de definir actividades de Auditoría Integral, efectuado por contadores públicos para proveer información sobre las mismas y señalar diferencias con otros tipos de auditoría. Los lineamientos emitidos por el AICPA y las normas de la GAO, guían la Auditoría Integral, pero no contienen todo ni son definitivas, por lo que se siguen desarrollando prácticas y procedimientos en las unidades de auditoría interna, para asegurar la consistencia y calidad de la labor que llevan a cabo.

Las normas de la GAO se dividen en dos áreas principales:

1. Auditoría Financiera
2. Auditoría Operativa.

Las dos deberán observar la aplicación de las normas generales relacionadas a la capacidad profesional del personal, la independencia de la

organización de auditoría y de su personal, el debido cuidado profesional con que debe practicarse la auditoría y prepararse los informes respectivos, y la aplicación de controles de calidad.

Otro tipo de normas son las específicas a cada tipo de auditoría, que incluyen normas para el trabajo de campo y para la presentación del informe. Las normas para ejecución del trabajo establecen que este debe ser adecuadamente planeado para obtener evidencia relevante, competente y suficiente a fin de alcanzar los objetivos de la auditoría, incluyendo no sólo la naturaleza de los procedimientos del auditor, sino también su extensión. Las normas para la presentación del informe hacen énfasis, que este debe ser preparado por escrito para comunicar los resultados de cada auditoría, reduciendo así el riesgo de que sean mal interpretados y facilitando el seguimiento para determinar si se han adoptado las medidas correctivas apropiadas. A continuación se presenta un resumen de las principales normas generales y específicas gubernamentales que la Auditoría integral aplica en su desarrollo, incluyendo las modificaciones de la revisión de 1994.

2.2.10.3.2 Normas Generales.

- **Capacidad Profesional:** El personal designado deberá poseer la capacidad profesional necesaria para realizar las tareas que se requieren. Busca garantizar que los auditores mantengan su capacidad profesional y cumplan con los siguientes requisitos: Conocimiento de métodos y técnicas, de los organismos, programas y funciones, habilidad para comunicarse con claridad y eficacia y la pericia necesaria para desarrollar el trabajo encomendado.

- **Independencia:** La organización de auditoría y cada uno de los auditores deben estar libres de impedimentos que comprometan su independencia y además, mantener una actitud y apariencia de ésta.
- **Debido Cuidado Profesional:** Debe tenerse el debido cuidado profesional al ejecutar la auditoría y preparar los informes correspondientes.
- **Control de Calidad:** Establece que las organizaciones de auditoría deben tener una propiedad o sistema interno de control de calidad y participar en un programa de revisión externa del mismo, para asegurar de que se cumple con las normas de auditoría y que se han establecido políticas y procedimientos de auditoría adecuados.

2.2.10.3.3 Normas para el trabajo:

- **Planeamiento:** Se debe definir los objetivos de la auditoría, el alcance y metodología dirigida a conseguir esos logros.
- **Supervisión:** El personal debe ser adecuadamente supervisado para determinar si se están alcanzando los objetivos de auditoría y obtener evidencia suficiente, competente y relevante, permitiendo una base razonable para las opiniones del auditor.
- **Disposiciones Legales y Regulaciones:** El auditor debe estar alerta a situaciones de posibles fraudes, abusos o actos ilegales, por lo que debe diseñar la auditoría de tal manera que proporcione una seguridad razonable sobre el cumplimiento de disposiciones legales.

2.2.10.3.4 Normas para la presentación de informes:

- Forma: Los informes deben ser preparados por escrito para comunicar los resultados de auditoría, y ser revisados en borrador por los funcionarios responsables de la dirección de la empresa.
- Oportunidad: Los informes deben ser preparados lo más pronto posible a fin de ser utilizados oportunamente.
- Presentación del informe: Los datos en forma exacta y razonable describirán los hallazgos de manera convincente, clara, sencilla, concisa y completa.
- Contenido del informe: Se deben incluir los objetivos de la auditoría, alcance y metodología para comprender su propósito.

2.2.10.4 Informes

Con base en el resultado de su examen evidencia y, de acuerdo con las funciones realizadas, la auditoría integral otorga los siguientes informes o documentos expresados a través de medios comunicables, en los cuales se explica en forma detallada la labor desempeñada, así como los resultados obtenidos. Dichos informes contienen el dictamen correspondiente. Se entiende por dictamen, el concepto u opinión emitido por el auditor con base en un juicio profesional idóneo. Los informes de auditoría integral en su configuración permiten juzgar la calidad y cantidad de la evidencia. Es por ello, que en la auditoría integral no se deben entregar informes de tipo estándar o uniforme, ya que este modelo puede distorsionar o disminuir el grado de información que se consigna.

En la auditoría integral se deben preparar por lo menos el siguiente informe o documento suscrito contentivo de la opinión profesional: un informe anual con el dictamen respectivo, el cual, incluye la opinión sobre la totalidad del ente económico, partiendo de los estados financieros de cierre de ejercicio preparados por la administración, con una explicación detallada de la labor desempeñada.

2.2.10.4.1 Sobre los estados financieros:

- Si el examen se realizó con sujeción a las normas generales de Auditoría Integral y a las normas que rigen la profesión contable.
- Si el examen realizado tuvo o no, limitaciones en el alcance o en la práctica de las pruebas.
- Si los estados financieros presentan de manera fidedigna la situación financiera de la entidad y los resultados de las operaciones durante el respectivo período y su integridad.
- Si el sistema de información contable se lleva de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y las normas legales sobre la materia.
- Si la sociedad cumple oportunamente sus obligaciones con terceros, en especial aquellas de contenido patrimonial.
- Si los análisis financieros que realiza la administración son confiables y la aplicación y uso de los estados financieros en la toma de decisiones.
- Si los resultados financieros corresponden a procesos decisionales idóneos.

- Si no se ha manipulado el sistema de información contable y si el mismo ha sido inspeccionado de manera integral; las reservas o salvedades sobre la fidelidad de los estados financieros si las hubiere, las que deben ser expresadas en forma clara, completa y detallada.

2.2.10.4.2 Sobre el desempeño y la gestión de los administradores.

- Si los administradores han cumplido integralmente con las obligaciones que les competen, en especial con aquellas de contenido patrimonial y, con las recomendaciones de la auditoría integral.
- Si la gestión administrativa ha sido eficiente, eficaz y económica en los términos del ramo o industria al cual pertenece el ente económico y, su correspondiente evaluación.
- Si el control interno ha sido implantado, operado y desarrollado por la administración en forma eficiente, así mismo un concepto sobre si el mismo es adecuado y un estudio sobre la efectividad.
- Si las operaciones sociales aprobadas por los administradores y sus actuaciones, se han desarrollado con respeto de las normas legales y estatutarias, así como de las órdenes e instrucciones impartidas por los órganos sociales, sus cuerpos delegatarios de funciones y las estructuras de regulación aplicables al ente económico.
- Si la situación patrimonial del ente permite la continuidad de la compañía como empresa en marcha.

- Si la situación patrimonial del ente permite la continuidad de la compañía como empresa en marcha.
- Si los informes de los administradores se ajustan al desarrollo de las operaciones sociales concuerdan con los estados financieros y, reflejan el resultado de la gestión.
- Si tuvo limitaciones o restricciones por parte de la administración para la obtención de sus informaciones o para el desempeño de sus funciones.
- Si el proyecto de distribución de las utilidades repartibles presentado por los administradores es confiable e íntegro y, si tales utilidades son el resultado de una gestión eficiente.
- Si los procesos decisionales corresponden al tipo de ente económico y si estos son adecuados conforme las afirmaciones explícitas e implícitas contenidas en los estados financieros, las observaciones, reservas o salvedades si las hubiere, las que deben ser expresadas en forma clara, completa y detallada.

2.2.10.4.3 Sobre el control organizacional.

- Si el control interno existe y si este es adecuado en los términos y características de la organización del ente económico objeto de Auditoría Integral. Así mismo, un análisis sobre su efectividad y sobre sus fortalezas y deficiencias.

2.2.10.4.4 Sobre los procesos operacionales.

- Si cada operación, actividad y proceso que se realiza al interior del ente económico, tiene establecido un procedimiento secuencial acorde con los objetivos trazados.
 - a. Sobre el cumplimiento de la regulación y legislación por parte del ente, con énfasis en los aspectos relacionados con el Estado, con la comunidad y con los trabajadores.
 - b. Sobre el entorno que rodea al ente económico, sus amenazas y riesgos. En especial si el ente económico se encuentra estructurado para afrontar la competencia, aprovechar las oportunidades de negocios, neutralizar los riesgos y adaptarse a las condiciones cambiantes del mercado.
 - c. Sobre los demás hallazgos obtenidos que deban revelarse, así como la forma en que se llevaron a cabo las funciones desarrolladas por la Auditoría Integral.

Igualmente la auditoría integral producirá informes parciales o intermedios, los cuales deben tratar los temas de mayor importancia a juicio del auditor, así como su opinión en relación con los estados financieros de cortes intermedios. Informes eventuales oportunos, sobre los errores, irregularidades o actos desviados o improcedentes que no obstante haber sido puestos en conocimiento de los administradores no hubiesen sido corregidos en un tiempo prudencial. Así mismo, informes sobre la inobservancia de sus recomendaciones por parte de la administración.

2.2.11 Auditoría Integral como Contrato de Aseguramiento.

La auditoría integral es el proceso que implica la ejecución de un trabajo con el alcance o enfoque de las auditorías financiera, de control interno, de

cumplimiento de las leyes pertinentes y la de gestión, con el propósito de informar sobre el grado de correspondencia entre la temática y los criterios establecidos para su evaluación. Es un modelo de cobertura global estructurado en base a las normas de auditoría y aseguramiento de aceptación general.

La auditoría integral es un contrato de aseguramiento con la siguiente temática múltiple: Auditoría de estados financieros, Auditoría de cumplimiento de leyes, Auditoría de control interno y Auditoría de gestión.

La temática anterior no le es ajena a una auditoría sobre estados financieros y de hecho, el Contador Público en una auditoría financiera evalúa toda esta temática, pero no con el alcance necesario para concluir u opinar sobre la misma. El auditor de estados financieros únicamente opine 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 auditoría financiera opinión sobre el control interno, lo cual constituye un acercamiento a la auditoría integral. Hasta hoy a los Contadores Públicos se les ha colmado de conocimientos en las diferentes clases de auditorías como especializaciones. Es hora de iniciarse en la auditoría integral en búsqueda de una mayor competitividad.

Por lo expuesto, la forma más efectiva de aplicar y de lograr los objetivos de un contrato de aseguramiento es a través de la auditoría integral, por tener esta auditoría un alcance más amplio que el de una auditoría financiera individualmente; con la realización de una auditoría integral se logra cubrir varios ámbitos en una organización, y aplicar la normativa a cada uno, obteniendo de esa manera un aseguramiento de forma integral en la entidad donde se realice.

Como el nuevo rumbo de la auditoría, está destinado al alcance de más de un aspecto, o sea, proporcionar la aplicación de la revisión a, si es posible, todos

las áreas de una empresa; y de esta manera brindar a quienes solicitan un servicio de auditoría, un servicio de calidad con la garantía que se sometió a consideración la entidad como un todo y que el cliente tenga la satisfacción de que sus operaciones en conjunto se realizan acorde a los principios y normativas establecidas y confíe en los resultados obtenidos, teniendo la seguridad de que se realizó un trabajo de calidad, con la credibilidad que le imponen las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento.

2.2.12 Contratos de Aseguramiento / Servicios de Seguridad Razonable

2.2.12.1 Definición de Contratos de Aseguramiento

Son aquellos contratos en los cuales los contadores/auditores expresan 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 o de un asunto determinado definido mediante la utilización de un criterio establecido e identificable.

El resultado de la evaluación o medición de una temática definida o de un asunto determinado es la información resultante de aplicar el criterio a un tema definido. Por ejemplo:

- El reconocimiento, la medición, presentación y revelación representada en los estados financieros (resultados) proviene de la aplicación del Marco Conceptual de informe financiero para reconocimiento, medición, presentación y revelación, tales como las normas internacionales de informes financieros (criterio) frente a la situación financiera de una entidad, sus resultados y sus flujos de efectivo (temática definida).

- Una afirmación acerca de la efectividad del control interno (resultado) proveniente de aplicar un Marco Conceptual para la evaluación de la efectividad del control interno, tal como COSO o COCO (criterio), al proceso del control interno (temática definida).

Bajo el Marco Conceptual Internacional para Contratos de Aseguramiento existen dos tipos de contrato de aseguramiento que se le permite ejecutar a un contador profesional: un contrato de aseguramiento razonable y un contrato de aseguramiento limitado.

1. Contrato de Aseguramiento Razonable: su objetivo es una disminución en el riesgo de contrato de aseguramiento hasta un nivel aceptablemente bajo según las circunstancias del contrato como base para una forma positiva de expresión de la conclusión del contador profesional.
2. Contrato de Aseguramiento Limitado: su objetivo es una reducción en el riesgo del contrato de aseguramiento hasta un nivel que sea aceptable a las circunstancias del contrato, pero donde ese riesgo es más grande que para un contrato de aseguramiento razonable, como base para una forma de expresión negativa de la conclusión del contador profesional.

2.2.12.2 Definición de Servicios de Seguridad Razonable

Se definen como servicios profesionales independientes destinados a mejorar la calidad de la información, o su contexto, para los tomadores de decisiones. Los servicios de seguridad pueden incluir cualquier tipo de información, la cual puede ser financiera o no financiera. Puede ser sobre fenómenos discretos o sobre procesos o sistemas (tal como el control interno o los modelos de decisión). Puede ser directa (tal como la información sobre un

producto) o indirecta (tal como la información sobre la aserción de alguien sobre un producto). Puede ser interna o externa para el tomador de decisión. El objetivo de los servicios de seguridad es el mejoramiento de la información, no la emisión de un reporte sobre ella (si bien puede existir un reporte).

Se espera que los servicios de seguridad constituyan una plataforma para la evolución futura de la profesión y constituye un campo más amplio que la auditoría. De hecho, los servicios de seguridad razonable se clasifican en:

1. Servicios de opinión:
 - Auditoría
 - Procedimientos acordados
 - Revisiones
2. Servicios de relevancia
3. Modelos de toma de decisiones

2.2.12.3 Antecedentes:

Dentro de los servicios profesionales brindados por el contador público en su especialidad de auditor, la comunidad de negocios internacionales necesitaba una opinión que no consistiese en un servicio de consultoría, que se basara en normas en todas las gamas, desde normas profesionales aceptadas por el IFAC por ejemplo, hasta normas internas convenidas dentro de una organización.

Los últimos Congresos mundiales de Contabilidad realizados en Washington, París y Hong Kong, por parte de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), así como las recientes Conferencias Interamericanas de Contabilidad auspiciadas por la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC), vienen proponiendo un producto profesional con valor agregado distinto de la auditoría financiera de estados contables acerca de cuyas conclusiones u opinión, la comunidad le dispensara un grado de seguridad que lo convirtiera en confiable.

Entre los primeros antecedentes en la materia se puede citar a la Conferencia sobre auditoría y seguridad razonable que en mayo de 1993 organizó el Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA). Fue en ese entonces que se cuestionó el por qué la función de auditoría y el concepto de seguridad razonable estaban en crisis. Para ello constituyó un denominado “Comité especial de servicios de seguridad razonable”.

A partir de ese entonces se replantearon los siguientes temas:

- Si la definición de la función de auditoría y seguridad razonable debía ser modificada y complementada y si la profesión necesitaba conceptos adicionales.
- Las consecuencias de los cambios potenciales en la función de auditoría y seguridad razonable, referidas a independencia, habilidades profesionales y educación profesional.
- Las conclusiones de la antes citada Conferencia sobre Auditoría y Seguridad Razonable.

En tal sentido se apreció que las alternativas posibles estarían entre:

- 1) Opinar sobre distintos tipos de información, incluyendo los no relacionados con estados financieros.
- 2) Nuevas formas de comunicar sus informes.
- 3) Aceptar una mayor responsabilidad sobre la información y el análisis.
- 4) Suministrar información sobre la entidad o su administración.
- 5) Acentuar el servicio de asesoría.
- 6) Suministrar información no relacionada con una entidad determinada.

Las consecuencias de la investigación se plasmaron en recomendaciones acerca de la creación de un comité sobre servicios de seguridad razonable para

continuar los estudios y trabajos. Asimismo recomendó a la Junta de Normas sobre Contabilidad Financiera (FASB) y a la Comisión de Valores y Cambios (SEC), acciones en igual sentido.

También merece destacarse el aporte del Instituto Canadiense de Contadores Públicos (CICA), que constituyó, en agosto de 1995, un equipo de trabajo sobre servicios de seguridad razonable, con la misión de desarrollar e implementar un plan para expandir los servicios de los contadores públicos y asegurar su competitividad.

Debido al trabajo en conjunto con el AICPA, ambas instituciones han desarrollado una gran cantidad de servicios de seguridad razonable, difundidos a la comunidad tales como - entre otros - WebTrust y SysTrust, cuyos objetivos esenciales se explicitan a continuación a los fines de mejor ilustrar acerca del posible contenido de los Servicios de Seguridad Razonable.

- Confiabilidad del comercio electrónico (Web trust):

En este caso el profesional ha de emitir un informe luego de evaluar si los sistemas y herramientas en uso en el comercio electrónico de un ente, alcanza algunos o todos los criterios establecidos sobre integridad, seguridad, privacidad y confiabilidad.

- Confiabilidad de los sistemas (Sys trust):

El contador emitirá un informe destinado a incrementar la confianza de la gerencia, clientes y otros usuarios sobre los sistemas que soportan los negocios o una actividad particular de un ente.

A mediados de 1997 el Comité de Prácticas Internacionales de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), aprobó un primer borrador sobre el tema de seguridad y credibilidad de la información. A partir de ese pronunciamiento se expone la avidez de los usuarios de contar con información financiera y no financiera con un respaldo que la sustentara. Ese respaldo consistiría en la posibilidad que la información, cualquiera sea su contenido (financiera, no financiera, actitudes, comportamientos, a título de ejemplo) para ser confiable y tener un grado de seguridad debía ser motivo de revisión por profesionales calificados para ello. Con ese objetivo se inició un proyecto para colocar a los contadores como líderes en la prestación de esos servicios. Así el IFAC desarrolló el concepto de Seguridad Razonable.

De esa forma, a principios de 1999, se presentó el segundo borrador bajo el título de “Trabajos de Seguridad Razonable”, que representa el antecedente inmediato de la NIA 100, que comprendía en un único trabajo:

- Un marco conceptual.
- Una calificación del concepto de seguridad razonable y sus niveles (alto=auditoría y moderado=revisión).
- La manera de informar la tarea.

No puede dejar de mencionarse, además que en el XV Congreso Mundial de Contadores IFAC, París 1997, Inglaterra informó haber utilizado a los Servicios de Seguridad Razonable en el Sector Público en su fuerza de “POLICIA” para informar sobre sus manuales internos. Posteriormente, este país dice incorporarlo en forma habitual en casi todas las actividades del sector privado, donde una cantidad importante de accionistas buscan información precisa y normalizada, opinada por un Auditor, mas no en la misión de asesor o consultor.

Ya en Sudamérica, en ocasión de la XXII Conferencia Interamericana de Contabilidad (AIC), Perú 1997 – los profesionales asistentes tratan y aceptan que una correcta auditoría financiera de estados contables no es suficiente, apareciendo desde ese año trabajos en el país titulados INVESTIGACIONES ESPECIALES que realmente son Servicios de Seguridad Razonable.

Para finalizar con los antecedentes recientes, se cita a la XXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad (AIC), Punta del Este Uruguay, noviembre de 2001, en cuya área de discusión de Auditoría 2.2. “OTROS SERVICIOS QUE APORTEN CREDIBILIDAD A LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y NO FINANCIERA” el trabajo Interamericano y los trabajos nacionales lo fueron acerca del contenido de la NIA 100 propiciando su amplia difusión.

En esta extensa pero necesaria presentación, se arriba a la referencia doctrinaria más destacada sobre el tema, la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 100, del Comité Internacional de Prácticas de Auditoría (IAPC) aprobada por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), cuyo tema central son los denominados “Assurance Engagements”, que pueden ser interpretados como Servicios para Atestiguar o para Atestificar o como preferiblemente se han identificado – Servicios de Seguridad Razonable – (SSR).

2.2.12.4 Clasificación de los Servicios de Seguridad Razonable

Según Informe Elliot.

El mejor documento, en el mundo, sobre el tema de Seguridad Razonable, es el denominado Informe Elliot, que corresponde a los estudios del Special Committee on Assurance Services del AICPA.

A continuación se presentan los principales apartes del Informe Elliot, específicamente los seis principales y en los cuales se está trabajando intensamente desde el AICPA (Estados Unidos) y el CICA (Canadá) junto con asociaciones profesionales de los países más importantes del mundo. Tales servicios son: 1) Valoración de riesgos; 2) Medición del desempeño de negocios; 3) Confiabilidad de sistemas de información; 4) Comercio electrónico; 5) Medición del desempeño de la atención en salud; y 6) Atención a la tercera edad.

1) Valoración de riesgos:

Las entidades están sujetas a mayores riesgos y a cambios más precipitados como nunca había ocurrido en la historia. Administradores e inversionistas están interesados en si sus entidades han identificado el alcance completo de esos riesgos y en si han tomado las precauciones necesarias para mitigarlos. Este servicio provee seguridad que el perfil de los riesgos de negocio de una entidad es comprensivo si la entidad tiene en funcionamiento sistemas apropiados para administrar efectivamente esos riesgos.

Riesgo de negocios son la amenaza de que un evento o acción afectará adversamente la capacidad de una organización para lograr sus objetivos de negocio y ejecutar exitosamente sus estrategias. Los riesgos de negocio se pueden clasificar como *riesgos estratégicos del entorno* (provenientes de productos sustitutos o preferencias cambiantes de los clientes o disponibilidad de capital), *riesgos operacionales del entorno* (provenientes de activos u oportunidades de mercado perdidos, reputación dañada, o procesos de negocio inefectivos o ineficientes), y *riesgos de información* provenientes del uso de información de calidad pobre para toma de decisiones operacional, financiera o estratégica).

Los servicios de valoración de riesgos incluyen:

- Identificación y valoración de los riesgos potenciales primarios que enfrenta un negocio o entidad.
- Evaluación independiente de los riesgos identificados por una entidad.
- Evaluación del sistema de una entidad para identificar y limitar los riesgos.

Los servicios de valoración de riesgos pueden mejorar la calidad de la información sobre riesgos para los tomadores de decisiones internas (administración y directores) mediante la valoración independiente de la probabilidad de sucesos adversos de magnitud significativa y la medición de las magnitudes posibles de los eventos si ocurren. Las medidas pueden ser cuantitativas, tales como dólares o unidades o cualitativas, tales como administrable, difícil o catastrófico. El auditor también puede identificar y evaluar la respuesta de la administración frente a los riesgos, incluyendo la adecuación de los sistemas para monitorear los riesgos y los cambios en el ambiente de riesgos, y el seguimiento por parte de la administración para con las situaciones adversas que surgen a pesar de intentar limitar los riesgos.

2) Medición del desempeño de negocios:

Inversionistas y administradores demandan una base de información más comprensiva que solamente los estados financieros; ellos necesitan un “balanced scorecard”. Este servicio provee seguridad de que el sistema de medición del desempeño de una entidad contiene medidas relevantes y confiables para valorar la extensión o el grado en el cual se logran las metas y los objetivos de la entidad y/o el desempeño ha cumplido o excedido las normas de la industria. En orden a evaluar el desempeño de una empresa de negocios, los tomadores de decisiones necesitan un conjunto comprensivo de medidas de desempeño (tanto financieras

como no financieras) que comprendan todas las actividades principales dentro de la cadena de valor de la entidad.

Luego que se definen los objetivos y metas estratégicas de la organización, se asignan a sus administradores y empleados las actividades específicas relacionadas con esos objetivos y metas. El cumplimiento exitoso de esas actividades debe dar como resultado que la organización cumpla sus objetivos y metas. La organización emplea, entonces, un sistema de medición del desempeño para motivar administradores y empleados a desempeñar las actividades específicas, monitorear si las actividades definidas se están desempeñando bien, y evaluar si las actividades definidas son consistentes con sus estrategias.

Este servicio se centra en proporcionar seguridad mirando el uso que una organización hace tanto de las medidas financieras como no-financieras para evaluar la efectividad y la eficiencia de sus actividades. Estas medidas de desempeño se pueden emplear para valorar el desempeño en cualquier nivel de una organización o pueden comprender la organización total. Las medidas de desempeño también se pueden usar para evaluar cómo la organización se está desempeñando en relación con otras dentro de la misma industria.

3) Confiabilidad de los sistemas de información:

Ahora más que nunca, los administradores y los demás empleados son más dependientes de buena información y crecientemente la están exigiendo en línea. El centro de atención tiene que estar en sistemas que sean confiables por diseño, no en la corrección de los datos después del hecho. Los desarrollos en la tecnología de la información están haciendo que las empresas dispongan de mayor poder a costos extremadamente bajos. Las presiones competitivas obligan a la explotación de esas capacidades. Las empresas pueden responder

rápidamente a las amenazas y oportunidades del mercado únicamente si tienen un ordenamiento completo de información disponible tan pronto como sea posible. Este servicio provee seguridad de que los sistemas de información interna de una entidad (financieros y no financieros) están diseñados y operan de acuerdo con el criterio especificado. Este servicio representa un paso principal en el patrón de migración que eventualmente conducirá a seguridad en tiempo real sobre los sistemas de bases de datos en línea.

La confiabilidad de sistemas comprende dos servicios generales:

- Servicio administrativo: seguridad sobre la calidad de los sistemas que producen datos para uso por parte de consejos y administradores; este es un conjunto de datos más amplio que el que se emplea para información financiera. El Contador Profesional valora los sistemas internos del cliente para determinar si ofrecen información confiable para administrar el negocio en dirección al logro de sus objetivos. Gran cantidad de la información que es usada en la toma de decisiones de empleados y administración no proviene de los sistemas que producen los estados financieros revisados durante la auditoría de estados financieros. Se deben establecer controles sobre esos sistemas. Preferiblemente, se deben construir para asegurar buena información; no añadirlos para buscar errores.
- Servicio externo: seguridad sobre la calidad de sistemas que producen datos de información financiera que se emplean interna y externamente; esto es, datos contemporáneos. Inicialmente el servicio podría implicar revisiones regulares, periódicas. Eventualmente, podría convertirse en seguridad continua, en tiempo real. (Este servicio eventualmente podría también abarcar datos no relacionados con información financiera). El Contador Profesional monitorea el funcionamiento de los sistemas de la

organización para asegurar que proporcionan datos confiables. Este servicio implica atención regular o, últimamente, continúa. Presume algún nivel de participación directa en las operaciones de computación por parte del Contador. Éste podría ya sea (1) enfrentar algún nivel de monitorio o control en el sistema del cliente ó (2) dirigir indagaciones regulares en los sistemas/bases de datos de procesamiento del cliente. Este servicio, inicialmente dirigido a usuarios internos, podría constituir gran interés para los usuarios externos que esperan confiar en los datos de la entidad enviados como datos interinos y, últimamente, en forma continua.

4) Comercio electrónico:

El crecimiento del comercio electrónico ha sido retardado por la carencia de confianza en el sistema. Este servicio valora si los sistemas y las herramientas usadas en el comercio electrónico proveen integridad de datos, seguridad, privacidad, y confiabilidad apropiados. Hacer negocio electrónicamente se ha convertido en una forma de vida para ciertas compañías en los 80's. muchas compañías grandes exigen que sus vendedores usen el intercambio electrónico de datos para hacer pedidos, notificarlos de los despachos y enviar facturas.

Riesgos en el comercio electrónico – necesidad de seguridad: debido a su crecimiento, se generan muchos abusos e intereses que se pueden orientar mediante servicios de seguridad prestados por Contadores Profesionales. Algunos de estos abusos originados por este nuevo ambiente incluyen:

- Ataques internacionales
- Fallas en transmisión

- Carencia de autenticación
- Pérdida de confianza
- Pérdida de identidad
- Adorno de ventanas
- Uso inapropiado de perfiles individuales y organizacionales
- Efectos de las presiones económicas

Los Contadores Profesionales pueden prestar un valioso servicio ayudando a administrar los riesgos y promoviendo la integridad y la seguridad de las transacciones electrónicas, de los documentos electrónicos, y de los sistemas de apoyo. El profesional podría prestar seguridad a los participantes en el comercio electrónico respecto de que los proveedores de servicios de comercio electrónico y las herramientas y sistemas en uso se encuentran funcionando de acuerdo con criterios aceptados para integridad y seguridad del comercio electrónico.

Los servicios de integridad proporcionan seguridad de que 1) los elementos de una transacción o documentos son consistentes en todas las partes y 2) los sistemas que procesan y almacenan transacciones y documentos no alteran esos documentos.

Los servicios de seguridad proporcionan seguridad de que 1) las partes de las transacciones y documentos son auténticos y tales transacciones y documentos se protegen frente a revelaciones no – autorizadas y 2) los sistemas que soportan el procesamiento y almacenamiento de transacciones proporcionan autenticación y protección apropiadas.

5) Medición del desempeño de la atención en salud:

Las motivaciones de la industria en atención en salud han girado 180 grados en los últimos años. El sistema antiguo (honorarios por servicios) recompensaba a quienes prestaban la mayoría de los servicios; el nuevo sistema (atención administrada) recompensa a quienes prestan menos servicios. Como resultado de ello, quienes reciben la atención en salud y sus empleados están crecientemente interesados en la calidad y disponibilidad de los servicios de atención en salud. Este servicio provee seguridad sobre la efectividad de los servicios de atención en salud provistos por hospitales, médicos y otros proveedores.

La seguridad independiente que ofrecen los Contadores Profesionales permite a la gente tomar decisiones mejor informadas sobre los asuntos que más le interesan. Los Contadores Profesionales pueden estructurar servicios sobre la efectividad de la atención en salud en una diversidad de formas. Por ejemplo, el Contador puede reportar sobre la exactitud de los informes estadísticos o reportar directamente sobre la calidad de la atención. El primero sugiere un servicio del tipo de atestación (aprobación /fallas en conformidad con criterios). El último ofrece un rango de clases de opiniones (por ejemplo, mejor/peor que lo esperado o mediciones cuantitativas) o formas de reporte (por ejemplo, informando sobre la atención recibida actualmente o sobre el sistema de control de calidad del proveedor). La discusión que sigue presume que el Contador será contratado para reportar sobre la calidad del servicio que actualmente se presta.

El Contador puede valorar e informar sobre la calidad del servicio que presta el proveedor de atención en salud. Las mediciones pueden ser aquellas que sean de interés para los consumidores, por ejemplo, mortalidad, duración del estado, y satisfacción del paciente. El servicio puede ser prestado a hospitales y

operaciones similares, firmas de atención administradas, grupos físicos, y profesionales en ejercicio.

6) Atención a la tercera edad:

En los países desarrollados la población está envejeciendo. Su promedio de edad se está incrementando y existirá una concentración de personas en los grupos de mayor edad. Esto hace que crezca la demanda por planes de retiro (pensiones) y por servicios de atención a la tercera edad. En los países en vías de desarrollo esto no es tan acentuado, pero el estilo de vida tiende a imitarse, sobre todo con los planes de retiro.

Los ciudadanos viejos prefieren vivir independientes en sus propias casas. Pero como sus capacidades declinan, requieren un rango crecientemente amplio de servicios para ello. Ellos y sus familiares están interesados en la comprensibilidad y calidad de esos servicios. La atención a la tercera edad valora si las metas especificadas relacionadas están siendo cumplidas por los prestadores de la atención.

Los Contadores Profesionales pueden prestar un servicio valioso a los miembros de las familias dándoles seguridad de que se están consiguiendo los objetivos de atención para las personas de la tercera edad que son miembros de las familias y que no son capaces de ser totalmente independientes. Este servicio podría contar con la experticia de otros profesionales, sirviendo del Contador Profesional como coordinador y asegurador de la calidad de los servicios basada en el cliente. El propósito del servicio es proveer seguridad a terceras partes (niños, miembros de familia, y otras partes interesadas) de manera profesional, independiente y objetiva, respecto de que se están satisfaciendo las necesidades de las personas de la tercera edad.

Los servicios de seguridad incluyen procedimientos de desempeño para medir qué tan efectivamente los proveedores de atención están cumpliendo los objetivos establecidos por la tercera parte o cliente. Esos procedimientos pueden incluir:

- Contabilidad de las transacciones financieras rutinarias y revisión de ellas por su razonabilidad y adherencia a criterios establecidos.
- Supervisión de inversiones y contabilidad, para el Estado. Tradicionalmente, los departamentos de crédito de los bancos han prestado este servicio y pueden continuar haciéndolo, pero con supervisión por, e información a, el Contador Profesional aplicable.
- Investigando y proporcionando información para el manejo de situaciones inusuales o inesperadas, tales como mantenimiento y recuperación en casa o emergencias médicas.
- Inspeccionando registros, diarios u otras evidencias para determinar si los prestadores de atención están cumpliendo los criterios de desempeño acordados con el comprador/cliente.
- Informando periódicamente a los hijos u otros miembros de la familia sobre las actividades, incluyendo una contabilidad completa de todas las transacciones financieras.
- Informando periódicamente a los hijos u otros miembros de la familia sobre el grado en el cual los proveedores de atención están cumpliendo los criterios de atención establecidos.

2.2.13 Ley SARBANES OXLEY:

Los ya no tan recientes hechos y los casos de quiebras corporativas han cambiado la manera en la cual las empresas concientizan el impacto que un buen sistema de control interno, gobierno corporativo y ética de negocios requiere con la globalización de las empresas. Luego de las quiebras conocidas, los gobiernos se vieron obligados a establecer medidas de control sobre los negocios y sus ejecutivos al requerir una mayor responsabilidad a sus actos y ejecutorias.

La primera Ley que se emitió en este tema fue la Ley Sarbanes Oxley Act., conocida como SARBOX o SOX, la cual estableció obligaciones para las empresas en los Estados Unidos pero que impactan las actividades de empresas en diferentes países.

En Latinoamérica se ha comentado que cada país debería tener su propia Ley SOX o adaptarla a la realidad local respectiva y ello parece tener bases sólidas y fundamentadas dado que las realidades en diferentes países en lo que se relaciona al tema de quiebras y fraudes no debe estar alejado de los casos ampliamente divulgados en los países desarrollados.

La Ley SOX se compone de once títulos que van desde el establecimiento de las regulaciones de la PCAOB, organismo en el cual descansa el cumplimiento de la Ley, la independencia del auditor, conflictos de intereses, castigos para los delincuentes de cuello blanco y fraude corporativo y responsabilidad.

2.2.14 DEFINICIÓN DE TÉRMINOS BÁSICOS

Aseguramiento:

Se refiere a la satisfacción del auditor en relación con la confiabilidad de una aserción hecha por una parte para uso por otra parte. Para proveer tal aseguramiento, el auditor valora la evidencia recogida como resultado de los procedimientos dirigidos y expresa una conclusión. El grado de satisfacción conseguido y, por consiguiente, el nivel de aseguramiento que puede proveerse está determinado por los procedimientos desempeñados y por sus resultados.

Contrato de Aseguramiento:

Es un contrato que le permite a un contador profesional evaluar un asunto determinado que es responsabilidad de otra parte, mediante la utilización de criterios adecuados e identificables, con el fin de expresar una conclusión que transmita al destinatario un cierto nivel de confianza acerca del tema en cuestión.

Contrato de Aseguramiento Razonable:

Es aquel cuyo objetivo es reducir el riesgo a un nivel aceptable bajo, dadas las circunstancias del contrato, el cual servirá de base para expresar una conclusión positiva por parte del contador profesional. (del tipo “en mi opinión,.....exponen razonablemente...”).

Contrato de Aseguramiento Limitado:

El objetivo es reducir el riesgo a un nivel aceptable, pero mayor que el del aseguramiento razonable, y servirá de base para expresar una conclusión de forma negativa (del tipo “Basado en nuestro trabajo descrito en este informe, nada

ha llegado a nuestro conocimiento que nos haga pensar que los controles internos no son efectivos, en todo aspecto relevante, según los criterios XYZ”).

Riesgo de auditoría

Es entendido a partir de tres componentes: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección. El trabajo de auditoría debe buscar reducir a un nivel apropiadamente bajo dicho riesgo de auditoría.

Riesgo Inherente

Representa la susceptibilidad de que una afirmación de los estados financieros contenga un error significativo, asumiendo que no hay controles relacionados.

Riesgo de Control

El riesgo de control es el riesgo que un error significativo que podría existir en una afirmación de los estados financieros, no sea prevenido o detectado en forma oportuna por el control interno de la entidad.

Riesgo de Detección

Es el riesgo que el auditor no detecte un error significativo en una afirmación de los estados financieros.

Error:

Medición o anotación inadecuada de alguna partida como consecuencia de haber aplicado un principio de contabilidad incorrecto, un criterio equivocado o por mera negligencia.

Materialidad (o importancia relativa):

Las omisiones o inexactitudes de partidas son materiales (o tienen importancia relativa) si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios con base en los estados financieros.

Políticas Contables:

Son los principios, bases, acuerdos reglas y procedimientos específicos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros.

Siglas:

IAS: International Accounting Standards, Normas Internacionales de Contabilidad.

IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board.

IASB: International Accounting Standards Board, Consejo de Normas Contables Internacionales. (Actualmente es el ente encargado de publicar las Normas Internacionales)

IASC: International Accounting Standards Committee, Comité de las Normas Internacionales de Contabilidad.

ICAC: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

IFAC: International Federation of Accountants. Federación Internacional de Contadores.

IFAD: International Forum on Accountancy Development, Foro Internacional para el Desarrollo de Contabilidad (FIDA). El FIDA concluyó su labor con la publicación de los GAAP de Convergencia 2002.

IFRS: International Financial Reporting Standards, Normas internacionales de Información Financiera.

CAPITULO III

MARCO METODOLÓGICO

3.1 MODELO DE LA INVESTIGACIÓN

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

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

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

3.2 DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN

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

3.2.1 Diseño de Investigación – acción.

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

3.3 TIPO DE INVESTIGACIÓN

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

Según Universidad Pedagógica Experimental Libertador (UPEL) (2005): “se entiende por Investigación documental, el estudio de problemas con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza...” “.. La

*originalidad del estudio se refleja en el enfoque, criterio, conceptualización, reflexiones, conclusiones, recomendaciones y general, en el pensamiento de autor” (pp. 25); Para **Sampieri, Collado y Lucio (2006)** “Los estudios descriptivos buscan especificar las propiedades, las características y los perfiles importantes de personas, grupos, comunidades o cualquier otro fenómeno que se someta a un análisis”. (pp. 99)*

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

3.4 PROCEDIMIENTO DE RECOLECCIÓN DE DATOS

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

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

CAPITULO IV

ANALISIS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA Y ASEGURAMIENTO ISAE 3000 (REVISADA): CONTRATOS DE ASEGURAMIENTO DISTINTOS DE AUDITORÍAS Y REVISIONES DE INFORMCIÓN FINANCIERA HISTÓRICA (ANTIGUA NIA 100).

4.1 TEXTO ORIGINAL DE LA NORMA:

NORMA INTERNACIONAL PARA CONTRATOS DE ASEGURAMIENTO DISTINTOS DE AUDITORÍAS O REVISIONES DE INFORMACIÓN FINANCIERA HISTÓRICA.

(Eficaz para informes de aseguramiento de fecha en o después de 1 de enero de 2005)

CONTENIDO

Párrafo

Introducción	1-3
Requisitos Éticos	4-5
Control de calidad	6
Aceptación de participación y permanencia	7-9
Acordar las condiciones del contrato	10-11
Planificación y ejecución del contrato	22-25
Uso del trabajo de un experto	26-32
Obtención de evidencia	33-40
Teniendo en cuenta varios eventos	41
Documentación	42-44
Preparación del informe de aseguramiento	53-45
Responsabilidades en otros informes	54-56
Fecha de efectividad	57

El Estándar internacional en los discursos de control (ISAE) 3000, “control Compromisos de auditorías o comentarios de la información financiera histórica” deben leerse en el contexto del prefacio“ a las normas internacionales en Control de calidad, auditoría, revisión, otros garantía y servicios relacionados” que establece la aplicación y la autoridad de ISAE’s.

Introducción

1. El propósito de esta norma internacional sobre contratos de aseguramiento (ISAE) es establecer principios básicos y de procedimientos esenciales para y proporcionar orientación, a los contadores profesionales en la práctica pública (para fines de esta ISAE denominado “ profesionales ”) para el desempeño de contratos de aseguramiento distintos de auditorías o revisiones de información financiera histórica cubiertos por las normas internacionales de auditoría (ISA’s) o Normas Internacionales sobre revisión de contratos (ISRE’s).

2. El presente ISAE utiliza el términos “un contrato de seguridad razonable” y “contrato de aseguramiento limitado” para distinguir entre los dos tipos de aseguramiento que permite a un profesional realizar contratos.

El objetivo de un contrato de una seguridad razonable es una reducción en el riesgo de contrato de aseguramiento a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias del contrato ⁴ como base para expresar una conclusión positiva del profesional. El objetivo de un contrato de aseguramiento limitado es una reducción del riesgo dentro de un contrato de aseguramiento a un

⁴ Las circunstancias del contrato incluyen los términos del contrato, ya sea un contrato de aseguramiento razonable o limitado, las características de la temática definida, el criterio que se va a utilizar, las necesidades de los usuarios, las características relevantes de la parte responsable y su entorno y otros asuntos, por ejemplo, eventos, transacciones, condiciones y prácticas que puedan tener un efecto significativo en el contrato.

nivel que sea aceptable en las circunstancias del contrato, pero en donde ese riesgo es mayor que para una contrato de aseguramiento razonable, como base para la expresión de forma negativa de la conclusión del profesional.

Relación con el marco, otras ISAE's, ISA's y ISRE's

3. El profesional debe cumplir con esta ISAE y otras ISAE's pertinentes al realizar un contrato de aseguramiento distinto de una auditoría o la revisión de información financiera histórica cubierta por ISA's o ISRE's. Esta ISAE es para ser leída en el contexto del Marco Internacional para contratos de aseguramiento" (el marco), el cual define y describe los elementos y objetivos de un contrato de aseguramiento e identifica los contratos a los que aplican estas ISAE's. Esta ISAE se ha escrito para aplicación general en los contratos de aseguramiento distintos de auditorías o revisiones de información financiera histórica cubiertas por ISA's o ISRE's. Otras ISAE's pueden se refieren a temas que se aplica a todos los objetos principales o ser objeto principal específico. Aunque ISA's y ISRE's no se aplican a compromisos cubiertos por ISAE's, sin embargo, pueden proporcionar orientación a los profesionales.

Requisitos éticos

4. El profesional debe cumplir con los requisitos de elementos A y B del código de ética del IFAC

5. El código proporciona un marco de principios para que los miembros del equipo de aseguramiento, las empresas y las empresas de la red utilicen para identificar las amenazas a la independencia⁵, evaluar la importancia de

⁵ Si un contador público que no esté en la práctica pública, por ejemplo, un auditor interno, aplica ISAE's, y a) el Marco Conceptual de ISAE's se refieren al informe del contador profesional; y b) el contador profesional u otros miembros del equipo de aseguramiento, si

esas amenazas y, si son distintas de las evidentemente insignificantes, identificar y aplicar salvaguardas para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable, igual que la independencia de la mente y la independencia en apariencia no estén comprometidas.

Control de calidad

6. El profesional debe implementar los procedimientos de control de calidad aplicables a los contratos individuales. Bajo las normas internacionales sobre control de calidad (ISQC) “Control de calidad para empresas que realizan auditorías y revisiones de información financiera histórica, y otros contratos relacionados con servicios de aseguramiento”⁶ una empresa de contadores profesionales tiene la obligación de establecer un sistema de control de calidad diseñado para proveerle a los contratos de aseguramiento que la empresa y su personal cumplen con las normas y regulaciones profesionales y con requisitos legales, y que el informe de aseguramiento emitido por la empresa o los socios del contrato es apropiado a las circunstancias. Además, los elementos de control de calidad relacionados con un contrato individual incluyen la dirección de las responsabilidades en los contratos, requisitos éticos, aceptación y

fuera el caso, no son independientes del empleador, del contador profesional o de la entidad respecto al contrato de aseguramiento que está realizando; la carencia de independencia y la naturaleza de la relación con el cliente de aseguramiento deben ser reveladas adecuadamente en el informe del contador profesional. También, el informe no debe incluir la palabra “independiente” en subtítulo, y el propósito y los usuarios del informe deben restringirse.

⁶ ISQC 1, “Control de calidad para empresas que realizan auditorías y revisiones de información financiera histórica distintas de aseguramiento y relacionados con servicios de aseguramiento” se publicó en febrero de 2004. Los sistemas de control de calidad en cumplimiento con el ISQC 1 se requieren para ser establecidos el 15 de junio de 2005.

mantenimiento de relaciones con los clientes y compromisos específicos, la asignación de equipos del contrato, realización de contratos y supervisión.

Aceptación de contrato y continuidad

7. El profesional debe aceptar (o continuar cuando proceda) un contrato de aseguramiento sólo si el objeto principal es responsabilidad de una parte distinta de los usuarios futuros o del profesional. Como se indica en párrafo 27 del marco, la parte responsable puede ser uno de los usuarios, pero no el único. El reconocimiento por parte del responsable proporciona evidencia que la relación existente es apropiada y también establece la base para un entendimiento común de las responsabilidades de cada parte. Un reconocimiento escrito es la mejor forma de documentar el entendimiento de la parte responsable. Y en ausencia de un reconocimiento de las responsabilidades, el profesional considera:

- a) si es apropiado aceptar el contrato. Aceptar el contrato puede ser apropiado cuando, por ejemplo, otras causas, tales como leyes o un contrato indicador de responsabilidades, y
- b) si un contrato es aceptado, sea para descubrir esas circunstancias en el informe de aseguramiento.

8. El profesional debe aceptar (o continuar cuando proceda) un contrato de aseguramiento sólo si, sobre la base de un conocimiento preliminar de las circunstancias del contrato, no llega a la atención del profesional para indicar que los requisitos del código o de las ISAE's no va a ser satisfechos. El profesional considera las cuestiones en el párrafo 17 del marco y no acepta el contrato a menos que este exhiba todas las características requeridas en ese párrafo. También, si la parte contratante del profesional (la "parte contratante) no es la parte responsable, el profesional considera que el efecto de esto sobre el accesos a registros, documentación y otra información que puede requerir para completar el contrato.

9. El profesional debe aceptar (o continuar cuando proceda) un contrato de aseguramiento sólo si está satisfecho de que las personas que realizan la contratación colectiva poseen las competencias profesionales necesarias. Un profesional puede solicitar a las personas que realizan los contratos de aseguramiento en un rango amplio del objeto principal. Algunos objetos principales pueden requerir conocimientos especializados y conocimientos más allá de los normalmente poseídos por un profesional individual (véanse los párrafos 26-32).

Acuerdo de los términos del contrato

10. El profesional debe acordar los términos de la contratación con la parte contratante. Para evitar malentendidos, se registran los términos acordados en una carta de contrato u otra forma adecuada de contrato. Si la parte contratante no la parte responsable, la naturaleza y contenido de una carta de contrato o contrato puede variar. La existencia de un mandato legislativo puede satisfacer el requisito para acordar los términos de la contratación. Incluso en aquellas situaciones una Carta de compromiso puede ser útil para ambos el profesional y la parte contratante.

11. Un profesional debe considerar la conveniencia de una solicitud, antes de la finalización de contrato de aseguramiento, para cambiar el contrato a un contrato de no-aseguramiento o de un contrato de aseguramiento razonable a un contrato de aseguramiento limitado y no de acuerdo a un cambio sin justificación razonable. Un cambio en las circunstancias que afectan a los requisitos de los usuarios, o un malentendido en cuanto a la naturaleza de la contratación, ordinariamente justificará una solicitud de un cambio en la contratación. Si se hace ese cambio, el profesional no dejará de lado las pruebas de que se obtuvieron antes del cambio.

Planificación y ejecución del contrato

12. El profesional debe planificar el contrato para que se realice eficazmente. La planificación consiste en desarrollar una estrategia global para el ámbito, énfasis, tiempo y la realización de la contratación y un plan de contrato, compuesto por un enfoque detallado de la naturaleza, el tiempo y el alcance de los procedimientos de obtención de evidencias que se van a llevar a cabo y las razones para seleccionarlas. La planificación adecuada ayuda a prestar atención adecuada a las áreas importantes del contrato, identificar los posibles problemas de forma oportuna y adecuada organizar y administrar el contrato en orden para que se realice de una manera eficaz y eficiente. La planificación adecuada también ayuda al profesional a asignar correctamente el trabajo a miembros del equipo del contrato y facilita su dirección y supervisión y la revisión de su trabajo. Además, ayuda, cuando procede, a la coordinación de trabajo realizado por otros profesionales y expertos. La naturaleza y alcance de las actividades de planificación varían con las circunstancias del contrato, por ejemplo el tamaño y complejidad de la entidad y la experiencia previa del profesional con ésta. Ejemplos de los principales asuntos a considerarse incluyen:

- Los términos de la contratación.
- Las características del asunto principal y los criterios identificados.
- El proceso del contrato y posibles fuentes de pruebas.
- El entendimiento del profesional de la entidad y su entorno, incluyendo los riesgos de que la información del asunto principal pueda ser materialmente falsa.
- Identificación de los usuarios y sus necesidades y el examen de materialidad y los componentes de riesgo del contrato de aseguramiento.
- El personal y los conocimientos especializados necesarios, incluyendo la naturaleza y el alcance de expertos en contratación.

14. El profesional debe planificar y realizar un contrato con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir circunstancias que causen que la información del objeto principal sea materialmente falsa. Una actitud de escepticismo profesional significa que el profesional hace una evaluación crítica, con una mente cuestionamiento, de la validez de las pruebas obtenidas y está alerta a las contradicciones que conducen a cuestionar la fiabilidad de documentos o representaciones de la parte responsable.

15. El profesional debe obtener una comprensión del objeto principal y otras circunstancias del contrato, suficientes para identificar y evaluar la los riesgos de que la información del objeto principal sea materialmente falsa, y suficiente para diseñar y realizar más procedimientos de recopilación de pruebas.

16. La obtención de una comprensión del objeto principal y otras circunstancias del contrato es una parte esencial de la planificación y realización de un contrato de aseguramiento. Esa comprensión proporciona al profesional un marco de referencia para el juicio del ejercicio profesional en todo el contrato, por ejemplo cuando:

- Considera las características del objeto principal;
- Evalúa la idoneidad de criterios;
- Identifica donde una consideración especial puede ser necesaria, por ejemplo factores indicativos de fraude y la necesidad de conocimientos especializados o el trabajo de un experto;
- Establece y evalúa la conveniencia continua de los niveles cuantitativos de materialidad (cuando proceda) y considerando la materialidad cualitativa de los factores;
- Desarrollar expectativas de uso cuando se realizan procedimientos analíticos;

- Diseñar y llevar a cabo más procedimientos de recopilación de pruebas para reducir el riesgo del contrato de aseguramiento a un nivel adecuado; y
- Evaluación pruebas, incluyendo el carácter razonable de las representaciones orales y escritas de la parte responsable.

17. El profesional utiliza el juicio profesional para determinar el alcance de la comprensión que requiere el objeto principal y las circunstancias de otro contrato. El profesional considera si la comprensión es suficiente para evaluar los riesgos de que la información del objeto principal pueda materialmente estar falsa. El profesional normalmente tiene una profundidad menor para entender que la parte responsable.

Evaluar la conveniencia del objeto principal

18. El profesional debe evaluar la conveniencia del objeto principal.

Un adecuado objeto principal tiene las características enumeradas en el párrafo 33 del marco. El profesional también identifica las características del asunto principal que son especialmente relevantes para los usuarios, que se describen en el informe de aseguramiento. Como se indica en el párrafo 17 del Marco, un profesional no acepta un contrato de aseguramiento a menos que el conocimiento preliminar del profesional de las circunstancias del contrato indican que el objeto principal es apropiado. Después de aceptar el contrato, sin embargo, si el profesional concluye que el objeto principal no es apropiado, el profesional expresa una conclusión calificada o adversa o una conclusión de renuncia. En algunos casos se considera el retiro del profesional de la contratación.

Evaluar lo adecuado del criterio

19. El profesional debe evaluar lo adecuado del criterio para evaluar o medir el objeto principal. El criterio adecuado tiene las características que aparecen en párrafo 36 del marco. Como se indica en el párrafo 17 del

Marco, un profesional no acepta un compromiso de garantía a menos que el conocimiento preliminar de las circunstancias del contrato del practicante, indique que los criterios que se van a utilizar son adecuados. Después de aceptar el contrato, sin embargo, si el profesional concluye que los criterios no son adecuados, el profesional expresa una conclusión calificada o adversa o una conclusión de renuncia. En algunos casos, el profesional considera retirarse del compromiso.

20. El párrafo 37 del marco indica que criterios pueden ser establecidos o desarrollados específicamente. Normalmente, los criterios establecidos son adecuados cuando son importantes para las necesidades de los usuarios. Cuando los criterios establecidos existen para un objeto principal, los usuarios específicos pueden convenir en otros criterios para sus propósitos específicos. Por ejemplo, varios marcos pueden usarse como criterios establecidos para evaluar la efectividad de control interno. Los usuarios específicos pueden, sin embargo, desarrollar un conjunto más detallado de criterios para satisfacer sus necesidades específicas en relación con, por ejemplo, la supervisión prudencial. En tales casos, el informe de aseguramiento:

(a) señala, cuando este es relevante para las circunstancias de la contratación, que los criterios no están consagrados en las leyes o reglamentos, o emitidos por organismos de expertos autorizados o reconocidos que siguen un debido proceso transparente; y

(b) estipula que es sólo para el uso de los usuarios específicos y para sus propósitos.

21. Para algunos objetos principales es probable que no existan criterios establecidos. En estos casos, los criterios están específicamente desarrollados. El profesional considera si desarrollar específicamente los criterios resulta en un informe de aseguramiento que es engañoso para los usuarios. El profesional intenta tener los usuarios o la parte contratante

cuando los criterios específicamente desarrollados resultan adecuados para los fines de los usuarios. El profesional considera cómo la ausencia de un reconocimiento afecta a lo que queda por hacer para evaluar la idoneidad de los criterios identificados y la información proporcionada sobre los criterios en el informe de aseguramiento.

Materialidad y riesgo del contrato

22. El profesional debe considerar la materialidad y el riesgo del contrato de aseguramiento cuando planifique y realice un contrato de aseguramiento.

23. El profesional considera materialidad cuando determina la naturaleza, tiempo y extensión de los procedimientos de obtención de evidencias y al evaluar si la información del objeto principal está libre de falsedad. Considerar la materialidad requiere del profesional comprender y evaluar que factores podrían influir en las decisiones de los usuarios. Por ejemplo, cuando los criterios identificados permiten variaciones en la presentación de la información del objeto principal, el profesional considera cómo la presentación adoptada podría influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad es examinada en el contexto de los factores cuantitativos y cualitativos, tales como la magnitud relativa, la naturaleza y alcance de los efectos de estos factores sobre la evaluación o medición del objeto principal y los intereses de los usuarios. La evaluación de los factores de materialidad e importancia relativa cuantitativos y cualitativos de un contrato especial son cuestiones para juicio del profesional.

24. El profesional debe reducir el riesgo en las circunstancias de la contratación en un contrato de aseguramiento hasta un nivel aceptablemente bajo. En un contrato de una seguridad razonable, el profesional reduce el riesgo de contrato de aseguramiento a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias de la contratación para obtener

una seguridad razonable como base para una forma de expresión de conclusión positiva. El nivel de riesgo del contrato de aseguramiento es mayor en un contrato de aseguramiento limitado que en un aseguramiento razonable debido de la naturaleza diferente, el tiempo o el grado de procedimientos de obtención de evidencias. Sin embargo, en un contrato de aseguramiento limitado, la combinación de la naturaleza, tiempo y alcance de los procedimientos de recopilación de pruebas es por lo menos suficiente para que el profesional obtenga un nivel significativo de aseguramiento como la base para la expresión de una forma negativa. Para ser significativo, el nivel de aseguramiento obtenido es probable que aumente la confianza de los usuarios acerca de la información del objeto principal en un grado que es claramente más inconsecuente.

25. El párrafo 49 del marco indica, en general, el riesgo de un contrato de aseguramiento comprende el riesgo inherente, el riesgo de control y el riesgo de detección. El grado en que el profesional considera que cada uno de estos componentes se ve afectado por las circunstancias del contrato, en particular la naturaleza del asunto principal y si está siendo realizado un aseguramiento razonable o un contrato de aseguramiento limitado.

Uso del trabajo de un experto

26. Cuando la labor de un experto utilizada en la recolección y evaluación de pruebas, el profesional y el experto deberían, sobre una base combinada, poseer habilidades y conocimientos sobre la temática definida y el criterio para que el contador profesional determine que ha sido obtenida evidencia suficiente y apropiada.

27. El tema y criterio relacionado de algunos contratos de aseguramiento incluyen aspectos que requieren conocimientos especializados y habilidades en la recolección y evaluación de pruebas. En estas situaciones, el profesional puede decidir usar la labor de las personas de otras disciplinas

profesionales, conocida como expertos, que tienen el conocimiento necesario y los conocimientos. Este ISAE no proporciona orientación con respecto a utilizar la labor de un experto para compromisos donde hay responsabilidad conjunta y la presentación por un profesional y uno o más expertos.

28. El debido cuidado es una calidad profesional necesaria para todas las personas, incluyendo expertos que, participan en un contrato de aseguramiento. Las personas involucradas en los contratos de aseguramiento tendrán diferentes responsabilidades asignadas a ellos. La medida de perfeccionamiento requerida en la realización de estos contratos variará con la naturaleza de sus responsabilidades. Mientras que los expertos no requieren la misma competencia como el profesional para realizar todos los aspectos de un contrato de aseguramiento, el profesional determina que los expertos tienen suficiente comprensión de las ISAE's para facilitarles relacionarse con el trabajo asignado a ellos para el objetivo del contrato.

29. El profesional adopta los procedimientos de control de calidad que abordan la responsabilidad de cada persona que realiza el contrato de aseguramiento, incluyendo la labor de los expertos que no son profesionales contables, para garantizar el cumplimiento de esta ISAE y otros ISAE's pertinentes en el contexto de sus responsabilidades.

30. El profesional debe estar involucrado en el contrato y comprender el trabajo para que se utiliza un experto, en una medida en que es suficiente para habilitar al profesional a aceptar la responsabilidad de la conclusión en la información del objeto principal. El profesional considera la extensión en que es razonable utilizar la labor de un experto en la formación de la conclusión del profesional.

31. El profesional no se espera que posea los mismos conocimientos especializados y habilidades como el experto. Sin embargo, tiene suficiente habilidad y conocimiento para:

- (a) definir los objetivos de la labor asignada y cómo este trabajo se refiere al objetivo de la contratación;
- (b) considerar el carácter razonable de las hipótesis, métodos y origen datos utilizados por el experto; y
- (c) considerar el carácter razonable de las conclusiones del experto en relación con las circunstancias del contrato y la conclusión del profesional.

32. El profesional debe obtener suficientes pruebas apropiadas que el trabajo de experto es adecuado para los propósitos del contrato de aseguramiento. Para evaluar la suficiencia y pertinencia de las evidencias proporcionadas por el experto, el profesional evalúa:

- (a) la competencia profesional, incluyendo experiencia y objetividad del experto;
- (b) el carácter razonable de las hipótesis, métodos y datos de origen utilizados por el experto; y
- (c) el carácter razonable y la importancia de las conclusiones del experto en relación con las circunstancias de la contratación y la conclusión del profesional.

Obtención de evidencias

33. El contador profesional debe obtener suficientes pruebas apropiadas en la cual basar la conclusión. La suficiencia es la medida de la cantidad de evidencias. La adecuación es la medida de la calidad de las evidencias; es decir, su relevancia y su fiabilidad. El contador profesional considera la relación entre el costo de la obtención de evidencias y la utilidad de la información obtenida. Sin embargo, la cuestión de dificultad o gastos no es en sí mismo una base válida para omitir un procedimiento de recopilación de evidencias para el cual no existe alternativa. El contador profesional utiliza su juicio profesional y su ejercicio y escepticismo profesional para evaluar la

cantidad y calidad de las evidencias, y por lo tanto, su suficiencia y adecuación, apoyar el informe de aseguramiento.

34. Un contrato de aseguramiento rara vez implica la autenticación de documentación, tampoco está el profesional entrenado como o se espera sea un experto en tales autenticaciones. Sin embargo, el contador profesional considera la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia, por ejemplo fotocopias, facsímiles, filmaciones, digitalizados u otros documentos electrónicos, incluida la consideración de control, en su preparación y mantenimiento, cuando corresponda.

35. Suficiente evidencia adecuada en un contrato de una seguridad razonable es obtenida como parte de un proceso iterativo de contratación sistemática, que involucra:

(a) obtener una comprensión del objeto principal y las circunstancias de otros contratos que, en función del objeto principal, incluye obtener una comprensión del control interno;

(b) basado en ese entendimiento, evaluar los riesgos de que la información del objeto principal puede estar materialmente falseada;

(c) responder a evaluaciones de riesgos, incluyendo el desarrollo general de las respuestas, y determinar la naturaleza, el tiempo y el alcance de más procedimientos;

(d) realizar más procedimientos claramente vinculados a los riesgos identificados, utilizando una combinación de inspección, observación, confirmación, nuevo cálculo, doble prueba, procedimientos analíticos y consulta. Tales procedimientos implican procedimientos sustantivos, incluyendo la obtención de corroboración de la información de fuentes independientes de la entidad, y según la naturaleza de la materia, pruebas de funcionamiento de la eficacia de los controles; y

(e) evaluar lo suficiente y adecuado de las evidencias.

36. “Una seguridad razonable” es menor que la seguridad absoluta. La reducción del riesgo en un contrato de aseguramiento a cero es rara vez alcanzable o el costo beneficioso como resultado de factores tales como los siguientes:

- El uso de pruebas selectivas.
- Las limitaciones inherentes del control interno.
- El hecho de que gran parte de las evidencias disponibles para el profesional es persuasiva en lugar de concluyente.
- El uso de la sentencia para recopilar y evaluar las evidencias y formar las conclusiones basadas en la evidencia.
- En algunos casos, las características del objeto principal.

37. Tanto una seguridad razonable y contratos de aseguramiento limitados requieren la aplicación de habilidades y técnicas de seguridad y la recolección de suficientes evidencias apropiadas como parte de un proceso iterativo, sistemático de contrato que incluye la obtención de una comprensión del objeto principal y otras circunstancias del contrato. La naturaleza, el tiempo y el alcance de los procedimientos para reunir evidencias suficientes y adecuadas en un contrato de aseguramiento limitado son, sin embargo, deliberadamente limitados en relación a un contrato de aseguramiento razonable. Para algunos objetos principales, puede haber ISAE's específicas para proporcionar orientación sobre los procedimientos para recopilar evidencias suficientes y adecuados para un contrato de aseguramiento limitado. En ausencia de una ISAE específica, el procedimiento para recopilar suficientes evidencias apropiadas varían con las circunstancias de la contratación, en particular: el objeto principal y las necesidades de los usuarios y la parte contratante, incluyendo el tiempo correspondiente y las restricciones de costo. Para una seguridad razonable y un contrato de aseguramiento limitado, si el profesional se convierte en conocedor de una cuestión que lo conduce a preguntarse si debe hacer una

modificación material a la información del objeto principal, el profesional persigue la cuestión para realizara otros procedimientos para facilitar su informe.

Representaciones de la parte responsable

38. El profesional debe obtener representaciones de la parte responsable, según proceda. La confirmación por escrito de representaciones orales reduce la posibilidad de malentendidos entre el contador profesional y la parte responsable. En particular, el contador profesional solicita a la parte responsable una representación escrita que evalúe o mida la temática definida contra el criterio identificado está o no a disposición a los usuarios como una afirmación. No tener representación escrita puede resultar en una conclusión con excepción o una negación de conclusión sobre la base de una limitación en el alcance del contrato. El contador profesional también puede incluir una restricción en el uso del informe de aseguramiento.

39. Durante un contrato de aseguramiento, la parte responsable puede hacer representaciones al profesional, que incluso no han sido solicitadas o en respuesta a indagaciones específicas. Cuando estas representaciones se relacionan con asuntos que son importantes para la evaluación o medición de la temática definida, el profesional:

- (a) evalúa su carácter razonable y coherencia con otras pruebas obtenidas, incluyendo otras representaciones;
- (b) debe considerar si las personas que hacen las representaciones están bien informas sobre las asuntos particulares; y
- (c) obtiene evidencia corroborativa en el caso de un contrato de aseguramiento razonable. También puede buscar evidencias corroborativas en el caso de un contrato de aseguramiento limitado.

40. Las representaciones de la parte responsable no pueden reemplazar otras evidencias que el contador profesional podría razonablemente esperar que estén disponibles. Una incapacidad para obtener evidencias suficientes y apropiados en relación con un asunto que tiene, o puede tener, un efecto importante en la evaluación o medición de la temática definida, constituye una limitación en el alcance del contrato, incluso si una representación de la parte responsable ha sido recibida sobre ese asunto.

Consideraciones de eventos subsecuentes

41. El contador profesional debe considerar el efecto sobre la información de la temática definida y sobre el informe de aseguramiento de eventos posteriores a la fecha de la informe de aseguramiento. La extensión de la consideración de los acontecimientos posteriores depende del potencial de que tales eventos afecten la información de la temática definida y afecten lo apropiado de la conclusión a que llegó el contador profesional. Las consideraciones de acontecimientos posteriores en algunos contratos de aseguramiento no pueden ser pertinentes debido a la naturaleza de la temática definida. Por ejemplo, cuando el contrato requiere una conclusión sobre la precisión de un retorno estadístico en un momento determinado, los eventos que ocurren entre ese momento determinado y la fecha del informe de aseguramiento, puede no afectar la conclusión, o no requerir revelación en el retorno o al informe de aseguramiento.

Documentación

42. El profesional debe documentar los asuntos que son significativos para proporcionar las evidencias que apoyen el informe de aseguramiento y que el contrato se realizó de acuerdo con las ISAE's.

43. La documentación incluye un registro del razonamiento del profesional en todos asuntos importantes que requieren el ejercicio de juicio y conclusiones

relacionadas. La existencia de cuestiones difíciles de los principios de juicio, son llamadas para la documentación para incluir los hechos pertinentes que fueron conocidas por el profesional en el momento que llegó a la conclusión.

44. No es necesario ni práctico documentar cada asunto, que el profesional considere. En la aplicación del juicio profesional para valorar la extensión de la documentación que está siendo preparada y retenida, el contador profesional puede considerar que es necesario una comprensión de los trabajos realizados y la base de las principales decisiones adoptadas (pero no los aspectos detallados del contrato) tomadas por otro profesional que no tiene experiencia previa con el contrato. Ese otro profesional puede ser capaz solamente de obtener un entendimiento de los aspectos detallados del contrato para discutirlos con el profesional que preparó la documentación.

Preparación del informe de aseguramiento

45. El profesional debe concluir si son suficientes y apropiadas las evidencias obtenidas para apoyar la conclusión expresada en el informe de aseguramiento. En el desarrollo de la conclusión, el contador profesional considera todas las evidencias relevantes obtenidas, independientemente de si parece corroborar o contradecir la información de la temática definida.

46. El informe de aseguramiento debe ser escrito y debe contener una clara expresión de la conclusión del contador profesional sobre la información de la temática definida.

47. Las conclusiones orales y otras formas de expresar conclusiones pueden malinterpretarse sin el apoyo de un informe escrito. Por esta razón, el contador profesional no debe realizar el informe oralmente o con el uso de símbolos sin proveer también un informe de aseguramiento definitivo escrito de que esté disponible en el momento que se da el informe escrito o que se utiliza el símbolo. Por ejemplo, un símbolo puede estar relacionado al informe de aseguramiento escrito en el Internet.

48. Esta ISAE no requiere un formato estándar para informar sobre todos los contratos de aseguramiento. En su lugar identifica en el párrafo 49 los elementos básicos del informe de aseguramiento que debe incluir. Los informes de aseguramiento se adaptan a las circunstancias específicas del contrato. El contador profesional elige un estilo de “forma corta” o “forma larga” en el estilo del informe para facilitar la comunicación efectiva con los usuarios. Los informes de “forma corta” normalmente incluyen sólo los elementos básicos. Los informes de “forma larga” a menudo describen en detalle los términos del contrato, el criterio que está siendo utilizado, conclusiones relativas a determinados aspectos del contrato y, en algunos casos, recomendaciones, así como los elementos básicos. Cualquier hallazgo y recomendaciones están separadas claramente de la conclusión del contador profesional en la información de la temática definida y la terminología utilizada en la presentación hacer claro que no pretenden afectar la conclusión del contador profesional. El contador profesional puede usar encabezados, números de párrafo, patrones tipográficos, ejemplo el texto en negrita y otros mecanismos para resaltar la claridad y la facilidad en la lectura del informe de aseguramiento.

Contenido del informe de aseguramiento

49. El informe de aseguramiento debe incluir los siguientes elementos básicos:

(a) un título que indique claramente que el informe es un informe de aseguramiento independiente: un título apropiado ayuda a identificar la naturaleza del informe de aseguramiento y distinguirlo de informes publicados por otros, tales como los que no tienen que cumplir con los mismos requisitos éticos que el profesional.

(b) identificación de un destinatario: un destinatario identifica la parte o partes a quien la informe de aseguramiento se dirige. Siempre que sea

práctico, el informe de aseguramiento es dirigido a todos los usuarios, pero en algunos casos puede haber otros usuarios.

(c) una identificación y descripción de la información de la temática definida y, cuando proceda, la temática definida: Esto incluye por ejemplo:

- El punto en el tiempo o el período de tiempo para que la evaluación o medición del objeto principal;
- Cuando proceda, el nombre de la entidad o componente de la entidad a la que se refiere el asunto; y
- Una explicación de las características de la temática definida o de la información de la temática definida que los usuarios deben conocer y cómo estas características pueden influir en la precisión de la evaluación o medición de la temática definida contra el criterio identificado, o lo persuasivo de la evidencia disponibles.

Por ejemplo:

- Grado que la información de la temática definida es cualitativa versus cuantitativa, objetiva versus subjetiva, o histórica versus proyectada.
- Cambios en la temática definida o en otras circunstancias del contrato que afectan a la comparabilidad de la información de la temática definida entre un período y el siguiente.

Cuando la conclusión del contador profesional está redactada en términos de la afirmación de la parte responsable, esa afirmación se anexa al informe de aseguramiento, reproducida en el informe de aseguramiento o referenciada dentro de una fuente que debe estar disponible para los usuarios.

(d) Identificación del criterio: el informe de aseguramiento identifica el criterio contra el que el objeto principal fue evaluado o medido para que los usuarios pueden entender las bases de la conclusión del contador profesional. El informe de aseguramiento puede incluir el criterio, o referirse a él si está incluido en una afirmación preparada por la parte responsable que

está disponible para los usuarios o si está por el contrario disponible desde una fuente accesible. El contador profesional considera si resulta pertinente a las circunstancias, revelar:

- La fuente del criterio, y si está o no el criterio consagrado en las leyes o reglamentos, o emitido por órganos autorizados de expertos o reconoce que siguen un debido proceso transparente, es decir, si son los criterios establecidos en el contexto del objeto principal (y si no, una descripción de por qué se considera adecuado);
- Utilizados cuando los criterios permiten la elección de métodos de medición entre una serie de métodos;
- Cualquiera interpretaciones importantes hechas en la aplicación los criterios en la circunstancias del contrato; y
- Si han habido algunos cambios en la medición métodos utilizados.

(e) donde sea apropiado, una descripción de alguna limitación inherente importante, asociada con la evaluación o medición de la temática definida contra el criterio: mientras que en algunos casos, limitaciones inherentes sean bien entendidas por los lectores del informe de aseguramiento, en otros casos puede ser apropiado hacer referencia explícita en el informe de aseguramiento. Por ejemplo, en el informe de aseguramiento relacionado con la efectividad del control interno, puede ser apropiado anotar que la evaluación histórica de la efectividad no es relevante para períodos futuros debido al riesgo que los controles internos puedan volverse inadecuados debido a de los cambios en las condiciones, o que el grado de cumplimiento con políticas o procedimientos podría deteriorarse.

(f) cuando los criterios se utilizan para evaluar o medir el tema son los usuarios previstos disponibles sólo para específicos, o son pertinentes sólo para un propósito específico, en una declaración de restringir el uso de la garantía informar a los la intención de los usuarios o ese propósito: Además, cuando el informe de aseguramiento está destinado

sólo usuarios específicos o para un propósito específico, el contador profesional considera declarar este hecho en el informe de aseguramiento. Esto establece una advertencia a los lectores de que el Informe de aseguramiento está restringido a usuarios específicos o para propósitos específicos.

(g) una declaración para identificar la parte responsable y para describir las responsabilidades de la parte responsable y la del contador profesional: esto informa a los usuarios que la parte responsable de la temática definida en el caso de un contrato de informe directo es la parte responsable, o que la información de la temática definida en el caso de un contrato basado en la afirmación y que el papel del contador profesional consiste en expresar de una forma independiente una conclusión sobre la temática definida.

(h) una declaración que se realizó el contrato de conformidad con ISAE's: donde hay una temática definida a un ISAE específico, ese ISAE puede requerir que el informe de aseguramiento se refiera específicamente a éste.

(i) un resumen del trabajo realizado: el resumen le ayudará a los usuarios a entender la naturaleza de la seguridad provista por la Informe de aseguramiento. ISA 700, “El informe del Auditor sobre Estados Financieros” e ISRE 2400, “Contratos para la Revisión de Estados Financieros” provee una guía para el tipo apropiado de resumen.

Donde ningún ISAE específico provee orientación sobre los procedimientos de obtención de evidencias para una temática definida particular el resumen podría incluir una descripción más detallada del trabajo realizado.

A causa de que en un compromiso de aseguramiento limitado un reconocimiento de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de obtención de evidencias realizados es esencial para el

entendimiento del aseguramiento transmitido por una conclusión expresado en la forma negativa, el resumen del trabajo realizado:

(i) es normalmente más detallado que para un contrato de aseguramiento razonable e identifica las limitaciones sobre la naturaleza, oportunidad, y el alcance de los procedimientos de obtención de evidencias. Puede ser apropiado indicar procedimientos que no fueron realizados que ordinariamente serían realizados en un contrato de aseguramiento razonable, y

(ii) declara que los procedimientos de obtención de evidencias son más limitados que para un contrato de aseguramiento razonable y que por lo tanto se obtiene menos aseguramiento que en un contrato de aseguramiento razonable.

(j) **conclusión del contador profesional:** donde la información de la temática definida está constituida por una serie de aspectos, conclusiones separadas pueden ser provistas en cada aspecto. Mientras no todas las conclusiones no necesitan relacionarse al mismo nivel en los procedimientos de obtención de evidencias, cada conclusión debe ser expresada en la forma que sea apropiada para un contrato de aseguramiento razonable o uno de aseguramiento limitado. **Cuando proceda, la conclusión debe informar a los usuarios del contexto en el cual la conclusión del profesional debe ser leída:** conclusión del contador profesional por ejemplo, puede incluir redacción tales como: “esta conclusión se ha formado sobre la base de y es sujeto a las limitaciones inherentes esbozan en otros lugares en este Informe de la garantía independientes.” Esto sería apropiado, para ejemplo, cuando el informe incluye una explicación de particular características de la materia que deben de los usuarios previstos Ten en cuenta.

En un contrato de aseguramiento razonable, la conclusión debe ser expresada en la forma positiva: Por ejemplo: “En nuestra opinión el control interno es efectivo en todos los aspectos importantes, basado en el *criterio*

XYZ” o “En nuestra opinión la afirmación de la *parte responsable* de que el control interno es efectivo, en todos los aspectos importantes, basado en el *criterio XYZ*, está razonablemente establecida”.

En un contrato de aseguramiento limitado, la conclusión debe ser expresada en forma negativa: Por ejemplo: “Basado en nuestro trabajo descrito en este informe, nada ha llamado la atención que nos haga creer que el control interno no es efectivo, en todos los aspectos importantes, basado en el *criterio XYZ* ” o “Basado en nuestro trabajo descrito en este informe, nada ha llamado nuestra atención que nos haga creer que la afirmación de la parte responsable sobre que el control interno es efectivo, en todos los aspectos importantes, basado en el *criterio XYZ*, no esté razonablemente establecido”. Donde el contador profesional expresa una conclusión diferente a una no calificada, el informe de aseguramiento debe contener una clara descripción de todas las razones: (ver también párrafos 51-53).

(k) **la fecha del informe de aseguramiento:** esto informa a los usuarios de que el contador profesional ha tenido en cuenta el efecto en la información de la temática definida y en el informe de aseguramiento, de acontecimientos que han ocurrido hasta esa fecha.

(l) **el nombre de la firma o del contador profesional en un lugar específico el cual ordinariamente es la ciudad donde el contador profesional tiene la oficina que tiene la responsabilidad por el contrato:** esto informa a los usuarios de la firma o el individuo que asumen la responsabilidad por el contrato.

50. El contador profesional puede extender el informe de aseguramiento para incluir otra información y otras explicaciones que no pretenden afectar la conclusión del contador profesional. Ejemplos de esto incluyen: detalles de las calificaciones y experiencia del contador profesional y otros involucrados con el contrato, revelación de los niveles de importancia, hallazgos

particulares relacionados con aspectos del contrato y recomendaciones. La inclusión de tal información depende de su importancia y de las necesidades de los usuarios. Información adicional debe estar claramente separada de la conclusión del contador profesional y redactada de una manera que no afecte esa conclusión.

Conclusiones con excepciones, conclusiones adversas y negación de conclusiones.

51. El contador profesional no debe expresar una conclusión sin excepción cuando existan las siguientes circunstancias y cuando a juicio del contador profesional, el efecto del asunto es o puede ser importante:

(a) hay una limitación en el alcance del trabajo del contador profesional, esto es: proveniente de circunstancias, o que la parte responsable o la parte contratante imponen una restricción, que impida, al contador profesional obtener la evidencia necesaria para reducir el riesgo del contrato de aseguramiento hasta un nivel apropiado. El contador profesional debe expresar una conclusión con excepción o una negación de conclusión;

(b) en aquellos casos donde:

- **La conclusión del contador profesional está expresada en términos de la afirmación de parte responsable y esa afirmación no está establecida razonablemente, en todos los aspectos importantes; o**
- **La conclusión del contador profesional está expresada directamente en términos de la temática definida y del criterio, y la información de la temática definida está declarada**

equivocadamente de manera importante,⁷ el contador profesional debe expresar una conclusión con excepción o adversa; o

(c) cuando se descubre, después que el contrato ha sido aceptado, que el criterio es inadecuado o que la temática definida no es apropiada para un contrato de aseguramiento. El contador profesional debe expresar:

- **una conclusión con excepción o una conclusión adversa cuando el criterio inadecuado o la temática definida inapropiada es probable que confunda a los usuarios; o**
- **una conclusión con excepción o una negación de conclusión en otros casos.**

52. El contador profesional debe expresar una conclusión con excepción cuando el efecto de un tema no es tan importante o persuasivo que requiere una conclusión adversa o una negación de conclusión. Una conclusión con excepción se expresa como “excepto por” los efectos del tema al cual está relacionada la excepción.

53. En aquellos casos donde la conclusión sin excepción del contador profesional esté expresada en términos de la afirmación de la parte responsable, y esa afirmación ha identificado y descrito adecuadamente que la información de la temática definitiva está declarada equivocadamente, el contador profesional:

⁷ En aquellos informes de contratos directos donde la conclusión del contador profesional presenta solo la información de la temática definida y concluye que la temática no cumple con el criterio en todos los aspectos importantes, por ejemplo: “En nuestra opinión, excepto por (...) el control interno es eficiente en todos los aspectos importantes, basado en el *criterio XYZ*”, también consideraría una conclusión con excepción (o adversa según corresponda).

- (a) expresa una conclusión con excepción o adversa redactada directamente en términos de temática definida y del criterio; o
- (b) si por los términos del contrato es específicamente requerido redactar la conclusión en términos de la afirmación de la parte responsable, expresa un conclusión sin excepción pero resalta el asunto refiriéndose específicamente al tema, en el informe de aseguramiento.

Otras responsabilidades del informe

54. El contador profesional debe considerar otras responsabilidades del informe, incluyendo lo apropiado de comunicar asuntos relevantes de interés para la dirección que surjan del contrato de aseguramiento con los encargados del gobierno.

55. En este ISAE, “Gobierno” describe el papel de las personas encargadas de la supervisión, control y dirección de una parte responsable. Las personas encargadas del gobierno normalmente son responsables por asegurar que la entidad alcance sus objetivos. En muchos países, han desarrollado como un punto de referencia para el establecimiento de principios de comportamiento del gobierno. Dichos principios a menudo se centran en las empresas cotizadas; sin embargo, también pueden servir para mejorar el gobierno en entidades de otras formas. No existe un único modelo de buena el Gobierno. Estructuras de gestión y prácticas varían de un país a otros objetivos y para informar a las partes interesadas. Si es la parte contratante es diferente de la parte responsable puede no ser apropiado para comunicarse directamente con la parte responsable o los encargado del Gobierno sobre la parte responsable.

56. En este ISAE, el “asuntos relevantes de interés del gobierno” son aquellas que surgen del contrato de aseguramiento y, en opinión del contador profesional, son importantes y relevantes para los encargados del gobierno. Los asuntos relevantes de interés del gobierno incluyen sólo los

asuntos que han llamado la atención del contador profesional al realizar el contrato de aseguramiento. Si los términos del contrato no lo requieren de manera específica, el contador profesional no necesita diseñar procedimientos con el propósito específico de identificar los asuntos de interés del gobierno.

Fecha de vigencia

57. Esta ISAE es efectiva para contratos de aseguramiento donde el informe de aseguramiento está fechado en o después del 1 de enero de 2005. La solicitud anterior es permisible.

Perspectivas del sector público

1. Este ISAE es aplicable a todos los contadores profesionales en el sector público que son independientes de la entidad para la cual realizan contratos de aseguramiento. Donde los contadores profesionales en el sector público no son independientes de la entidad para la cual realizan un contrato de aseguramiento, este ISAE debe aplicarse con especial referencia a las instrucciones de las notas al pie 2 y 4.

4.2 ANÁLISIS DE LA NORMA:

Objetivos de la norma:

Establecer los principios básicos y los procedimientos esenciales para proporcionar orientación a los contadores profesionales para realizar contratos de aseguramiento a trabajos distintos de auditorías o revisiones de información financiera histórica.

Contratos de aseguramiento:

Su objetivo es que a través de su uso, el contador profesional evalúe o mida un asunto principal que es responsabilidad de otra parte contra criterios adecuados identificados, y que exprese una conclusión, que proporcione al usuario un nivel de seguridad sobre dicho asunto.

Los contratos de aseguramiento realizados por un contador profesional están dirigidos a enriquecer la credibilidad de la información sobre un asunto.

Esta ISAE es aplicable a dos tipos de aseguramiento:

Aseguramiento Razonable:

Su objetivo es reducir el riesgo a un nivel aceptable bajo, dadas las circunstancias del contrato, el cual servirá de base para expresar una conclusión positiva por parte del contador profesional.

Aseguramiento Limitado:

Su objetivo es reducir el riesgo a un nivel aceptable, pero mayor que el del aseguramiento razonable, y servirá de base para expresar una conclusión de forma negativa.

Requisitos éticos:

El contador profesional debe cumplir con los requisitos del Código de Ética del IFAC.

Debe ser independiente.

El Código proporciona los principios para identificar las amenazas a la independencia, evaluar su importancia, y si éstas son significativas, se identifican y aplican salvaguardas para eliminarlas o reducirlas a niveles aceptables.

El profesional debe separar la independencia de la mente de la independencia en apariencia.

Control de calidad:

El contador debe implementar los procedimientos de control de calidad aplicables a los contratos de aseguramiento.

Bajo las ISQC's una empresa de contadores profesionales tiene la obligación de establecer un sistema de control de calidad diseñado para proveer a los contratos de aseguramiento, que tanto la empresa como su personal cumplen normas y regulaciones profesionales y registros legales.

Los elementos del control de calidad incluyen:

- dirección de las responsabilidades en los contratos
- requisitos éticos
- aceptación y mantenimiento de relaciones con los clientes y contratos específicos
- asignación de equipos del contrato
- realización de contratos, y
- supervisión

Aceptación del contrato:

El contador profesional aceptará un contrato de aseguramiento, sólo sí:

- El asunto principal no es responsabilidad de los usuarios o del mismo contador:

Reconocer la parte responsable proporciona evidencia que existe una relación apropiada y establece las bases para un entendimiento común de la responsabilidad de cada parte. La mejor forma de documentar el acuerdo entre las partes, es por escrito.

Cuando tal acuerdo o entendimiento en forma escrita no se puede obtener, el profesional debe considerar si es apropiado aceptar el contrato cuando la responsabilidad la establece una Ley o un contrato indicador de responsabilidad, o si es para descubrir tales circunstancias en el informe.

- Sobre la base de un conocimiento preliminar de las circunstancias del contrato, no llega a la atención del contador para indicar que los requisitos del Código o de las ISAE's no van a ser satisfechos:

El contador no aceptará el contrato a menos que éste exhiba todas las características que se requieren.

También si la parte contratante no es la parte responsable, debe considerar su efecto sobre el acceso a registros, documentación y otra información que requiera.

- Si está satisfecho de que las personas que realizan la contratación colectiva poseen las competencias profesionales necesarias. Algunos asuntos requieren conocimientos especializados que van más allá del que posee el contador.

Acuerdo de las condiciones del contrato:

El contador debe considerar los términos de la contratación con la parte contratante. Los términos convenidos se registran en una carta de contrato u otra forma adecuada. Esta carta variará de acuerdo si la parte contratante no es la responsable. Un mandato legal puede satisfacer este requisito.

Si al contador se le solicita antes de culminar su trabajo que realice un cambio en el contrato, bien sea de un tipo a otro, debe considerar si es apropiado o conveniente hacerlo; y si llega producirse, el contador debe dejar de lado las evidencias obtenidas antes del cambio.

Planificación en la realización del contrato:

El contador debe planificar el contrato para que se realice eficazmente. Planificar consiste en una estrategia general que incumbe el alcance, énfasis, tiempo y realización del contrato, y en un plan detallado que involucre la naturaleza, tiempo y alcance de los procedimientos de obtención de evidencias a realizarse, además de las razones de su selección.

Una planificación adecuada ayuda:

- atender las partes importantes del contrato
- identificar posibles problemas importantes del contrato
- organización para que se realice ordenada y eficazmente
- al contador: a asignar el trabajo al equipo del contrato
- facilita su dirección, supervisión y revisión de su trabajo

- cuando procede, a la coordinación del trabajo de otros profesionales o expertos.

El contador debe poseer una actitud escéptica y reconocer que la información del asunto principal no sea la correcta o verdadera; debe evaluar críticamente la validez de las evidencias obtenidas, y estar alerta ante contradicciones de la parte responsable.

La comprensión del asunto principal y las circunstancias del contrato deben ser suficientes para identificar y evaluar los riesgos de una información falsa y para diseñar y aplicar más procedimientos de obtención de evidencias. Debe utilizar su juicio profesional en el alcance de tal comprensión.

Evaluación de la conveniencia de la temática definida:

El contador debe evaluar la conveniencia del asunto principal, si es el adecuado, aceptará el contrato; sin embargo, si concluye que no lo es, puede expresar una conclusión calificada o adversa, una conclusión de renuncia o considerar retirarse del contrato.

Evaluación de la idoneidad de los criterios:

El contador debe evaluar la idoneidad de los criterios para evaluar o medir el asunto principal. Si son apropiados, acepta el contrato; si por el

contrario, concluye que no lo son, expresa una conclusión calificada o adversa, una conclusión renuncia o considera retirarse del contrato.

Los criterios pueden ser apropiados cuando son importantes para las necesidades de los usuarios, los cuales pueden convenir en otros para sus propósitos específicos, los criterios se desarrollan específicamente de manera individual, y el contador debe evaluar si la situación resulta en un informe que pueda confundir a los usuarios.

En ausencia de un reconocimiento, el contador debe considerar como se ve afectada la evaluación de la idoneidad de los criterios identificados y la información de ellos en el informe de aseguramiento.

Materialidad y control de riesgos del contrato:

El contador profesional debe considerar la materialidad y el riesgo del contrato de aseguramiento cuando la planifique y lleve a cabo.

Considera la materialidad cuando determina la naturaleza, tiempo y extensión de los procedimientos de obtención de evidencia y al evaluar si la información del asunto principal está libre de falsedades. Requiere que el contador comprenda u evalúe que factores podrían influir en las decisiones de los usuarios.

El contador debe reducir los niveles de riesgo hasta un nivel aceptablemente bajo para obtener un aseguramiento razonable y como base para expresar una conclusión de forma positiva. Es más alto el nivel de riesgo para un contrato de aseguramiento limitado debido a su naturaleza,

tiempo o el grado de procedimientos para la obtención de evidencias; como la base para expresar una conclusión de forma negativa.

Las circunstancias del contrato pueden afectar el nivel de riesgo inherente, riesgo de control o el riesgo de detección, lo cual debe ser considerado por el contador.

Uso del trabajo de un experto:

Cuando la labor de un experto es utilizada en la recolección y evaluación de evidencias, el contador y el experto deberán sobre una base combinada, poseer calificaciones y conocimientos adecuados sobre el asunto principal y los criterios para que el contador determine lo suficiente y apropiado de la evidencia obtenida.

El asunto principal y los criterios relacionados de algunos contratos de aseguramiento requieren conocimientos especializados y habilidades en la recolección y evaluación de evidencias; en estas circunstancias el contador decide si utilizar el trabajo de expertos que poseen los conocimientos necesarios.

Obtención de evidencias:

El contador debe obtener suficientes y adecuadas evidencias en las cuales basar su conclusión. Tanto la relevancia como la fiabilidad deben tomarse en consideración al momento de obtener evidencias. El contador considera la relación entre el costo de obtención de evidencias y la utilidad

de la información obtenida; esto no debe afectar el procedimiento de recolección de evidencias, ni es una base válida para omitir alguno.

El contador considera la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia, por ejemplo: fotocopias, facsímiles, filmaciones o cualquier otro documento electrónico.

En un aseguramiento razonable como en un aseguramiento limitado se requiere la aplicación de habilidades y técnicas de aseguramiento y la recolección de suficientes evidencias apropiadas como parte de un proceso iterativo, sistemático de contrato que incluye la obtención de una comprensión del asunto principal y otras circunstancias del contrato.

En un contrato de aseguramiento limitado, la naturaleza, el tiempo y el alcance de los procedimientos para reunir evidencias suficientes y adecuadas son limitadas en relación a un contrato de aseguramiento razonable.

Representaciones de la parte responsable:

El contador debe obtener representaciones de la parte responsable, según proceda. Las confirmaciones por escrito de representaciones orales reducen las posibilidades de malentendidos entre el contador y la parte responsable.

Las representaciones de la parte responsable no pueden reemplazar otras evidencias que el contador espera que estén disponibles.

El contador solicita de la parte responsable representaciones por escrito en las cuales se midan o evalúen los criterios, y si se ponen a disposición de los usuarios; sin embargo, durante el contrato, la parte responsable puede hacer representaciones para el contador sin que se las hayan solicitado o en respuesta a consultas específicas.

Eventos subsecuentes:

El contador debe considerar el efecto sobre la información del asunto principal y sobre el informe de aseguramiento de los eventos posteriores a la fecha de su informe. La extensión de la consideración de los eventos posteriores dependen del potencial de que tales eventos afecten la información del asunto principal y la conclusión a que llegó el contador. Sin embargo, en algunos contratos las consideraciones de estos eventos no son pertinentes debido a la naturaleza del asunto.

Documentación:

El contador debe documentar los asuntos que son significativos para proporcionar las evidencias que apoyen el informe de aseguramiento y proporcionar evidencia de que el contrato se realizó de acuerdo con esta norma.

La documentación incluye un registro del razonamiento del contador de todos los asuntos importantes que requieren el ejercicio de su juicio y las conclusiones relacionadas. La existencia de asuntos difíciles de principios o juicios formará parte de la documentación para incluirlos como hechos pertinentes conocidos por el contador al momento de llegar a la conclusión.

No es necesario ni práctico documentar cada asunto que el contador considere.

Preparación del informe de aseguramiento:

El contador debe concluir si son suficientes y apropiadas las evidencias obtenidas para apoyar la conclusión expresada en el informe de aseguramiento.

En desarrollo de la conclusión, considera todas las evidencias obtenidas, corroboren o contradigan la información del asunto principal.

El informe debe ser escrito y debe contener una clara expresión de la conclusión del contador sobre la información del asunto principal. Otras formas pueden causar mal interpretaciones.

La norma no requiere un formato estándar para el informe de aseguramiento, el contador elige un estilo de forma corto o forma larga. Los de forma corta solo incluyen los elementos básicos. Los de forma larga, a menudo describen en detalle los términos del contrato, criterios utilizados, conclusiones relativas a aspectos determinados del contrato, recomendaciones y elementos básicos. Los resultados y conclusiones están claramente separados de la conclusión del contador.

Contenido del informe de aseguramiento:

El informe de aseguramiento debe incluir los siguientes elementos básicos:

- a) Un título

- b) Un destinatario
- c) Identificación y descripción del contrato, asunto principal, período de tiempo cubierto.
- d) Una declaración para identificar la parte responsable y describir la responsabilidad del contador cuando el informe es para un propósito específico: identificación de la parte a la cual está restringido y para que propósito fue preparado.
- e) Identificación de la norma bajo la cual fue preparado.
- f) Identificación de los criterios.
- g) Conclusión expresada en la forma apropiada para un aseguramiento razonable o para un aseguramiento limitado.
- h) Fecha del informe.
- i) Nombre de la empresa del contador y su ubicación específica.

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 CONCLUSIONES

Basado en el estudio y análisis relacionado a las Normas Internacionales de Auditoría y las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento ISAE 3000 (revisada), se puede concluir lo siguiente:

La Auditoría es un examen crítico pero no mecánico, que no implica la preexistencia de fallas en la entidad auditada y que persigue un fin esencial, evaluar y mejorar la eficacia y eficiencia de una sección o de un organismo sea dependiente del estado o ente del sector público o forme parte de la actividad privada. De lo anterior se puede deducir que su objetivo es el control de las funciones, el análisis de la eficiencia de los sistemas administrativos, contables y financieros, la verificación de la eficaz gestión de los recursos materiales y humanos de la organización o institución.

Lo complejo de las actividades mercantiles actualmente, han ocasionado que se pase de la aplicación de procedimientos de auditoría basados en las normas de auditoría generalmente aceptadas (NAGA's) como requisitos de calidad por los que debían regirse los contadores públicos, a la adopción de normas de auditoría de carácter internacional que tienen como fin el desarrollo sostenido de la profesión contable, poniendo a su disposición elementos técnicos uniformes y necesarios para brindar servicios de alta calidad para el interés público.

De esta actividad se han encargado las instituciones que rigen los destinos de la profesión contable, las cuales motivadas por la globalización, procedieron a revisar las normas de auditorías vigentes y de uso continuo para ese momento. Fue para el año 2003 que tales instituciones y organismos encargados resolvieron adoptar las Normas Internacionales de Auditoría (NIA's), para su aplicación en períodos que iniciaran en el año 2005.

El IAASB, ente responsable de la emisión de las NIA's, además ha emitido estándares internacionales para trabajos de aseguramiento (ISAE's), para control de calidad (ISQC's), para servicios relacionados (ISRS's) y las declaraciones (IAPS's) con el propósito de ayudar a mejorar el grado de uniformidad de las prácticas de auditorías y servicios relacionados de todo el mundo.

Así como el campo de la contabilidad asumió la adopción de Normas Internacionales de Contabilidad para el tratamiento, elaboración y presentación de la información contable, brindarle al contador público las posibilidades de realizar un trabajo apegado a estándares internacionales, de forma transparente, pertinente y que permite la comparabilidad de la información de un período a otro, y de esa manera mejorar la ejecución de la labor contable; el campo de la auditoría también asume ese proceso, se ha visto en la necesidad de adecuarse a los tiempos actuales debido al crecimiento de las empresas, las cuales a medida que se van expandiendo y ampliando sus actividades comerciales, van demandando mecanismos de control que garanticen el correcto funcionamiento de sus operaciones.

Esta garantía es ofrecida por la auditoría a través de las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento, las cuales pretenden

proporcionar confianza y credibilidad a los usuarios del trabajo realizado por los auditores acerca de sus operaciones, que dentro de una entidad son muy numerosas y darles una cobertura lo más amplia posible.

Para el logro de tal actividad, los auditores hacen uso de los Contratos de Aseguramiento, Servicios de Aseguramiento o Seguridad con la finalidad de proporcionar a quienes contratan sus servicios un nivel alto o moderado de confiabilidad en la información que manejan y la misma pueda ser tomada como base para futuras decisiones. Es precisamente esa confianza transmitida por los auditores a través de la ejecución de sus auditorías, las cuales deben ser realizadas con un alto nivel de profesionalismo y apegada a valores éticos, la que va a contribuir a ayudar al tomador de decisiones y al usuario en general, a tomar las mejores decisiones económicas y a apreciar más la situación de la entidad.

Pero los contratos o servicios de aseguramiento no se restringen solamente al nivel financiero, dadas las necesidades de una mayor cobertura, abarcan más de un ámbito dentro de una organización, pudiendo incluir tanto información financiera como no financiera, dado que su objetivo es el mejoramiento de la información, sea de cualquier tipo. Tal es el caso de la auditoría integral, la cual persigue brindar al igual que los servicios, a través de una evaluación global, información no solo financiera, sino además, de cumplimiento de leyes y regulaciones, manejo de control interno y gestión administrativa para el logro de metas y objetivos de la empresa; esta auditoría, tanto por su finalidad como por alcance, puede considerarse como un servicio de aseguramiento.

Hacia este objetivo está encaminada la auditoría hoy en día: está dispuesta a brindar la mayor credibilidad a diversas actividades abarcadas en

los servicios de auditoría, y no quedarse solamente en llevar a cabo auditoría financiera dentro de una organización, brindar servicios de mejor calidad, brindar mayor confianza en la labor que desempeñan los auditores, que debido a la proliferación de actividades poco éticas la han debilitado y puesto en tela de juicio. Es por esta y otras razones, se crearon las Normas Internacionales de Auditoría para defender y poner en alto el ejercicio de la auditoría en todo el mundo.

5.2 RECOMENDACIONES

Gracias al conocimiento adquirido producto de la investigación realizada y una vez analizada la información en referente a la norma en estudio, se proponen las siguientes recomendaciones:

A la Universidad de Oriente, núcleo Anzoátegui como sede donde se realizó esta investigación, y demás universidades del país, modificar los pensum de estudio y contenidos programáticos a las Normas Internacionales de Auditoría vigentes, previa capacitación de docentes y facilitadores. Dotación de las salas de biblioteca de abundantes y variados textos especializados y actualizados en la materia.

Al Colegio de Contadores del Estado Anzoátegui como institución que agremia los profesionales de la contabilidad, fomentar la capacitación y actualización de profesionales en cuanto a NIA's se refiere para que puedan brindar servicios de asesoría y apoyo a estudiantes y personas interesadas en su conocimiento, no solo en su sede, sino además, en los recintos universitarios a través de charlas o foros dirigidos por expertos en el asunto

como medida para determinar directamente la aceptación y conocimiento por parte de estudiantes y profesores relacionados con la cátedra.

A los estudiantes de pregrado de la Universidad de Oriente, núcleo Anzoátegui, una vez obtenido el título y ya como profesional, ahondar aún más en el conocimiento, estudio y análisis de las normas. Mantenerse actualizado en todo lo relacionados a estándares internacionales, debido a que las mismas se van modificando de acuerdo a las necesidades y circunstancias. Necesita la adquisición de conocimiento considerable antes de llegar a ejercer la profesión como auditor, lo ideal sería que no fuese solamente en el área contable, sino además, especializarse en más de un campo sin dejar de lado los requerimientos de carácter ético que debe poseer todo profesional.

BIBLIOGRAFÍA

Referencias bibliográficas:

- Blanco Luna, Yanel y Navas Bolívar, Reinaldo: Las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento en el ejercicio de la Contaduría Pública en Venezuela. 2006. CEF Ediciones. Venezuela.
- Mantilla B. Samuel, Alberto: Auditoría 2005. Eco-Ediciones. Bogotá. 2003.

Referencias electrónicas:

- es.ifac.org
- www.actualicese.com
- www.audidores.org.bo
- www.elregistroycontrol.com.ar
- www.elrincondelvago.com
- www.nicniif.org
- www.wikilearning.com

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSOS

TÍTULO	Análisis y Síntesis de los Cursos Especiales de Grado
SUBTÍTULO	Análisis de la Norma Internacional de Auditoría y Aseguramiento ISAE 3000 (Revisada): Contratos de Aseguramiento distintos de Auditorías y Revisiones de Información Financiera Histórica (Antigua NIA 100)

AUTOR (ES):

APELLIDOS Y NOMBRES	CÓDIGO CULAC / E MAIL
Fuentes S., Ana J.	CVLAC: 8.345.804 EMAIL:afuentes114@hotmail.com
Liss G, Rosa del C.	CVLAC: 6.994.178 E MAIL: rosalg68@hotmail.com
	CVLAC: E-MAIL:
	CVLAC: E-MAIL:

PALABRAS O FRASES CLAVES:

Adopción

Normas Internacional

Aplicación

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSOS

ÁREA	SUB ÁREA
Ciencias Administrativas	Contaduría Pública

RESUMEN (ABSTRACTO):

El trabajo investigativo referido a la Norma Internacional de Auditoría y Aseguramiento ISAE 3000 (Revisada): Contratos de Aseguramiento distintos de Auditorías y Revisiones de información financiera histórica (antigua NIA 100), es de tipo explicativo y diseño meramente documental, por lo que la información obtenida es de segunda mano. La norma objeto de esta tesis representa un asunto novedoso y de mucha importancia, al igual que el resto de las otras normas. Los cambios propios de la globalización que vienen produciéndose, ocasionan, además, cambios a escala menor o más específicos. Las Normas Internacionales de Auditoría, nacen como un cuerpo de normativas que buscan a través de su aplicación, la realización de trabajos más homogéneos y uniformes a nivel mundial. Es ese el fin principal de esta investigación, proporcionar conocimiento de esta norma, dotar al futuro contador de las herramientas necesarias y se desenvuelva de una manera profesional en cualquier país del mundo.

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSOS

CONTRIBUIDORES:

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

FECHA DE DISCUSIÓN Y APROBACIÓN:

2009 AÑO	04 MES	03 DÍA
-------------	-----------	-----------

LENGUAJE. SPA

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSOS:

ARCHIVO (S):

NOMBRE DE ARCHIVO	TIPO MIME
TESIS. Análisis y Síntesis de los cursos Especiales de Grado.doc	Application/msword

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

ALCANCE

ESPACIAL: Análisis de las NIA's **(OBLIGATORIO)**

TEMPORAL: 6 meses **(OBLIGATORIO)**

TÍTULO O GRADO ASOCIADO CON EL TRABAJO:

Licenciado en Contaduría Pública _____

NIVEL ASOCIADO CON EL TRABAJO:

Pregrado _____

ÁREA DE ESTUDIO:

Departamento de Contaduría Pública _____

INSTITUCION:

Universidad de Oriente – Núcleo de Anzoátegui _____

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

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

Fuentes, Ana
C.I: 8.345.804
AUTOR

AUTOR

Liss, Rosa
C.I: 6.994.178
AUTOR

Iris González
C.I: 10.830.599
TUTOR

TUTOR

JURADO

**POR LA SUB-COMISIÓN DE LOS
CURSOS ESPECIALES DE GRADO**

PROF. Daysi Rodríguez