

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:

Ana Criseida Salazar Ruiz

Elizabeth Vanessa Rodríguez Herrera

Trabajo de grado presentado ante la universidad de oriente como requisito
parcial para optar al título de:

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

BARCELONA; MARZO DE 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 Y DESCRIPCIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD SOBRE INVENTARIOS (NIC 2) Y ARRENDAMIENTOS (NIC 17)
- ANÁLISIS DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA RELACIONADOS CON LOS TÉRMINOS DEL CONTRATO DE AUDITORIA (NIA 210) Y EL CONTROL DE CALIDAD PARA UNA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS (NIA 220).

RESOLUCIÓN

De acuerdo al artículo 17 del reglamento de trabajo de grado:

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



DEDICATORIA

A Dios Todopoderoso, por una bendición más y por dotarme de este espíritu emprendedor, que me permite disipar mis temores y convertir mis limitaciones en facultades, a la hora de concretar mis metas fundamentales.

A mi madre Elizabeth Herrera González, motivo primordial de mis esfuerzos y en quien se materializa el triunfo de todas mis luchas. Porque mis sacrificios por el logro de esta nueva meta, coronada con la culminación de esta carrera profesional, han sido sus sacrificios. Esta conquista, se la dedico y ofrezco como ejemplo de que con tenacidad, firme determinación y capacidad para sortear las dificultades, se labran los triunfos y se materializan los sueños.

A mi respetada y amada Universidad de Oriente..... ¡La casa más alta!

A mis amigos, que son la familia elegida que me privilegian con la gloria de su afecto y amistad. Por ser ustedes, quienes en momentos de incertidumbre o de dificultad, con su palabra de aliento se convierten en la luz que ilumina el camino.

A mi padre Miguel Ángel Rodríguez, a mis hermanos, tíos: María Cristina, Adriana, Carlos Eduardo, Libardo, Vicente, Marta Patricia, Paola y Baudilio; y a mis primos; por ser ustedes fuente de inspiración para el logro de mis metas fundamentales.

Elizabeth Rodríguez...

DEDICATORIA

Mi trabajo de áreas la dedico con todo mi amor y cariño:

A Dios y a la Virgen del Valle por el hermoso regalo de la vida, por otorgarme la sabiduría y la salud para alcanzar esta meta.

A Papa Ramón, Mama Ana y mi abuelo Marco, por convertirse en mis ángeles, que desde el cielo cuidan cada paso que doy. Gracias por ser mis guías.

A mis Padres Orlando y Criseida, por darme la vida y regalarme un futuro, son mi ejemplo de admiración porque supieron criarnos con los más bonitos valores de la vida. Los Amo

A mis Hermanas Gabriela y Adriana, por ser mi ejemplo a seguir, porque cuando necesito una lección, sus fuerzas y amor me han dirigido por la vida y me han dado las alas que necesitaba para volar. Las quiero

A mi Hermano Orlando, por ser mi protector, mi consejero y mi aliado, porque cuando he necesitado de ti siempre haz estado apoyándome .Te quierooo

Y al resto de mi familia tíos, tías, primos y primas, por su apoyo ante las adversidades, por demostrar que en la unión esta la fuerza.

Ana Criseida Salazar Ruiz...

AGRADECIMIENTO

A mis tutores académicos, profesora Iris González, profesor Manuel Ramos y Juan Martínez, por su colaboración y apoyo incondicional.

A todos mis profesores, por la enriquecedora experiencia de haberlos tenido, como la semilla fértil que germinó en el cúmulo de nuevos conocimientos que me permitirán crecer en lo personal y profesional.

A la Universidad de Oriente, por ser más que constructora de sueños, constructora de realidades y fuente inagotable de oportunidades; al permitirme en el núcleo de Anzoátegui: a nivel de pre-grado, el logro del título en Lcda. En Contaduría Pública.

A todos los que han sido mis compañeros de estudios, porque las circunstancias me permitieron disfrutar con cada uno de ellos, la exquisita experiencia de convertirnos en los ESTUDIANTES que en cada oportunidad, más que individualidades fuimos todos un solo equipo, tras el logro de un objetivo en común.

A mi madre Elizabeth Herrera, por el apoyo que me dio a la hora de la elaboración de este trabajo de grado, que hoy presento como una realidad convertida en.... ¡La tesis!

Elizabeth Rodríguez...

AGRADECIMIENTO

Quiero en esta oportunidad agradecer en primer lugar al **Dios todo poderoso y a la Virgen del Valle** que me han conservado con vida, con salud, que me dieron inteligencia, y me han guiado y cuidado hasta hoy, por fortalecer mi corazón e iluminar mi mente y por poner en mi camino a las personas que han sido mi compañía durante todo el periodo de estudio y en el camino de la vida.

Gracias **A Mis Padres Orlando y Criseida** porque siempre me han sabido guiar por el camino del bien, por su apoyo incondicional, por esa forma de sobreprotegerme que aunque muchas veces no entiendo, se que solo lo hacen por mi bien, por enseñarme que la vida tiene mil y un razones para ser feliz, sobretodo porque cuento con los mejores padres del mundo. Sin ustedes este logro jamás habría sido posible, me dieron el incentivo necesario para seguir adelante, me mostraron que cuando una puerta se cierra otra se te abre, me enseñaron que debemos luchar contra viento y marea para alcanzar nuestras metas. Los adoro

Gracias **A Mi Abuela Celina** porque me enseñaste a ser una mujer luchadora, con carácter, sin miedo de enfrentarse al mundo, guerrera ante las injusticias y con muchas fuerzas para soportar los vaivenes de la vida. Pero sobretodo por ser tú, una mujer humilde y sencilla haz sido un gran ejemplo a seguir. Te quiero.

A Mis Hermanas Gabriela y Adriana les agradezco su apoyo y comprensión, por su paciencia que a pesar de nuestras diferencias como hermanas siempre he contado con ustedes.

A mi Hermano Orlando, gracias por acompañarme en este recorrido y por compartir conmigo cada momento de la vida. Te quiero

Agradecer hoy y siempre a mi **FAMILIA** (tías/os y primas/os) por preocuparse por mi bienestar, por su cariño y por su apoyo en todas las fases de mi vida y ahora en la nueva que empieza.

Muchas gracias a la **Familia Melo Laurens (Sr. Oscar, Sra Xiomara, Oscanys, Oscarlina, Noris y a los bebés de la casa Paola Valentina y Ricard)** por estar presente y compartir conmigo, por siempre abrirme las puertas de su casa y hacerme sentir un miembro más de la familia, gracias por regalarme hermosos momentos a su lado, por permitirme ser parte de sus alegrías y tristezas, ustedes son una parte importante en mi vidas. Comprobé que Dios siempre nos pone en nuestro camino personas maravillosas. Gracias los quiero muchísimo.

Agradezco infinitamente **A Mis Amigas** Raiza, Marielvi, Iriana, Karina, Rebeca, Oscanys porque más que amigas poco a poco se han convertido en mis hermanas, gracias por ese día en que me permitieron ser parte de sus vidas, por sus consejos y apoyo incondicional. Por regalarme el placer de compartir tantos momentos hermosos que hemos vivido, y espero que esta amistad vaya más allá del tiempo y distancia, son las personas por las cuales hoy por hoy puedo afirmar que la amistad existe.

Gracias **A Mis Amigos** Luis, Giovanni y Carlos por siempre cuidarme y aconsejarme en todo momento, (aunque muchas veces no les hago caso), por estar siempre conmigo en cada paso que doy, por su apoyo en cada instante. Por ser como son, por convertirse en mis amigos y aliados. Los adorooooo

A mis tutores académicos, profesora Iris González, profesor Manuel Ramos y Juan Martínez, por su ayuda en este proceso, por permitirme alcanzar esta meta tan anhelada.

Y por último pero no menos importante darles las gracias **A Mis Amigos:** Verónica, Raíza, Manuel, Sra. Carmen, por brindarme su amistad, apoyo y cariño en los momentos que me hacía falta, gracias por escucharme y aconsejarme, muchísimas gracias por tomarme en cuenta y dejarme compartir con ustedes momentos importantes de sus vidas así como también ustedes han compartido conmigo mis momentos de gran importancia; mucha gente entra en nuestras vidas a lo largo de los años, pero solo los verdaderos amigos dejan huellas en el corazón y todos ustedes han dejado una en el mío.

Ana Salazar...

INTRODUCCIÓN

Los estudiantes de la Escuela de Ciencias Administrativas cursantes del décimo y último semestre de las carreras de Contaduría Pública y Administración de Empresas en la Universidad de Oriente, cuentan con los cursos especiales de grado, una opción para la obtención del título de Licenciado, es por ello que la mencionada escuela, cuenta con una comisión de grado, conformada por una dirección y personal capacitado, que se encarga de proporcionar toda la información necesaria y oportuna a los estudiantes que cursan su último semestre, mediante un asesoramiento continuo y especializado de cada uno de los temas; en tal sentido, dicha comisión exige la realización y presentación de este ejemplar, que consta de II partes, el cual está formado por los aspectos más relevantes de las tres materias que conforman los cursos especiales de grado.

I Parte: Análisis y Descripción de las Normas Internacionales de Contabilidad sobre Inventarios (NIC 2) y Arrendamientos (NIC 17)

Cátedra: Normas Internacionales de Contabilidad

Dirigido: Lic. Manuel Ramos y Lic. Juan Martínez

II Parte: Análisis de las Normas Internacionales de Auditoría relacionados con los Términos del Contrato de Auditoría (NIA 210) y el Control de Calidad de una Auditoría de Estados Financieros (NIA 220)

Cátedra: Normas Internacionales de Auditoría

Dirigido: Prof. Iris González

OBJETIVOS

Objetivo General:

- Dar fiel cumplimiento con los requisitos exigidos por la Universidad de Oriente, en sus Reglamentos y Estatutos, para Optar al Título de licenciado en Contaduría Pública.

Objetivo Específicos:

- Estudiar el Proceso de Adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad sobre los Inventarios (NIC 2) y Arrendamientos (NIC 17).
- Análisis de las Normas Internacionales de Auditoría relacionados con los Términos del Contrato de Auditoría (NIA 210) y el Control de Calidad de una Auditoría de Estados Financieros (NIA 220).
- Facilitar una herramienta bibliografía a los estudiantes de la Escuela de Ciencias Administrativas y a futuras generaciones, como guía para la elaboración de su investigación.

IMPORTANCIA

Los cursos especiales de grado son de gran importancia, esta radica y se fundamenta en la preparación integral de los estudiantes y cuya finalidad es la de permitir que el estudiante pueda manejar cualquier situación real que se le presente en su vida profesional, mediante la implementación de la investigación de campo, la cual permite el estudio en el lugar donde ocurren los hechos, permitiendo el análisis de la problemática existente y concerniente al ámbito profesional, en pocas palabras, que el estudiante mediante la aprobación de los mencionados cursos demuestre la capacidad y el conocimiento adquirido durante su formación académica en la universidad.

Estos Cursos Especiales de Grado, también representa para los estudiantes de la Universidad de Oriente, el medio más rápido para obtener el título universitario.

PRESENTACIÓN

Cumpliendo con las exigencias de la Universidad de Oriente, presentamos el siguiente trabajo de Grado, como requisito necesario para optar al título de Licenciado en Contaduría Pública.

Se elaboraron dos informes que fueron revisados y aprobados por los asesores de las áreas especiales de grado.

ÍNDICE GENERAL

RESOLUCIÓN	III
DEDICATORIA	IV
DEDICATORIA	V
AGRADECIMIENTO	VI
AGRADECIMIENTO	VII
INTRODUCCIÓN	X
OBJETIVOS	XI
OBJETIVO GENERAL:	XI
OBJETIVO ESPECÍFICOS:	XI
IMPORTANCIA	XII
PRESENTACIÓN	XIII
ÍNDICE GENERAL	XIV
PARTE I: ANÁLISIS Y DESCRIPCIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD SOBRE INVENTARIOS (NIC 2) Y ARRENDAMIENTOS (NIC 17)	XX
RESUMEN	XXII
INTRODUCCIÓN	XXIII
CAPITULO I	25
EL PROBLEMA	25
1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	25
1.2 INTERROGANTES	26
1.3 JUSTIFICACIÓN E IMPORTANCIA DEL ESTUDIO.....	27
1.4 OBJETIVOS	28
1.4.1 <i>General</i>	28
1.4.2 <i>Específicos</i>	28
1.5 LIMITACIONES DE LA INVESTIGACIÓN	28
CAPITULO II	30

MARCO TEÓRICO	30
2.1 ANTECEDENTES.....	30
2.2 RESEÑA HISTÓRICA.....	32
2.3 BASES TEÓRICAS.....	36
2.3.1 Inventarios.....	36
2.3.2 Valor Neto Realizable.....	36
2.3.3 Valor Razonable	36
2.3.4 Arrendamiento o alquiler	37
2.3.5 Arrendamiento Financiero	37
2.3.6 Arrendamiento no Cancelable.....	37
2.3.7 Arrendamiento Operativo.....	37
2.3.8 Costos directos iniciales.....	37
2.3.9 Cuotas contingentes del arrendamiento	38
2.3.10 Inicio de los términos del arrendamiento	38
2.3.11 Inicio del arrendamiento	38
2.3.12 Inversión bruta en el arrendamiento:.....	38
2.3.13 Inversión neta en el arrendamiento:.....	39
2.3.14 Pagos mínimos por el arrendamiento.....	39
2.3.15 Plazo del arrendamiento:	40
2.3.16 Tasa de interés implícita en el arrendamiento	40
2.3.17 Tasa de interés incremental del endeudamiento del arrendatario	40
2.3.18 Valor residual garantizado.....	40
2.3.19 Valor residual no garantizado.....	41
2.3.20 Vida económica	41
2.3.21 Vida útil.....	41
2.4 VOCABULARIO	41
CAPITULO III.....	43
MARCO METODOLÓGICO	43
3.1 MODELO DE LA INVESTIGACIÓN.....	43
3.2 DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN	43
3.2.1 Diseño de Investigación – acción.....	44
3.3 TIPO DE INVESTIGACIÓN.....	44
3.4 PROCEDIMIENTO DE RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN.....	45

CAPITULO IV	46
DESARROLLO NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 2. INVENTARIOS	46
4.1 ANTECEDENTES.....	46
4.2 CAMBIOS EN LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 2. INVENTARIOS (REVISADA EN 19933).....	47
4.3 NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 2. INVENTARIOS (REVISADA EN 19933)51	
4.4 ANÁLISIS Y RESUMEN DE LA NORMA	65
4.5 CASOS PRÁCTICOS	73
CAPITULO V.	79
DESARROLLO NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 17 ARRENDAMIENTOS	79
5.1 ANTECEDENTES.....	79
5.2 CAMBIOS EN LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 17. ARRENDAMIENTOS. (REVISADA EN 1997).....	79
5.3 NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 17. ARRENDAMIENTOS. (REVISADA EN 2003)	83
5.4 ANÁLISIS Y RESUMEN DE LA NORMA	110
5.5 CASOS PRÁCTICOS.....	125
CAPITULO VI	131
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	131
6.1 CONCLUSIONES	131
6.2 RECOMENDACIONES.....	132
BIBLIOGRAFÍAS	133
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	133
REFERENCIAS ELECTRÓNICAS.....	135
METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO	136
PARTE II: ANÁLISIS Y DESCRIPCIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA RELACIONADOS A LOS TÉRMINOS DEL CONTRATO DE	

AUDITORIA (NIA 210) Y EL CONTROL DE CALIDAD DE UNA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS (NIA 220)	141
RESUMEN	143
INTRODUCCIÓN	144
CAPITULO I	146
EL PROBLEMA	146
1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	146
1.2 INTERROGANTES	148
1.3 JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN.....	148
1.4 OBJETIVOS	150
1.4.1 General:.....	150
1.4.2 Específicos:	150
1.5 LIMITACIONES DE LA INVESTIGACIÓN	151
CAPITULO II	152
MARCO TEÓRICO	152
2.1 ANTECEDENTES.....	152
2.2 RESEÑA HISTÓRICA.....	153
2.3 BASES TEÓRICAS.....	155
2.3.1 Auditor.....	155
2.3.2 Auditoria y su Evolución	155
2.3.3 Clasificación de la Auditoria desde el punto de vista de la Contaduría Pública... 156	
2.3.4 Auditoria Integral.....	157
2.3.5 Comparación entre la Auditoria de Edos. Financieros y la Auditoria Integral..... 159	
2.3.6 Servicios de Aseguramiento.....	160
2.3.7 Estándares Internacionales de Auditoria	161
2.3.8 DNA (Declaración sobre Normas y Procedimientos de Auditoría - Venezuela).... 170	
2.3.9 Norma de Auditoria Generalmente Aceptadas (NAGAS).....	174
2.3.10 Planeación de la Auditoria y etapas para su desarrollo	180
2.3.11 Pronunciamientos normativos relativos a la planeación de la Auditoria	181
2.3.12 Primera entrevista con el cliente.....	181
2.3.13 Principios generales de la Auditoria Integral.....	182

2.3.14 Técnicas y Procedimientos de Auditoria	184
CAPITULO III.....	185
MARCO METODOLÓGICO	185
3.1 MODELO DE LA INVESTIGACIÓN.....	185
3.2 DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN.....	186
3.2.1 Diseño de Investigación – acción.....	186
3.3 TIPO DE INVESTIGACIÓN.....	186
3.4 PROCEDIMIENTO DE RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN.....	187
CAPITULO IV. ANÁLISIS DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA	188
4.1 NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA N° 210 TÉRMINOS DE LOS CONTRATOS DE AUDITORIA.	188
4.1.2 Análisis y Resumen de la Norma	194
4.1.3 Caso Práctico. Carta Compromiso.	197
4.2 NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA N° 220 CONTROL DE CALIDAD DE UNA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS.....	200
4.2.1 Análisis y Resumen de la Norma	224
4.2.2 Comparación con la normativa local DNA 12.- Control de calidad en el Ejercicio Profesional	232
4.2.3 Caso Práctico. Ejemplo de Fondo de Juicio Profesional.....	235
CAPITULO V.	238
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	238
5.1 CONCLUSIONES	238
5.2 RECOMENDACIONES.....	240
BIBLIOGRAFÍA	241
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	241
REFERENCIAS ELECTRÓNICAS.....	242
METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO	244



**PARTE I: ANÁLISIS Y DESCRIPCIÓN DE LAS NORMAS
INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD SOBRE
INVENTARIOS (NIC 2) Y ARRENDAMIENTOS (NIC 17)**

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



**ANÁLISIS Y DESCRIPCIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES
DE CONTABILIDAD SOBRE INVENTARIOS (NIC 2) Y
ARRENDAMIENTOS (NIC 17)**

ASESORES ACADÉMICOS

REALIZADO POR:

Lcdo. Manuel Ramos
16.854.781

Rodriguez, Elizabeth C.I

Lcdo. Juan Martinez

Salazar, Ana C.I 17.434.530

Trabajo de grado presentado ante la universidad de oriente como requisito
parcial para optar al título de:

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

BARCELONA; MARZO DE 2009

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



**ANÁLISIS Y DESCRIPCIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES
DE CONTABILIDAD SOBRE INVENTARIOS (NIC 2) Y
ARRENDAMIENTOS (NIC 17)**

Autores: Rodríguez, Elizabeth
Salazar, Ana C.
Fecha: Marzo 2009

RESUMEN

La investigación se realizó con el objeto de analizar los aspectos necesarios para la Adopción, implementación y uso de las Normas Internacionales de Contabilidad en Venezuela. Se trató en particular del estudio de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC 2) Inventarios y la (NIC 17) Arrendamientos. Para obtener tal propósito, se utilizó como metodología, la investigación Documental, ya que la información se obtuvo a través de medios impresos, como libros, revistas y de referencias electrónicas que sirvieron de base para esta investigación. Estas normas son emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés), que por medio del IASB estableció estándares contables para lograr la unificación de criterios entre los distintos países. Esta investigación permitió esclarecer los puntos más importantes en cuanto al uso de estas normas dentro del contexto de la Contaduría Pública y su aplicación en la realización de Estados Financieros.

Palabras Claves: Normas Internacionales, Contabilidad, Inventarios, Arrendamientos, Estados Financieros.

INTRODUCCIÓN

Las Normas internacionales de contabilidad son normas de alta calidad, orientadas al inversor, tiene como objetivo reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio, y presentar una imagen fiel de la situación financiera de una empresa. 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 presentada en los estados financieros. Las NIC, son emitidas por el International Accounting Standards Board (anterior International Accounting Standards Committee).

En la actualidad los organismos encargados de la aplicación de estas normas se han trazado la meta de que las distintas empresas lleven sus estados financieros bajo los estándares de las NIC, y esto solo será posible bajo la realización de distintas jornadas de enseñanza, la instalación de mesas de trabajo e investigación, reuniones con los empresario, en fin capacitar a los docentes y profesionales de la Contaduría Pública y todas aquellas personas interesadas sobre la adopción de estos nuevos estándares.

En Venezuela el pasado 2008 se diseño un ambicioso plan para la adopción de las NIC conformado por los programas nacionales de capacitación, los programas nacionales de formación de facilitadores y las acciones de adiestramiento presenciales, todo esto fue llevado a cabo, sin embargo son muchos las personas que aún desconocen su importancia, ya que así como el inglés se convirtió en el idioma universal, estas normas pasaron a ser el lenguaje universal de la Contaduría Pública, y es allí donde radica su importancia puesto que permitirá a las empresas venezolanas ser parte de un mercado de capitales integrado.

El siguiente trabajo tiene como finalidad, el estudio de las normas internacionales de contabilidad que tratan los inventarios y los arrendamientos, a fin de generar un mayor conocimiento en la implementación de estos nuevos estándares. Éste se divide en VI capítulos organizados de la siguiente manera.

CAPITULO I. Representado por el problema, los objetivos, la justificación y limitantes de la investigación.

CAPITULO II. Constituido por el Marco Teórico. Este comprende una reseña histórica, donde se explica el proceso de las normas internacionales de contabilidad. Bases Teóricas, que incluyen todos los conceptos y fundamentos necesarios para nuestra investigación, las bases legales, que son todas aquellas leyes que rigen el cumplimiento de dichas normas y un glosario de términos

CAPITULO III. Donde se muestra El Marco Metodológico. Contiene el tipo y diseño de investigación.

CAPITULO IV. Trata el desarrollo de la NIC 2 Inventarios, sus antecedentes, los cambios en esta, la norma en vigencia, un análisis y resumen de sus aspectos más importantes, y por ultimo un ejercicio donde se muestra el cálculo del costo.

CAPITULO V. Desarrollo de la NIC 17 Arrendamiento, sus antecedentes, las modificaciones en esta, la norma en vigencia, un análisis y resumen de sus aspectos más importantes, y por ultimo un ejemplo donde se observa el proceso a aplicar en la contabilización de los arrendamientos

CAPITULO VI. Contiene las conclusiones y las recomendaciones que surgieron una vez interpretados los temas de estudios.

CAPITULO I.

EL PROBLEMA

1.1 Planteamiento Del Problema

Las Normas Internacionales de Contabilidad se encargan de establecer los criterios que los contadores públicos deben seguir al momento de elaborar los Estados Financieros, para que dicha información pueda ser interpretada de igual manera por las partes interesadas, ya sea dentro o fuera del país.

Debido al proceso globalizador ampliamente divulgado y conocido, y el notable crecimiento acelerado de las transacciones entre distintos países del globo terráqueo; hace necesario, sino imperativo, la unificación de criterios para la obtención de información vital en las negociaciones globales.

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

De acuerdo a las preguntas y críticas recibidas, por parte de supervisores de valores, profesionales de la contabilidad y otros interesados se emprendieron una serie de cambios en las normas. Los objetivos del proyecto consistieron en reducir o

eliminar alternativas, redundancias y conflictos, así como resolver ciertos problemas de convergencia y realizar otras mejoras adicionales.

El Consejo realizó la revisión de la NIC 2 (1993) con el objetivo de eliminar las alternativas para la medición de los inventarios. Esta Norma deroga a *SIC-1 Uniformidad—Diferentes Fórmulas para el Cálculo del Costo de los Inventarios*. Con respecto a la NIC 17 (1997) se llevo a cabo una revisión limitada a fin de aclarar la clasificación de los arrendamientos conjuntos de terrenos y edificios, así como eliminar alternativas de contabilización para los costos directos iniciales del arrendamiento en los estados financieros de los arrendadores. Como la agenda del Consejo incluye un proyecto sobre arrendamientos, el este no reconsideró el enfoque fundamental de la contabilización de arrendamientos contenido en la NIC 17 es por esta razón, que se decidió no incorporar a la NIC 17 revisada las Interpretaciones SIC que se relacionan con ella.

Por las razones antes descritas; y otras que se estudiarán con más detalle a lo largo de la investigación, es de vital importancia que las empresas que manejan los inventarios y las empresas de arrendamiento presenten sus Estados Financieros bajos los criterios establecidos, y es allí donde radica nuestra principal problemática ya que aun en Venezuela no se posee la cultura de implementar estas normas.

1.2 Interrogantes

- Se han adoptado en Venezuela estas Normas?
- ¿Cómo se están aplicando las Normas Internacionales de Contabilidad en Venezuela?

- ¿Cuáles son los aspectos relevantes de las NIC 2 Inventarios, y NIC 17 Arrendamientos?

1.3 Justificación e Importancia del Estudio

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

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

La importancia de estas normas radica en que es una especie de manual que establece la forma en que una compañía debe llevar su contabilidad, la información que tiene que presentar en ella y la metodología que debe usar para elaborar sus estados financieros.

1.4 Objetivos

1.4.1 General

Analizar y describir el contenido de las Normas Internacionales de Contabilidad n°2 sobre Inventarios y n° 17 sobre Arrendamientos, en el reconocimiento, medición, presentación y revelación.

1.4.2 Específicos

1. Evaluar los postulados establecidos en las Normas Internacionales de Contabilidad N° 2, N° 17 y su pertinencia en el caso venezolano.
2. Examinar la información necesaria de la implementación de las normas internacionales de contabilidad sobre los inventarios y arrendamiento
3. Identificar los aspectos básicos de las normas internacionales de contabilidad N° 2 y N°17
4. Presentar casos prácticos sobre la implementación de dichas normas

1.5 Limitaciones de la Investigación

Debido a la actualidad de este tema una limitación muy importante es el hecho de que aun el país está el continuo proceso de aprendizaje sobre la adopción de estas normas, por lo tanto no se tiene la suficiente preparación y conocimiento para la

adecuada implementación de estos principios en los estados financieros de las empresas.

En estos momentos Venezuela presenta un atraso en comparación a los demás países de Americana de Latina, ya que estos poseen la suficiente práctica en la aplicación de las normas. En base a esta fragilidad nuestro país a partir del presente año implemento un estratégico programa nacional de formación de facilitadores en normas internacionales de información financiera en cual consiste en realizar jornadas nacionales y regionales, y distintas acciones de adiestramientos.

Otras de las limitaciones que se presento es que no hay mucha información de la misma; como tesis, monografías u otros; que nos ayuden a la realización de este trabajo, por ser la primera vez que se implementa este tema en la elaboración de los trabajos de áreas de grado.

También el tiempo se convirtió en un factor determinante a la hora de realizar nuestra investigación siendo muy corto el lapso de tiempo para realizar la investigación y prepararse para defenderla.

En lo que se refiere a otros tipos de recursos, como computadoras, conexiones a Internet, papel y otros, no se presentaron limitantes, pudiendo los investigadores cumplir con el trabajo encomendado.

CAPITULO II

MARCO TEÓRICO

2.1 Antecedentes

Para el presente estudio, se realizó una revisión de diferentes investigaciones las cuales sirven como base, bien sea por su contenido o metodología para el desarrollo del mismo.

•David Arismendi (2008): “publicó un artículo titulado Venezuela adopta "lenguaje común" de la contabilidad. El autor, apoyó su estudio en una investigación documental y de campo con enfoque descriptivo. En el artículo el autor explicó que las NIIFs son un conjunto de reglas que debe aplicar una empresa para registrar contablemente sus transacciones económicas y luego preparar sus informes o estados financieros. Se trata de una especie de manual que establece la forma en que una compañía debe llevar su contabilidad, la información que tiene que presentar en ella y la metodología que debe usar para elaborar sus estados financieros. Arismendi agregó que hace algunos años cada país tenía sus propias normas, pero ahora la tendencia es adoptar las internacionales para que se hable un solo lenguaje.”

La importancia de estos estándares radica en unificar los criterios para que así al momento de realizar las diversas transacciones económicas entre los distintos países, los estados financieros tengan un lenguaje común, como lo establece el autor en su artículo.

• **Oswaldo Rodríguez (2007):** *“publicó un artículo titulado Venezuela adopta Normas Internacionales de contabilidad, señalo que se han organizado distintos comités que a lo largo de 4 meses establecerán el cronograma de actividades a ser realizadas para actualizar al gremio contable, promover la adaptación de los pensamientos universitarios al cambio de legislación, e informar convenientemente a los ejecutivos de finanzas de las empresas (iniciando con aquellas que cotizan en los mercados de capitales) y avanzar a los restantes sectores empresariales, incluyendo aquellos que tienen legislaciones que impactan en la presentación de sus estados financieros, como son la banca y las empresas de seguros, concluyendo con el de la pequeña y mediana industrial (PYME). Se estima que el cronograma estará elaborado para finales de mayo y que la adaptación total de las empresas al nuevo sistema contable podría estar completa para el año 2007. Igualmente, los asistentes destacaron el apoyo de organizaciones gubernamentales (CNV, Superintendencias de Bancos y Seguros) en la adopción de esta medida y cómo las mismas, a través de sus respectivas normativas, contribuirán a acelerar el proceso de introducción de la nueva normativa.”*

Para la aplicación de los estándares internacionales es necesario establecer diversas actividades que conlleven a la adaptación de los contadores públicos y de las empresas que realizan negociaciones con países extranjeros y que deben llevar sus estados financieros bajo estas normas

2.2 Reseña Histórica.

En palabras de Herrera (2008:26-28), el registro de la información contable, obedece al fiel cumplimiento de lineamientos, postulados y principios en permanente evolución, de obligatorio cumplimiento a la hora de abordar y reflejar información de carácter económico, que será expresada en los Estados Financieros, como puede apreciarse a continuación:

- Inicialmente, los **Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados según PT-3**, postulaban que *“Por definición entendemos como principios de contabilidad de aceptación general, las convenciones, reglas y procedimientos particulares, aceptados en la práctica contable y que tengan suficiente soporte, otorgado en una oportunidad determinada, por parte de una institución profesional autorizada”, en Catácora (1998, p. 69). Los mismos son: Entidad, continuidad, realización, período contable, dualidad económica, revelación suficiente, importancia relativa, énfasis en el aspecto económico, prudencia, uniformidad en la aplicación de las políticas de Contabilidad.”*
- Posteriormente los **Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, según la DPC-0**, postulan que éstos, “son un cuerpo de doctrinas asociadas con la contabilidad, que sirven de explicación de las actividades corrientes o actuales o como guía en la selección de convencionalismos o procedimientos aplicados por los profesionales de la Contaduría Pública en el ejercicio de las actividades que le son propias, en forma independiente de las entidades analizadas y que han sido aceptados en forma general y aprobados por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela auscultados a través de su Comité Permanente de Principios de Contabilidad”, en Catacora (1999, p.25).

Estos cuentan con: **1- Postulados o principios básicos**, que son:

- **Equidad:** Debido a que el objetivo final de los Estados Financieros consiste en brindar información a diversos grupos de usuarios, ésta debe ser justa, útil, sin sesgos e imparcial para todos.
- **Pertinencia:** La información contable reflejada en los Estados Financieros para los diversos grupos de usuarios, debe estar asociada a la oportunidad de las cifras y al proceso de toma de decisiones.

Y, **2- Principios generales**, entre los que están:

- **Supuestos derivados del ambiente económico:** Entidad, Énfasis en el aspecto económico, Cuantificación, Unidad de medida.
- **Principios para cuantificar las operaciones:** Valor histórico, Dualidad económica, Negocio en marcha, Realización contable, Período contable.
- **Principios aplicables a los Estados Financieros:** Objetividad, Importancia relativa, Comparabilidad, Revelación suficiente, Prudencia.

Sobre el particular, hay coincidencia con la apreciación de Catacora, citado por Herrera (2008:28), en la que señala que la definición sobre Principios de Contabilidad General de la DPC-0 es más amplia y normativa que la establecida en la PT-3, pero coinciden ambas al otorgarle a principios, la atribución de ser emitidos por un cuerpo colegiado de la profesión contable, en el caso de Venezuela, el Comité Permanente de Principios de Contabilidad de la Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV).

En este orden de ideas, destaca Herrera (2008:28-30), en relación a lo cambiante de todos los escenarios a nivel local y global, notoriamente desde los años setenta en el ámbito contable, ha sido una constante la iniciativa de búsqueda orientada al logro de la presentación de información suficiente y de calidad

confiable, por y para los actores de los mercados financieros y para los variados usuarios y grupos de interés, que resulte útil al proceso de toma de decisiones.

Debido a que el mundo vive desde la década de los noventa, procesos acelerados de transformación global que han generado el movimiento de flujos de capital a través de las fronteras, producto de nuevos hechos y situaciones, tales como: el rápido crecimiento de los mercados financieros y negocios mundiales, la realidad de la globalización como un hecho irreversible, los acuerdos en desarrollo de la Organización Mundial del Comercio (OMC), la Unión Europea (UE), el Nafta, Mercosur, entre otros; que vienen trabajando para eliminar las barreras al comercio en el mundo, la tendencia hacia la regulación de los negocios internacionales y su acelerada innovación, el incremento de la demanda, por parte de los usuarios, de nuevos tipos de información, los desarrollos electrónicos de distribución de información financiera y, la cada vez mayor influencia de las NIC's en las regulaciones locales, que han marcado otro rumbo para la contabilidad mundial. Estos hechos y situaciones han obligado a las empresas a sobrepasar sus barreras locales para insertarse en un mundo globalizado, el cual les exige información homogénea, confiable y transparente. La OMC y otros tratados vienen insistiendo en la armonización mundial de las prácticas de contabilidad y auditoría a fin de dinamizar aún más los mercados facilitando la inserción de los países en el comercio internacional.

Cuando todo lo mencionado sucede, la información empieza a generar problemas para su entendimiento si no cumple ciertas características. Adicionalmente, la diversidad de normas contables en los países genera verdaderos problemas para que los usuarios la entiendan; así que los gobiernos de los diversos países, la academia, los empresarios y organismos colegiados de la profesión contable, han abierto la discusión acerca de la conveniencia de la adopción de estándares internacionales; y, el alcance que ellos tendrían en las empresas. Para

lograr la armonización contable internacional, los organismos correspondientes han creado los estándares internacionales de contabilidad (NIC-NIIF), con el objeto de disponer de información financiera comparable, que les permita a las empresas interactuar en un mundo sin fronteras para los mercados, con un lenguaje contable común, que les permita comparar los resultados y valorar la gestión.

La necesidad de hacer uniforme la aplicación de criterios para la preparación y presentación de estados financieros, lleva a la búsqueda de un lenguaje común contable; conlleva en 1973 a la creación el International Accounting Standard Committee (IASC) (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad), que es un organismo técnico que se encargó de desarrollar y emitir las Normas Internacionales de Contabilidad para lograr homogeneizar los PCGA que utilizan las empresas y otras organizaciones para la presentación de información financiera en el mundo entero, bajo una sola base de expresión. En este orden de ideas, Soto (2000, p. 1) sostiene que el Consejo del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) creó en 1997, un Comité de Interpretaciones (SIC). El objetivo perseguido al crear este Comité es el de promover, mediante la interpretación de temas contables sobre los que haya podido surgir la controversia, la aplicación rigurosa y la comparabilidad mundial de los estados financieros que hayan sido elaborados siguiendo las Normas Internacionales de Contabilidad

En sintonía con lo expuesto, Ramos, citado por Herrera (2008:30) sostiene que en sustitución del IASC, en 2001 surge y comienza a operar la International Accounting Standard Board (IASB) o Junta de Normas Internacionales de Contabilidad, cuyo propósito es continuar el trabajo desplegado por el IASC; cabe destacar que a partir de su primera promulgación se llamarán IFRS “International Financial Reporting Standard (en Inglés) o NIIF “Normas Internacionales de Información Financiera (en español), reconociendo las NIC’s ya emitidas, hasta tanto sean enmendadas o retiradas. Posteriormente, en 2002, se reconstituyó también

el antiguo Comité de Interpretaciones, siendo reemplazado por el International Financial Reporting Interpretations (IFRIC) o Comité de Interpretaciones sobre la presentación de Reporte Financieros Internacionales. El objetivo del IFRIC es preparar interpretaciones de los IFRS's para aprobación del IASB y, en el contexto de la estructura conceptual, proveer orientación oportuna sobre los problemas de presentación de reportes financieros que no estén especificados de manera clara en las IFRS's.

2.3 Bases Teóricas

2.3.1 Inventarios

Inventarios son activos:

- (a) poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación;
- (b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o
- (c) en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.

2.3.2 Valor Neto Realizable

Es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta.

2.3.3 Valor Razonable

Es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua.

2.3.4 Arrendamiento o alquiler

Es un acuerdo en el que el arrendador conviene con el arrendatario en percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos o cuotas, por cederle el derecho a usar un activo durante un periodo de tiempo determinado

2.3.5 Arrendamiento Financiero

Es un tipo de alquiler en el que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. La titularidad del mismo puede o nser eventualmente trasferida.

2.3.6 Arrendamiento no Cancelable

Es un alquiler que sólo es revocable:

- a. Si ocurriese alguna remota contingencia;
- b. Con el permiso del arrendador;
- c. Si el arrendatario realizase un nuevo arrendamiento, para el mismo activo u otro equivalente, con el mismo arrendador, o bien
- d. Pagando el arrendatario una cantidad adicional de forma que, al inicio del contrato, la continuación del arrendamiento quede asegurada con razonable certeza.

2.3.7 Arrendamiento Operativo

Es cualquier acuerdo de alquiler distinto al arrendamiento financiero.

2.3.8 Costos directos iniciales

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

2.3.9 Cuotas contingentes del arrendamiento

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

2.3.10 Inicio de los términos del arrendamiento

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

2.3.11 Inicio del arrendamiento

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

- a. Se clasificará el arrendamiento como operativo o como financiero; y
- b. en el caso de tratarse de un arrendamiento financiero, se determinarán los importes que se reconocerán al comienzo del plazo de arrendamiento.

2.3.12 Inversión bruta en el arrendamiento:

Es la suma de:

- a. Los pagos mínimos a recibir por el arrendamiento financiero, y
- b. Cualquier valor residual no garantizado que corresponda al arrendador.

- **Ingresos financieros no devengados:**

Son la diferencia entre:

- a. La inversión bruta en el arrendamiento; y
- b. La inversión neta en el arrendamiento.

2.3.13 Inversión neta en el arrendamiento:

Es la inversión bruta del arrendamiento descontada a la tasa de interés implícita en el arrendamiento.

2.3.14 Pagos mínimos por el arrendamiento

Son los pagos que se requieren o pueden requerírsele al arrendatario durante el plazo del arrendamiento, excluyendo tanto las cuotas de carácter contingente como los costos de los servicios y los impuestos que ha de pagar el arrendador y le hayan de ser reembolsados. También se incluye:

- a. En el caso del arrendatario, cualquier importe garantizado por él mismo o por un tercero vinculado con él; o
- b. En el caso del arrendador, cualquier valor residual que se le garantice, ya sea por:
 - i. Parte del arrendatario;
 - ii. Una parte vinculada con éste; o
 - iii. Una parte no vinculada con el arrendatario que sea capaz financieramente de atender a las obligaciones derivadas de la garantía prestada.

Sin embargo, si el arrendatario posee la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente más reducido que el valor razonable del activo en el momento en que la opción sea ejercitable, de forma que, al inicio del arrendamiento, se puede prever con razonable certeza que la opción será ejercida, los pagos mínimos por el arrendamiento comprenderán tanto los pagos mínimos a

satisfacer en el plazo del mismo hasta la fecha esperada de ejercicio de la citada opción de compra, como el pago necesario para ejercitar esta opción de compra

2.3.15 Plazo del arrendamiento:

Es el periodo no revocable por el cual el arrendatario ha contratado el arrendamiento del activo, junto con cualquier periodo adicional en el que éste tenga derecho a continuar con el arrendamiento, con o sin pago adicional, siempre que al inicio del arrendamiento se tenga la certeza razonable de que el arrendatario ejercerá tal opción.

2.3.16 Tasa de interés implícita en el arrendamiento

Es la tasa de descuento que, al inicio del arrendamiento, produce la igualdad entre el valor presente total de (a) los pagos mínimos por el arrendamiento y (b) el valor residual no garantizado, y la suma de (i) el valor razonable del activo arrendado y (ii) cualquier costo directo inicial del arrendador.

2.3.17 Tasa de interés incremental del endeudamiento del arrendatario

Es la tasa de interés que el arrendatario habría de pagar en un arrendamiento similar o, si éste no fuera determinable, la tasa en el que incurriría aquél si pidiera prestados, en un plazo y con garantías similares, los fondos necesarios para comprar el activo.

2.3.18 Valor residual garantizado

- a. Para el arrendatario, la parte del valor residual que ha sido garantizada por él mismo o por una parte vinculada con él (el importe de la garantía es la cuantía máxima que podrían, en cualquier caso, tener que pagar); y
- b. Para el arrendador, la parte del valor residual que ha sido garantizada por el arrendatario o por una parte no vinculada con el arrendador, y que sea

financieramente capaz de atender las obligaciones derivadas de la garantía prestada.

2.3.19 Valor residual no garantizado

Es la parte del valor residual del activo arrendado, cuya realización por parte del arrendador no está asegurada o bien queda garantizada exclusivamente por una parte vinculada con el arrendador.

2.3.20 Vida económica

- a. El periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios; o
- b. La cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener del activo por parte de uno o más usuarios.

2.3.21 Vida útil

Es el periodo de tiempo estimado que se extiende, desde el inicio del plazo del arrendamiento, pero sin estar limitado por éste, a lo largo del cual la entidad espera consumir los beneficios económicos incorporados al activo arrendado.

2.4 Vocabulario

- NIC- IAS: Normas internacionales de contabilidad
- NIIF- IFRIC: Normas internacionales de información financiera
- SIC: interpretaciones del comité de normas
- CINIIF: comité de interpretación de las normas internacionales de información financiera.
- IFRS: Estándares Internacionales de Presentación de Reportes Financieros

- IASB: Junta de normas internacionales de contabilidad:
- IASC: comité de normas internacionales de contabilidad
- FCCPV: Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela
- DCP: Declaración de Principios de Contabilidad.
- PT: Publicaciones técnicas.
- SECP: Servicios Especiales Prestados por Contadores
- FASB: Consejo de Normas de Contabilidad Financiera.
- PCGA: Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados
- ARB's: Boletines de Investigación sobre Contabilidad
- CPCC: Comité Permanente de Principios de Contabilidad.

CAPITULO III

MARCO METODOLÓGICO

3.1 Modelo de la Investigación

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

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

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

3.2 Diseño de la Investigación

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

3.2.1 Diseño de Investigación – acción.

Tiene como finalidad resolver problemas cotidianos e inmediatos y mejorar 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 (UPRL) (2005):
“se entiende por Investigación documental, el estudio de problemas con el propósito

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

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

3.4 Procedimiento de Recolección de Información

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

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

CAPITULO IV

DESARROLLO NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N 2. INVENTARIOS

4.1 Antecedentes

En septiembre de 1974 se crea el borrador para la discusión pública del E2 Valuación y presentación de inventarios en el contexto del sistema de costo Histórico, en Octubre de 1975 es aprobado por el IASC. En 1991 se presenta un nuevo borrador para discusión pública, este era el E38 Inventarios. En diciembre de 1993 es revisada la NIC 2 como parte del proyecto “Comparabilidad de los estados financieros “basados en E32, y modificada por la nueva NIC 2 llamada Inventarios, esta se hizo efectiva el 1ro de Enero de 1995, luego el 18 de Diciembre de 2003 el IASB publica una nueva versión revisada de la NIC 2 la cual se hizo efectiva el 1ro de Enero de 2005, y es la que actualmente está en Vigencia

En Venezuela la NIC 2 no posee una norma asociada en cuanto al manejo de los inventarios por lo que la práctica generalizada, se ha concentrado en la aplicación de otros pronunciamientos y de la literatura contable reconocida y aceptada generalmente en Venezuela, como la SECP 4 (Norma para la aplicación de procedimientos previamente convenidos sobre determinada información financiera) que nos ayuda a la hora de presentar un informe sobre los inventarios. A nivel internacional la FASB (Financial Accounting Standards Board) creó un boletín el ARB- 43 que trata este aspecto.

4.2 Cambios en la Norma Internacional de Contabilidad n° 2. Inventarios (Revisada en 1993)

Introducción.

IN1. La Norma Internacional de Contabilidad n° 2 *Inventarios* (NIC 2) sustituye a la NIC 2 *Inventarios* (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 reemplaza a la SIC-1 *Uniformidad—Diferentes Fórmulas para el Cálculo del Costo de los Inventarios*.

Razones para la revisión de la NIC 2

IN2. El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad ha desarrollado esta NIC 2 revisada como parte de su Proyecto de Mejoras a las Normas Internacionales de Contabilidad, que se emprendió con motivo de las preguntas y críticas recibidas, relativas a las Normas, que procedían de supervisores de valores, profesionales de la contabilidad y otros interesados. Los objetivos del Proyecto consistieron en reducir o eliminar alternativas, redundancias y conflictos entre las Normas, así como resolver ciertos problemas de convergencia y realizar otras mejoras adicionales.

IN3. En el caso concreto de la NIC 2, el principal objetivo del Consejo fue una revisión limitada con el fin de reducir alternativas de medición de los inventarios. El Consejo no reconsideró el enfoque fundamental para la contabilización de los inventarios que contenía la NIC 2.

Principales cambios

IN4. Los principales cambios respecto de la versión previa de la NIC 2 se describen a continuación.

Objetivo y alcance

IN5. El objetivo y el alcance de la NIC 2 fueron modificados mediante la eliminación de la expresión “en el contexto del sistema de costo histórico”, a fin de clarificar que la Norma se aplica a todos los inventarios que no se encuentran específicamente excluidos de su alcance.

Aclaración del alcance

IN6. Esta Norma clarifica que algunos tipos de inventarios quedan fuera de su alcance, mientras que otros tipos quedan eximidos solamente de los requerimientos de medición de la Norma.

IN7. El párrafo 3 establece una clara distinción entre los inventarios que quedan totalmente fuera del alcance de la Norma (descritos en el párrafo 2) y aquéllos que quedan fuera del alcance de los requerimientos de medición, pero que están sometidos a los demás requisitos establecidos en la Norma.

Exenciones en el alcance

Productores de productos agrícolas y forestales, de productos agrícolas tras la recolección, de minerales y productos minerales

IN8. La Norma no es de aplicación a la medición de los inventarios de los productores de productos agrícolas y forestales, de productos agrícolas tras la cosecha o recolección, de minerales y de productos minerales, siempre que sean medidos por su valor neto realizable, de acuerdo con prácticas bien consolidadas en esos sectores. La versión previa de la NIC 2 fue modificada para sustituir el término “menas de mineral” por “minerales y productos

minerales”, con el fin de clarificar que la exención en el alcance no se limita únicamente a los primeros pasos de la extracción de menas de mineral.

Inventarios de artículos negociados en bolsa (commodity bróker-traders)

IN9. La Norma no es de aplicación a la medición de los inventarios de intermediarios que comercian con materias primas cotizadas, siempre que estos productos se midan al valor razonable menos los costos de venta.

Costo de los inventarios

• Costo de adquisición

IN10 La NIC 2 no permite la inclusión, entre los costos de adquisición de los inventarios, de las diferencias de cambio surgidas directamente por la adquisición reciente de inventarios facturados en moneda extranjera. Este cambio, respecto de la versión anterior de la NIC 2, es consecuencia de la eliminación del tratamiento alternativo permitido de la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*, consistente en la capitalización de determinadas diferencias de cambio. Esta alternativa había quedado ampliamente restringida, en cuanto a sus posibilidades de aplicación, por la SIC-11, *Variaciones de Cambio en Moneda Extranjera—Capitalización de Pérdidas Derivadas de Devaluaciones Muy Importantes*. La SIC-11 ha quedado derogada como resultado de la revisión de la NIC 21 en 2003.

• Otros costos

IN11 Se ha insertado el párrafo 18 con el fin de clarificar que, en el caso de adquirir inventarios en condiciones de pago aplazado, la diferencia entre el precio de adquisición, de acuerdo con las condiciones normales de crédito, y la cantidad pagada, se reconoce como gasto por intereses a lo largo del periodo de financiación.

Fórmulas del costo

• Uniformidad

IN12 Esta Norma incorpora los requerimientos de la SIC-1 *Uniformidad—Diferentes Fórmulas de Cálculo del Costo de los inventarios*, sobre la obligación de aplicar la misma fórmula del costo a todas los inventarios que tengan naturaleza y uso similares para la entidad. La SIC-1 ha quedado derogada.

• Prohibición del LIFO cómo fórmula de cálculo del costo

IN13 Esta Norma no permite el uso de la fórmula última entrada primera salida (LIFO), en la medición del costo de los inventarios.

Reconocimiento como gasto

IN14 La Norma ha eliminado la referencia al principio de correlación de costos e ingresos.

IN15 La Norma describe las circunstancias que podrían ocasionar una reversión de la rebaja en el valor de los inventarios reconocida en un periodo anterior.

Información a revelar

Inventarios contabilizados al valor razonable menos los costos de venta

IN16 La Norma requiere la revelación del importe en libros de los inventarios que se contabilicen al valor razonable menos los costos de venta.

Baja de inventarios

IN17 La Norma requiere la revelación del importe de las bajas en cuentas de inventarios que se hayan reconocido como gasto del periodo, y elimina el

requisito de revelar el importe de los inventarios llevados al valor neto realizable.

4.3 Norma Internacional de Contabilidad n° 2. Inventarios (Revisada en 1993)

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los inventarios. Un tema fundamental en la contabilidad de los inventarios es la cantidad de costo que debe reconocerse como un activo, para que sea diferido hasta que los ingresos correspondientes sean reconocidos. Esta Norma suministra una guía práctica para la determinación de ese costo, así como para el subsiguiente reconocimiento como un gasto del periodo, incluyendo también cualquier deterioro que rebaje el importe en libros al valor neto realizable. También suministra directrices sobre las fórmulas del costo que se usan para atribuir costos a los inventarios.

Alcance

2. **Esta Norma es de aplicación a todos los inventarios, excepto a:**
 - (a) **las obras en curso, resultantes de contratos de construcción, incluyendo los contratos de servicios directamente relacionados (véase la NIC 11, *Contratos de Construcción*);**
 - (b) **los instrumentos financieros; y**
 - (c) **los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección (véase la NIC 41, *Agricultura*).**
3. **Esta Norma no es de aplicación en la medición de los inventarios mantenidos por:**

- (a) Productores de productos agrícolas y forestales, de productos agrícolas tras la cosecha o recolección, de minerales y de productos minerales, siempre que sean medidos por su valor neto realizable, de acuerdo con prácticas bien consolidadas en esos sectores. En el caso de que esos inventarios se midan al valor neto realizable, los cambios en este valor se reconocerán en el resultado del periodo en que se produzcan dichos cambios.**
 - (b) Intermediarios que comercian con materias primas cotizadas, siempre que midan sus inventarios al valor razonable menos costos de venta. En el caso de que esos inventarios se lleven al valor razonable menos costos de venta, los cambios en el importe del valor razonable menos costos de venta se reconocerán en el resultado del periodo en que se produzcan dichos cambios.**
4. Los inventarios a que se ha hecho referencia en el apartado (a) del párrafo 3 se miden por su valor neto realizable en ciertas fases de la producción. Ello ocurre, por ejemplo, cuando se han recogido las cosechas agrícolas o se han extraído los minerales, siempre que su venta esté asegurada por un contrato a plazo sea cual fuere su tipo o garantizada por el gobierno, o bien cuando existe un mercado activo y el riesgo de fracasar en la venta sea mínimo. Esos inventarios se excluyen únicamente de los requerimientos de medición establecidos en esta Norma.
5. Los intermediarios que comercian son aquéllos que compran o venden materias primas cotizadas por cuenta propia, o bien por cuenta de terceros. Los inventarios a que se ha hecho referencia en el apartado (b) del párrafo 3 se adquieren, principalmente, con el propósito de venderlos en un futuro próximo, y generar ganancias procedentes de las fluctuaciones en el precio, o un margen

de comercialización. Cuando esos inventarios se contabilicen por su valor razonable menos los costos de venta, quedarán excluidos únicamente de los requerimientos de medición establecidos en esta Norma.

Definiciones

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

Inventarios son activos:

- (a) poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación;
- (b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o
- (c) en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.

Valor neto realizable es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta.

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

7. El valor neto realizable hace referencia al importe neto que la entidad espera obtener por la venta de los inventarios, en el curso normal de la operación. El valor razonable refleja el importe por el cual este mismo inventario podría ser intercambiado en el mercado, entre compradores y vendedores interesados y debidamente informados. El primero es un valor específico para la entidad, mientras que el último no. El valor neto realizable de los inventarios puede no ser igual al valor razonable menos los costos de venta.

8. Entre los inventarios también se incluyen los bienes comprados y almacenados para su reventa, entre los que se encuentran, por ejemplo, las mercaderías adquiridas por un minorista para su reventa a sus clientes, y también los terrenos u otras propiedades de inversión que se tienen para ser vendidos a terceros. También son inventarios los productos terminados o en curso de fabricación mantenidos por la entidad, así como los materiales y suministros para ser usados en el proceso productivo. En el caso de un prestador de servicios, tal como se describe en el párrafo 19, los inventarios incluirán el costo de los servicios para los que la entidad aún no haya reconocido el ingreso de operación correspondiente (véase la NIC 18 *Ingresos Ordinarios*).

Medición de los Inventarios

9. **Los inventarios se medirán al costo o al valor neto realizable, según cual sea menor**

Costo de los Inventarios

10. **El costo de los inventarios comprenderá todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales.**

Costos de adquisición

11. El costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales), los transportes, el almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, los materiales o los servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición.

Costos de transformación

12. Los costos de transformación de los inventarios comprenderán aquellos costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa. También comprenderán una parte, calculada de forma sistemática, de los costos indirectos, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados. Son costos indirectos fijos los que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción, tales como la amortización y mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, así como el costo de gestión y administración de la planta. Son costos indirectos variables los que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, tales como los materiales y la mano de obra indirecta.
13. El proceso de distribución de los costos indirectos fijos a los costos de transformación se basará en la capacidad normal de trabajo de los medios de producción. Capacidad normal es la producción que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de varios periodos o temporadas, y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento. Puede usarse el nivel real de producción siempre que se aproxime a la capacidad normal. La cantidad de costo indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción no se incrementará como consecuencia de un nivel bajo de producción, ni por la existencia de capacidad ociosa. Los costos indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos del periodo en que han sido incurridos. En periodos de producción anormalmente alta, la cantidad de costo indirecto distribuido a cada unidad de producción se disminuirá, de manera que no se valoren los inventarios por encima del costo. Los costos indirectos variables se distribuirán, a cada unidad de producción, sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción.

14. El proceso de producción puede dar lugar a la fabricación simultánea de más de un producto. Este es el caso, por ejemplo, de la producción conjunta o de la producción de productos principales junto a subproductos. Cuando los costos de transformación de cada tipo de producto no sean identificables por separado, se distribuirá el costo total, entre los productos, utilizando bases uniformes y racionales. La distribución puede basarse, por ejemplo, en el valor de mercado de cada producto, ya sea como producción en curso, en el momento en que los productos comienzan a poder identificarse por separado, o cuando se complete el proceso productivo. La mayoría de los subproductos, por su propia naturaleza, no poseen un valor significativo. Cuando este es el caso, se miden frecuentemente al valor neto realizable, deduciendo esa cantidad del costo del producto principal. Como resultado de esta distribución, el importe en libros del producto principal no resultará significativamente diferente de su costo.

Otros costos

15. Se incluirán otros costos, en el costo de los inventarios, siempre que se hubiera incurrido en ellos para dar a los mismos su condición y ubicación actuales. Por ejemplo, podrá ser apropiado incluir, como costo de los inventarios, algunos costos indirectos no derivados de la producción, o los costos del diseño de productos para clientes específicos.
16. Son ejemplos de costos excluidos del costo de los inventarios, y por tanto reconocidos como gastos del periodo en el que se incurren, los siguientes:
 - (a) las cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción;
 - (b) los costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios en el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración ulterior;
 - (c) los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales; y

(d) los costos de venta.

17. En la NIC 23 *Costos por Intereses*, se identifican las limitadas circunstancias en las que los costos financieros se incluyen en el costo de los inventarios.
18. Una entidad puede adquirir inventarios con pago aplazado. Cuando el acuerdo contenga de hecho un elemento de financiación, como puede ser, por ejemplo, la diferencia entre el precio de adquisición en condiciones normales de crédito y el importe pagado, este elemento se reconocerá como gasto por intereses a lo largo del periodo de financiación.

Costo de los inventarios para un prestador de servicios

19. En el caso de que un prestador de servicios tenga inventarios, los medirá por los costos que suponga su producción. Estos costos se componen fundamentalmente de mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos atribuibles. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas, y con el personal de administración general, no se incluirán en el costo de los inventarios, sino que se contabilizarán como gastos del periodo en el que se hayan incurrido. Los costos de los inventarios de un prestador de servicios no incluirán márgenes de ganancia ni costos indirectos no atribuibles que, a menudo, se tienen en cuenta en los precios facturados por el prestador de servicios.

Costo de los productos agrícolas recolectados de activos biológicos

20. De acuerdo con la NIC 41 *Agricultura*, los inventarios que comprenden productos agrícolas, que la entidad haya cosechado o recolectado de sus activos biológicos, se medirán, en el momento de su reconocimiento inicial, por su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, considerados en el momento de su cosecha. Este será el costo de los inventarios en esa fecha, para la aplicación de la presente Norma.

Sistemas de medición de costos

21. Las técnicas para la determinación del costo de los inventarios, tales como el método del costo estándar o el método de los minoristas, podrán ser utilizados por conveniencia siempre que el resultado de aplicarlos se aproxime al costo. Los costos estándares se establecerán a partir de niveles normales de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. En este caso, las condiciones de cálculo se revisarán de forma regular y, si es preciso, se cambiarán los estándares siempre y cuando esas condiciones hayan variado.
22. El método de los minoristas se utiliza a menudo, en el sector comercial al por menor, para la medición de inventarios, cuando hay un gran número de artículos que rotan velozmente, que tienen márgenes similares y para los cuales resulta impracticable usar otros métodos de cálculo de costos. Cuando se emplea este método, el costo de los inventarios se determinará deduciendo, del precio de venta del artículo en cuestión, un porcentaje apropiado de margen bruto. El porcentaje aplicado tendrá en cuenta la parte de los inventarios que se han marcado por debajo de su precio de venta original. A menudo se utiliza un porcentaje medio para cada sección o departamento comercial.

Fórmulas del Costo

- 23. El costo de los inventarios de productos que no son habitualmente intercambiables entre sí, así como de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, se determinará a través de la identificación específica de sus costos individuales.**
24. La identificación específica del costo significa que cada tipo de costo concreto se distribuye entre ciertas partidas identificadas dentro de los inventarios. Este es el tratamiento adecuado para los productos que se segregan para un proyecto específico, con independencia de que hayan sido comprados o producidos. Sin embargo, la identificación específica de costos resultará inadecuada cuando, en los inventarios, haya un gran número de productos que sean habitualmente intercambiables. En estas circunstancias, el método para seleccionar qué productos individuales van a permanecer en la existencia final, podría ser usado para obtener efectos predeterminados en el resultado del periodo.
- 25. El costo de los inventarios, distintos de los tratados en el párrafo 23, se asignará utilizando los métodos de primera entrada primera salida (FIFO) o costo promedio ponderado. La entidad utilizará la misma fórmula de costo para todas los inventarios que tengan una naturaleza y uso similares. Para los inventarios con una naturaleza o uso diferente, puede estar justificada la utilización de fórmulas de costo también diferentes.**
26. Por ejemplo, dentro de la misma entidad, los inventarios utilizados en un segmento del negocio pueden tener un uso diferente del que se da al mismo tipo de inventarios, en otro segmento del negocio. Sin perjuicio de lo anterior, la diferencia en la ubicación geográfica de los inventarios (o en las reglas fiscales correspondientes) no es, por sí misma, motivo suficiente para justificar el uso de fórmulas de costo diferentes.

27. La fórmula FIFO, asume que los productos en inventarios comprados o producidos antes, serán vendidos en primer lugar y, consecuentemente, que los productos que queden en la existencia final serán los producidos o comprados más recientemente. Si se utiliza el método o fórmula del costo promedio ponderado, el costo de cada unidad de producto se determinará a partir del promedio ponderado del costo de los artículos similares, poseídos al principio del periodo, y del costo de los mismos artículos comprados o producidos durante el periodo. El promedio puede calcularse periódicamente o después de recibir cada envío adicional, dependiendo de las circunstancias de la entidad.

Valor Neto Realizable

28. El costo de los inventarios puede no ser recuperable en caso de que los mismos estén dañados, si han devenido parcial o totalmente obsoletos, o bien si sus precios de mercado han caído. Asimismo, el costo de los inventarios puede no ser recuperable si los costos estimados para su terminación o su venta han aumentado. La práctica de rebajar el saldo, hasta que el costo sea igual al valor neto realizable, es coherente con el punto de vista según el cual los activos no deben valorarse en libros por encima de los importes que se espera obtener a través de su venta o uso.
29. Generalmente, la rebaja hasta alcanzar el valor neto realizable, se calcula para cada partida de los inventarios. En algunas circunstancias, sin embargo, puede resultar apropiado agrupar partidas similares o relacionadas. Este puede ser el caso de las partidas de inventarios relacionados con la misma línea de productos, que tienen propósitos o usos finales similares, se producen y venden en la misma área geográfica y no pueden ser, por razones prácticas, evaluados separadamente de otras partidas de la misma línea. No es apropiado realizar las rebajas a partir de partidas que reflejen clasificaciones completas de los inventarios, por ejemplo sobre la totalidad de los productos terminados, o sobre

todos los inventarios en una actividad o segmento geográfico determinados. Los prestadores de servicios acumulan, generalmente, sus costos en relación con cada servicio para el que se espera cargar un precio separado al cliente. Por tanto, cada servicio así identificado se tratará como una partida separada.

30. Las estimaciones del valor neto realizable se basarán en la información más fiable de que se disponga, en el momento de hacerlas, acerca del importe por el que se espera realizar los inventarios. Estas estimaciones tendrán en consideración las fluctuaciones de precios o costos relacionados directamente con los hechos posteriores al cierre, en la medida que esos hechos confirmen condiciones existentes al final del periodo.
31. Al hacer las estimaciones del valor neto realizable, se tendrá en consideración el propósito para el que se mantienen los inventarios. Por ejemplo, el valor neto realizable del importe de inventarios que se tienen para cumplir con los contratos de venta, o de prestación de servicios, se basa en el precio que figura en el contrato en cuestión. Si los contratos de ventas son por una cantidad inferior a la reflejada en inventarios, el valor neto realizable del exceso se determina sobre la base de los precios generales de venta. Pueden aparecer provisiones o pasivos contingentes por contratos de venta firmes que excedan las cantidades de productos en existencia, o bien de productos que vayan a obtenerse por contratos de compra firmes. Estas provisiones o pasivos contingentes se tratarán contablemente de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes*.
32. No se rebajarán las materias primas y otros suministros, mantenidos para su uso en la producción de inventarios, para situar su importe en libros por debajo del costo, siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos al costo o por encima del mismo. Sin embargo, cuando una reducción, en el precio de las materias primas, indique que el costo de los productos terminados excederá a su valor neto realizable, se rebajará su

importe en libros hasta cubrir esa diferencia. En estas circunstancias, el costo de reposición de las materias primas puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable.

33. Se realizará una nueva evaluación del valor neto realizable en cada periodo posterior. Cuando las circunstancias, que previamente causaron la rebaja, hayan dejado de existir, o cuando exista una clara evidencia de un incremento en el valor neto realizable como consecuencia de un cambio en las circunstancias económicas, se revertirá el importe de la misma, de manera que el nuevo valor contable sea el menor entre el costo y el valor neto realizable revisado. Esto ocurrirá, por ejemplo, cuando un artículo en existencia, que se lleva al valor neto realizable porque ha bajado su precio de venta, está todavía en inventario de un periodo posterior y su precio de venta se ha incrementado.

Reconocimiento como un Gasto

34. **Cuando los inventarios sean vendidos, el importe en libros de los mismos se reconocerá como gasto del periodo en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de operación. El importe de cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en los inventarios, serán reconocidas en el periodo en que ocurra la rebaja o la pérdida. El importe de cualquier reversión de la rebaja de valor que resulte de un incremento en el valor neto realizable, se reconocerá como una reducción en el valor de los inventarios, que hayan sido reconocidos como gasto, en el periodo en que la recuperación del valor tenga lugar.**
35. El costo de ciertos inventarios puede ser incorporado a otras cuentas de activo, por ejemplo los inventarios que se emplean como componentes de los trabajos realizados, por la entidad, para los elementos de propiedades, planta y equipo

de propia construcción. El valor de los inventarios asignado a otros activos de esta manera, se reconocerá como gasto a lo largo de la vida útil de los mismos.

Información a Revelar

- 36. En los estados financieros se revelará la siguiente información:**
- (a) las políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula de medición de los costos que se haya utilizado;**
 - (b) el importe total en libros de los inventarios, y los importes parciales según la clasificación que resulte apropiada para la entidad;**
 - (c) el importe en libros de los inventarios que se llevan al valor razonable menos los costos de venta;**
 - (d) el importe de los inventarios reconocido como gasto durante el periodo;**
 - (e) el importe de las rebajas de valor de los inventarios que se ha reconocido como gasto en el periodo, de acuerdo con el párrafo 34;**
 - (f) el importe de las reversiones en las rebajas de valor anteriores, que se ha reconocido como una reducción en la cuantía del gasto por inventarios en el periodo, de acuerdo con el párrafo 34;**
 - (g) las circunstancias o eventos que hayan producido la reversión de las rebajas de valor, de acuerdo con el referido párrafo 34; y**
 - (h) el importe en libros de los inventarios pignorados en garantía del cumplimiento de deudas.**
- 37. La información acerca del importe en libros de las diferentes clases de inventarios, así como la variación de dichos importes en el periodo, resultará de utilidad a los usuarios de los estados financieros. Una clasificación común de**

los inventarios es la que distingue entre mercaderías, suministros para la producción, materias primas, productos en curso y productos terminados. Los inventarios de un prestador de servicios pueden ser descritos como trabajos en curso.

38. El importe de los inventarios reconocido como gasto durante el periodo, denominado generalmente costo de las ventas, comprende los costos previamente incluidos en la medición de los productos que se han vendido, así como los costos indirectos no distribuidos y los costos de producción de los inventarios por importes anómalos. Las circunstancias particulares de cada entidad podrían exigir la inclusión de otros costos, tales como los costos de distribución.
39. Algunas entidades adoptan un formato para la presentación del resultado del periodo donde presentan importes diferentes a la cifra de costo de los inventarios que ha sido reconocida como gasto durante el periodo. Según este formato, la entidad presentará un análisis de los gastos mediante una clasificación basada en la naturaleza de estos gastos. En este caso, la entidad revelará los costos reconocidos como gastos de materias primas y consumibles, costos de mano de obra y otros costos, junto con el importe del cambio neto en los inventarios para el periodo.

Fecha de Vigencia

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

Derogación de Otros Pronunciamentos

41. Esta Norma deroga la NIC 2 *Inventarios*, revisada en 1993.
42. Esta Norma deroga la SIC-1 *Uniformidad—Diferentes Fórmulas para el Cálculo del Costo de los Inventarios*.

4.4 Análisis y Resumen de la Norma

La Norma Internacional de Contabilidad 2 *Inventarios* (NIC 2) está contenida en los párrafos 1 a 42 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 2 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 NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* suministra las bases para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con guías específicas.

Los detalles que a continuación se reflejan, representan el cuerpo y espíritu que caracteriza a la presente norma; entre los que destacan los siguientes aspectos: Objetivo; Alcance; Definiciones; Cuantificación de los Inventarios.

INTRODUCCIÓN

IN1

IN2 A NI3 Razones para revisar la NIC 2

Principales cambios:

IN4

IN5 Objetivo y alcance

IN6 a IN7 Aclaración del alcance

IN8 a IN9 Excepciones al Alcance

IN10 Costo de Compra

IN11 Otros Costos

IN12 Uniformidad

IN13 Prohibición de UEPS como una formula de costo

IN14 a IN15 Reconocimiento como un gasto

IN16 Inventario llevado a valor razonable menos costo hasta sitio de venta

IN17 Disminución del valor de Inventario

PÁRRAFOS

1 Objetivo

2 a 5 Alcance

6 a 8 Definiciones

9 Cuantificación del Inventario

10 Costo de Inventario

11 Costo de Compra

12 a 14 Costo de Conversión

15 a 18 Otros Costos

19 Costo de inventario de un proveedor de servicio

20 Costo de productos agrícolas cosechados de activos biológicos

21 y 22 Técnicas para la cuantificación del costo

23 a 27 Formulas de Costeo

28 a 33 Valor neto realizable

34 a 35 Reconocimiento como un gasto

36 a 39 Revelación

40 Fecha efectiva

41 y 42 Derogación de otros pronunciamientos

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.

Esta norma sustituye a la NIC 2 Inventarios revisada en 1993 y reemplaza la SIC – 2 Uniformidad – Diferentes formulas para el calculo del costo de los Inventarios.

Objetivos y Alcance

La norma tiene como objetivo prescribir el tratamiento contable de los inventarios en cuanto a la cantidad de costo que debe reconocerse como activo, hasta el momento en que los ingresos correspondientes sean reconocidos, suministra una guía práctica para determinar ese costo, y para el reconocimiento de este como un gasto del periodo incluyendo el deterioro que rebaje el monto en los libros al valor neto realizable. Suministra directrices sobre las formulas del costo que se usan para atribuir costos a los inventarios.

Las existencias que están fuera del alcance de la norma son las obras en proceso que resultan de los contratos de construcción, incluyendo los contratos de servicios (Ver NIC 11 Contratos de Construcción), los instrumentos financieros y los activos biológicos relacionados con la actividad y productos agrícolas en el punto de cosecha y recolección.

Las existencias que están fuera del alcance de los aspectos de la medición de la norma son los mantenidos por:

- a. Por los productores de productos agrícolas (tras la cosecha o recolección), forestales, y minerales si estos se miden por su valor neto realizable. Cuando sean medidos por su VNR los cambios en el valor se reconocerán en el resultado del periodo donde ocurrieron. Estos inventarios se miden en cierta fase de la producción por su VNR y únicamente se excluyen de los requerimientos de medición establecidos en esta norma.
- b. Intermediarios que comercien con materias primas cotizadas siempre que midan sus inventarios al valor razonable menos los costos de venta. Los cambios en el importe de dicha medición se reconocerán en el resultado del periodo en que se produzcan.

Inventarios, Valor Neto Realizable y Valor Razonable.

Los Inventarios son activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación; en el proceso de producción de cara a esa venta; o en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción o en el suministro de servicios.

El Valor neto realizable es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación, menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta, es decir el Valor neto que se espera obtener por la venta de los inventarios. Es un valor específico para la entidad y se obtiene al restar al valor de realización el margen normal de utilidad.

El Valor Razonable es el monto por el cual puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua.

Valoración de Inventarios

En la medición de los Inventarios estos se medirán al costo o al valor neto realizable, según cuál sea menor.

El costo de adquisición es el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales), los transportes, el almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, los materiales o los servicios. A este costo se le deducirán los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares.

Los costos de transformación son los costos directamente relacionados con las unidades producidas (los materiales y la mano de obra directa), y una parte calculada de forma sistemática de los costos indirectos ya sean variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar la materia prima en productos terminados

Debe tenerse en cuenta que para el calculo de las existencias se incluirán otros costos, siempre que se hubiera incurrido en ellos para dar a las mismas su condición y ubicación. Por ejemplo la norma indica que podría ser apropiado incluir como costo de las existencias algunos costos indirectos no derivados de la producción o; los costos del diseño de productos para clientes específicos.

En la Nic 23- Costos por Intereses, se identifican las limitadas circunstancias en las que los costos financieros se incluirían en el costo de las existencias. Es decir, es posible capitalizar los costos financieros pero bajo limitados supuestos.

Son ejemplos de costos excluidos del costo de los inventarios, y por tanto reconocidos como gastos del periodo en el que se incurren, los siguientes:

- Las cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción.
- Los costos de almacenamiento, a menos que esos costos sean necesarios en el proceso productivo antes de una posterior etapa de producción.
- Costos indirectos de administración que no hayan contribuido a las existencias su ubicación y condición actual.
- Los costos de venta.

Los prestadores de servicios medirán los inventarios por los costos que suponga su producción. Se componen de Mano de Obra, otros costos de personal y supervisión directos e indirectos atribuibles. La Mano de Obra y los costos de personal y administración relacionados con las ventas se contabilizarán como gastos del periodo en que se hayan incurrido.

Los Costos de los productos agrícolas recolectados de activos biológicos de acuerdo con la NIC 41 *Agricultura*, y los inventarios agrícolas cosechados se valorarán, para su reconocimiento inicial, por el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta y en el momento de su cosecha o recolección. Este será el costo de los inventarios en esa fecha, para la aplicación de la presente Norma.

Sistemas de Valoración de Costos

Las técnicas para la determinación del costo de los inventarios son el método del costo estándar o el método de los minoristas, y estos podrán ser utilizados por conveniencia siempre que el resultado de aplicarlos se aproxime al costo.

Los costos estándares toman en cuenta los niveles normales de consumo de materiales y suministros, mano de obra, eficiencia y capacidad de producción utilizada. Es regularmente revisado y modificado a la luz de nuevas condiciones.

El método de los minoristas es usado en la actividad minorista para valorizar artículos numerosos de rápida rotación que tienen márgenes similares, no siendo práctico usar otros métodos. En este caso el costo de los inventarios se determinara deduciendo del precio de venta un porcentaje apropiado de margen bruto.

Fórmulas del costo

El costo de las existencias se asignara utilizando los métodos de primera entrada primera salida (PEPS), o costo promedio ponderado, salvo el costo de las existencias de productos que no sean habitualmente intercambiables entre si, así como de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, los cuales se determinaran a través de identificación específica de sus costos individuales.

La norma elimina el uso del método UEPS para valuar existencias, el cual era un tratamiento alternativo permitido, ya que es inconsistente en un contexto de costo histórico como un intento parcial de contabilizar los efectos de los cambios en los precios sin introducir un método integral para contabilizar los efectos de la inflación.

Si una entidad emplea el Método UEPS su costo de venta estará valuado a costos actuales de comprar, por lo que en el Estado de Resultados tendrá una utilidad menor. Dado que el inventario final queda valuado a precios antiguos, en una economía inflacionaria podría no reflejar el valor razonable de los inventarios.

El uso del método UEPS, generará un importante impacto a nivel de las cifras de los estados financieros ya que una modificación de esta naturaleza debe ser tratada como un cambio en la política contable lo cual implica el registro de un ajuste retrospectivo sobre el valor del rubro de inventarios, tal y como lo establece la NIC 8 “Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores”, sino que también implicará modificaciones importantes a nivel de las aplicaciones

informáticas y de los procedimientos de contabilización de las entradas y salidas de productos.

Valor Neto Realizable

El costo de los inventarios será no recuperable cuando estos estén dañados, obsoletos, cuando haya caído su precio, o exista un incremento en el costo de terminación y venta, en estos casos se debe rebajar su saldo hasta que el costo sea igual al valor neto realizable.

En el momento de rebajar el saldo se reduce partida por partida, también puede ser apropiado agrupados en partidas similares o que guarden relación entre si. Seria el caso de una misma línea de productos con propósitos similares o uso final parecido, que son producidos y vendidos en una misma área geográfica, no es aconsejable efectuarlo por clases (productos terminados) o por una actividad o por un segmento geográfico.

Las materias primas y suministros para la producción no se rebajaran siempre y cuando los productos terminados sean vendidos al costo o por encima de este. Una disminución que en el precio de las materias primas indique un excedente en el valor neto realizable de los productos terminados se rebajara su monto en los libros hasta cubrir la diferencia.

Reconocimiento como un Gasto

En el momento en que se produzca la venta de inventario el importe en los libros se reconocerá como un gasto del periodo en el que se reconozca los ingresos correspondientes a la operación. La rebaja en el valor hasta el valor neto realizable se reconocerá en el periodo donde ocurrió dicha rebaja. La reversión de las rebajas que produzca un aumento en el valor neto realizable debe ser reconocida en el periodo en que ocurre el incremento del valor.

Información a Revelar.

En los estados financieros se revelará la siguiente información:

- Políticas de Contables para medir Inventarios e incluir formulas utilizadas.
- El importe:
 - Total o parcial en libros del inventario
 - a Valor Razonable menos los costos de venta; reconocidos como gastos del periodo;
 - de los inventarios reconocidos como gasto durante el periodo
 - de las rebajas del valor de los inventarios
 - de las reversiones de rebajas del valor;
 - de los eventos que haya causado la reversión de las rebajas del valor
 - de las mercancías pignorados en garantía de deudas
 - Las circunstancias o evento que las hayan causado

4.5 Casos Prácticos**Ejercicio Valor Neto Realizable.**

Una Industria de línea blanca, al 31 de Diciembre de 2007, tienen en inventario 100 Aires Acondicionados a un valor de costo de fabricación de Bs. 2,500 c/u. La empresa para venderlas tiene que embalarlas con un costo de Bs. 200 cada embalaje, fletes por Bs. 50 c/u, comisiones de venta de 8% y otros gastos de vender por 6% del precio de venta. El precio de venta para cada refrigeradora es de Bs. 2,000, no siendo posible aumentarlo porque excedería los precios de los competidores, cuyas refrigeradoras tienen las mismas características. Determinar el **VNR** y efectuar los ajustes de ser necesarios.

Solución:

$$\text{VNR} = \text{Valor de Venta} - \text{Costos Estimados de Terminación} - \text{Costos Estimados Necesarios para Vender}$$

Costos Estimados de Terminación

Embalaje 200 +

Fletes 50 +**250**Costos Estimados para Vender:

Comisiones 8% de 2,000 160+

Gastos por vender 6% de 2,000 120+**280**

$$\text{VNR} = \text{Valor de Venta} - \text{Costos Estimados de Terminación} - \text{Costos Estimados Necesarios para Vender}$$

$$\text{VNR} = 2,000 - 250 - 280$$

$$\text{VNR} = 2,000 - 530$$

$$\text{VNR} = \mathbf{1470}$$

$$\text{Ajuste al Inventario} = \text{Costo} - \text{VNR}$$

$$\text{Ajuste al Inventario} = 2,500 - 1,470$$

$$\text{Ajuste al Inventario} = \text{Bs. } 1,030 \text{ por cada refrigeradora}$$

$$\text{Bs. } 1,030 \times 100 = \mathbf{\text{Bs. } 103,000}$$

Asiento Contable

DESCRIPCIÓN	DEBE	HABER
Desvalorización de Inventarios al Valor Neto Realizable	103.000	
Estimación de Desvalorización de Inventarios		103.000

Por el registro de la desvalorización de 100 refrigeradoras a Bs. 103 c/u

Fuente: Lcdo. Nissin Giardini.

Aplicación de los diferentes métodos de evaluación de inventario en un Estado de Resultado y el Inventario Final para un mismo periodo

Métodos de Valuación de Inv.	PEPS*1		UEPS*2		COSTO PROMEDIO *3	
Ventas	598,765.08		598,765.08		598,765.08	
Costo de Vtas.	(236,596.31)		(267,690.05)		(252,143.18)	
Ut. Bruta		362,168.77		331,075.03		346,621.90
Gastos de Adm.	156,321.50		156,321.50		156,321.50	
Gastos de Ventas	135,682.20		135,682.20		135,682.20	
Gastos Financieros	5,362.21	297,365.91	5,362.21	297,365.91	5,362.21	297,365.91
Ut. antes del Islr		64,802.86		33,709.12		49,255.99
Islr		19,440.86		10,112.74		14,776.80
Ut. del ejercicio		<u>45,362.00</u>		<u>23,596.38</u>		<u>34,479.19</u>
Inventario Final		<u>Bs F.</u> <u>532.489.56</u>		<u>Bs F.</u> <u>498,598.39</u>		<u>Bs F.</u> <u>515,543.97</u>

Fuente: Lcdo. Williams Moreno, Abner Romero, Anfrony Membreño.

Cuadro Resumen de las Fórmulas de Inventario

FÓRMULAS	ESTADO SITUACIÓN FINANCIERA	ESTADO DE RESULTADO INTEGRALES
PEPS *1	Bs F. 532.489,56	(236,596.31)
UEPS *2	Bs F. 498,598.39	(267,690.05)
COSTO PROMEDIO *3	Bs F. 515,543.97	(252,143.18)

*1 Como se puede ver la aplicación del Método PEPS refleja el menor costo de ventas y el mayor Inventario Final, esto se debe a que el Costo de Venta esta valuado a costos antiguos y el Inventario Final esta valuado a precios actuales. Este método refleja una alta utilidad producto de la comparación de precios de venta actuales con costos de compra antiguos, por lo que la utilidad reflejada puede ser exagerada y no acorde a la realidad en una economía con altas tasas de inflación y acarrea un alto pago de impuestos.

*2 El método UEPS muestra la menor utilidad, esta resulta de la comparación de precios de venta actuales con costos de compra actuales. Sin embargo tiene la desventaja de que el inventario final queda valuado a precios antiguos por lo que el valor reflejado en el balance no muestra el valor real de mercado actual de los inventarios de la empresa. La referencia que aquí se realiza corresponde al efecto que se obtenía de la aplicación de este método de valuación de inventario, sin embargo, actualmente con apego a lo que pauta la NIC 2, este método fue eliminado.

*3 Con el método del Costo Promedio tanto el costo de la mercadería vendida como el valor del inventario final quedan valuados al precio promedio de todo el periodo abarcado por el Estado de Resultado. Este método refleja precios

intermedios entre el PEPS y el UEPS por lo que en una economía con una alta tasa de inflación puede disminuir el efecto negativo de una repentina alza de precios.

CAPITULO V.

DESARROLLO NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 17 ARRENDAMIENTOS

5.1 Antecedentes

NIC 17 original Tratamiento Contable de los Arrendamientos fue La emitida por el IASC en septiembre de 1982 y estuvo vigente a partir de enero de 1984. Se modifico en diciembre de 1987 por la nueva NIC 17 titulada Arrendamientos. Esta vigente internacionalmente a partir de 1990. En el Perú la NIC original estuvo vigente del 30 de marzo de 1994 hasta diciembre del año 2000 y la NIC modificada está vigente a partir del 1 de enero del 2001.

En Venezuela anteriormente esta norma era manejada por la DPC-14 Contabilización de los arrendamientos, esta fue reestructurada en 1994, es la primera norma que sirve de base para la elaboración de la DPC-14, que en esencia es muy similar a la NIC 17. Esta norma N°17 Arrendamientos fue revisada en el año de 1997y debe ser aplicada para periodos anuales que empiezan en o después del primero de Enero del 2005.

5.2 Cambios en la Norma Internacional de Contabilidad n° 17. Arrendamientos. (Revisada en 1997)

Introducción

IN1 La Norma Internacional de Contabilidad n° 17 *Arrendamientos* (NIC 17) sustituye a la NIC 17 *Arrendamientos* (revisada en 1997), y debe ser aplicada en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se recomienda su aplicación anticipada.

Razones para revisar la NIC 17

- IN2 El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad ha desarrollado esta NIC 17 revisada como parte de su Proyecto de Mejoras a las Normas Internacionales de Contabilidad, que se emprendió con motivo de las preguntas y críticas recibidas, relativas a las Normas, que procedían de supervisores de valores, profesionales de la contabilidad y otros interesados. Los objetivos del Proyecto consistieron en reducir o eliminar alternativas, redundancias y conflictos entre las Normas, así como resolver ciertos problemas de convergencia y realizar otras mejoras adicionales.
- IN3 En el caso concreto de la NIC 17, el principal objetivo del Consejo fue llevar a cabo una revisión limitada a fin de aclarar la clasificación de los arrendamientos conjuntos de terrenos y edificios, así como eliminar alternativas de contabilización para los costos directos iniciales del arrendamiento en los estados financieros de los arrendadores.
- IN4 Como la agenda del Consejo incluye un proyecto sobre arrendamientos, el Consejo no reconsideró el enfoque fundamental de la contabilización de arrendamientos contenido en la NIC 17. Por la misma razón, el Consejo decidió no incorporar a la NIC 17 revisada las Interpretaciones SIC que se relacionan con ella.

Principales Cambios

Alcance

- IN5 Aunque la NIC 40, *Propiedades de Inversión*, prescribe los modelos de medición que serán de aplicación a las propiedades de inversión poseídas por la entidad, también precisa que la metodología contable establecida en esta Norma para los arrendamientos financieros se empleará en las propiedades de inversión mantenidas en régimen de arrendamiento

Definiciones

- **Costos directos iniciales**

IN6 Los costos directos iniciales son los costos incrementales directamente atribuibles a la negociación y contratación de un arrendamiento. La definición de tasa de interés implícita en el arrendamiento ha sido modificada, a fin de aclarar que es la tasa de descuento que proporciona un valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento y cualquier valor residual no garantizado, que iguala al valor razonable del activo arrendado más los costos directos iniciales del arrendador.

- **Inicio del arrendamiento/Comienzo del plazo de arrendamiento**

IN7 Esta Norma distingue entre el inicio del arrendamiento (momento en el que se clasifica el arrendamiento) y el comienzo del plazo de arrendamiento (que será cuando tenga lugar su reconocimiento contable).

- **Ingresos financieros no devengados/Inversión neta en el arrendamiento**

IN8 Las definiciones de estos conceptos han sido simplificadas y articuladas de una forma más explícita, a fin de complementar los cambios asociados a los costos directos iniciales, a los que se refieren los párrafos IN10 a IN12 y el cambio en la definición de tasa de interés implícita en el arrendamiento, al que se refiere el párrafo IN6.

- **Clasificación de los arrendamientos**

IN9 Al clasificar un arrendamiento de terrenos y construcciones en conjunto, la entidad normalmente considerará que uno y otros son componentes

independientes. Los pagos mínimos por el arrendamiento se repartirán entre los componentes de terrenos y construcciones, proporcionalmente a los valores razonables relativos de los derechos de arrendamiento en los componentes de terrenos y construcciones objeto del arrendamiento. El componente de terrenos será, por lo general, clasificado como un arrendamiento operativo, a menos que la propiedad del mismo se transfiera al arrendatario al término del plazo del arrendamiento. El componente de construcciones se clasificará como un arrendamiento financiero u operativo, según resulte de la aplicación de los criterios de clasificación contenidos en esta Norma.

- **Costos directos iniciales**

IN10 El arrendador incluirá, en la medición inicial de los derechos de cobro derivados del arrendamiento financiero, los costos directos iniciales incurridos en la negociación del arrendamiento. Este tratamiento no será aplicable a los arrendadores que sean también productores o distribuidores. El arrendador que sea también productor o distribuidor reconocerá este tipo de costos como un gasto cuando reconozca el resultado de la venta.

IN11 Los costos directos iniciales incurridos por el arrendador al negociar un arrendamiento operativo se añadirán al importe en libros del activo arrendado, y se reconocerán como gastos a lo largo del plazo del arrendamiento, sobre la misma base que los ingresos por arrendamiento.

IN12 La Norma no permite que los costos directos iniciales de los arrendadores sean cargados como gastos cuando se incurra en ellos.

- **Disposiciones transitorias**

IN13 Tal como se especifica en el párrafo 68 de la Norma, se requiere que la entidad que previamente haya aplicado la NIC 17 (revisada en 1997) aplique de forma

retroactiva, para todos los arrendamientos, las modificaciones introducidas por esta Norma o bien, si la NIC 17 (revisada en 1997) no se aplicó de forma retroactiva, para todos los arrendamientos celebrados desde que se aplicara por primera vez esa Norma revisada.

5.3 Norma Internacional de Contabilidad n° 17. Arrendamientos. (Revisada en 2003)

Objetivo

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

Alcance

2. Esta Norma será aplicable en la contabilización de todos los tipos de arrendamientos que sean distintos de los:
 - (a) acuerdos de arrendamiento para la exploración o uso de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares; y
 - (b) acuerdos de licencias para temas tales como películas, grabaciones en vídeo, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos de autor.

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

- (a) propiedades tenidas para arrendamiento, en el caso de que se contabilicen como propiedades de inversión (véase la NIC 40, *Propiedades de Inversión*);
- (b) propiedades de inversión suministradas por arrendadores en régimen de arrendamiento operativo (véase la NIC 40);

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

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

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

Definiciones

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

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

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

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

- ***Arrendamiento no cancelable*** es un arrendamiento que sólo es revocable:
 - (a) si ocurriese alguna contingencia remota;
 - (b) con el permiso del arrendador;
 - (c) si el arrendatario realizase un nuevo arrendamiento, para el mismo activo u otro equivalente, con el mismo arrendador; o bien
 - (d) si el arrendatario pagase una cantidad adicional tal que, al inicio del arrendamiento, la continuación de éste quede asegurada con razonable certeza.

- ***Inicio del arrendamiento*** es la fecha más temprana entre la del acuerdo del arrendamiento y la fecha en que se comprometen las partes en relación con las principales estipulaciones del mismo. En esta fecha:
 - (a) se clasificará el arrendamiento como operativo o como financiero; y
 - (b) en el caso de tratarse de un arrendamiento financiero, se determinarán los importes que se reconocerán al comienzo del plazo de arrendamiento.

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

- ***Plazo del arrendamiento*** es el periodo no revocable por el cual el arrendatario ha contratado el arrendamiento del activo, junto con

cualquier periodo adicional en el que éste tenga derecho a continuar con el arrendamiento, con o sin pago adicional, siempre que al inicio del arrendamiento se tenga la certeza razonable de que el arrendatario ejercerá tal opción.

• Pagos mínimos por el arrendamiento son los pagos que se requieren o pueden requerírsele al arrendatario durante el plazo del arrendamiento, excluyendo tanto las cuotas de carácter contingente como los costos de los servicios y los impuestos que ha de pagar el arrendador y le hayan de ser reembolsados. También se incluye:

- (a) en el caso del arrendatario, cualquier importe garantizado por él mismo o por un tercero vinculado con él; o**
- (b) en el caso del arrendador, cualquier valor residual que se le garantice, ya sea por:
 - (i) parte del arrendatario;**
 - (ii) una parte vinculada con éste; o**
 - (iii) una parte no vinculada con el arrendatario que sea capaz financieramente de atender a las obligaciones derivadas de la garantía prestada.****

Sin embargo, si el arrendatario posee la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente más reducido que el valor razonable del activo en el momento en que la opción sea ejercitable, de forma que, al inicio del arrendamiento, se puede prever con razonable certeza que la opción será ejercida, los pagos mínimos por el arrendamiento comprenderán tanto los pagos mínimos a satisfacer en el plazo del mismo hasta la fecha esperada de ejercicio de la citada opción de compra, como el pago necesario para ejercitar esta opción de compra.

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

- ***Vida económica*** es:

- (a) el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios; o
- (b) la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener del activo por parte de uno o más usuarios.

- ***Vida útil*** es el periodo de tiempo estimado que se extiende, desde el inicio del plazo del arrendamiento, pero sin estar limitado por éste, a lo largo del cual la entidad espera consumir los beneficios económicos incorporados al activo arrendado.

- ***Valor residual garantizado*** es:

- (a) para el arrendatario, la parte del valor residual que ha sido garantizada por él mismo o por una parte vinculada con él (el importe de la garantía es la cuantía máxima que podrían, en cualquier caso, tener que pagar);
y
- (b) para el arrendador, la parte del valor residual que ha sido garantizada por el arrendatario o por una parte no vinculada con el arrendador, y que sea financieramente capaz de atender las obligaciones derivadas de la garantía prestada.

- ***Valor residual no garantizado*** es la parte del valor residual del activo arrendado, cuya realización por parte del arrendador no está asegurada o bien queda garantizada exclusivamente por una parte vinculada con el arrendador.

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

- ***Inversión bruta en el arrendamiento*** es la suma de:
 - (a) los pagos mínimos a recibir por el arrendamiento financiero, y
 - (b) cualquier valor residual no garantizado que corresponda al arrendador.

- ***Inversión neta en el arrendamiento*** es la inversión bruta del arrendamiento descontada a la tasa de interés implícita en el arrendamiento.

- ***Ingresos financieros no devengados*** son la diferencia entre:
 - (a) la inversión bruta en el arrendamiento; y
 - (b) la inversión neta en el arrendamiento.

- ***Tasa de interés implícita en el arrendamiento*** es la tasa de descuento que, al inicio del arrendamiento, produce la igualdad entre el valor presente total de (a) los pagos mínimos por el arrendamiento y (b) el valor residual no garantizado, y la suma de (i) el valor razonable del activo arrendado y (ii) cualquier costo directo inicial del arrendador.

- ***Tasa de interés incremental del endeudamiento del arrendatario*** es la tasa de interés que el arrendatario habría de pagar en un arrendamiento similar o, si éste no fuera determinable, la tasa en el que incurriría aquél si pidiera prestados, en un plazo y con garantías similares, los fondos necesarios para comprar el activo.

 - ***Cuotas contingentes del arrendamiento*** son la parte de los pagos por arrendamiento cuyo importe no es fijo, sino que se basa en el importe futuro de un factor que varía por razones distintas del mero paso del tiempo (por ejemplo, un tanto por ciento de las ventas futuras, grado de utilización futura, índices de precios futuros, tasas de interés de mercado futuras, etc.).
5. Un acuerdo o un compromiso de arrendamiento puede, durante el periodo que media entre el inicio del arrendamiento y el comienzo del plazo de arrendamiento, incluir una cláusula para ajustar los pagos por arrendamiento a consecuencia de cambios en el costo de construcción o adquisición de la propiedad arrendada, o bien a consecuencia de cambios en otras medidas del costo o valor, tales como niveles generales de precios, o en los costos del arrendador por la financiación del arrendamiento. Si fuera así, para los propósitos de esta Norma, el efecto de tales cambios se considerará que han tenido lugar al inicio del arrendamiento.

 6. La definición de arrendamiento comprende contratos para el alquiler de activos, que contengan una cláusula en la que se otorgue al que alquila la opción de adquirir la propiedad del activo tras el cumplimiento de las condiciones acordadas. Tales contratos se conocen como contratos de arrendamiento-compra.

Clasificación de los arrendamientos

7. La clasificación de los arrendamientos adoptada en esta Norma se basa en el grado en que los riesgos y ventajas, derivados de la propiedad del activo, afectan al arrendador o al arrendatario. Entre tales riesgos se incluyen la posibilidad de pérdidas por capacidad ociosa u obsolescencia tecnológica, así como las variaciones en el desempeño debidas a cambios en las condiciones económicas. Las ventajas pueden estar representadas por la expectativa de una operación rentable a lo largo de la vida económica del activo, así como por una ganancia por revalorización o por una realización del valor residual.
8. **Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando se transfieran sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad. Por el contrario, se clasificará como operativo si no se han transferido sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.**
9. Puesto que la transacción entre un arrendador y un arrendatario se basa en un acuerdo de arrendamiento entre las partes, será necesario que para ambos se utilicen definiciones coherentes. La aplicación de estas definiciones a las diferentes circunstancias de las dos partes que intervienen en la operación puede tener como consecuencia que el mismo arrendamiento se clasifique de distinta forma por arrendador y arrendatario. Este podría ser el caso, por ejemplo, si el arrendador se beneficiara de una garantía referida al valor residual, aportada por una parte no vinculada con el arrendatario.
10. El que un arrendamiento sea financiero u operativo dependerá de la esencia económica y naturaleza de la transacción, más que de la mera forma del contrato.* Ejemplos de situaciones que, por sí solas o de forma conjunta, normalmente conllevarían la clasificación de un arrendamiento como financiero son:

- (a) el arrendamiento transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento;
 - (b) el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor razonable, en el momento en que la opción sea ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevea con razonable certeza que tal opción será ejercida;
 - (c) el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo (esta circunstancia opera incluso en caso de que la propiedad no vaya a ser transferida al final de la operación);
 - (d) al inicio del arrendamiento, el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento es al menos equivalente a la práctica totalidad del valor razonable del activo objeto de la operación; y
 - (e) los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que sólo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes.
11. Otros indicadores de situaciones que podrían llevar, por sí solas o de forma conjunta con otras, a la clasificación de un arrendamiento como de carácter financiero, son las siguientes:
- (a) si el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento, y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario;
 - (b) las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario (por ejemplo en la forma de un descuento por importe similar al valor en venta del activo al final del contrato); y
 - (c) el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con unos pagos por arrendamiento que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

12. Los ejemplos e indicadores contenidos en los párrafos 10 y 11 no son siempre concluyentes. Si resulta claro, por otras características, que el arrendamiento no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad, se clasificará como operativo. Por ejemplo, este podría ser el caso en el que se transfiera la propiedad del activo, al término del arrendamiento, por un pago variable que sea igual a su valor razonable en ese momento, o si existen pagos contingentes como consecuencia de los cuales el arrendatario no tiene sustancialmente todos esos riesgos y ventajas.
13. La clasificación del arrendamiento se hará al inicio del mismo. Si en algún otro momento el arrendador y el arrendatario acordaran cambiar las estipulaciones del contrato, salvo si el cambio fuera para renovarlo, de forma que esta modificación habría dado lugar a una clasificación diferente del arrendamiento, según los criterios establecidos en los párrafos 7 a 12, en el caso de que las condiciones se hubieran producido al inicio de la operación, el contrato revisado se considerará un nuevo arrendamiento para todo el plazo restante del arrendamiento. No obstante, los cambios en las estimaciones (por ejemplo las que suponen modificaciones en la vida económica o en el valor residual del activo arrendado) o los cambios en otras circunstancias (por ejemplo el impago por parte del arrendatario), no darán lugar a una nueva clasificación del arrendamiento a efectos contables.
14. Los arrendamientos conjuntos de terrenos y edificios se clasificarán como operativos o financieros de la misma forma que los arrendamientos de otros activos. Sin embargo, una característica de los terrenos es, normalmente, su vida económica indefinida y, si no se espera que la propiedad de los mismos pase al arrendatario al término del plazo del arrendamiento, éste no recibirá todos los riesgos y ventajas sustanciales inherentes a la propiedad. En tal caso, el arrendamiento del terreno se considerará como operativo. Cualquier pago

realizado al contratar o adquirir un derecho de arrendamiento que se contabilice como un arrendamiento operativo, representará un pago anticipado por el arrendamiento, que se amortizará a lo largo del plazo del arrendamiento, a medida que se obtengan los beneficios económicos producidos por el mismo.

15. Los componentes de terrenos y de construcciones, en un arrendamiento conjunto de terrenos y construcciones, se considerarán de forma separada a efectos de la clasificación del arrendamiento. Si se espera que la propiedad de ambos componentes se transfiera al arrendatario al término del plazo de arrendamiento, ambos componentes se clasificarán como arrendamiento financiero, tanto si se contemplan como un sólo arrendamiento o como dos, a menos que esté claro—a partir de otras características—que el arrendamiento no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas asociados a la propiedad de uno o ambos componentes. Cuando los terrenos tengan una vida económica ilimitada, el componente de terrenos se clasificará normalmente como un arrendamiento operativo, a menos que se espere que la propiedad sea transferida al arrendatario al término del plazo de arrendamiento, de acuerdo con el párrafo 14. El componente de construcciones se clasificará como un arrendamiento financiero u operativo, en consonancia con lo establecido en los párrafos 7 a 13.
16. Cuando sea necesario para clasificar y contabilizar un arrendamiento de terrenos y construcciones, los pagos mínimos por el arrendamiento (incluyendo todo pago por adelantado) se distribuirán entre los componentes de terrenos y construcciones en proporción a los valores razonables relativos que representan los derechos de arrendamiento en los citados componentes de terrenos y construcciones en el inicio del arrendamiento. Si los pagos por el arrendamiento no pueden repartirse fiablemente entre estos dos componentes, todo el arrendamiento se clasificará como arrendamiento financiero, a menos que esté

claro que ambos componentes son arrendamientos operativos, en cuyo caso todo el arrendamiento se clasificará como operativo.

17. En un arrendamiento conjunto de terrenos y construcciones en el que resulte insignificante el importe que, de acuerdo con el párrafo 20, se reconocería para el componente de terrenos, los citados terrenos y las construcciones pueden tratarse como una unidad individual a los efectos de la clasificación del arrendamiento y clasificarse como un arrendamiento financiero u operativo de acuerdo con los párrafos 7 a 13. En tal caso, se considerará la vida económica de los edificios como la que corresponda a la totalidad del activo arrendado.
18. La medición por separado de los componentes de terrenos y construcciones no será necesaria cuando los derechos del arrendatario, tanto en terrenos como en construcciones, sean clasificados como una propiedad de inversión de acuerdo con la NIC 40, y se adopte el modelo del valor razonable. Se requerirán cálculos detallados para hacer esta evaluación sólo si la clasificación de uno o ambos componentes podría resultar, en el caso de no realizarse tales cálculos, incierta.
19. Según la NIC 40, es posible que el arrendatario clasifique los derechos sobre un inmueble mantenido en régimen de arrendamiento operativo, como propiedad de inversión. Si esto sucediese, tales derechos sobre el inmueble se contabilizarán como si fueran un arrendamiento financiero y, además, se utilizará el modelo del valor razonable para el activo así reconocido. El arrendatario continuará la contabilización del arrendamiento como un arrendamiento financiero, incluso si un evento posterior cambiara la naturaleza de los derechos del arrendatario sobre el inmueble, de forma que no se pudiese seguir clasificando como propiedad de inversión. Este será el caso si, por ejemplo, el arrendatario:

- (a) Ocupa el inmueble, que por tanto se clasificará como una propiedad ocupada por el dueño, por un costo atribuido igual a su valor razonable en la fecha en la que se produce el cambio de uso.
- (b) Realiza una transacción de subarriendo, en la que transfiera, a un tercero no vinculado, substancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la titularidad del derecho de arrendamiento. Dicho subarriendo se contabilizará, por parte del arrendatario, como un arrendamiento financiero al tercero, aunque éste pudiera registrarlo como un arrendamiento operativo.

Contabilización de los arrendamientos en los estados financieros de los arrendatarios

Arrendamientos financieros

Reconocimiento inicial

- 20. Al comienzo del plazo del arrendamiento financiero, éste se reconocerá, en el balance del arrendatario, registrando un activo y un pasivo por el mismo importe, igual al valor razonable del bien arrendado, o bien al valor presente de los pagos por el arrendamiento, si éste fuera menor, determinados al inicio del arrendamiento. Al calcular el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, se tomará como factor de descuento la tasa de interés implícita en el arrendamiento, siempre que sea practicable determinarla; de lo contrario se usará la tasa de interés incremental de los préstamos del arrendatario. Cualquier costo directo inicial del arrendatario se añadirá al importe reconocido como activo.**
- 21. Las transacciones y demás eventos se contabilizarán y presentarán de acuerdo con su fondo económico y realidad financiera, y no solamente en consideración a su forma legal. Mientras la forma legal de un acuerdo de arrendamiento puede

significar que el arrendatario no adquiriera la titularidad jurídica sobre el bien arrendado, en el caso de un arrendamiento financiero su fondo económico y realidad financiera implican que el arrendatario adquiere los beneficios económicos derivados del uso del activo arrendado durante la mayor parte de su vida económica, contrayendo al hacerlo, como contraprestación por tal derecho, una obligación de pago aproximadamente igual al inicio del arrendamiento, al valor razonable del activo más las cargas financieras correspondientes.

22. Si tal operación de arrendamiento no quedara reflejada en el balance del arrendatario, tanto sus recursos económicos como las obligaciones de la entidad estarían infravalorados, distorsionando así cualquier indicador financiero que se pudiera calcular. Será apropiado, por tanto, que el arrendamiento financiero se recoja, en el balance del arrendatario, simultáneamente como un activo y como una obligación de pagar cuotas de arrendamiento en el futuro. Al comienzo del plazo del arrendamiento, tanto el activo como la obligación de pagar cuotas futuras, se registrarán en el balance por los mismos importes, excepto si existen costos directos iniciales relativos al arrendatario, que se añadirán al importe reconocido como activo.
23. No resultará adecuado presentar las obligaciones relativas a los bienes arrendados, en los estados financieros, como deducciones del valor de los activos correspondientes. En caso de que la entidad realice, en el balance, distinción entre pasivos corrientes y no corrientes, observará esta misma distinción para las deudas derivadas de los arrendamientos.
24. Es frecuente incurrir en ciertos costos directos iniciales al emprender actividades específicas de arrendamiento, tales como los que surgen al negociar y asegurar los acuerdos y contratos correspondientes. Los costos que sean directamente atribuibles a las actividades llevadas a cabo por parte del arrendatario en un

arrendamiento financiero, se incluirán como parte del valor del activo reconocido en la transacción.

Medición posterior

- 25. Cada una de las cuotas del arrendamiento se dividirá en dos partes que representan, respectivamente, las cargas financieras y la reducción de la deuda viva. La carga financiera total se distribuirá entre los periodos que constituyen el plazo del arrendamiento, de manera que se obtenga una tasa de interés constante en cada periodo, sobre el saldo de la deuda pendiente de amortizar. Los pagos contingentes se cargarán como gastos en los periodos en los que sean incurridos.**

26. En la práctica, y con la finalidad de simplificar los cálculos, el arrendatario podrá utilizar algún tipo de aproximación para distribuir las cargas financieras entre los periodos que constituyen el plazo del arrendamiento.

- 27. El arrendamiento financiero dará lugar tanto a un cargo por depreciación en los activos depreciables, como a un gasto financiero en cada periodo. La política de depreciación para activos depreciables arrendados será coherente con la seguida para el resto de activos depreciables que se posean, y la depreciación contabilizada se calculará sobre las bases establecidas en la NIC 16, *Propiedades, Planta y Equipo* y en la NIC 38, *Activos Intangibles*. Si no existiese certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al término del plazo del arrendamiento, el activo se depreciará totalmente a lo largo de su vida útil o en el del arrendamiento, según cuál sea menor.**

28. El importe depreciable del activo arrendado se distribuirá entre cada uno de los periodos de uso esperado, de acuerdo con una base sistemática, coherente con la

política de depreciación que el arrendatario haya adoptado con respecto a los demás activos depreciables que posea. En caso de que exista certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al finalizar el plazo del arrendamiento, el periodo de utilización esperado será la vida útil del activo; en otro caso, el activo se depreciará a lo largo de su vida útil o en el plazo del arrendamiento, según cuál sea menor.

29. El arrendamiento financiero dará lugar a un cargo por depreciación y a otro de tipo financiero en cada periodo, pero la suma de esos importes no será igual a la cuota a pagar en el periodo y, por tanto, no será adecuado considerar como gasto simplemente la cuota a pagar en el mismo. De acuerdo con lo anterior, es improbable que el activo y el pasivo correspondientes al arrendamiento sigan siendo de igual importe una vez iniciado el arrendamiento.
30. Para determinar si el activo arrendado ha visto deteriorado su valor, la entidad aplicará la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*.
31. **Además de cumplir los requisitos informativos fijados en la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*, los arrendatarios revelarán en sus estados financieros la siguiente información, referida a los arrendamientos financieros:**
 - (a) **para cada clase de activos, el importe neto en libros a la fecha del balance;**
 - (b) **una conciliación entre el importe total de los pagos del arrendamiento y su valor presente, en la fecha del balance. Además, la entidad informará de los pagos mínimos del arrendamiento en la fecha del balance, y de su correspondiente valor presente, para cada uno de los siguientes plazos:**
 - (i) **hasta un año;**

34. Para los arrendamientos operativos, los pagos correspondientes a las cuotas de arrendamiento (excluyendo los costos por otros servicios tales como seguros o mantenimiento) se reconocerán como gastos de forma lineal, a menos que resulte más apropiado el uso de otra base de carácter sistemático que recoja, de forma más representativa, el patrón de generación de beneficios para el usuario. Lo anterior es independiente de la forma concreta en que se realicen los pagos de las cuotas.
- 35. Además de los requisitos informativos fijados en la NIIF 7, los arrendatarios revelarán, en sus estados financieros, la siguiente información referida a los arrendamientos operativos:**
- (a) el total de pagos futuros mínimos del arrendamiento, derivados de contratos de arrendamiento operativo no cancelables, que se vayan a satisfacer en los siguientes plazos:**
 - (i) hasta un año;**
 - (ii) entre uno y cinco años;**
 - (iii) a más de cinco años.**
 - (b) el importe total de los pagos futuros mínimos por subarriendo que se espera recibir, en la fecha del balance, por los subarriendos operativos no cancelables.**
 - (c) cuotas de arrendamientos y subarriendos operativos reconocidas como gastos del periodo, revelando por separado los importes de los pagos mínimos por arrendamiento, las cuotas contingentes y las cuotas de subarriendo.**
 - (d) una descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento concluidos por el arrendatario, donde se incluirán, sin limitarse a ellos, los siguientes datos:**
 - (i) las bases para la determinación de cualquier cuota de carácter contingente que se haya pactado;**

- (ii) la existencia y, en su caso, los plazos de renovación o las opciones de compra y las cláusulas de actualización o escalonamiento; y
- (iii) las restricciones impuestas a la entidad en virtud de los contratos de arrendamiento financiero, tales como las que se refieran a la distribución de dividendos, al endeudamiento adicional o a nuevos contratos de arrendamiento.

Contabilización de los arrendamientos en los estados financieros de los arrendadores

Arrendamientos financieros

Reconocimiento inicial

- 36. Los arrendadores reconocerán en su balance los activos que mantengan en arrendamientos financieros y los presentarán como una partida por cobrar, por un importe igual al de la inversión neta en el arrendamiento.**
- 37. En una operación de arrendamiento financiero, sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad son transferidos por el arrendador, y por ello, las sucesivas cuotas a cobrar por el mismo se consideran como reembolsos del principal y remuneración financiera del arrendador por su inversión y servicios.
- 38. Es frecuente que el arrendador incurra en ciertos costos directos iniciales, entre los que se incluyen comisiones, honorarios jurídicos y costos internos que son incrementales y directamente atribuibles a la negociación y contratación del arrendamiento. De ellos se excluyen los costos de estructura indirectos, tales como los incurridos por un equipo de ventas y comercialización. En el caso de arrendamientos financieros distintos de aquéllos en los que está implicado un

productor o distribuidor que también es arrendador, los costos directos iniciales se incluirán en la medición inicial de los derechos de cobro por el arrendamiento financiero, y disminuirán el importe de los ingresos reconocidos a lo largo del plazo de arrendamiento. La tasa de interés implícita del arrendamiento se define de forma que los costos directos iniciales se incluyen automáticamente en los derechos de cobro del arrendamiento financiero; esto es, no hay necesidad de añadirlos de forma independiente. Los costos incurridos por productores o distribuidores, que también son arrendadores, en relación con la negociación y contratación de un arrendamiento, se excluyen de la definición de costos directos iniciales. En consecuencia, éstos se excluirán de la inversión neta del arrendamiento y se reconocerán como gastos cuando se reconozca el beneficio de la venta, lo que para un arrendamiento financiero tiene lugar normalmente al comienzo del plazo de arrendamiento.

Medición posterior

- 39. El reconocimiento de los ingresos financieros, se basará en una pauta que refleje, en cada uno de los periodos, una tasa de rendimiento constante sobre la inversión financiera neta que el arrendador ha realizado en el arrendamiento financiero.**

40. Un arrendador aspira a distribuir el ingreso financiero sobre una base sistemática y racional, a lo largo del plazo del arrendamiento. Esta distribución se basará en una pauta que refleje un rendimiento constante en cada periodo sobre la inversión neta relacionada con el arrendamiento financiero. Los pagos del arrendamiento relativos a cada periodo, una vez excluidos los costos por servicios, se destinarán a cubrir la inversión bruta en el arrendamiento, reduciendo tanto el principal como los ingresos financieros no devengados.

41. Las estimaciones de los valores residuales no garantizados, utilizados al computar la inversión bruta del arrendador en un arrendamiento, serán objeto de revisiones regulares. Si se hubiera producido una reducción permanente en la estimación del valor residual no garantizado, se procedería a revisar la distribución del ingreso financiero no devengado a lo largo del plazo del arrendamiento, y cualquier reducción respecto a las cantidades de ingresos ya devengados se reconocerá inmediatamente.
- 41^a. Un activo sometido a un arrendamiento financiero, que haya sido clasificado como mantenido para la venta (o incluido en un grupo en desapropiación de elementos clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5, se contabilizará según lo establecido en esa Norma.
- 42. Los arrendadores que son también fabricantes o distribuidores reconocerán los resultados derivados de la venta en el periodo, de acuerdo con las políticas contables utilizadas por la entidad para el resto de las operaciones de venta directa. Si se han aplicado tasas de interés artificialmente bajas, el resultado por la venta se reducirá al que se hubiera obtenido de haber aplicado tasas de interés de mercado. Los costos incurridos por el fabricante o el distribuidor que sea también arrendador, y estén relacionados con la negociación o la contratación del arrendamiento, se reconocerán como un gasto cuando se reconozca el resultado en la venta.**
43. Los fabricantes o distribuidores ofrecen a menudo a sus clientes la posibilidad de comprar o alquilar un activo. El arrendamiento financiero de un activo, cuando el arrendador es también fabricante o distribuidor, dará lugar a dos tipos de resultados:

- (a) la pérdida o ganancia equivalente al resultado de la venta directa del activo arrendado, a precios normales de venta, teniendo en cuenta todo tipo de descuentos comerciales y rebajas que sean aplicables; y
 - (b) la ganancia financiera que se obtenga en el transcurso del periodo del arrendamiento.
44. El ingreso por venta registrado al comienzo del plazo del arrendamiento financiero, por un arrendador que sea fabricante o distribuidor, es igual al valor razonable del activo o, si fuera menor, al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, descontados a una tasa de interés de mercado. El costo de la venta reconocido al comienzo del plazo del arrendamiento es el costo de la propiedad arrendada o la cantidad por la que estuviese contabilizada si fuera diferente, menos el valor presente del valor residual no garantizado. La diferencia entre el ingreso y el costo de la venta es la ganancia en la venta, que se reconocerá como tal de acuerdo con las políticas seguidas por la entidad para las operaciones de venta directa.
45. Los fabricantes o distribuidores que son también arrendadores, aplican a veces tasas de interés artificialmente bajas a fin de atraer a los clientes. El uso de dichas tasas podría significar el reconocimiento, en el momento de la venta, de una porción excesiva del resultado total de la transacción. En el caso de que se empleen tasas de interés artificialmente bajas, el resultado de la venta quedará reducido al que se hubiera obtenido de aplicar una tasa de interés de mercado.
46. Los costos directos iniciales, en los casos de arrendadores que son fabricantes o distribuidores, se reconocerán como gastos al comienzo del plazo del arrendamiento, puesto que están relacionados principalmente con la obtención de las ganancias del fabricante o distribuidor en la venta.

- 47. Además de cumplir los requisitos informativos fijados en la NIIF 7, los arrendadores revelarán en sus estados financieros la siguiente información, referida a los arrendamientos financieros:**
- (a) una conciliación, en la fecha del balance, entre la inversión bruta total en los arrendamientos y el valor presente de los pagos mínimos a recibir por los mismos. Además, la entidad revelará, en la fecha del balance, tanto la inversión bruta total en dichos arrendamientos como el valor presente de los pagos mínimos a recibir por causa de los mismos, para cada uno de los siguientes plazos:**
 - (i) hasta un año;**
 - (ii) entre uno y cinco años;**
 - (iii) más de cinco años;**
 - (b) los ingresos financieros no acumulados (o no devengados);**
 - (c) el importe de los valores residuales no garantizados reconocidos a favor del arrendador;**
 - (d) las correcciones de valor acumuladas que cubran insolvencias relativas a los pagos mínimos por el arrendamiento pendientes de cobro;**
 - (e) las cuotas contingentes reconocidas en los ingresos del periodo;**
 - (f) una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos concluidos por el arrendador.**
- 48. A menudo resulta útil informar, como indicador del crecimiento en la actividad arrendadora, sobre la inversión bruta en arrendamientos financieros conseguida en el periodo, deducidos los correspondientes ingresos financieros no acumulados (o no devengados), a la que se restarán los importes de los contratos de arrendamiento cancelados en ese mismo intervalo de tiempo.**

Arrendamientos operativos

- 49. Los arrendadores presentarán en su balance, los activos dedicados a arrendamientos operativos de acuerdo con la naturaleza de tales bienes.**

- 50. Los ingresos procedentes de los arrendamientos operativos se reconocerán como ingresos de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto, por reflejar más adecuadamente el patrón temporal de consumo de los beneficios derivados del uso del activo arrendado en cuestión.***
51. Los costos incurridos en la obtención de ingresos por arrendamiento, incluyendo la depreciación del bien, se reconocerán como gastos. Los ingresos por arrendamiento (excluyendo lo que se reciba por servicios tales como seguro y conservación) se reconocerán de una forma lineal en el plazo del arrendamiento, incluso si los cobros no se perciben con arreglo a tal base, a menos que otra fórmula sistemática sea más representativa del patrón temporal con el que los beneficios derivados del uso del activo arrendado disminuyen.
- 52. Los costos directos iniciales, incurridos por el arrendador en la negociación y contratación de un arrendamiento operativo, se añadirán al importe en libros del activo arrendado y se reconocerán como gasto a lo largo del plazo de arrendamiento, sobre la misma base que los ingresos del arrendamiento.**
- 53. La depreciación de los activos depreciables arrendados se efectuará de forma coherente con las políticas normalmente seguidas por el arrendador para activos similares, y se calculará con arreglo a las bases establecidas en la NIC 16 y en la NIC 38.**
54. Para determinar si el activo arrendado ha visto deteriorado su valor, la entidad aplicará la NIC 36.

55. El arrendador, que sea a la vez fabricante o distribuidor de los bienes arrendados, no reconocerá ningún resultado por la venta cuando celebre un contrato de arrendamiento operativo, puesto que la operación no es en ningún modo equivalente a una venta.
- 56. Además de cumplir con los requisitos informativos fijados en la NIIF 7, los arrendadores revelarán, en sus estados financieros, la siguiente información referida a los arrendamientos operativos:**
- (a) el importe total de los pagos mínimos futuros del arrendamiento correspondiente a los arrendamientos operativos no cancelables, así como los importes que corresponden a los siguientes plazos:**
 - (i) hasta un año;**
 - (ii) entre uno y cinco años;**
 - (iii) más de cinco años;**
 - (b) el total de las cuotas de carácter contingente reconocidas como ingreso en el periodo;**
 - (c) una descripción general de las condiciones de los arrendamientos acordados por el arrendador.**
57. Además, será también de aplicación para los arrendadores de activos en régimen de arrendamiento operativo, los requisitos de información exigidos en la NIC 16, la NIC 36, la NIC 38, la NIC 40 y la NIC 41.

5.3.6.3 Transacciones de venta con arrendamiento posterior

58. Una venta con arrendamiento posterior es una transacción que implica la enajenación de un activo y su posterior arrendamiento al vendedor. Las cuotas del arrendamiento y el precio de venta son usualmente interdependientes, puesto que se negocian simultáneamente. El tratamiento contable de las

operaciones de venta con arrendamiento posterior dependerá del tipo de arrendamiento implicado en ellas.

- 59. Si una venta con arrendamiento posterior resulta en un arrendamiento financiero, cualquier exceso del importe de la venta sobre el importe en libros del activo enajenado no se reconocerá inmediatamente como resultado en los estados financieros del vendedor arrendatario. Este exceso se diferirá y amortizará a lo largo del plazo del arrendamiento.**
60. Si el arrendamiento posterior es un arrendamiento financiero, la operación es un medio por el cual el arrendador suministra financiación al arrendatario con el activo como garantía. Por esta razón, no será apropiado considerar el exceso del importe de la venta sobre el importe en libros del activo como un resultado realizado. Este exceso se diferirá y depreciará a lo largo del plazo del arrendamiento.
- 61. Si una venta con arrendamiento posterior resultase ser un arrendamiento operativo, y quedase claro que la operación se ha establecido a su valor razonable, cualquier resultado se reconocerá inmediatamente como tal. Si el precio de venta fuese inferior al valor razonable, todo resultado se reconocerá inmediatamente, excepto si la pérdida resultase compensada por cuotas futuras por debajo de los precios de mercado, en cuyo caso se diferirá y amortizará en proporción a las cuotas pagadas durante el periodo en el cual se espera utilizar el activo. Si el precio de venta fuese superior al valor razonable, dicho exceso se diferirá y amortizará en el periodo durante el cual se espere utilizar el activo.**
62. Si el arrendamiento posterior fuese un arrendamiento operativo, y tanto las cuotas como el precio se estableciesen utilizando valores razonables, se habrá

producido efectivamente una operación normal de venta y se reconocerá inmediatamente cualquier resultado derivado de la misma.

- 63. En los contratos de arrendamiento operativo, si el valor razonable del bien en el momento de la venta con arrendamiento posterior fuera inferior a su importe en libros, la pérdida derivada de la diferencia entre ambas cifras se reconocerá inmediatamente.**
64. Sin embargo, para los arrendamientos financieros, tal ajuste no será necesario, salvo que se haya producido un deterioro del valor, en cuyo caso el importe en libros se rebajará hasta que alcance el importe recuperable, de acuerdo con la NIC 36.
65. Las obligaciones sobre revelación de información, establecidas tanto para los arrendadores como para los arrendatarios, serán igualmente aplicables a las ventas con arrendamiento posterior. En el caso de la descripción general de los acuerdos relevantes de los arrendamientos, será oportuno revelar las disposiciones no habituales que se hayan incluido en los acuerdos, o bien en los términos de las transacciones de venta con arrendamiento posterior.
66. Las operaciones de venta con arrendamiento posterior pueden cumplir las condiciones para tener que informar por separado de ellas según la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*.

Disposiciones transitorias

- 67. Conforme a lo establecido en el párrafo 68, se aconseja la aplicación retroactiva de esta Norma, pero no se obliga a ello. Si no se aplicase la Norma de forma retroactiva, se considerará que el saldo de cualquier arrendamiento financiero preexistente ha sido determinado de forma**

apropiada por parte del arrendador, el cual procederá en adelante a contabilizarlo, de acuerdo con el contenido de la presente Norma.

- 68. La entidad que previamente haya aplicado la NIC 17 (revisada en 1997) aplicará las modificaciones contenidas por esta Norma de forma retroactiva para todos los arrendamientos, o bien, si la NIC 17 (revisada en 1997) no se aplicó retroactivamente, para todos los arrendamientos que hayan comenzado desde que se aplicó por primera vez la citada Norma.**

Fecha de vigencia

- 69. La entidad aplicará esta Norma en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada. Si alguna entidad aplicase esta Norma para un periodo que comenzase antes del 1 de enero de 2005, revelará ese hecho.**

Derogación de la NIC 17 (revisada en 1997)

- 70. Esta Norma deroga la NIC 17, *Arrendamientos* (revisada en 1997).**

5.4 Análisis y Resumen de la Norma

La Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos (NIC 17) está contenida en los párrafos 1 a 70 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 17 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 NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las

Estimaciones Contables y Errores suministra las bases para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con directrices específicas (2003: 3).

Los detalles que a continuación se reflejan, representan el cuerpo y espíritu que caracteriza a la presente norma; entre los que destacan los siguientes aspectos: Objetivo; Alcance; Definiciones; Clasificación de los arrendamientos; Contabilización de los arrendamientos en los Estados Financieros de los Arrendatarios, Arrendadores; y, Transacciones de venta con arrendamiento posterior

INTRODUCCIÓN

IN1 Período de aplicación

IN2 a IN4: Razones para revisar la NIC 17

Principales cambios:

IN5 Alcance

Definiciones

IN6 Costos directos iniciales

IN7 Inicio del arrendamiento / Comienzo del plazo de arrendamiento

IN8 Ingresos financieros no devengados / Inversión neta en el arrendamiento

IN9 Clasificación de los arrendamientos

IN10 a IN 12 Costos directos iniciales

IN 13 Disposiciones transitorias

PÁRRAFOS

1 Objetivo

2 y 3 Alcance

4 a 6 Definiciones

7 a 19 Clasificación de los arrendamientos

Contabilización de los arrendamientos en los Estados Financieros de los arrendatarios

Arrendamientos financieros

20 a 24 Reconocimiento inicial

25 a 32 Medición posterior

33 a 35 Arrendamientos operativos

Contabilización de los arrendamientos en los Estados Financieros de los arrendadores**Arrendamientos Financieros**

36 a 38 Reconocimiento inicial

39 a 48 Medición posterior

49 a 57 Arrendamientos operativos

58 a 66 Transacciones de venta con arrendamiento posterior

67 a 68 Disposiciones transitorias

69 Fecha de vigencia

70 Derogación de la NIC 17 (revisada en 1997)

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 en 2003 han sido incorporadas dentro de pronunciamientos relevantes publicados en este volumen.

El objetivo de esta norma, consiste en establecer para arrendatarios y arrendadores, las políticas contables que sean adecuadas para contabilizar y revelar la información relativa a los arrendamientos.

Esta norma será aplicable en la contabilización de los tipos de arrendamiento que sean distintos de los acuerdos de arrendamiento para la exploración o uso de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables; y acuerdos de licencias para temas tales como películas, grabaciones en video, obras de teatro y derechos de autor. Sin embargo, no será aplicable como una base para la medición de: propiedades tenidas para arrendamiento, en el caso de que se contabilicen como propiedades de inversión (NIC 40, Propiedades de inversión); activos biológicos poseídos por arrendatarios en régimen de arrendamiento financiero (NIC 41, Agricultura).

Los arrendamientos son acuerdos por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma de dinero, o una serie de pagos o cuotas, por el derecho de utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado.

La clasificación de esta norma se basa en el grado en que los riesgos y ventajas, derivados de la propiedad del activo, que afectan al arrendador o arrendatario. En algunos riesgos se incluye la posibilidad de pérdidas por la capacidad ociosa u obsolescencia tecnológica así como las variaciones en el desempeño debido a cambios en las condiciones económicas. Las ventajas pueden estar representadas por la expectativa de una operación rentable a lo largo de la vida económica del activo, así como por una ganancia por revalorización o por una realización del valor residual.

Los arrendamientos se pueden clasificar como financiero cuando, se transfieren los riesgos y ventajas sustanciales inherentes a la propiedad. También se puede clasificar como operativo si no se transfieren los riesgos y ventajas sustanciales que son inherentes a la propiedad. Y por el contrario se, clasificara como no cancelable, si ocurriera alguna eventualidad o contingencia, si el arrendatario realiza un nuevo arrendamiento con el mismo arrendador o pagando el

arrendatario una cantidad de forma que, al inicio del contrato, la continuación del mismo quede asegurada y al mismo tiempo estableciendo los términos del arrendamiento.

Si un arrendamiento es o no financiero va a depender de la esencia y naturaleza de la transacción, no de la forma del contrato. Por ese motivo se plantean los siguientes ejemplos de un arrendamiento financiero:

- El arrendamiento transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo de arrendamiento.
- El arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor razonable, en el momento en que la opción sea ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevea con razonable certeza que tal opción será ejercida.
- El plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo (esta circunstancia opera incluso en caso de que la propiedad no vaya a ser transferida al final de la operación).
- Al inicio del arrendamiento, el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento es al menos equivalente a la práctica totalidad del valor razonable del activo objeto de la operación.
- Los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que sólo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes.

La clasificación del arrendamiento debe hacerse cuando se concluye el acuerdo del mismo. Pero si el arrendador y el arrendatario acuerdan revisarlo para cambiar algunas condiciones del contrato (si este fuera para ser renovado), el contrato revisado se considerará un nuevo arrendamiento, con sus propias estipulaciones.

Contabilización de los arrendamientos en los estados Financieros de los Arrendatarios

Arrendamiento Financiero

Reconocimiento Inicial

Al comienzo del plazo del arrendamiento financiero, éste se reconocerá, en el balance general del arrendatario, registrando un activo y un pasivo por el mismo importe, igual al valor razonable del bien arrendado, o bien al valor actual de los pagos mínimos por el arrendamiento, si éste fuera menor, determinados al inicio del arrendamiento. Al calcular el valor actual de los pagos mínimos por el arrendamiento, se tomará como factor de descuento el tipo de interés implícito en el arrendamiento, siempre que sea practicable determinarlo; de lo contrario se usará el tipo de interés incremental de los préstamos del arrendatario. Cualquier costo directo inicial del arrendatario se añadirá al importe reconocido como activo.

Si tal operación de arrendamiento no quedara reflejada en el Balance General del arrendatario, tanto sus recursos económicos como las obligaciones de la entidad estarían infravalorados, distorsionando así cualquier ratio financiero que se pudiera calcular. Será apropiado, por tanto, que el arrendamiento financiero se recoja, en el Balance General del arrendatario, simultáneamente como un activo y como una obligación de pagar cuotas de arrendamiento en el futuro. Al comienzo del plazo del arrendamiento, tanto el activo como la obligación de pagar cuotas futuras, se registrarán en el balance general por los mismos importes, excepto si existen costos directos iniciales relativos al arrendatario, que se añadirán al importe reconocido como activo.

No resultará adecuado presentar las obligaciones relativas a los bienes arrendados, en los estados financieros, como deducciones del valor de los activos

correspondientes. En caso de que la entidad realice, en el balance, distinción entre pasivos corrientes y no corrientes, observará esta misma distinción para las deudas derivadas de los arrendamientos.

Es frecuente incurrir en ciertos costos directos iniciales al emprender actividades específicas de arrendamiento, tales como los que surgen al negociar y asegurar los acuerdos y contratos correspondientes. Los costos que sean directamente atribuibles a las actividades llevadas a cabo por parte del arrendatario en un arrendamiento financiero, se incluirán como parte del valor del activo reconocido en la transacción.

Medición Posterior

Los pagos mínimos por el arrendamiento se dividirán en dos partes que representen las cargas financieras y la reducción de la deuda viva. **La carga financiera total se distribuirá entre los ejercicios que constituyan el plazo del arrendamiento, de manera que se obtenga un tipo de interés constante en cada ejercicio, sobre el saldo de la deuda pendiente de amortizar. Los pagos contingentes se cargarán como gastos en los ejercicios en los que sean incurridos.**

En la práctica, y con la finalidad de simplificar los cálculos el arrendatario podrá utilizar algún tipo de aproximación para distribuir las cargas financieras entre los ejercicios que constituyen el plazo del arrendamiento.

El arrendamiento financiero dará lugar tanto a un cargo por amortización en los activos amortizables, como a un gasto financiero en cada ejercicio. La política de amortización para activos amortizables arrendados será coherente con la seguida para el resto de activos amortizables que se posean, y la amortización contabilizada se calculará sobre las bases establecidas en la NIC 16, Inmovilizado material y en la NIC 38, Activos intangibles. Si no existiese certeza razonable de que el arrendatario

obtendrá la propiedad al término del plazo del arrendamiento, el activo se amortizará totalmente a lo largo de su vida útil o en el plazo del arrendamiento, según cuál sea menor.

El arrendamiento financiero dará lugar a un cargo por depreciación y a otro de tipo financiero en cada periodo, pero la suma de esos importes no será igual a la cuota a pagar en el periodo y, por tanto, no será adecuado considerar como gasto simplemente la cuota a pagar en el mismo. De acuerdo con lo anterior, es improbable que el activo y el pasivo correspondientes al arrendamiento sigan siendo de igual importe una vez iniciado el arrendamiento.

Para determinar si el activo arrendado ha visto deteriorado su valor, la entidad aplicará la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos.

Además de cumplir los requisitos informativos fijados en la NIIF 7 Instrumentos Financieros: Información a Revelar, los arrendatarios revelarán en sus estados financieros la siguiente información, referida a los arrendamientos financieros:

- (a) para cada clase de activos, el importe neto en libros a la fecha del balance;
- (b) una conciliación entre el importe total de los pagos del arrendamiento y su valor presente, en la fecha del balance. Además, la entidad informará de los pagos mínimos del arrendamiento en la fecha del balance, y de su correspondiente valor presente, para cada uno de los siguientes plazos:
 - (1) hasta un año;
 - (2) entre uno y cinco años;
 - (3) más de cinco años;
- (c) cuotas contingentes reconocidas como gasto en el periodo.

- (d) el importe total de los pagos mínimos por subarrendos que se esperan recibir, en la fecha del balance, por los subarrendos financieros no cancelables que la entidad posea.
- (e) una descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento donde se incluirán, sin limitarse a ellos, los siguientes datos:
- (1) las bases para la determinación de cualquier cuota de carácter contingente que se haya pactado;
 - (2) la existencia y, en su caso, los plazos de renovación de los contratos, así de las opciones de compra y las cláusulas de actualización o escalonamiento de precios; y
 - (3) las restricciones impuestas a la entidad en virtud de los contratos de arrendamiento, tales como las que se refieran a la distribución de dividendos, al endeudamiento adicional o a nuevos contratos de arrendamiento.

Además de lo anterior, serán aplicables a los arrendatarios las exigencias de información fijadas por la NIC 16, NIC 36, NIC 38, NIC 40 y NIC 41, para los activos arrendados en régimen de arrendamiento financiero.

Arrendamiento Operativo

Las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos se reconocerán como gasto de forma lineal, durante el transcurso del plazo del arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto por reflejar más adecuadamente el patrón temporal de los beneficios del arrendamiento para el usuario.

Para los arrendamientos operativos, los pagos correspondientes a las cuotas de arrendamiento (excluyendo los costos por otros servicios tales como seguros o mantenimiento) se reconocerán como gastos de forma lineal, a menos que resulte más apropiado el uso de otra base de carácter sistemático que recoja, de forma más

representativa, el patrón de generación de beneficios para el usuario. Lo anterior es independiente de la forma concreta en que se realicen los pagos de las cuotas.

Además de los requisitos informativos fijados en la NIIF 7, los arrendatarios revelarán, en sus estados financieros, la siguiente información referida a los arrendamientos operativos:

- (a) el total de pagos futuros mínimos del arrendamiento, derivados de contratos de arrendamiento operativo no cancelables, que se vayan a satisfacer en los siguientes plazos:
 - (1) hasta un año;
 - (2) entre uno y cinco años;
 - (3) a más de cinco años.
- (b) el importe total de los pagos futuros mínimos por subarriendo que se espera recibir, en la fecha del balance, por los subarriendos operativos no cancelables.
- (c) cuotas de arrendamientos y subarriendos operativos reconocidas como gastos del periodo, revelando por separado los importes de los pagos mínimos por arrendamiento, las cuotas contingentes y las cuotas de subarriendo.
- (d) una descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento concluidos por el arrendatario, donde se incluirán, sin limitarse a ellos, los siguientes datos:
 - (1) las bases para la determinación de cualquier cuota de carácter contingente que se haya pactado;
 - (2) la existencia y, en su caso, los plazos de renovación o las opciones de compra y las cláusulas de actualización o escalonamiento; y
 - (3) las restricciones impuestas a la entidad en virtud de los contratos de arrendamiento financiero, tales como las que se refieran a la distribución de dividendos, al endeudamiento adicional o a nuevos contratos de arrendamiento.

Contabilización de los arrendamientos en los Estados Financieros de los arrendadores

Arrendamiento financiero

Reconocimiento Inicial

Los arrendadores reconocerán en su balance los activos que mantengan en arrendamientos financieros y los presentaran como una partida por cobrar, por un importe igual al de la inversión neta en el arrendamiento.

En una operación de arrendamiento financiero, sustancialmente todos los riesgos y utilidades inherentes a la propiedad son transferidos por el arrendador, y por ello, las sucesivas cuotas a cobrar por el mismo se consideran como reembolsos del principal y remuneración financiera del arrendador por su inversión y servicios.

Medición Posterior

El reconocimiento de los ingresos financieros, se basará en una pauta que refleje, en cada uno de los ejercicios, un tipo de rendimiento constante, sobre la inversión financiera neta que el arrendador ha realizado en el arrendamiento financiero.

Todo arrendador aspira a distribuir el ingreso financiero sobre una base sistemática y racional a lo largo del plazo del arrendamiento. Esta distribución se basará en una pauta que refleje un rendimiento constante en cada ejercicio sobre la inversión neta relacionada con el arrendamiento financiero. Los pagos del arrendamiento relativos a cada ejercicio, una vez excluidos los costos por servicios, se destinarán a cubrir la inversión bruta en el arrendamiento, reduciendo tanto el principal como los ingresos financieros no devengados.

Los fabricantes o distribuidores que son también arrendadores, aplican a veces tasas de interés artificialmente bajas a fin de atraer a los clientes. El uso de dichas tasas podría significar el reconocimiento, en el momento de la venta, de una porción excesiva del resultado total de la transacción. En el caso de que se empleen tasas de interés artificialmente bajas, el resultado de la venta quedará reducido al que se hubiera obtenido de aplicar una tasa de interés de mercado.

Los costos directos iniciales, en los casos de arrendadores que son fabricantes o distribuidores, se reconocerán como gastos al comienzo del plazo del arrendamiento, puesto que están relacionados principalmente con la obtención de las ganancias del fabricante o distribuidor en la venta.

Además de cumplir los requisitos informativos fijados en la NIIF 7, los arrendadores revelarán en sus estados financieros la siguiente información, referida a los arrendamientos financieros:

- (a) una conciliación, en la fecha del balance, entre la inversión bruta total en los arrendamientos y el valor presente de los pagos mínimos a recibir por los mismos. Además, la entidad revelará, en la fecha del balance, tanto la inversión bruta total en dichos arrendamientos como el valor presente de los pagos mínimos a recibir por causa de los mismos, para cada uno de los siguientes plazos:
 - (1) hasta un año;
 - (2) entre uno y cinco años;
 - (3) más de cinco años;
- (b) los ingresos financieros no acumulados (o no devengados);
- (c) el importe de los valores residuales no garantizados reconocidos a favor del arrendador;
- (d) las correcciones de valor acumuladas que cubran insolvencias relativas a los pagos mínimos por el arrendamiento pendientes de cobro;

- (e) las cuotas contingentes reconocidas en los ingresos del periodo;
- (f) una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos concluidos por el arrendador.

A menudo resulta útil informar, como indicador del crecimiento en la actividad arrendadora, sobre la inversión bruta en arrendamientos financieros conseguida en el periodo, deducidos los correspondientes ingresos financieros no acumulados (o no devengados), a la que se restarán los importes de los contratos de arrendamiento cancelados en ese mismo intervalo de tiempo.

Arrendamiento Operativo

Los arrendadores presentarán en su balance, los activos dedicados a arrendamientos operativos de acuerdo con la naturaleza de tales bienes.

Los ingresos procedentes de los arrendamientos operativos se reconocerán como ingresos de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto, por reflejar más adecuadamente el patrón temporal de consumo de los beneficios derivados del uso del activo arrendado en cuestión.

Los costos incurridos en la obtención de ingresos por arrendamiento, incluyendo la depreciación del bien, se reconocerán como gastos. Los ingresos por arrendamiento (excluyendo lo que se reciba por servicios tales como seguro y conservación) se reconocerán de una forma lineal en el plazo del arrendamiento, incluso si los cobros no se perciben con arreglo a tal base, a menos que otra fórmula sistemática sea más representativa del patrón temporal con el que los beneficios derivados del uso del activo arrendado disminuyen.

Los costos directos iniciales, incurridos por el arrendador en la negociación y contratación de un arrendamiento operativo, se añadirán al importe en libros del activo arrendado y se reconocerán como gasto a lo largo del plazo de arrendamiento, sobre la misma base que los ingresos del arrendamiento.

La depreciación de los activos depreciables arrendados, se efectuará de forma coherente con las políticas normalmente seguidas por el arrendador para activos similares, y se calculará con arreglo a las bases establecidas en la NIC 16 y en la NIC 38.

Además de cumplir con los requisitos informativos fijados en la NIIF 7, los arrendadores revelarán, en sus estados financieros, la siguiente información referida a los arrendamientos operativos:

- Importes de cobros mínimos por arrendamiento a la fecha del balance, desglosados por importes para el ejercicio venidero, los ejercicios 2 a 5 siguientes y a más de 5 ejercicios
- Cuotas contingentes reconocidas como Ingresos
- Descripción general de acuerdos de arrendamiento significativos

Además, será también de aplicación para los arrendadores de activos en régimen de arrendamiento operativo, los requisitos de información exigidos en la NIC 16, la NIC 36, la NIC 38, la NIC 40 y la NIC 41.

Transacciones de venta con Arrendamiento Posterior

Es una transacción que implica la enajenación de un activo y su posterior arrendamiento al vendedor. Las cuotas del arrendamiento y el precio de venta son

usualmente interdependientes, puesto que se negocian simultáneamente. El tratamiento contable de las operaciones de venta con arrendamiento posterior dependerá del tipo de arrendamiento implicado en ellas.

Reconocimiento

Si una venta con arrendamiento posterior resulta en un arrendamiento financiero, cualquier exceso del importe de la venta sobre el importe en libros del activo enajenado no se reconocerá inmediatamente como resultado en los estados financieros del vendedor arrendatario. Este exceso se diferirá y amortizará a lo largo del plazo del arrendamiento.

Si una venta con arrendamiento posterior resultase ser un arrendamiento operativo, y quedase claro que la operación se ha establecido a su valor razonable, cualquier pérdida o ganancia debe ser inmediatamente reconocida como tal. Si el precio de venta fuese inferior al valor razonable, todo resultado se reconocerá inmediatamente, excepto si la pérdida resultase compensada por cuotas futuras por debajo de los precios de mercado, en cuyo caso se diferirá y amortizará en proporción a las cuotas pagadas durante el periodo en el cual se espera utilizar el activo. Si el precio de venta fuese superior al valor razonable, dicho exceso se diferirá y amortizará en el periodo durante el cual se espere utilizar el activo.

En los contratos de arrendamiento operativo, si el valor razonable del bien en el momento de la venta con arrendamiento posterior fuera inferior a su importe en libros, la pérdida derivada de la diferencia entre ambas cifras se reconocerá inmediatamente.

Revelación

Las obligaciones sobre revelación de información, establecidas tanto para los arrendadores como para los arrendatarios, serán igualmente aplicables a las ventas con arrendamiento posterior.

Las operaciones de venta con arrendamiento posterior pueden cumplir las condiciones para tener que informar por separado de ellas según la NIC 1 Presentación de Estados Financieros

5.5 Casos prácticos

Ejercicio de Contabilización de un Arrendamiento Financiero con opción de compra y sin costos iniciales.

Una empresa decide contratar en arrendamiento financiero un camión de gran tonelaje por 8.000 um anuales, bajo un contrato no cancelable a 7 años. Al final de este periodo se garantiza una opción de compra de 7.000 un. La tasa de interés es del 3%. El valor razonable del activo se calcula de 56.000 um. El activo tiene una vida útil de 10 años y un valor residual de 6.000 um

Se Pide:

1. Contabilizar el alta del arrendamiento financiero.

2. Contabilizar la amortización del primer año.
3. Contabilizar la primera cuota del arrendamiento

DESCRIPCIÓN	DEBE	HABER
Vehículos, Maquinarias	55.533,90	
Deudas por arrendamiento financiero		55.533,90

1. Comparar el valor razonable del vehículo con el valor presente de los pagos mínimos y registrar el activo por el menor valor de los dos.

- Valor Razonable del Vehículo: 56.000 um
- Valor Presente de los pagos mínimos:
- Valor Presente Residual: $C_n = C_0(1+i)^n$

$$C_0 = \frac{7.000}{(1+0.03)^7} = 5.691,64 \text{ €}$$

- Valor Presente de las Cuotas: $Q[1 - (1+i)^{-n} / i]$
 - Valor Presente de los pagos mínimos: $8.000[1 - (1-0,03)^{-7} / 0,03] = 49.842,26 \text{ €}$
- $5.691,64\text{um} + 49.842,26\text{um} = 55.533,90\text{um}$

- **Asiento Contable**

2. Cuota de depreciación

$$(55.533,90 - 6.000)/10 \text{ años} = 4.953,39 \text{ um}$$

- **Asiento Contable**

DESCRIPCIÓN	DEBE	HABER
Gasto depreciación	4.953,39	
Depreciación Acumulada		4.953,39

3. Cuota de Arrendamiento

Año	(1) Deuda	(2)=(1)*0,03 Intereses	(3)=8.000-(2) Depreciación	(4) Pago
1	55.533,90	1.666,02	6.333,98	8.000
2	49.199,92	1.476,00	6.524,00	8.000
3	42.675,91	1.280,28	6.719,72	8.000

4	35.956,19	1.078,69	6.921,31	8.000
5	29.034,88	871,05	7.128,95	8.000
6	21.905,92	657,18	7.342,82	8.000
7	14.563,10	436,89	7.563,11	8.000
Opción Compra			7.000,00	7.000
			55.533,91	63.000,00

- **Asiento Contable**

DESCRIPCIÓN	DEBE	HABER
Gastos Financieros	1.666,02	
Deuda por Arrendamiento	6.333,98	
Efectivo		8.000

Fuente: Lic. Jairo Ramírez Morales

- **Aplicación de la Sic 15 Arrendamientos Operativos**

- a. **Ejercicio 1**

Una entidad acuerda realizar un contrato de arrendamiento operativo con un nuevo arrendatario. Éste se encuentra dispuesto a pagar los costos de traslado que tiene que efectuar el arrendador, como un incentivo adicional para favorecer el nuevo contrato. Los costos de reubicación para el arrendador ascienden a 1.000. El

nuevo arrendamiento tiene una duración de 10 años, con una cuota fija de 2.000 por año.

La contabilización será la siguiente:

El arrendador reconocerá los costos de traslado como un gasto del año 1. La contraprestación al arrendador será de 19.000, esto es, 10 cuotas de 2.000 menos los 1.000 del incentivo que ha asumido para compensar los costos del traslado. Arrendador y arrendatario habrán de reconocer la contraprestación de 19.000 a lo largo de los 10 años de duración, utilizando un método de reparto simple, de acuerdo con los párrafos 4 y 5 de esta Interpretación.

b. Ejercicio 2

La entidad acuerda realizar un contrato de arrendamiento operativo con un nuevo arrendador. El arrendador concede, por un periodo de tres años, la exención de cuotas como un incentivo adicional para favorecer el nuevo contrato. La operación tiene una duración de 20 años, con una cuota fija de 5.000 por año, entre los años 4º y 20º.

La contabilización será la siguiente:

La contraprestación neta total, a lo largo del periodo correspondiente al arrendamiento, ascenderá de 85.000, esto es, 17 cuotas de 5.000 cada una. Tanto el arrendador como el arrendatario habrán de reconocer la contraprestación neta a lo largo del periodo de 20 años de duración del arrendamiento, utilizando un método de reparto simple, de acuerdo con los párrafos 4 y 5 de esta Interpretación.

CAPITULO VI

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

6.1 Conclusiones

- La Norma Internacional de Contabilidad N° 2 Inventarios y la N° 17 Arrendamientos tendrán vigencia para los periodos anuales que comiencen el 1ro de Enero del 2005, a partir de esta fecha las empresas puede realizar sus estados financieros bajo estos estándares.

- Estas normas van a permitir a los Empresarios presentar sus estados financieros bajo el lenguaje universal de la Contaduría Publica, es decir que en cualquier país extranjero estos informes significaran lo mismo.

- La aplicación de las NIC refleja una información financiera confiable y de alta calidad la cual es esencial para que tanto los mercados financieros como de capitales funcionen adecuadamente. Estos mercados se basan en la confianza y esta confianza está basada, en buena medida, en la presunción de que la información financiera es apropiada y refleja la realidad económica.

- La adopción de estos estándares y su debida aplicación es un tema que los contadores no desconocen, sin embargo, no le dan la prioridad necesaria para implementarlo, siendo éste un proyecto que requiere de tiempo invertido por los contadores y costos para la empresa, en cuanto a capacitaciones para ellos, asimismo, dejar a un lado la idea obsoleta y actualizarse con políticas contables que ayuden a erradicar el problema de la omisión de éste requisito.

6.2 Recomendaciones

- Al ser las normas emitidas por el IASB, estas deben ser traducidas lo más rápido posible para así no quedar relegados en cuanto a los demás países.
- Capacitar a los docentes y demás personas interesadas para la adopción de las NIC, a través de cursos, charlas, jornadas y de más formas de estudio.
- Buscar los métodos que obliguen a los empresarios a presentar sus estados financieros bajo las normas internacionales de contabilidad, evitando así las discrepancias entre los informes de las empresas.
- Alentar a los estudiantes al estudio de estas normas, que luego serán de gran ayuda en su desempeño laboral.
- Que el Colegio de Contadores Públicos de cada estado incentive a sus asociados a participar conjuntamente con ellos en los planes de adopción de estas normas.

BIBLIOGRAFÍAS

Referencias Bibliográficas

- **Blanco, Y. (2.005).** Normas Nacionales e Internacionales de Información Financiera. Valencia – Venezuela: Editorial CEF Ediciones.
- **Catacora, F. y Camargo, N (1.999).** PCGA en Venezuela. Comentarios y análisis de todas las declaraciones de Principios de Contabilidad vigentes en Venezuela. Caracas – Venezuela: Editorial del Contador Público Venezolano.
- **Constitución Nacional (1.999).** Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 36.860. (Extraordinario), diciembre 30, 1.999.
- **Herrera, E. (2.008).** Proceso de Enseñanza-Aprendizaje de la Contabilidad Básica. Referente Teórico-Práctico. Trabajo de ascenso presentado para optar a la categoría de Profesor Titular en la Universidad de Oriente, Venezuela.
- **Hevia, O (2004).** Reflexiones metodológicas y Epistemológicas sobre las Ciencias Sociales. Segunda Fondo Editorial Tropykos. Venezuela.
- **Mantilla, Samuel Alberto (2005).** Auditoría 2005. Pontificia Universidad Javeriana. Facultad de Ciencias Económicas. Ecoe Ediciones
- **Ortiz, U (2004).** Diccionario de Metodología de la Investigación Científica. Editorial Limusa Grupo Noriega editores México D.F

- **Sabino, C. (1994).** Como Hacer Una Tesis. 3era Edición, Editorial PANAPO. Venezuela.
- **Sampieri, R, Collado, C, Lucia, P. (2006).** Metodología de las Investigación. Cuarta Editorial Mc Graw – Hill interamericana. Chile.
- **Tamayo, M. (1998).** El proceso de la investigación científica. Tercera edición. Editorial Limusa. México.
- **Williams Moreno, Abner Romero, Anfrony Membreño.** Comparación de los Métodos de Valuación de Inventarios en una economía con alta tasa de inflación. UNAC- RUCFA 01-07-08

Referencias Electrónicas

- **Alcides León - Kevin Rodríguez.** Venezuela adopta normas internacionales de contabilidad <http://www.dinero.com.ve/183/portada/finanzas.html> (Consulta 20-11-08)
- **Ángela Liliana García Martínez (2005)** Normas internacionales de contabilidad. La adopción de estándares internacionales en Colombia y su influencia tributaria. <http://www.gestiopolis.com/Canales4/fin/normasinterna.html> (Consulta 15-11-08)
- **CPC Felipe Pérez Cervantes (2008)** Reporte Técnico del CID. <http://www.cinif.org.mx/imagenes/archivos/reporte/06-ART2008.pdf> Consulta 12-02-09)
- **Deloitte & Touche Ltda.** NIC 2 Inventarios, Historia de la NIC 2, http://www.deloitte.com/dtt/section_home/0,1041,sid%253D26715,00.html (Consulta 20-01-09)
- **Deloitte & Touche Ltda. (2008)** Valuación de Inventarios, Método UEPS Monetario <http://deloitte.biz/dtt/alert/0,1001,cid%253D195428,00.html> (Consulta 10-02-09)
- **Ley de Arrendamientos Inmobiliarios.** Disponible en: <http://www.tsj.gov.ve/legislacion/lai.htm#3>
- **Luis Eduardo Méndez.** Venezuela adopta normas NICS- IFRSS mercado de capitales. <http://contadoretecnicos.org.ve/blog/index.php?cat=30> (Consulta 12-02-09)

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO

TÍTULO	Análisis y Descripción de las Normas Internacionales de Contabilidad sobre Inventarios (NIC 2) y Arrendamientos (NIC 17)
SUBTÍTULO	

AUTOR (ES):

APELLIDOS Y NOMBRES	CÓDIGO CVLAC / E MAIL
Rodriguez H, Elizabeth V,	CVLAC: 16.854.781 E MAIL: elivrh@hotmail.com
Salazar R, Ana Criseida	CVLAC: 17.434.530 E MAIL: acvsr_cricri@hotmail.com

PALABRAS O FRASES CLAVES:

Normas Internacionales

Estados Financieros

Contabilidad

Inventarios

Arrendamientos

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

ÁREA	SUBÁREA
Ciencias Administrativas	Contaduría Pública

RESUMEN (ABSTRACT):

La investigación se realizó con el objeto de analizar los aspectos necesarios para la Adopción, implementación y uso de las Normas Internacionales de Contabilidad en Venezuela. Se trato en particular del estudio de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC 2) Inventarios y la (NIC 17) Arrendamientos. Para obtener tal propósito, se utilizó como metodología, la investigación Documental, ya que la información se obtuvo a través de medios impresos, como libros, revistas y de referencias electrónicas que sirvieron de base para esta investigación. Estas normas son emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés), que por medio del IASB estableció estándares contables para lograr la unificación de criterios entre los distintos países. Esta investigación permitió esclarecer los puntos más importantes en cuanto al uso de estas normas dentro del contexto de la Contaduría Pública y su aplicación en la realización de Estados Financieros.

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

CONTRIBUIDORES:

APELLIDOS Y NOMBRES	ROL / CÓDIGO CVLAC / E_MAIL				
	ROL	CA	AS X	TU X	JU X
Martínez, Juan	CVLAC:	18.950.261			
	E_MAIL	jrafaelm@cantv.net			
	E_MAIL				
	ROL	CA	AS X	TU X	JU X
Ramos, Manuel	CVLAC:	15141.893			
	E_MAIL	Mj10ramos@yahoo.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

FECHA DE DISCUSIÓN Y APROBACIÓN:

AÑO	MES	DÍA
2009	03	10

LENGUAJE. SPA

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

NOMBRE DE ARCHIVO	TIPO MIME
Monografía.normas internacionales.doc	Application/msword

CARACTERES EN LOS NOMBRES DE LOS ARCHIVOS: A B C D E F G H I J K L M
N Ñ 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 ñ o p q r s t u v w x y z. 0 1 2 3 4 5
6 7 8 9.

ALCANCE

ESPACIAL: Normas Internacionales de Contabilidad (OPCIONAL)

TEMPORAL: III Semestre 2008 (OPCIONAL)

TÍTULO O GRADO ASOCIADO CON EL TRABAJO:

CONTADOR PÚBLICO

NIVEL ASOCIADO CON EL TRABAJO:

PREGRADO

ÁREA DE ESTUDIO:

DEPARTAMENTO DE CONTADURÍA

INSTITUCIÓN:

UNIVERSIDAD DE ORIENTE

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

De acuerdo al artículo 44 del reglamento de trabajos de grado

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

Rodríguez, Elizabeth

C.I 16.854.781

AUTOR

Salazar, Ana C

C.I 17.434.530

AUTOR

Martínez, Juan

C.I 8.950.261

TUTOR Y JURADO

Ramos, Manuel

C.I 5.141.893

TUTOR Y JURADO

POR LA SUBCOMISIÓN DE LOS CURSOS ESPECIALES DE GRADO

Prof. Daysi Rodríguez



**PARTE II: ANÁLISIS Y DESCRIPCIÓN DE LAS NORMAS
INTERNACIONALES DE AUDITORIA RELACIONADOS A LOS
TÉRMINOS DEL CONTRATO DE AUDITORIA (NIA 210) Y EL
CONTROL DE CALIDAD DE UNA AUDITORIA DE ESTADOS
FINANCIEROS (NIA 220)**

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



**ANÁLISIS DE LOS CAMBIOS EN LAS NORMAS
INTERNACIONALES DE AUDITORIA RELACIONADOS A LOS
TÉRMINOS DEL CONTRATO DE AUDITORIA (NIA 210) Y AL CONTROL
DE CALIDAD AUDITORIAS DE ESTADOS FINANCIEROS (NIA 220).**

ASESOR ACADÉMICO:

Lcda. Iris Gonzalez

REALIZADO POR:

Elizabeth Rodriguez C.I 16.854.781

Ana Salazar C.I 17.434.530

Trabajo de grado presentado ante la universidad de oriente como requisito
parcial para optar al título de:

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

BARCELONA; MARZO DE 2009

UNIVERSIDAD DE ORIENTE

NÚCLEO DE ANZOÁTEGUI
ESCUELA DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS
DEPARTAMENTO DE CONTADURÍA
CURSOS ESPECIALES DE GRADO
CONTABILIDAD II



**ANÁLISIS DE LOS CAMBIOS EN LAS NORMAS
INTERNACIONALES DE AUDITORIA RELACIONADOS A LOS
TÉRMINOS DEL CONTRATO DE AUDITORIA (NIA 210) Y AL CONTROL
DE CALIDAD DE UNA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS (NIA
220).**

Autores: Rodríguez, Elizabeth
Salazar, Ana C.

Fecha: Marzo 2009

RESUMEN

La investigación se realizó con el objeto de analizar los aspectos necesarios para la Adopción, implementación y uso de las Normas Internacionales de Auditoría en Venezuela. Se trató en particular del estudio de las Normas Internacionales de Auditoría 210 Términos del Contrato de Auditoría y la 220 Control de Calidad para Auditorías de Estados Financieros. Para obtener tal propósito, se utilizó como metodología, la investigación Documental, ya que la información se obtuvo a través de medios impresos, como libros, revistas y de referencias electrónicas que sirvieron de base para esta investigación. Estas normas son emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés), que por medio del IAASB estableció estándares contables para lograr la unificación de criterios entre los distintos países. Esta investigación permitió esclarecer los puntos más importantes en cuanto al uso de estas normas dentro del contexto de la Contaduría Pública y su aplicación en la Auditoría de Estados Financieros.

Palabras Claves: Normas Internacionales, Auditoría, Contrato, Control de Calidad, Estados Financieros.

INTRODUCCIÓN

La constante necesidad de hacer uniforme la aplicación de criterios para la preparación y presentación de estados financieros, ha logrado desde la creación IAPC y luego con la instauración del IAASB, una importante aprobación de la comunidad contable internacional. Este proceso de armonización donde incurren organismos interesados en la estandarización de la información contable que supla las necesidades de los usuarios de la información, que desarrollan procesos de estandarización en mejoramiento continuo, perfeccionando inconsistencias y buscando coherencias entre las normas y su estructura, en búsqueda de este propósito estos organismos han creado los estándares internacionales de contabilidad con el objeto de disponer de información financiera comparable, que le permita ser activo dentro de un mundo sin fronteras para los mercados, con un lenguaje contable común, que le permita comparar los resultados y valorar la gestión.

En la actualidad Venezuela está pasando por un proceso de adopción de las Normas Internacionales de auditoría. La Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela a través de un ambicioso programa ha establecido mecanismos para la implementación y difusión de estos estándares permitiéndole a los Contadores estar en sintonía con los cambios reinantes.

Los estándares internacionales de auditoría se crean con el objeto de disponer de información financiera comparable, que permita ser activo dentro de un mundo sin fronteras para los mercados, con un lenguaje contable común, donde pueda comparar los resultados y valorar la gestión.

A la hora de realizar una auditoría los contadores deben establecer cuáles serán los límites de su responsabilidad, es por esto que en las Normas Internacionales de Auditoría 210 Términos del Contrato de Auditoría y 220 Control de Calidad para

Auditoria de Estados Financieros se determina hasta qué punto el auditor se verá involucrado a la hora de hacer el dictamen.

La investigación esta estructura de la siguiente manera:

Capítulo I: comprende el planteamiento del problema referente a las Normas Internacionales de Auditoría 210 Términos del Contrato de Auditoría y 220 Control de Calidad para Auditorías de Estados Financieros, las interrogantes respecto a la investigación, la justificación, limitaciones y los objetivos del estudio.

Capítulo II: en este capítulo se establecen los antecedentes de estas normas, una reseña histórica de la IFAC y las bases teóricas para el desarrollo de la investigación.

Capítulo III: Éste está conformado por el marco metodológico; dentro de éste, tipo y diseño de la investigación, técnicas recolección y procesamiento de datos y por último la interpretación y análisis de los resultados.

Capítulo IV: Donde se desarrollan cada una de las normas, se hace un análisis de estas y un caso práctico indicando como es su aplicación.

Capitulo V: El cual contiene las conclusiones y recomendaciones de la investigación.

CAPITULO I.

EL PROBLEMA

1.1 Planteamiento del Problema

La Auditoría Financiera es la que ha caracterizado los servicios del Contador Público; tiene como objetivo la revisión de los estados financieros con la finalidad de emitir una opinión de si los mismos están de acuerdo con el marco conceptual de información financiera.

Según Samuel Mantilla (2003) esta auditoría tiene en la época actual una muy marcada especialización (mercados de capital) y una muy fuerte dependencia de la tecnología de la información. Está soportada en unos requisitos éticos y control de calidad, en aras del interés público, así como de la exigencia de ser realizada por contadores profesionales independientes. Cada día tiene un direccionamiento más claro hacia mercados globales. A todo este conjunto se le da el nombre de **auditoría de estados financieros versión IFAC – IAASB**, o todavía mejor, *estándares internacionales de auditoría*

Debido al proceso globalizador ampliamente divulgado y conocido, y el notable crecimiento acelerado de las transacciones entre distintos países del globo terráqueo; hace necesario, no si imperativo, la unificación de criterios para la obtención de información vital en las negociaciones globales. Fue el dinamismo impuesto por la globalización lo que llevo a instituciones que rigen los destinos de esta profesión a revisar las normas de auditoría vigentes desde hace casi dos décadas.

La evolución del Mundo hacia bloques económicos y de allí hacia Empresas Multinacionales conlleva que cada vez pierda importancia las normas específicas de

cada País y tome mayor auge la estandarización Internacional y las reglas que se fijen en ese contexto. El País que no quiera someterse a estas nuevas reglas perderá grandes oportunidades de mejorar y prontamente podrá quedar aislado del resto del Mundo sumido (en el caso de los países pobres y/o en vías de desarrollo) en sus propios problemas sin ningún tipo de ayuda internacional y con cada vez menos posibilidades de desarrollo. Dentro de este contexto, los inversionistas Internacionales exigen reglas estandarizadas que les faciliten la realización de sus negocios en este entorno apoyados en el uso de la tecnología y en sistemas de información que les provean reportes financieros de calidad que sirvan para la toma de sus decisiones.

La IFAC a través del IAASB desarrollo un marco conceptual y un conjunto de principios, donde se estudio las diferencias y similitudes entre las distintas normas buscando así la armonización entre ellas y que estas se pudieran adoptar por los diferentes países. Y a si surgen las nuevas normas internacionales de auditoría.

La Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela en el año 2008 adelanto un ambicioso programa denominado Plan de adopción de Normas Internacionales para introducir a los grupos de interés el conocimiento necesario para la aplicación de estas normas. Algunos países de América Latina entre los que se destacan Argentina, Chile, Colombia, México, entre otros tienen una ventaja sobre Venezuela, debido a que estas normas ya fueron adoptadas a nivel académico y profesional.

En cuanto al tema de este trabajo solo se estudiará a fondo la NIA 210 Términos de los Trabajos de Auditoria que se basa en acordar los términos del contrato y su registro mediante una carta de contratación de la auditoria en otra forma confiable de contrato. Y la NIA 220 Control de Calidad de una Auditoria de Estados

Financieros que habla sobre las políticas y procedimientos de control de calidad que se deben implementar.

Por las razones antes descritas; y otras que se estudiarán con más detalle a lo largo de la investigación, es de vital importancia que las empresas que manejan Auditorias emitan una opinión o dictamen bajos los criterios establecidos, y es allí donde radica nuestra principal problemática ya que aún en Venezuela no se poseen los conocimientos para implementar estas normas.

1.2 Interrogantes

- ¿Se han adoptado en Venezuela estas Normas?
- ¿Cómo se están aplicando las Normas Internacionales de Auditoria en Venezuela?
- ¿Cuáles son las aspectos relevantes de las NIA 210 Términos de los Contratos de Auditoria, y NIA 220 Control de Calidad para auditorias de estados financieros?

1.3 Justificación de la Investigación

La adopción de las Normas Internacionales de Auditoria contribuirá a mejorar la percepción internacional de Venezuela y las empresas venezolanas como receptoras de inversiones, al hacer mucho más sencilla para la revisión de inversionistas extranjeros la situación financiera de nuestras empresas. Con todo ello,

se espera que el cambio se constituya en una ventaja comparativa que mejore la posición de las empresas venezolanas en el complejo mundo de la globalización económica actual.

Las Normas Internacionales de Auditoría pueden considerarse como los requisitos de calidad que deben observarse para el desempeño del trabajo de auditoría profesional. Por esta razón, durante muchos años han constituido y constituyen en la mayoría de los países el soporte obligado de las actividades que conducen Contadores Públicos.

Las Normas Internacionales de Auditoría deben ser aplicadas, en forma obligatoria, en la auditoría de estados financieros y deben aplicarse también, con la adaptación necesaria, a la auditoría de otra información y de servicios relacionados. En circunstancias excepcionales, un auditor puede juzgar necesario apartarse de una NÍA para lograr en forma más efectiva el objetivo de una auditoría. Cuando tal situación surge, el auditor deberá estar preparado para justificar la desviación.

La adopción de estos Estándares permiten elevar el nivel de la Contaduría como Profesión Contable, fortaleciendo los conocimientos y la aplicación de los mismos, elaborando técnicas sofisticadas y útiles que permitan satisfacer de manera completa las necesidades de los usuarios haciendo mas competitivo el servicio a nivel laboral y ético.

Esta adopción de los Estándares en el área contable se hace con el fin de brindar una información de alta calidad contable y útil para todo tipo de usuarios a nivel público y privado, al ser incorporados en las empresas, estas deben en principio informar sobre los cambios positivos y negativos que produzca, así como las operaciones que fueron afectadas, además cualquier duda podrá ser llevada a las entidades Gubernamentales de Supervisión y Control.

Hoy en día no solo a nivel general sino particular es muy pobre la educación que tenemos sobre estándares internacionales de auditoría y servicios relacionados, en algunas universidades ha sido muy poca su enseñanza; un ejemplo de esta problemática son contadores que solo están dedicados a la teneduría de libros y no se preocupan por mejorar su conocimiento para poder aportar un criterio con respecto a una adopción o armonización de tales estándares internacionales de auditoría. Es importante que a los contadores se le eduque sobre un sistema de enseñanza basado en estándares internacionales y que a su vez lo realicen bajo los principios establecidos en el Código de Ética Internacional para contadores

1.4 Objetivos

1.4.1 General:

Analizar las Normas Internacionales de Auditoría relacionado con los Términos de los Trabajo de Auditoría (NIA 210) y el Control de Calidad (NIA 220).

1.4.2 Específicos:

1. Evaluar los postulados establecidos en las Normas Internacionales de Auditoría N° 210, N° 220 y su pertinencia en el caso venezolano.
2. Verificar las modificaciones realizadas a la NIA 220 Control de Calidad para auditorías de estados financieros para el año 2008.
3. Asociar los Términos de los Trabajo de Auditoría con el Control de Calidad para auditorías de información financiera históricas.

4. Determinar la metodología a aplicar para el proceso de transición de normativa contable en Venezuela, hacia la adopción de las Normas Internacionales de Auditoría.
5. Presentar casos prácticos relacionados con aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría 210 y 220.

1.5 Limitaciones de la Investigación

Una de las principales limitaciones que se presenta en este trabajo es el hecho de que en el país estas normas aun no han sido adoptadas, debido a que es un tema de reciente data. Por lo tanto las personas no tienen la preparación adecuada, ni los conocimientos sobre el tema a tratar generando un vacío de información.

Otras de las limitaciones que se presentó es que no hay mucha información de la misma; como tesis, monografías u otros; que nos ayuden a la realización de este trabajo, por ser la primera vez que se implementa este tema en la elaboración de los trabajos de áreas de grado.

También el tiempo se convirtió en un factor determinante a la hora de realizar nuestra investigación siendo muy corto el lapso de tiempo para realizar la investigación y prepararse para defenderla.

En lo que se refiere a otros tipos de recursos, como computadoras, conexiones a Internet, papel y otros, no se presentaron limitantes, pudiendo los investigadores cumplir con el trabajo encomendado.

CAPITULO II.

MARCO TEÓRICO

2.1 Antecedentes

Para el presente estudio, se realizó una revisión de diferentes investigaciones las cuales sirven como base, bien sea por su contenido o metodología para el desarrollo del mismo.

• **Juan Fernando Mejías (2003):** *“publicó un artículo titulado “Estándares Internacionales de Contabilidad: Algunas anotaciones importantes del informe ROSC sobre la Contabilidad y la Auditoría en Colombia”. El autor, apoyó su estudio en una investigación documental y de campo con enfoque descriptivo. El artículo hace referencia a las observaciones y recomendaciones del Banco Mundial (BM) y el Fondo Monetario Internacional (FMI) con respecto a la situación actual de la contabilidad y la auditoría en Colombia; realiza comentarios a las que considera más representativas. Entre ellas, considera: 1) la sobreoferta de contadores públicos en el país; 2) la baja calidad de los reportes contables y financieros en Colombia en cuanto a su utilidad real para la toma de decisiones; 3) la extensa normatividad y bases comprensivas de contabilidad en el país; 4) el énfasis de los GAAP (Principios de Contabilidad de General Aceptación, por su sigla en inglés) en lo tributario, la inspección, vigilancia y control legal; 5) la necesidad de crear un Consejo Superior de Estándares Contables y de Auditoría en el país, como mecanismo que evite la amplia dispersión normativa y reduzca la politización de la norma contable y, 6) la necesidad de establecer un “régimen simplificado” contable en cuanto a los requisitos legales de información financiera a las pequeñas y medianas empresas. El artículo hace una breve referencia a otros dos componentes del análisis realizado por el BM y el FMI: Gobierno Corporativo y Transparencia Fiscal, y termina haciendo una invitación a los contadores para continuar estudiando el tema de los estándares*

internacionales, destacando los componentes académicos, teóricos y de investigación contable que genere conocimiento y a la conformación de comunidades disciplinares y científicas que contribuyan con el desarrollo social y económico local.”

Este artículo permite conocer como es la situación de las normas internacionales de auditoría en otros países, en este caso Colombia, que enfoque se le da a estas normas, como repercute su aplicación en el mundo de capitales. Lo cual es importante porque permite tener otra visión de cómo se están desarrollando los profesionales contables con estos nuevos estándares.

- **Luis Henry Moya Moreno (2007):** *“Realizo una investigación titulada: “ La Revisoría Fiscal frente a los Estándares Internacionales de Auditoría” El autor, apoyó su estudio en una investigación documental y de campo con enfoque descriptivo. El artículo hace referencia al modelo de auditoría ha sido aplicado de manera incompleta e incoherente, este comentario es de especial importancia ya que aceptarlo equivaldría a afirmar que si bien es cierto que en la actualidad existen problemas de índole económico, social, académicos y tecnológicos para realizar la implementación de los estándares internacionales de auditoría, también lo es a lo largo de la historia la aplicación técnica, incompleta e incoherente de las Normas de Auditoría de General Aceptación, en el área de la Revisoría Fiscal toda vez que el desarrollo efectuado en ésta área ha sido construido a través de prueba y error y en algunos de manera empírica sin considerar todos los aspectos que rodean e implican el ejercicio profesional de la función del Contador Público en calidad de Revisor Fiscal.”*

Permite conocer como es el comportamiento de estos estándares en cuanto a la revisoría fiscal, de qué manera la afectan los tributos el trabajo de auditoría.

2.2 Reseña Histórica

El IFAC - Internacional Federation of Accountants (fundada en 1977), es 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 (Internacional Auditing and Assurance Standards Board), (antes denominado Internacional 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 en inglés), utilizado para reportar acerca de la confiabilidad de información preparada bajo normas de contabilidad (normalmente información histórica), también emite Estándares Internacionales para trabajos de aseguramiento (ISAE), Control de Calidad (ISQC), y servicios relacionados (ISRS). Así mismo emite las denominadas Declaraciones o Prácticas (IAPSs) para proveer asistencia técnica en la implementación de los Estándares y promover las buenas prácticas.

La numeración de las NIAS es la siguiente:

200-299 Principios Generales y Responsabilidad

300-499 Evaluación de Riesgo y Respuesta a los Riesgos Evaluados

500-599 Evidencia de Auditoría

600-699 Uso del trabajo de otros

700-799 Conclusiones y dictamen de auditoría

800-899 Áreas especializadas

Las IAPS van de 1000-1100 Declaraciones Internacionales de Prácticas de Auditoría

Las ISRE van de la 2000-2699 Normas Internacionales de Trabajos de Revisión

Las ISAE 3000-3699 Normas Internacionales de Trabajos para Atestiguar

Las ISRS 4000-4699 Normas Internacionales de Servicios Relacionados

Todas estas normas tienen como fundamento el cumplimiento del código de ética del IFAC emitido por el IESBA (Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores)

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.

2.3 Bases Teóricas

2.3.1 Auditor

Inspector de contabilidad y el que interviene en la gestión de negocios en materia fiscal.

2.3.2 Auditoría y su Evolución

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

El concepto de auditoría ha evolucionado en cuatro fases:

- ✓ Primera fase: A principios de la revolución industrial, no hay grandes transacciones, la misión del auditor era buscar si se había cometido fraude en ese negocio, estos negocios eran pequeños.
- ✓ Segunda fase: Las empresas son más grandes, se comienza a separar el capital y la propiedad del negocio, es decir, la Administración. El auditor sin dejar de hacer lo que realizaba en la primera fase, tiene una nueva actividad que es la de verificar, certificar, la información de esos administradores que le pasan a través de la cuenta de resultados, sea veraz.
- ✓ Tercera fase: Aparecen nuevas tecnologías, ordenadores, etc. Las transacciones a lo largo del año son bastante voluminosas. Esto hace que al revisar el Auditor las cuentas, el sistema de control interno de la empresa tanto si funciona como si no, este tome un patrón y en base a eso trabaje.

Sigue revisando que la información contable refleja la imagen fiel de la empresa conforme a lo acontecido y revise además el control del sistema interno de la empresa.
- ✓ Cuarta fase: El auditor ha de indicar, aparte de lo anterior, un informe, pidiendo a la empresa si ésta está o no de acuerdo de cómo se ha realizado este informe. Durante esta cuarta fase surge un nuevo tipo de auditoría, la auditoría integral.

2.3.3 Clasificación de la Auditoría desde el punto de vista de la Contaduría Pública

- ✓ Auditoría externa: Es un examen de estados financieros hecho con el fin de formar una opinión imparcial sobre bases objetivas.
- ✓ Auditoría interna: Es una función evaluadora independiente establecida dentro de una organización con el fin de examinar y evaluar sus actividades, como un servicio a la organización.

- ✓ Auditoría gubernamental. Es el estudio de eficiencia y economía en la utilización de los recursos; por ejemplo el equipo del gobierno.
- ✓ Auditoría financiera. Es un examen sistemático de los estados financieros, los registros y las operaciones correspondientes para determinar la observancia de los P.C.G.A. de las políticas de la administración y de los requisitos fijados.
- ✓ Auditoría operacional. Es el examen sistemático de las actividades de una organización o de un segmento estipulado de las mismas en relación con objetivos específicos, a fin de evaluar el comportamiento, señalar las oportunidades de mejorar y generar recomendaciones para el mejoramiento o para favorecer la acción. El examen computarizado de una empresa, la evaluación de su eficacia y confiabilidad y las recomendaciones para el mejoramiento del sistema.

2.3.4 Auditoría Integral

La auditoría integral es el proceso de obtener y evaluar objetivamente en un periodo determinado, evidencia relativa sobre la información financiera, la estructura del control interno, el cumplimiento de las leyes pertinentes y la conducción ordenada en el logro de las metas y objetivos propuestos; con el propósito de informar sobre el grado de correspondencia entre dicha información y los criterios o indicadores establecidos para su evaluación.

Los objetivos de una auditoría integral ejecutada por un contador público son:

- ✓ Expresar una opinión sobre si los estados financieros objetos del examen, están preparados en todos los asuntos importantes de acuerdo con las normas de contabilidad y de revelaciones que le son aplicables. Este objetivo tiene el

propósito de proporcionar una certeza razonable de que los estados financieros, finales o intermedios, tomados de forma integral están libres de manifestaciones erróneas importantes.

- ✓ Establecer si las operaciones financieras, administrativas, económicas y de otra índole se han realizado conforme a las normas legales, reglamentarias estatutarias y de procedimientos que le son aplicables. El propósito de esa revisión es proporcionar al auditor una certeza razonable si las operaciones de la entidad se conducen de acuerdo con las leyes y reglamentos que las rigen.
- ✓ Si la entidad se ha conducido de manera ordenada en el logro de las metas y objetivos propuestos. El grado en que la administración ha cumplido adecuadamente con las obligaciones y atribuciones que han sido asignadas y si tales funciones se han ejecutado de manera eficiente, efectiva y económica.
- ✓ Evaluar el sistema global del control interno para determinar si funciona efectivamente para la consecución de los siguientes objetivos básicos:
 - ✓ Efectividad y eficiencia de las operaciones
 - ✓ Confiabilidad en la información financiera
 - ✓ Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables

La Auditoría Integral implica la ejecución de un 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.

2.3.5 Comparación entre la Auditoría de Edos. Financieros y la Auditoría Integral

Elementos	Auditoría Edos. Financieros	Auditoría Integral
Propósito	Emitir opinión sobre la razonabilidad de las cifras de los Estados financieros tomados en conjunto.	Evaluar y comprobar el logro de operaciones económicas, eficientes y efectivas en una empresa, examinando sus controles internos de apoyo y las bases de datos. Además probar el sistema de medición de la Gerencia
Finalidad	Dar seguridad a los usuarios externos sobre la objetividad de la información financiera.	Ayudar a la más alta autoridad de una empresa o a la dirección de un ente a mejorar las operaciones y actividades en término de eficiencia en el uso de los recursos y el logro de objetivos operativos mediante la proposición de alternativas de solución.
Alcance	Actividades financieras y económicas, así como la función de control en el área financiera.	La organización total de la empresa, o solo algunas de sus reparticiones y operaciones enfocando su evaluación al sistema de control gerencial, comprende al ente económico incluido en el entorno que lo rodea.
Elementos	Auditoría de Estados Financieros	Auditoría Integral
Enfoque	Persigue la correcta determinación del Balance General y Estado de Resultados.	Persigue la obtención de eficiencia, economía y eficacia de los recursos materiales y humanos que posee la entidad.
Aporte en solución de problemas	No es responsable de proponer soluciones	Si es responsable de buscar alternativas de solución a los problemas.

Procedimientos	Planeación anticipada de las pruebas a realizar de acuerdo a la actividad económica de la empresa que permita obtener una opinión sobre la razonabilidad de los Estados Financieros.	Planeación estratégica del trabajo que permita una labor integral, oportuna y permanente de las operaciones del ente auditado.
Labor de seguimiento a problemas	No existe responsabilidad.	Es responsable de dar seguimiento a cada problema surgido.
Informe a emitir	Dictamen sobre la razonabilidad de los Estados financieros de acuerdo a Normas y procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptados.	Informe con opinión de los resultados del área, actividad u operación auditada tendiente a formular recomendaciones para lograr los objetivos propuestos.
Objeto de examen	Estados Financieros, registros contables y documentos anexos.	Actividades, operaciones, programas o toda la organización en sí, además de elementos indicadores y normas de rendimiento medibles

2.3.6 Servicios de Aseguramiento

El Consejo de Estándares Internacionales de Auditoría y Servicios de Aseguramiento - IAASB de la Federación Internacional de Contadores emitió en junio del 2000 una norma internacional sobre aseguramiento (International Standard On Assurance Engagements) en la que establece una estructura conceptual para los servicios de aseguramiento que tienen como objetivo fortalecer la credibilidad de la información a un nivel alto o moderado.

Uno de los objetivos de la estructura conceptual, incluida en la norma, es diferenciar un servicio de aseguramiento de otros servicios prestados por la profesión contable, la cual no quiere decir que los contadores profesionales no deban emprender los otros servicios, sino que tales trabajos no están cubiertos por la estructura conceptual y los principios generales incluidos en la norma sobre servicios de aseguramiento.

La norma internacional sobre servicios de aseguramiento tiene tres propósitos:

- ✓ Describir los objetivos y elementos de los servicios de aseguramiento que tienen la intención de proveer niveles de aseguramiento ya sean altos o moderados
- ✓ Establecer estándares para y proveer orientación dirigida a los contadores profesionales en practica publica en relación con el desempeño de los contratos que tienen la intención de proveer un nivel alto de aseguramiento
- ✓ Actuar como una estructura conceptual para el desarrollo por parte de IAASB de estándares específicos para tipos particulares de servicios de aseguramiento.

El objetivo de un servicio de aseguramiento es el de permitir que un contador profesional evalúe un asunto determinado que es responsable de otra parte, mediante la utilización de criterios adecuados e identificables, con el fin de expresar una conclusión que transmita al supuesto destinatario un cierto nivel de confiabilidad acerca del tema en cuestión. Los servicios de aseguramiento realizados por contadores profesionales pretenden incrementar la credibilidad de la información acerca de un asunto determinado, mediante la evaluación de si el tema en cuestión esta de conformidad, en todos los aspectos importantes, con criterios adecuados, mejorando, de esta manera, la probabilidad de que la información va a estar de acuerdo con las necesidades del supuesto usuario o destinatario de la misma. A este respecto, el nivel de confiabilidad suministrado por la conclusión del contador profesional transmite el grado de confianza que el supuesto destinatario puede depositar en la credibilidad del asunto de que se trate.

2.3.7 Estándares Internacionales de Auditoria

Los Estándares Internacionales de Auditoria aplican a la auditoria de los estados financieros y de otra información y de servicios relacionados. Estos

estándares están divididos en nueve grupos con temáticas similares cada uno de ellos. Estos bloques son:

Sin número	Prefacio
Sin número	Glosario de términos
100 -199	Asuntos introductorios (*)
200 - 299	Responsabilidades
300 - 399	Planeación

(*) Normas Derogadas

400 - 499	Control Interno
500 - 599	Evidencia de auditoría
600 - 699	Uso del trabajo de otros
700 - 799	Conclusiones y dictamen de auditoría
800 - 899	Áreas especializadas
900 - 999	Servicios relacionados (SRs)

✓ **100-199 Asuntos Introductorios**

100 Prefacio a las Normas Internacionales de Auditoría: El propósito de este prefacio es facilitar la comprensión de los objetivos y procedimientos operativos del Comité Internacional de Prácticas de Auditoría (IAPC), un comité permanente del

Consejo de la Federación Internacional de Contadores Públicos, y el alcance y autoridad de los documentos que emite.

- **Glosario de términos:** Esta norma presenta un glosario de los términos de auditoría más comúnmente utilizados en estas normas internacionales.

120 Marco de referencia de las Normas Internacionales de Auditoría Esta norma describe el marco en el cual se emiten las Normas Internacionales de Auditoría con relación a los servicios que los auditores pueden brindar, comprende los informes y revisión del trabajo de auditoría y que proporciona evidencia del trabajo efectuado para respaldar el dictamen emitido. Se refiere también al uso de papeles de trabajo y legajos estandarizados, su propiedad y custodia. (*)

(*) Normas Derogadas

240 Fraude y error (NIA 11): Esta norma trata la responsabilidad del auditor para la detección de información significativamente errónea que resulte de fraude o error, al efectuar la auditoría de información financiera. Proporciona una guía con respecto a los procedimientos que debe aplicar el auditor cuando encuentra situaciones que son motivo de sospecha o cuando determina que ha ocurrido un fraude o error.

250 Consideración de las leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros (NIA 31) Esta norma tiene como objetivo establecer normas y pautas sobre la responsabilidad del auditor en la consideración de las leyes y reglamentaciones en una auditoría de estados financieros. Esta norma es aplicable a las auditorías de estados financieros pero no a otros trabajos en los que se contrata al auditor para emitir un informe especial sobre el cumplimiento de reglamentaciones específicas

✓ **Planificación**

300 Planificación (NIA 4): Esta norma establece que el auditor debe documentar por escrito su plan general y un programa de auditoría que defina los procedimientos necesarios para implantar dicho plan.

310 Conocimiento del negocio (NIA 30): El propósito de esta norma es determinar qué se entiende por conocimiento del negocio, por qué es importante para el auditor y para el equipo de auditoría que trabajan en una asignación, por qué es relevante para todas las fases de una auditoría y cómo el auditor obtiene y utiliza ese conocimiento.

320 La importancia relativa de la auditoría (NIA 25) Esta norma se refiere a la interrelación entre la significatividad y el riesgo en el proceso de auditoría. Identifica tres componentes distintos del riesgo de auditoría: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección. Tomando conciencia de la relación entre significatividad y riesgo, el auditor puede modificar sus procedimientos para mantener el riesgo de auditoría en un nivel aceptable

✓ **Control Interno**

400 Evaluación de riesgos y control interno (NIA 6): El propósito de esta norma es proporcionar pautas referidas a la obtención de una comprensión y prueba del sistema de control interno, la evaluación del riesgo inherente y de control y la utilización de estas evaluaciones para diseñar procedimientos sustantivos que el auditor utilizará para reducir el riesgo de detección a niveles aceptables.

401 Auditoría en un ambiente de sistemas de información por computadora (NIA 15): Esta norma proporciona la orientación necesaria para cumplir con los principios básicos de auditoría cuando ésta es llevada a cabo en un ambiente computacional. A los fines de esta norma, existe un ambiente de sistemas de información computarizada cuando un computador de cualquier tipo o tamaño es

utilizado por la entidad en el procesamiento de información financiera de importancia para la auditoría, ya sea que el computador es operado por la entidad o por un tercero. Enfatiza que el auditor debería conocer en forma suficiente el hardware y los sistemas de procesamiento para planificar el trabajo y comprender de qué manera afectan al estudio y a la evaluación del control interno y la aplicación de los procedimientos de auditoría, incluyendo técnicas asistidas por computador.

402 Consideraciones de auditoría en entidades que utilizan organizaciones prestadoras de servicios (NIA 6): Esta norma establece que el auditor debe obtener una comprensión adecuada de los sistemas contables y el control interno para planificar la auditoría y desarrollar un enfoque de auditoría efectivo. La entidad emisora de los estados financieros puede contratar los servicios de una organización que, por ejemplo, ejecuta transacciones y lleva la contabilidad o registro de las transacciones, y procesa los datos correspondientes. El auditor debe considerar de qué manera una organización prestadora de servicios afecta los sistemas contables y el control interno del cliente.

✓ **500-599 Evidencia de Auditoría**

500 Evidencia de Auditoría (NIA 8): El propósito de esta norma es ampliar el principio básico relacionado con la evidencia de auditoría suficiente y adecuada que debe obtener el auditor para poder arribar a conclusiones razonables en las que basar su opinión con respecto a la información financiera y los métodos para obtener dicha evidencia.

501 Evidencia de auditoría - Consideraciones adicionales para partidas específicas: El propósito de esta norma es proporcionar pautas relacionadas con la obtención de evidencia de auditoría a través de la observación de inventarios, confirmación de cuentas a cobrar e indagación referida a acciones judiciales, ya que en general se considera que estos financieros y los servicios de auditoría y

relacionados. Este marco no es aplicable a otros servicios, tales como impuestos, consultoría y asesoramiento financiero y contable.

✓ **200-299 Responsabilidades**

200 Objetivos y principios básicos que regulan una auditoría de estas financieros (NIA 1): Esta norma establece que el objetivo de la auditoría de estados financieros, preparados dentro del marco de políticas contables reconocidas, es permitir que el auditor exprese su opinión sobre dichos estados financieros para ayudar a establecer la credibilidad de los mismos. El auditor por lo general determina el alcance de auditoría de acuerdo con los requerimientos de las leyes, reglamentaciones o de los organismos profesionales correspondientes. Además, esta norma describe los principios básicos que regula las responsabilidades de un auditor, y que deben ser cumplidos cuando se lleva a cabo una auditoría. Dichos principios básicos son aplicables al examen de la información financiera de una entidad, ya sea ésta con o sin fines de lucro, y sin tener en cuenta su tamaño y forma jurídica, cuando dicho examen es conducido con el propósito de expresar una opinión sobre la misma. Esta norma cubre aspectos tales como integridad, objetividad e independencia, confiabilidad, destrezas y competencia, trabajo efectuado por terceros, documentación, planificación, evidencia de auditoría, conclusiones de auditoría e informe.

210 Cartas para el acuerdo de los términos sobre un trabajo de auditoría (NIA 2): Esta norma proporciona pautas para la preparación de la carta de contratación, en la cual el auditor documenta y confirma la aceptación de un trabajo, el objetivo y alcance de la auditoría, el grado de su responsabilidad ante el cliente y el formato del informe a ser emitido. Si bien esta norma no requiere explícitamente que el auditor obtenga una carta de contratación, proporciona una orientación con respecto a su preparación de tal manera que se presume su uso.

220 Control de calidad del trabajo de auditoría (NIA 7): Esta norma trata sobre el control de calidad que se relaciona con el trabajo delegado a un equipo de trabajo y con las políticas y procedimientos adoptados por un profesional para asegurar en forma razonable que todas las auditorías efectuadas están de acuerdo con los principios básicos que regulan la auditoría.

230 Documentación (NIA 9): Esta norma define “documentación” como los papeles de trabajo preparados u obtenidos por el auditor y conservados por él para ayudar a la planificación, realización, supervisión, procedimientos brindan la evidencia de auditoría más confiable con respecto a ciertas afirmaciones.

Además esta norma contiene algunas consideraciones sobre procedimientos de auditoría diseñados con el fin de constituir una base razonable para concluir si las inversiones a largo plazo están contabilizadas de acuerdo con los principios de contabilidad aplicables.

510 Trabajos iniciales - Balances de apertura (NIA 28): El propósito de esta norma es proporcionar pautas con respecto a los saldos iniciales en el caso de los estados financieros auditados por primera vez o cuando la auditoría del año anterior fue realizada por otros auditores.

520 Procedimientos analíticos (NIA 12): Esta norma proporciona pautas detalladas con respecto a la naturaleza, objetivos y oportunidad de los procedimientos de revisión analítica. El término “procedimiento de revisión analítica” se utiliza para describir el análisis de las relaciones y tendencias, que incluyen la investigación resultante de la variación inusual de los ítems.

530 Muestreo de auditoría (NIA 19): Esta norma identifica los factores que el auditor debe tener en cuenta al elaborar y seleccionar su muestra de auditoría y al evaluar los resultados de dichos procedimientos. Se aplica tanto para el muestreo estadístico como para el no estadístico.

540 Auditoría de estimaciones contables (NIA 26): Esta norma reafirma que los auditores tienen la responsabilidad de evaluar la razonabilidad de las estimaciones de la gerencia. Primero, deben tener en cuenta los controles, procedimientos y

métodos de la gerencia para evaluar si ellos brindan una información correcta, completa y relevante. Deben poner especial atención en evaluaciones que resulten sensibles a variaciones, que sean subjetivas o susceptibles de errores significativos.

En su evaluación, al auditor debe considerar su conocimiento del cliente, de su industria y la evidencia resultante de otras áreas de auditoría. Si como resultado, el auditor concluye que no se puede obtener una estimación razonable, debe proceder a emitir una opinión con salvedades o abstenerse de opinar.

550 Partes relacionadas (NIA 17): Esta norma proporciona pautas referidas a los procedimientos que el auditor debería aplicar para obtener evidencia de auditoría con respecto a la identificación de las partes vinculadas y la exposición de las operaciones con dichas partes.

560 Hechos posteriores (NIA 21): Esta norma no permite el uso de doble fecha en el informe de los estados financieros de cualquier entidad. Cubre los elementos básicos del informe del auditor, describe los distintos tipos de informes su examen al hecho que requirió y, en caso de hacerlo, debe hacer una manifestación de tal hecho en su nuevo informe.

570 Empresa en marcha (NIA 23): Esta norma proporciona pautas para los auditores cuando surgen dudas sobre la aplicabilidad del principio de empresa en marcha como base para la preparación de estados financieros.

580 Representaciones de la administración (NIA 22): Esta norma orienta al auditor respecto de la utilización de las representaciones de la gerencia como evidencia de auditoría, los procedimientos que debe aplicar evaluar y documentar dichas representaciones y las circunstancias en las que se deberá obtener una representación por escrito. Trata también sobre las situaciones en las que la gerencia se niega a proporcionar o confirmar representaciones sobre asuntos que el auditor considera necesario.

✓ **Uso del trabajo de otros**

600 Uso del trabajo de otro auditor (NIA 5): Esta norma requiere que el auditor principal documente en sus papeles de trabajo los componentes examinados por otros auditores, su significatividad con respecto al conjunto, los nombres de otros auditores, los procedimientos aplicados y las conclusiones alcanzadas por el autor principal con respecto a dichos componentes. Requiere también que el auditor efectúe ciertos procedimientos además de informar al otro auditor sobre la confianza que depositará en la información entregada por él.

610 Uso del trabajo de auditoría interna (NIA 10): Esta norma proporciona pautas detalladas con respecto a qué procedimientos deben ser considerados por el auditor externo para evaluar el trabajo de un auditor interno con el fin de utilizar dicho trabajo.

620 Uso del trabajo de un experto (NIA 18): El propósito de esta norma es proporcionar pautas con respecto a la responsabilidad del auditor y los procedimientos que debe aplicar con relación a la utilización del trabajo de un especialista como evidencia de auditoría. Cubre la determinación de la necesidad de utilizar el trabajo de un especialista, las destrezas y competencia necesaria, la evaluación de su trabajo y la referencia al especialista en el informe del auditor.

700 Dictamen del auditor sobre los estados financieros (NIA 13): El propósito de esta norma es proporcionar pautas a los auditores con respecto a la forma y contenido del informe del auditor en relación con la auditoría independiente de los estados financieros de cualquier entidad. Cubre los elementos básicos del informe del auditor, describe los distintos tipos de informes e incluye ejemplos de cada uno de ellos.

720 Otra información en documentos que contienen estados financieros auditados (NIA 14): Esta norma orienta al auditor con respecto al análisis de otra información incluida en documentos que contienen estados financieros junto con el informe del auditor sobre los mismos, sobre la cual no está obligado a informar.

Establece que el auditor debería leer la otra información para asegurarse de que sea consistente con los estados financieros y/o no incluya información significativamente errónea.

✓ **Áreas especializadas**

800 Dictamen del auditor sobre trabajos de auditoría con propósitos especiales (NIA 24): Esta norma proporciona pautas para informes sobre temas tales como componentes de los estados financieros, cumplimiento de acuerdos contractuales y estados preparados de acuerdo con bases contables integrales diferentes de las NIA o de normas locales, y estados financieros resumidos.

810 El examen de información financiera proyectada (NIA 27): Esta norma explica la responsabilidad del auditor al examinar información financiera prospectiva (como por ejemplo presupuesto y proyecciones) y los supuestos sobre los que están basados; da pautas sobre procedimientos deseables e inclusive ejemplos de informes.

2.3.8 DNA (Declaración sobre Normas y Procedimientos de Auditoría - Venezuela)

Las DNA's comprenden un conjunto de normas (14 en total), que van a ser los lineamientos por los cuales los contadores profesionales que realicen actividades de auditoría se van a regir.

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

DNA 0 Normas de Auditoría de Aceptación general: La responsabilidad del Contador Público respecto a los estados financieros que examina, se concreta a expresar una opinión sobre los mismos; la empresa es responsable por los hechos

presentados en dichos estados financieros. En forma semejante, ya que el examen del Contador Público tiene como finalidad el expresar una opinión, este no puede tomarse como base específicamente para revelar desfalcos y otras irregularidades similares. Para prevenir y detectar esta deficiencia depende del control interno de la empresa.

Debido a la responsabilidad que tiene el Contador Público ante todos los usuarios de estados financieros, el examen debe llevarse a cabo de forma imparcial. La información y la evidencia que se obtenga durante el curso del examen deberá ser evaluada honesta y objetivamente. Esta independencia en la actitud mental es un precepto profesional esencial.

El trabajo debe realizarse con el cuidado y con dirigencia profesional, por personas competentes en los campos de contabilidad y auditoría. Los individuos asignados al trabajo deben estar supervisados adecuadamente, y los trabajos que ejecutan revisados con apreciación crítica en todos los niveles

DNA 01 Papeles de Trabajo: El Contador Público debe preparar y conservar papeles de trabajo. La forma y contenido de los mismos debe ser diseñada para llenar las circunstancias de un trabajo en particular. La información contenida en los papeles de trabajo constituye el registro principal del trabajo que el Contador Público ha hecho y las conclusiones a que ha llegado sobre asuntos importantes.

DNA 02 Solicitud de información al abogado del cliente: Esta declaración proporciona una guía de los procedimientos que un contador público debe considerar para identificar litigios, demandas y otras reclamaciones o contingencias de tipo legal, y para satisfacerse así mismo de la forma en que éstos se contabilizan y revelan cuando está llevando a cabo un examen de acuerdo con normas de auditoría de aceptación general.

La Gerencia de la empresa es la responsable de adoptar políticas y procedimientos para identificar, evaluar y registrar los litigios, demandas y otras

reclamaciones o contingencias de tipo legal, como base para la preparación de estados financieros de acuerdo con principios de contabilidad de aceptación general.

DNA 03 Manifestaciones de la Gerencia: Durante el examen de los estados financieros, la gerencia hace muchas manifestaciones al contador público, tanto en forma verbal como escrita, ya sea en respuesta a alguna solicitud o por medio de los estados financieros. Estas manifestaciones verbales o escritas son parte de la evidencia que el contador público obtiene, pero no sustituyen la aplicación de otros procedimientos de auditoría necesarios para respaldar su opinión sobre los estados financieros. Las manifestaciones escritas de la gerencia normalmente confirman las informaciones dadas al contador público en forma verbal, documentan la veracidad de dichas manifestaciones, y reducen la posibilidad de malas interpretaciones de los asuntos relacionados con las mismas.

DNA 04 El informe de control interno: Este pronunciamiento versa sobre el contenido y presentación del informe, por medio del cual el Contador Público comunica a la Gerencia de la entidad cuyos estados financieros examina, las debilidades importantes que hayan llamado su atención durante el estudio y evaluación del Control Interno, realizado sobre bases selectivas, con la finalidad de determinar el alcance de las pruebas de auditoría, y no para expresar una opinión sobre el mismo.

El título “Informe de Control Interno”, se usa a lo largo de este pronunciamiento. En la práctica profesional, en nuestro país se utilizan títulos como “Carta a la Gerencia”, “Carta de Recomendaciones” u otra similar para informes con el mismo objetivo.

DNA 05 Efecto de la función de auditoría interna en el alcance del examen del contador público independiente: El Contador Público Independiente puede considerar el trabajo de los auditores internos al determinar el alcance, naturaleza y

oportunidad de sus procedimientos de auditoría y así mismo, utilizar la ayuda de éstos para la realización de su trabajo. Sin embargo, el trabajo del auditor interno no puede sustituir al trabajo del Contador Público Independiente.

Dentro de los diversos trabajos que el auditor interno hace para la entidad auditada, se incluye el estudio y evaluación del control interno, la revisión de procedimientos para mejorar la eficiencia, y el hacer investigaciones especiales, bien como parte de sus obligaciones normales o a petición de la Gerencia. Esta declaración es aplicable al trabajo del auditor interno cuando efectúa un estudio y evaluación del control interno u otros trabajos como parte de sus obligaciones normales, o en los casos que realiza trabajos para el Contador Público Independiente.

DNA 07 Transacciones entre partes relacionadas: Esta declaración tiene por objeto definir lo que constituyen transacciones entre partes relacionadas, facilitar al contador público orientación y guías en relación con los procedimientos de auditoría que debe considerar para identificar dichas transacciones, satisfacerse de su esencia, de su registro apropiado, y finalmente, establecer el alcance y la forma de su revelación en los estados financieros examinados de acuerdo con las normas de auditoría de aceptación general.

DNA 08 Comunicación entre el auditor predecesor y el sucesor: Esta declaración proporciona una guía a ser utilizada entre el auditor predecesor y su sucesor, cuando un cambio de auditores ha ocurrido, o está en proceso. El término “auditor predecesor” se refiere a un auditor que ha renunciado a un trabajo de auditoría o al que se le ha notificado que sus servicios han terminado. El término “auditor sucesor” se refiere a un auditor que ha aceptado un trabajo de auditoría o un auditor que ha sido invitado a hacer una propuesta para un trabajo de auditoría. Esta declaración es aplicable siempre que un auditor independiente ha sido contratado o está por ser contratado para hacer el examen de los estados financieros de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas.

DNA 10 Evidencia comprobatoria: Esta norma relativa a la ejecución del trabajo expresa: “Se debe obtener una evidencia comprobatoria suficiente y competente por medio de la inspección, observación, indagación, y confirmación, con objeto de tener una base razonable para emitir una opinión sobre los estados financieros que se examinan”.

DNA 11 El dictamen del contador público independiente sobre los estados financieros: La función primaria y principal responsabilidad del contador público en su actuación como profesional independiente, es expresar una opinión sobre los estados financieros que ha examinado; es lo que se conoce como el “informe de auditoría” o “dictamen”. Este concepto establece lo siguiente:

El dictamen debe contener la expresión de una opinión en relación con los estados financieros tomados en conjunto o una declaración de que dicha opinión no puede ser expresada, en cuyo caso deben indicarse las razones para dicha abstención.

DNA 12 Control de calidad en el Ejercicio Profesional: Esta declaración proporciona una guía para las organizaciones o firmas de Contadores Públicos y Contadores Públicos Independientes que presten sus servicios en forma individual, en relación con las políticas y procedimientos sobre el control de calidad.

DNA 13 El Examen de la Información Financiera Prospectiva: El propósito de esta Declaración es establecer normas y proporcionar lineamientos para examinar e informar sobre información financiera prospectiva, incluyendo los procedimientos del examen para los mejores estimados y supuestos hipotéticos.

2.3.9 Norma de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS)

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.

Origen de las NAGAS: Tiene su origen en los Boletines (Statement on Auditing Estándar – SAS) emitidos por el Comité de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos de los Estados Unidos de Norteamérica en el año 1948. Por lo tanto, estas normas son de observación obligatoria para los Contadores Públicos que ejercen la Auditoría en nuestro país, por cuanto además les servirá 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.

Clasificación de las NAGAS: En la actualidad las NAGAS, vigente en nuestro país son 10, las mismas que constituyen los (10) diez mandamientos para el auditor y son:

- ***Normas Generales o Personales***
- ✓ **Entrenamiento y capacidad profesional:** "La Auditoría debe ser efectuada por personal que tiene el entrenamiento técnico y pericia como Auditor".

Como se aprecia de esta norma, no sólo basta ser Contador Público para ejercer la función de Auditor, sino que además se requiere tener entrenamiento técnico adecuado y pericia como auditor. Es decir, además de los conocimientos técnicos obtenidos en los estudios universitarios, se requiere la aplicación práctica en el campo con una buena dirección y supervisión. Este adiestramiento, capacitación y práctica constante forma la madurez del juicio del auditor, a base de la experiencia acumulada en sus diferentes intervenciones, encontrándose recién en condiciones de ejercer la Auditoría como especialidad. Lo contrario,

sería negar su propia existencia por cuanto no garantizará calidad profesional a los usuarios, esto a pesar de que se multiplique las normas para regular su actuación.

- ✓ Independencia: "En todos los asuntos relacionados con la Auditoría, el auditor debe mantener independencia de criterio".

La independencia puede concebirse como la libertad profesional que le asiste al auditor para expresar su opinión libre de presiones (políticas, religiosas, familiares, etc.) y subjetividades (sentimientos personales e intereses de grupo). Se requiere entonces objetividad imparcial en su actuación profesional. Si bien es cierto, la independencia de criterio es una actitud mental, el auditor no solamente debe "serlo", sino también "parecerlo", es decir, cuidar, su imagen ante los usuarios de su informe, que no solamente es el cliente que lo contrató sino también los demás interesados (bancos, proveedores, trabajadores, estado, pueblo, etc.).

- ✓ Cuidado o esmero profesional: "Debe ejercerse el esmero profesional en la ejecución de la Auditoría y en la preparación del dictamen".

El cuidado profesional, es aplicable para todas las profesiones, ya que cualquier servicio que se proporcione al público debe hacerse con toda la diligencia del caso, lo contrario es la negligencia, que es sancionable. Un profesional puede ser muy capaz, pero pierde totalmente su valor cuando actúa negligentemente.

El esmero profesional del auditor, no solamente se aplica en el trabajo de campo y elaboración del informe, sino en todas las fases del proceso de la Auditoría, es decir, también en el planeamiento o planeamiento estratégico cuidando la materialidad y riesgo. Por consiguiente, el auditor siempre tendrá como propósito hacer las cosas bien, con toda integridad y responsabilidad en su desempeño, estableciendo una oportuna y adecuada supervisión a todo el proceso de la Auditoría.

- ***Normas de Ejecución del Trabajo:*** Estas normas son más específicas y regulan la forma del trabajo del auditor durante el desarrollo de la Auditoría en sus diferentes fases (planeamiento trabajo de campo y elaboración del informe). Tal vez el propósito principal de este grupo de normas se orienta a que el auditor obtenga la evidencia suficiente en sus papeles de trabajo para apoyar su opinión sobre la confiabilidad de los estados financieros, para lo cual, se requiere previamente una adecuado planeamiento estratégico y evaluación de los controles internos. En la actualidad el nuevo dictamen pone énfasis de estos aspectos en el párrafo del alcance.
- ✓ Planeamiento y Supervisión: "La Auditoría debe ser planificada apropiadamente y el trabajo de los asistentes del auditor, si los hay, debe ser debidamente supervisado".

Por la gran importancia que se le ha dado al planeamiento en los últimos años a nivel nacional e internacional, hoy se concibe al planeamiento estratégico como todo un proceso de trabajo al que se pone mucho énfasis, utilizando el enfoque de "arriba hacia abajo", es decir, no deberá iniciarse revisando transacciones y saldos individuales, sino tomando conocimiento y analizando las características del negocio, la organización, financiamiento, sistemas de producción, funciones de las áreas básicas y problemas importantes, cuyo efectos económicos podrían repercutir en forma importante sobre los estados financieros materia de nuestro examen. Lógicamente, que el planeamiento termina con la elaboración del programa de Auditoría.

En el caso, de una comisión de Auditoría la supervisión del trabajo debe efectuarse en forma oportuna a todas las fases del proceso, eso es a planeamiento, trabajo de campo y elaboración del informe, permitiendo garantizar su calidad

profesional. En los papeles de trabajo, debe dejarse constancia de esta supervisión.

- ✓ Estudio y Evaluación del Control Interno: "Debe estudiarse y evaluarse apropiadamente la estructura del control interno (de la empresa cuyos estados financieros se encuentra sujetos a auditoría como base para establecer el grado de confianza que merece, y consecuentemente, para determinar la naturaleza, el alcance y la oportunidad de los procedimientos de Auditoría".

El estudio del control interno constituye la base para confiar o no en los registros contables y así poder determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos o pruebas de Auditoría. En la actualidad, se ha puesto mucho énfasis en los controles internos y su estudio y evaluación conlleva a todo un proceso que comienza con una comprensión, continúa con una evaluación preliminar, pruebas de cumplimiento, reevaluación de los controles, arribándose finalmente – de acuerdo a los resultados de su evaluación – a limitar o ampliar las pruebas sustantivas.

En tal sentido el control interno funciona como un termómetro para graduar el tamaño de las pruebas sustantivas.

La concepción moderna del control interno incluye los componentes de ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación y los de supervisión y seguimiento.

Los métodos de evaluación que generalmente se utilizan son: descriptivo, cuestionarios y flujo gramas.

- ✓ Evidencia Suficiente y Competente: "Debe obtenerse evidencia competente y suficiente, mediante la inspección, observación, indagación y confirmación para proveer una base razonable que permita la expresión de una opinión sobre los estados financieros sujetos a la Auditoría.

Como se aprecia del enunciado de esta norma, el auditor mediante la aplicación de las técnicas de Auditoría obtendrá evidencia suficiente y competente. La evidencia es un conjunto de hechos comprobados, suficientes, competentes y pertinentes para sustentar una conclusión.

La evidencia será suficiente, cuando los resultados de una o varias pruebas aseguran la certeza moral de que los hechos a probar, o los criterios cuya corrección se está juzgando han quedado razonablemente comprobados. Los auditores también obtenemos la evidencia suficiente a través de la certeza absoluta, pero mayormente con la certeza moral.

Es importante, recordar que será la madurez de juicio del auditor (obtenido de la experiencia), que le permitirá lograr la certeza moral suficiente para determinar que el hecho ha sido razonablemente comprobado, de tal manera que en la medida que esta descienda (disminuya) a través de los diferentes niveles de experiencia de los auditores la certeza moral será más pobre. Es por eso, que se requiere la supervisión de los asistentes por auditores experimentados para lograr la evidencia suficiente.

La evidencia, es competente, cuando se refiere a hechos, circunstancias o criterios que tienen real importancia, en relación al asunto examinado. Entre las clases de evidencia que obtiene el auditor tenemos:

- ✓ Evidencia sobre el control interno y el sistema de contabilidad, porque ambos influyen en los saldos de los estados financieros.

- ✓ Evidencia física
 - ✓ Evidencia documentaria (originada dentro y fuera de la entidad)
 - ✓ Libros diarios y mayores (incluye los registros procesados por computadora)
 - ✓ Análisis global
 - ✓ Cálculos independientes (computación o cálculo)
 - ✓ Evidencia circunstancial
 - ✓ Acontecimientos o hechos posteriores.
- ***Normas de Preparación del Informe:*** Estas normas regulan la última fase del proceso de Auditoría, es decir la elaboración del informe, para lo cual, el auditor habrá acumulado en grado suficiente las evidencias, debidamente respaldada en sus papeles de trabajo.

Por tal motivo, este grupo de normas exige que el informe exponga de qué forma se presentan los estados financieros y el grado de responsabilidad que asume el auditor.

2.3.10 Planeación de la Auditoría y etapas para su desarrollo

Planear implica que los administradores piensen con antelación en sus metas y acciones, y que basan sus actos en algún método, plan o lógica, y no en corazonadas. Los planes presentan los objetivos de la organización y establecen los procedimientos idóneos para alcanzarlos.

La auditoría de estados financieros, al igual que otras actividades profesionales, requiere de una planeación adecuada para poder alcanzar totalmente sus objetivos en la forma más eficiente posible.

El objetivo de planear la auditoría es establecer y explicar los procedimientos para la aplicación práctica de los pronunciamientos relativos a la planeación y supervisión del trabajo de auditoría.

2.3.11 Pronunciamientos normativos relativos a la planeación de la Auditoría

Para planear adecuadamente el trabajo de auditoría el auditor debe conocer:

- ✓ Los objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo concreto que va a realizar.
- ✓ Las características particulares de la empresa cuya información financiera se examina, incluyendo dentro de este concepto las características de operación, sus condiciones jurídicas.

2.3.12 Primera entrevista con el cliente

Para conocer las peculiaridades principales del negocio, el volumen de operaciones, el número de los empleados y sus labores en general, y los registros, libros y documentación contable que este en operación.

En breves términos las metas de la primera entrevista preliminar son dos:

- Conocer las peculiaridades principales del negocio, etc., no solamente para proyectar la designación del personal de auditoría adecuado para el problema que se trata de resolver, sino para determinar las medidas necesarias para la investigación del CI, así como para decidir acerca de los programas de trabajo en general.

- Obtener los datos necesarios o cuando menos los más indispensables para hacer una apreciación, aun cuando sea aproximada, de los honorarios que deben cobrarse.

Especialmente para elaborar los programas de trabajo, la entrevista preliminar es de suma utilidad. Los datos que se obtienen en esta entrevista, por lo que se refiere a métodos de la empresa, también pueden servir de base para determinar posteriormente las épocas más propicias en que se deben desarrollar las diferentes fases de la auditoría.

2.3.13 Principios generales de la 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 la continuación que permita una supervisión constante sobre las operaciones en todas sus etapas desde su nacimiento hasta su culminación, ejerciendo un control previo o exente, concomitante y posterior por ello incluye la inspección y contratación del proceso generador de actividades.
- ✓ Certificación: Este principio indica que por residir la responsabilidad exclusivamente en cabeza de contadores públicos, los informes y documentos

suscritos por el auditor tienen la calidad de certeza es decir, tienen el sello de la fe pública, de la refrenda de los hechos y de la atestación. Se entiende como fe pública el asentamiento o aceptación de lo dicho por aquellos que tienen una investidura para atestar, cuyas manifestaciones son revestidas de verdad y certeza.

- ✓ Integridad: Determina que las tareas deben cubrir en forma integral todas las operaciones, áreas, bienes, funciones y demás aspectos consustancialmente económico, incluido su entorno. Esta contempla, al ente económico como un todo compuesto por sus bienes, recursos, operaciones, resultados, etc.
- ✓ Planeamiento: Se debe definir los objetivos de la Auditoría, el alcance y metodología dirigida a conseguir esos logros.
- ✓ Supervisión: El personal debe ser adecuadamente supervisado para determinar si se están alcanzando los objetivos de la auditoría y obtener evidencia suficiente, competente y relevante, permitiendo una base razonable para las opiniones del auditor.
- ✓ Oportunidad: Determina que la labor debe ser eficiente en términos de evitar el daño, por lo que la inspección y verificación /deben ser ulteriores al acaecimiento de hechos no concordantes con los parámetros preestablecidos o se encuentren desviados de los objetivos de la organización; que en caso de llevarse a cabo implicarían un costo en términos logísticos o de valor dinerario para la entidad.
- ✓ Forma: Los informes deben ser presentados por escrito para comunicar los resultados de auditoría, y ser revisados en borrador por los funcionarios responsables de la dirección de la empresa.
- ✓ Cumplimiento de las Normas de Profesión: Determina que las labores desarrolladas deben realizarse con respecto de las normas y postulados aplicables en cada caso a la práctica contable, en especial, aquellas relacionadas con las normas de otras auditorías especiales aplicables en cada caso.

2.3.14 Técnicas y Procedimientos de Auditoria

Los procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen mediante los cuales el contador público obtiene las bases para fundamentar su opinión.

CAPITULO III.

MARCO METODOLÓGICO

3.1 Modelo de la Investigación

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

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

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

3.2 Diseño de la Investigación

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

3.2.1 Diseño de Investigación – acción.

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

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

3.4 Procedimiento de Recolección de Información

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

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

CAPITULO IV. ANÁLISIS DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA

4.1 Norma Internacional de Auditoria n° 210 Términos de los Contratos de Auditoria.

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y dar lineamientos sobre:

- a) el acuerdo de los términos del trabajo con el cliente; y**
- b) la respuesta del auditor a una petición de un cliente para cambiar los términos de un trabajo por otro que brinda un nivel más bajo de certidumbre.**

2. El auditor y el cliente deberán acordar los términos del trabajo. Los términos convenidos necesitarán ser registrados en una carta compromiso de auditoría u otra forma apropiada de contrato.

3. Esta NIA pretende ayudar al auditor en la preparación de cartas compromiso relativo a auditorías de estados financieros. Los lineamientos son también aplicables a servicios relacionados. Cuando se ha de prestar otros servicios como servicios de asesoría sobre impuestos, contabilidad, o administración, puede ser apropiado emitir cartas por separado.

4. En algunos países, el objetivo y alcance de una auditoría y las obligaciones del auditor son establecidas por la ley. Aún en esas situaciones el auditor puede todavía encontrar que las cartas compromiso son informativas para sus clientes.

Cartas compromiso de auditoría

5. Conviene a los intereses tanto del cliente como del auditor que le envíe una carta compromiso, preferiblemente antes del inicio del trabajo, para ayudar a evitar malos entendidos respecto del trabajo. La carta compromiso documenta y confirma la aceptación del nombramiento por parte del auditor, el objetivo y alcance de la auditoría, el grado de las responsabilidades del auditor hacia el cliente y la forma de cualesquier informes.

Contenido principal

6. La forma y contenido de las cartas compromiso pueden variar para cada cliente, pero generalmente incluirían referencia a:

- El objetivo de la auditoría de estados financieros.
- Responsabilidad de la administración por los estados financieros.
- El alcance de la auditoría, incluyendo referencia a legislación aplicable, reglamentos, o pronunciamientos de organismos profesionales a los cuales se adhiere el auditor.
- La forma de cualesquier informes u otra comunicación de resultados del trabajo.
- El hecho de que, a causa de la naturaleza de prueba (pruebas selectivas) y otras limitaciones inherentes de una auditoría, junto con las limitaciones inherentes de cualesquier sistema de contabilidad y control interno, hay un riesgo inevitable de que aún algunas representaciones erróneas sustanciales puedan permanecer sin ser descubiertas.
- Acceso sin restricción a cualesquier registros, documentación y otra información solicitada en conexión con la auditoría.

7. El auditor puede también desear incluir en la carta:
- Arreglos respecto de la planeación de la auditoría.
 - Expectativa de recibir de la administración una confirmación escrita referente a las representaciones hechas en conexión con la auditoría.
 - Petición al cliente de confirmar los términos del trabajo acusando recibo de la carta compromiso.
 - Descripción de cualesquiera otras cartas o informes que el auditor espere emitir para el cliente.
 - Bases sobre las que se calculan los honorarios y cualesquier arreglo para facturación.
8. Cuando se considere importante, pudieran señalarse los siguientes puntos:
- Arreglos concernientes a la involucración de otros auditores y expertos en algunos aspectos de la auditoría.
 - Arreglos concernientes a la involucración de auditores internos y algún otro personal del cliente.
 - Arreglos por hacer con el auditor precursor, si hay uno, en el caso de una auditoría inicial.
 - Cualquiera restricción de la responsabilidad del auditor cuando exista tal responsabilidad.
 - Una referencia a cualesquier acuerdos adicionales entre el auditor y el cliente.

En el apéndice se expone un ejemplo de una carta compromiso de auditoría.

Auditorías de componentes

9. Cuando el auditor de una entidad tenedora (o controladora) es también el auditor de su subsidiaria, rama o división (componente), los factores que influyen en la decisión de si hay que mandar una carta compromiso por separado al componente, incluyen:

- Quién nombra al auditor del componente.
- Si debe emitirse un dictamen de auditoría sobre el componente por separado.
- Requisitos legales.
- El grado de cualquier trabajo desempeñado por otros auditores.
- Proporción en que la tenedora es propietaria.
- Grado de independencia de la administración del componente.

Auditorías recurrentes

10. En las auditorías recurrentes, el auditor deberá considerar si las circunstancias requieren que los términos del trabajo sean revisados y si hay necesidad de recordarle al cliente los términos existentes del trabajo.

11. El auditor puede decidir no mandar una nueva carta compromiso cada período. Sin embargo, los siguientes factores pueden hacer apropiado al mandar una nueva carta:

- Cualquier indicación de que el cliente malentiende el objetivo y alcance de la auditoría.
- Cualesquier términos del trabajo revisados o especiales.
- Un cambio reciente de alta gerencia, consejo de directores, o propiedad.

- Un cambio importante en la naturaleza o tamaño del negocio del cliente.
- Requisitos legales.

Aceptación de un cambio en el trabajo

12. Un auditor a quien se pide, antes de la terminación del trabajo, que cambie el trabajo a uno que proporcione un nivel más bajo de certidumbre, deberá considerar si es apropiado hacerlo.

13. Una petición de un cliente para que el auditor cambie el trabajo puede ser resultado de un cambio en las circunstancias que afectan la necesidad del servicio, un malentendido en cuanto a la naturaleza de una auditoría o servicio relacionado originalmente solicitado, o una restricción sobre el alcance del trabajo, ya sea impuesta por la administración o causada por las circunstancias. El auditor debe considerar cuidadosamente la razón dada para la petición, particularmente las implicaciones de una restricción sobre el alcance del trabajo.

14. Un cambio en las circunstancias que afectan los requerimientos de la entidad o un malentendido concerniente a la naturaleza del servicio originalmente pedido sería ordinariamente considerado una base razonable para pedir un cambio en el trabajo. En contraste, un cambio no sería considerado razonable si mostrara que el cambio se refiere a información que es incorrecta, incompleta, o de algún otro modo insatisfactorio.

15. Antes de convenir en cambiar un trabajo de auditoría a un servicio relacionado, un auditor que fue contratado para desempeñar una auditoría de acuerdo a Normas

Internacionales de Auditoría (NIAs) debe considerar, además de los asuntos anteriores, cualquier implicación legal o contractual del cambio.

16. Si el auditor concluye, que hay justificación razonable para cambiar el trabajo y si el trabajo de auditoría desarrollado cumple con las NIAs aplicables al trabajo cambiado, el dictamen emitido sería el apropiado para los términos revisados del trabajo. Para evitar confusiones al lector, el dictamen no incluiría referencia a:

a) el trabajo original; o

b) cualesquier procedimientos que puedan haber sido desempeñados en el trabajo original, excepto donde el trabajo sea cambiado a un trabajo para llevar a cabo procedimientos convenidos y así, la referencia a los procedimientos desempeñados es una parte normal del dictamen.

17. Donde los términos del trabajo son cambiados, el auditor y el cliente deberán estar de acuerdo sobre los nuevos términos.

18. El auditor no deberá estar de acuerdo con un cambio de trabajo donde no hay justificación razonable para hacerlo. Un ejemplo podría ser un trabajo de auditoría donde el auditor no puede obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada respecto de cuentas por cobrar y el cliente pide que el trabajo sea cambiado a un trabajo de revisión para evitar una opinión de auditoría calificada o una abstención de opinión.

19. Si el auditor no puede estar de acuerdo con un cambio del trabajo y no se le permite continuar el trabajo original, el auditor deberá retirarse y considerar si hay alguna obligación, ya sea contractual o de otro tipo, de reportar a otras partes, como el consejo de directores o de accionistas, las circunstancias que hacen necesario el retiro.

Perspectiva del Sector Público

1. El propósito de la carta compromiso es informar al auditado sobre la naturaleza del trabajo y clarificar las responsabilidades de las partes involucradas. La legislación y reglamentos que gobiernan las operaciones de las auditorías del sector público generalmente ordenan el nombramiento de un auditor del sector público y puede no ser una práctica común el uso de cartas compromiso de auditoría. No obstante, puede ser útil a ambas partes, una carta que exponga la naturaleza del trabajo o que reconozca un trabajo no indicado en el mandato legislativo. Los auditores del sector público tienen que considerar seriamente la emisión de cartas compromiso de auditoría cuando se hagan cargo de una auditoría.

2. Los párrafos 12 a 19 de esta NIA tratan de la acción que un auditor del sector privado puede realizar cuando hay intentos de cambiar un trabajo de auditoría a uno que proporcione un nivel más bajo de seguridad. En el sector público pueden existir requisitos específicos dentro de la legislación que gobierna el mandato de auditoría; por ejemplo, puede requerirse al auditor que reporte directamente a un ministro, a la legislatura o al público si la administración (incluyendo al jefe de departamento) intenta limitar el alcance de la auditoría.

4.1.2 Análisis y Resumen de la Norma

El propósito de esta norma es establecer parámetros en los términos del trabajo con el cliente y la respuesta del auditor sobre los cambios que el cliente proponga en el mismo. Los términos acordados por las partes interesadas deben registrarse en una carta compromiso u otra forma de contrato. Esta norma de igual manera ayuda al auditor en la preparación de dichas cartas relativas a las auditorías de Estados Financieros. En el caso de prestar otros servicios como asesoría sobre impuestos, contabilidad, o administración, es apropiado emitir cartas por separado.

Antes de dar inicio a los trabajos de auditoría es necesario que el auditor envíe una carta de compromiso donde quede establecido los términos para la realización de dicha auditoria. Las cartas deben hacer referencia al objetivo de la auditoria, la responsabilidad de la administración por los Estados Financieros, el alcance de la auditoria haciendo referencia a los reglamentos por los cuales se rige el auditor, el tipo de informes donde se comuniquen el resultado del trabajo, de igual manera se debe aclarar los riesgos que se puedan presentar a causa de que una evidencia que no sea descubierta, y el acceso a toda la información que tenga relación con la auditoria.

Por otra parte, si el auditor lo desea puede incluir en la carta los arreglos respectivos a la planeación de la auditoria, las confirmaciones por parte de la administración referentes a las representaciones hechas en conexión a la auditoria, la petición al cliente que le sea confirmada el acuerdo de los términos de trabajo a través de un recibo, descripción de los otros tipos de cartas que el auditor espera emitir al cliente y las bases sobre las cuales se calculan los honorarios y el arreglo para el pago.

Si se considera importante debe considerarse los arreglos concernientes a la inclusión de otros auditores y expertos en algunos aspectos de la auditoria, de auditores internos u otro personal del cliente, arreglos que se deben hacer con el auditor principal (si hay uno) en el caso de una auditoria inicial, las restricciones de la responsabilidad del auditor y referencia a cualquier acuerdo adicional entre las partes interesadas.

En la auditoria de componentes, cuando el auditor de la entidad principal es a su vez el auditor de la sucursal, los factores que van a influir en la decisión de si hay que mandar una carta por separado, son:

- Quién nombra al auditor del componente.
- Si debe emitirse un dictamen de auditoría sobre el componente por separado.
- Requisitos legales.
- El grado de cualquier trabajo desempeñado por otros auditores.
- Proporción en que la tenedora es propietaria.
- Grado de independencia de la administración del componente.

En las auditorías recurrentes, el auditor debe considerar si las circunstancias requieren un cambio en los términos de trabajo y si es necesario recordarle al cliente los términos del contrato. Es decisión del auditor mandar o no una nueva carta de compromiso cada periodo, sin embargo hay factores determinantes que hacen necesarios el mandar una nueva carta, tales son:

- Cualquier indicación de que el cliente malentende el objetivo y alcance de la auditoría.
- Cualesquier términos del trabajo revisados o especiales.
- Un cambio reciente de alta gerencia, consejo de directores, o propiedad.
- Un cambio importante en la naturaleza o tamaño del negocio del cliente.
- Requisitos legales.

Queda de parte del auditor si es apropiado o no hacer un cambio en el trabajo de auditoría antes de la fecha establecida, algunas razones por las que ocurren este cambio puede ser un malentendido en cuanto a la naturaleza de una auditoría o servicio relacionado originalmente solicitado, o una restricción sobre el alcance del trabajo, ya sea impuesta por la administración o causada por las circunstancias. No se consideraría un cambio razonable si la información suministrada es incorrecta, incompleta o insatisfactoria.

Si en el contrato surgen algunas modificaciones, las partes interesadas deberán estar de acuerdo a los nuevos términos. El auditor debe estar de acuerdo con los cambios, si no lo está no se le permitirá continuar el trabajo original y antes de retirarse deberá cumplir con ciertas obligaciones e informar las razones por las cuales se retira y esta debe hacérselas saber a las partes interesadas.

4.1.3 Caso Práctico. Carta Compromiso.

El siguiente es un ejemplo de una carta compromiso para una auditoría de estados financieros de propósito general preparados de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera. Esta carta se debe usar como una guía junto con las consideraciones planteadas en esta NIA y necesitará cambiarse de acuerdo a los requisitos y circunstancias individuales.

Al Consejo de Directores o al representante apropiado de la administración superior. Han solicitado ustedes que auditemos los estados financieros de....., que comprenden el balance general al.....y el estado de resultados, estado de cambios en capital y estado de flujo de efectivo por el año que entonces finalizó, y un resumen de las políticas contables y otras notas aclaratorias. Por medio de esta carta tenemos el gusto de confirmarles nuestra aceptación y nuestro entendimiento de este trabajo. Nuestra auditoría se conducirá con el objetivo de expresar nuestra opinión sobre los estados financieros.

Conduciremos nuestra auditoría de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría. Dichas Normas requieren que cumplamos con requisitos éticos y que planeemos y desempeñemos la auditoría para obtener una seguridad razonable de si los estados financieros están libres de representación errónea de importancia relativa. Una auditoría implica desempeñar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los montos y revelaciones de los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor.

Incluyendo la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros, ya sea debida a fraude o a error.

Una auditoría también incluye evaluar lo apropiado de las políticas contables que se usan y lo razonable de las estimaciones contables hechas por la administración, sí como evaluar la presentación general de los estados financieros.

Debido a la naturaleza de prueba y a otras limitaciones inherentes de una auditoría, junto con las limitaciones inherentes de cualesquier sistema de contabilidad y de control interno, hay un riesgo inevitable de que puedan quedar sin descubrir incluso algunas representaciones erróneas de importancia relativa.

Al hacer nuestras evaluaciones del riesgo, consideramos el control interno relevante a la preparación de los estados financieros por la entidad para poder diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no con el fin de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad. Sin embargo, esperamos proporcionarles una carta por separado concerniente a cualesquier debilidades de importancia relativa que lleguen a nuestra atención durante la auditoría de los estados financieros, sobre el diseño o implementación del control interno de la información financiera.

Les recordamos que es responsabilidad de la administración de la compañía la preparación de estados financieros que presenten razonablemente la posición financiera, desempeño financiero y flujos de efectivo de la compañía de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera. Nuestro dictamen de auditor explicará que la administración responsable de la preparación y presentación razonable de los estados financieros de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable y esta responsabilidad incluye:

- Diseñar, implementar y mantener el control interno relevante a la preparación de estados financieros que estén libres de representación errónea, ya sea debida a fraude o a error;
- Seleccionar y aplicar políticas contables apropiadas; y
- Hacer estimaciones contables que sean apropiadas en las circunstancias.

Como parte de nuestro proceso de auditoría, solicitaremos de la administración confirmación por escrito respecto de las representaciones que nos hagan en conexión con la auditoría.

Esperamos la total cooperación de su personal y confiamos en que pondrán a nuestra disposición cualquier registro, documentación y otra información que se les solicite en conexión con nuestra auditoría.

Favor de firmar y devolver la copia anexa de esta carta para indicar su conformidad y entendimiento de los arreglos para nuestra auditoría de los estados financieros.

XYZ y Compañía

Acuse de recibo por la Compañía ABC

(Firma)

Nombre y título

Fecha

4.2 Norma Internacional de Auditoría n° 220 Control de Calidad de una Auditoría de Estados Financieros

Norma Internacional de Auditoría (NIA) 220, "Control de Calidad para una auditoría de estados financieros" (Nueva Redacción Diciembre 2008)

Ámbito de aplicación de la presente ISA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) se refiere a las responsabilidades del auditor con respecto a procedimientos de control de calidad para una auditoría de estados financieros. También aborda, en su caso, las responsabilidades de la participación del revisor de control de calidad. Esta ISA es para ser leídos en conjunto con los requisitos éticos.

Sistema de Control de Calidad y Equipos de Intervención de Rol

2. Sistemas de control de calidad, políticas y procedimientos son responsabilidad de la sociedad de auditoría. En virtud de ISQC 1 (nueva redacción), la empresa tiene la obligación de establecer y mantener un sistema de control de calidad que le proporcione una seguridad razonable de que:
- a. La empresa y su personal cumplen con las normas profesionales y de reglamentación y los requisitos legales, y
 - b. Los informes emitidos por la firma o compañeros de contrato son apropiados dadas las circunstancias.⁽¹⁾

1 ISQC 1, "Control de Calidad para Empresas que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, y otros servicios relacionados con el Aseguramiento y Contrataciones", párrafo 11.

Este ISA se basa en la premisa de que la empresa está sujeta a ISQC 1 (nueva redacción) o con los requisitos nacionales que sean al menos tan exigentes. (Ref.: Párr. A1)

3. Dentro del contexto del sistema de la firma de control de calidad, los equipos de contrato tienen una responsabilidad de poner en práctica los procedimientos de control de calidad que son aplicables al contrato de auditoría y proveen a la firma la información relevante para permitir el funcionamiento de aquella parte del sistema de la firma de control de calidad que se relaciona con la independencia.

4. Los equipos de contrato son creados para confiar en el sistema de la firma de control de calidad, a no ser que la información proporcionada por la firma u otros partidos sugiera de otra manera. (Ref.: Párrafo. A2)

Fecha de vigencia

5. Esta ISA es eficaz para las auditorías de estados financieros correspondientes a ejercicios que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2009.

Objetivo

6. El objetivo del auditor es poner en práctica procedimientos de control de calidad en el nivel de compromiso de que el auditor cuenta con una garantía razonable de que:
 - a. La auditoría cumple con las normas profesionales y de reglamentación y los requisitos legales, y
 - b. El informe de auditoría emitido es apropiado dadas las circunstancias.

Definiciones

7. A los efectos de la NIA, los siguientes términos tendrán el significado atribuido a continuación:
 - a) Socio del trabajo: el socio u otra persona de la firma que es responsable del trabajo de auditoría y su desempeño, así como del informe del auditor que se emiten en nombre de la firma, y quien, cuando se requiere, tiene la autoridad apropiada de un organismo profesional legal o regulado.
 - b) Revisión de control de calidad del trabajo: un proceso diseñado para proporcionar, antes de que se emita el informe del auditor, una evaluación

objetiva de los juicios importantes que el equipo del trabajo haya hecho y de las conclusiones a las que llegaron al formular el informe del auditor.

c) Revisor del control de calidad del trabajo: un socio, otra persona de la firma, persona externa con calificaciones adecuadas, o un equipo compuesto por estas personas, con experiencia y autoridad suficientes y apropiadas para evaluar de una manera objetiva, antes de que se emita el informe del auditor, los juicios importantes que haya hecho el equipo del trabajo, las conclusiones a las que llegaron al formular el informe del auditor.

d) Equipo del trabajo: todo el personal que desempeña un trabajo de auditoría, incluyendo cualesquier expertos contratados por la firma en conexión con ese trabajo de auditoría.

e) Firma: un profesional independiente, sociedad; corporación u otra entidad de Contadores profesionales.

f) Inspección: en relación con trabajos de auditoría terminados, los procedimientos diseñados para proporcionar evidencia del cumplimiento de los equipos del trabajo con las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma.

g) Entidad que cotiza en bolsa: una entidad cuyas acciones, valores o deuda se cotizan o están listadas en una bolsa de valores reconocida, o se negocia bajo las regulaciones de una bolsa de valores reconocida u otro organismo equivalente.

h) Vigilancia: un proceso que comprende una continua consideración y evaluación del sistema de control de calidad de la firma, incluyendo una inspección periódica de una selección de trabajos terminados, diseñado para facultar a la firma a obtener seguridad razonable de que su sistema de control de calidad está operando de manera efectiva.

i) Firma de la red: una entidad bajo control, propiedad o administración común con la firma o cualquier entidad que un tercero razonable e informado,

con conocimiento de toda la información relevante, concluiría razonablemente que es parte de la firma nacional o internacionalmente.

j) Red - Una estructura más amplia:

1. Que tiene por objeto la cooperación, y
2. Que está claramente orientado a la ganancia o la financiación de los gastos o que comparte propiedad, control o gestión, las políticas comunes de control de calidad y procedimientos, estrategia empresarial común, el uso de una marca común, o una parte significativa de sus recursos profesionales.

k) Socio: cualquier persona con autoridad para vincular a la firma respecto del desempeño de un trabajo de servicios profesionales

l) Personal: socios y personal de asistentes.

m) Las normas profesionales - Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y las exigencias éticas.

n) Los requisitos éticos – como lo define la Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento en el “Prefacio sobre Normas Internacionales de Control de calidad, Auditoría y Aseguramiento y Servicios Relacionados” y requerimientos éticos relevantes, los cuales ordinariamente comprenden las Partes A y B del "Código de Ética para Contadores Profesionales (Código de la IFAC) en relación con una auditoría de los estados financieros, junto con los requisitos nacionales que son más restrictivos.

o) Personal (de asistentes, staff): profesionales, que no sean los socios, incluyendo cualesquier expertos que la firma emplee.

p) Persona externa con calificaciones adecuadas: una persona externa a la firma con las capacidades y competencia para actuar como socio del trabajo: por ejemplo, un socio de otra firma o un empleado (con experiencia apropiada), ya sea de un organismo contable profesional cuyos miembros puedan desempeñar auditorías de información financiera histórica o de una organización que brinde servicios de control de calidad relevantes.

Requisitos

Responsabilidades de Liderazgo para la Calidad de las auditorías

8. El socio del contrato se encargará de la calidad global en cada encargo de auditoría a la que el socio es asignado. (Ref.: Párr. A3)

Requisitos éticos pertinentes

9. A lo largo de la auditoría, el socio se mantendrá atento, a través de la observación y la apertura de una investigación según sea necesario, para la evidencia incumplimiento con las exigencias éticas de los miembros del equipo de compromiso. (Ref.: Párr. A4-A5)

10. Si los asuntos vienen a la atención del socio de contrato por el sistema de la firma de control de calidad o de otro tipo que indican que los miembros del equipo del contrato no han cumplido con los requisitos éticos, el socio del contrato, en consulta con otras personas en la empresa, determinarán la acción apropiada. (Ref.: Párr. A5)

Independencia

11. El socio del contrato formará una conclusión sobre el cumplimiento de los requisitos de independencia que se aplican a la auditoría. De este modo, la participación socio:
 - a. Obtener la información pertinente de la empresa y, en su caso, las empresas de red, para identificar y evaluar las circunstancias y las relaciones que crean las amenazas a la independencia;

- b. Evaluar la información sobre las infracciones, en su caso, de la empresa de la independencia de las políticas y los procedimientos para determinar si representa una amenaza para la independencia de la auditoría, y
- c. Tomar las medidas apropiadas para eliminar tales amenazas o reducir a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardias, o, si lo consideran oportuno, de retirarse del encargo de auditoría, que la retirada está permitida por ley o reglamento. El socio del contrato informará prontamente a la empresa cualquier incapacidad para resolver el asunto de las medidas adecuadas. (Ref.: Párr. A5-A7)

Aceptación y Continuidad de las relaciones con el cliente de auditoría y Contrataciones

12. El socio del contrato se cerciorará de que los procedimientos adecuados con respecto a la aceptación y el mantenimiento de relaciones con los clientes y auditoría se han seguido, y determinará que las conclusiones alcanzadas en este sentido son las adecuadas. (Ref.: Párr. A8-A9)

13. Cuando el socio del trabajo obtiene información que hubiese hecho que la firma declinara el trabajo de auditoría si esos datos hubieran estado disponibles antes, el socio del trabajo deberá comunicar dicha información con prontitud a la firma, de modo que la firma y el socio del trabajo puedan emprender la acción necesaria.

(Ref.: Párr. A9)

Asignación de equipos de intervención

14. El socio del contrato se cerciorará de que el compromiso del equipo, y cualquier auditor expertos que no forman parte del equipo del contrato, colectivamente, tienen la debida competencia y las capacidades para:

- a. Realizar el encargo de auditoría de conformidad con las normas profesionales y de reglamentación y los requisitos legales, y
- b. Habilitar informe de un auditor que es apropiado en las circunstancias que se publicará. (Ref.: Párr. A10-A12)

Compromiso de resultados

Dirección, supervisión y ejecución

15. El socio del contrato se encargará de:
- a. La dirección, supervisión y ejecución de la auditoría en el cumplimiento de las normas profesionales y de reglamentación y los requisitos legales, y (Ref.: Párr. A13-A15, A20)
 - b. El informe del auditor que sea adecuado a las circunstancias.

Comentarios

16. El socio del contrato se encargará de los comentarios que se realizan de acuerdo con la empresa de revisión de políticas y procedimientos. (Ref.: Párr. A16-A17, A20)
17. Sobre o antes la fecha del informe del auditor, el socio del contrato, a través de un examen de la documentación de auditoría y discusión con la participación del equipo, debe tener la certeza de que proceda suficientes pruebas de auditoría se ha obtenido en apoyo a las conclusiones y para el informe del auditor que se publicará en breve. (Ref.: Párr. A18-A20)

Consulta

18. El socio del Contrato:
- a. Debe ser responsable por el equipo del contrato y tomar la acción apropiada en consultas acerca e temas difíciles o contenciosos ;

- b. Estar convencido de que la participación de los miembros del equipo han llevado a cabo una consulta adecuada en el curso de la participación, tanto en el compromiso entre el equipo y el compromiso del equipo y otros en el nivel apropiado dentro o fuera de la empresa;
- c. Estar satisfecho acerca de la naturaleza y enfoque, las conclusiones resultantes, las consultas bien documentadas y de acuerdo con las partes consultadas; y
- d. Determinar que las conclusiones resultantes de estas consultas se han aplicado.
(Ref.: Párr. A21-A22)

Compromiso de Revisión de Control de Calidad

19. Para las auditorías de los estados financieros de las entidades enumeradas, y los otros compromisos de auditoría, si las hubiere, para la cual la empresa ha determinado un compromiso de revisión de control de calidad es necesario, el socio del contrato va a:
- a. Discusión de asuntos significativos con el socio de contrato;
 - b. Debatir cuestiones importantes que surjan durante el encargo de auditoría, incluyendo aquellos identificados en el compromiso de revisión de control de calidad, con la participación de control de la calidad de revisor, y
 - c. No datan el informe de auditoría hasta la terminación del contrato de revisión de control de calidad. (Ref.: Párr. A23-A25)
20. El revisor de control de calidad deberá realizar una evaluación objetiva de las importantes sentencias dictadas por el compromiso del equipo, y las conclusiones alcanzadas en la formulación del informe del auditor. Esta evaluación se compondrá de:
- a. Discusión de asuntos importantes con la participación de los socios;
 - b. Examen de los estados financieros y el proyecto de informe del auditor;
 - c. Examen de la documentación relativa a la auditoría de las importantes sentencias, el compromiso y el equipo llegó a las conclusiones, y

d. Evaluación de las conclusiones alcanzadas en la formulación del informe del auditor y el examen de si el proyecto de informe del auditor es la adecuada. (Ref.: Párr. A26-A27, A29-A31)

21. Para las auditorías de los estados financieros de las entidades enumeradas, el compromiso crítico de control de calidad, en la realización de un compromiso de revisión de control de calidad, también incluirá las siguientes:
- a. El compromiso del equipo de evaluación de la independencia de la empresa en relación con el encargo de auditoría;
 - b. Si una consulta adecuada ha tenido lugar sobre cuestiones relacionadas con las diferencias de opinión o de otros asuntos difíciles o contenciosos, y las conclusiones derivadas de esas consultas, y
 - c. Si la documentación de auditorías seleccionadas para su revisión refleja la labor realizada en relación con las importantes resoluciones dictadas y apoya las conclusiones alcanzadas. (Ref.: Párr. A28-A31)

Las diferencias de opinión

22. Si surgen diferencias de opinión dentro de la participación del equipo, o con los consultados, en su caso, la participación entre socios y el compromiso crítico de control de calidad, el compromiso del equipo de la empresa se ajustará a las políticas y procedimientos para abordar y resolver las diferencias de opinión.

Monitoreo

23. Un sistema eficaz de control de calidad incluye un proceso de supervisión diseñado para proporcionar a la empresa con garantías razonables de que sus políticas y procedimientos relacionados con el sistema de control de calidad son pertinentes, adecuados, y funcionan con eficacia. El compromiso socio tendrá en cuenta los resultados de la empresa del proceso de seguimiento, como lo demuestra la última información difundida por la empresa y, si procede, de otras

redes de empresas y si las deficiencias que observó en la información pueden afectar a la auditoría. (Ref.: Párrafo A32-A34)

Documentación

24. El auditor deberá documentar:

- a. Los problemas identificados en relación con el cumplimiento de los requisitos éticos y la forma en que se resolvieron.
- b. Conclusiones sobre el cumplimiento de los requisitos de independencia que se aplican a la auditoría, y todas las conversaciones con la empresa que apoyan estas conclusiones.
- c. Conclusiones acerca de la aceptación y el mantenimiento de relaciones con los clientes y de auditoría.
- d. La naturaleza y el alcance de, y las conclusiones derivadas de las consultas realizadas durante el curso de la auditoría. (Ref.: Párr. A35)

25. El revisor de control de calidad deberá documentar, por el encargo de auditoría revisado, que:

- a. Los procedimientos exigidos por las normas de participación en el control de la calidad de examen se han realizado;
- b. El compromiso de revisión de control de calidad se ha completado en o antes de la fecha del informe del auditor, y
- c. El revisor no tiene conocimiento de los asuntos sin resolver que causa el revisor para creer que las importantes sentencias, el compromiso y el equipo llegó a las conclusiones a las que no eran apropiados.

SOLICITUD Y OTRO MATERIAL EXPLICATIVO

Sistema de Control de Calidad y Equipos de Intervención de Rol (Ref.: pár. 2)

A1. ISQC 1 (nueva redacción), o los requisitos nacionales que sean al menos tan exigentes, se refieren a las responsabilidades de la empresa para establecer y mantener su sistema de control de calidad de auditoría. El sistema de control de calidad incluye las políticas y procedimientos para hacer frente a cada uno de los siguientes elementos:

- Responsabilidades de liderazgo de la calidad dentro de la empresa;
- Requisitos éticos pertinentes;
- La aceptación y el mantenimiento de relaciones con clientes y compromisos concretos;
- Recursos humanos;
- Compromiso de rendimiento, y
- Vigilancia.

Los requisitos nacionales que se ocupan de las responsabilidades de la empresa para establecer y mantener un sistema de control de calidad son al menos tan exigente como ISQC 1 (nueva redacción) cuando la dirección de todos los elementos mencionados en el presente apartado e imponer obligaciones a la empresa que se logre el objetivos de los requisitos establecidos en el ISQC 1 (nueva redacción).

La dependencia de la Firma del Sistema de Control de Calidad (Ref.: Párr. 4)

A2. A menos que la información proporcionada por la empresa o de otras partes sugieren lo contrario, el compromiso de equipo puede confiar en la empresa del sistema de control de calidad en relación con, por ejemplo:

- Competencia del personal a través de su reclutamiento y formación.
- Independencia a través de la acumulación y la comunicación de información relevante independencia.
- Mantenimiento de relaciones con los clientes a través de la aceptación y la continuidad de sistemas.

- La adhesión a los requisitos legales y reglamentarios a través del proceso de supervisión.

Responsabilidades de Liderazgo para la Calidad de Gestión (Ref.: Párrafo 8.)

A3. Las acciones de la participación socio y mensajes adecuados a los demás miembros del equipo de la participación, en la asunción de responsabilidades por la calidad global en cada encargo de auditoría, destacan:

a. La importancia de la calidad de la auditoría de:

(i) Realizar el trabajo que cumple con las normas profesionales y los requisitos legales y reglamentarios;

(ii) Cumplimiento con las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma, en cuanto sea aplicable;

(iii) Emitir informes de auditoría que son apropiados en las circunstancias, y

(iv) La participación del equipo de la capacidad para expresar sus preocupaciones sin temor a las represalias, y

b. El hecho de que la calidad es esencial en la realización de auditoría.

Requisitos éticos pertinentes

Cumplimiento de las exigencias éticas (Ref.: Párrafo 9.)

A4. El Código de la IFAC establece los principios fundamentales de la ética profesional, que incluyen:

a. Integridad;

b. objetividad;

c. competencia profesional y debido cuidado;

d. Confidencialidad, y

e. comportamiento profesional.

Definición de "empresa", "Red" y "empresa red" (Ref.: Párr. 9-11)

A5. Las definiciones de "empresa", "red" o "empresa red" en los requisitos éticos pueden diferir de los establecidos en el presente ISA. Por ejemplo, el Código de la IFAC define la "empresa" como:

- a. Un profesional único, asociación o empresa de contables profesionales;
- b. La entidad que controla la propiedad a través de esas partes, de gestión o de otros medios, y
- c. Una entidad controlada por esos partidos a través de la propiedad, gestión o por otros medios.

El Código de la IFAC también proporciona orientación en relación a los términos "red" y "empresa red".

En el cumplimiento de los requisitos de los puntos 9-11, las definiciones utilizadas en las exigencias éticas se aplican en la medida de lo necesario para interpretar los requisitos éticos.

Amenazas a la independencia (Ref.: Párr. 11 (c))

A6. El compromiso socio puede identificar una amenaza a la independencia con respecto a la auditoría de seguridad que puede no ser capaz de eliminar o reducir a un nivel aceptable. En ese caso, lo dispuesto en el párrafo 11 (c), el compromiso socio informes pertinentes a la persona (s) dentro de la empresa para determinar las medidas apropiadas, que pueden incluir la eliminación de la actividad o interés que crea la amenaza, o retirarse de la auditoría compromiso, donde la retirada es legalmente permitido.

Consideraciones específicas a entidades del sector público

A7. Medidas legales pueden proporcionar garantías para la independencia de los auditores del sector público. Sin embargo, los auditores del sector público o sociedades de auditoría la realización de auditorías del sector público en nombre del auditor legal, en función de los términos del mandato en una jurisdicción, la

necesidad de adaptar su enfoque a fin de promover el cumplimiento con el espíritu del párrafo 11. Esto puede incluir, cuando el sector público del auditor mandato no permite que la retirada de la participación, la divulgación a través de un informe público, de las circunstancias que se han planteado que, si estuvieran en el sector privado, el plomo, el auditor de retirarse.

Aceptación y Continuidad de las relaciones con el cliente de auditoría y Contrataciones (Ref.: Párrafo 12.)

A8.ISQC 1 (nueva redacción) requiere la empresa para obtener información que se considere necesario en las circunstancias antes de aceptar un compromiso con un nuevo cliente, la hora de decidir si continuar un compromiso, y al considerar la aceptación de un nuevo compromiso con una información del cliente. Tales como ayuda a los siguientes socios de la participación en la determinación de si las conclusiones alcanzadas en relación con la aceptación y el mantenimiento de relaciones con los clientes y de auditoría son apropiados:

- La integridad de los principales propietarios, de la administración y los que tiene a su cargo el gobierno de la entidad;
- Si el compromiso del equipo es competente para realizar el encargo de auditoría y tiene las capacidades necesarias, incluyendo el tiempo y los recursos;
- Si la empresa y el compromiso del equipo puede cumplir con las exigencias éticas, y
- Cuestiones importantes que han surgido durante el actual o anterior encargo de auditoría, y sus implicaciones para la continuación de la relación.

Consideraciones específicas a entidades del sector público (Ref: párr. 12-13)

A9. En el sector público, los auditores podrán ser nombrados de conformidad con los procedimientos reglamentarios. En consecuencia, algunos de los requisitos y las consideraciones relativas a la aceptación y el mantenimiento de relaciones con los

clientes y de auditoría que figuran en los párrafos 12, 13 y A8 pueden no ser relevantes. No obstante, la información obtenida como resultado del proceso descrito puede ser valiosa para los auditores del sector público en la realización de evaluaciones de riesgo y en el desempeño de responsabilidades en materia de información.

Asignación de equipos de intervención (Ref.: Párrafo 14.)

A10. Un compromiso de equipo también incluye a un miembro utilizando los conocimientos especializados en un área de contabilidad o auditoría, ya sea contratada o empleada por la empresa, en su caso, que realiza los procedimientos de auditoría sobre la contratación.

A11. La firma establece procedimientos para valorar el conocimiento, las capacidades y las habilidades del personal profesional. Las competencias que se consideran cuando se asignan los equipos de contrato son los siguientes:

- Comprensión de, y con la experiencia práctica, auditoría de la misma naturaleza y la complejidad a través de una formación adecuada y la participación.
- Comprensión de las normas profesionales y los requisitos legales y reglamentarios.
- Conocimiento técnico, incluidos los conocimientos con las tecnologías de la información y áreas especializadas de contabilidad o auditoría.
- El conocimiento de las industrias en que opera el cliente.
- Capacidad de aplicar criterio profesional.
- Comprensión de la empresa de control de calidad de políticas y procedimientos.

Consideraciones específicas a entidades del sector público

A12. En el sector público, la competencia más apropiada puede incluir competencias que son necesarias para cumplir con los términos del mandato de auditoría en una

determinada jurisdicción. Esa competencia puede incluir la comprensión de las modalidades de información, incluida la presentación de informes a la asamblea legislativa o de otro órgano o en el interés público. La ampliación del ámbito de una auditoría del sector público puede incluir, por ejemplo, algunos aspectos de la ejecución de auditoría o de una evaluación exhaustiva del cumplimiento de las autoridades legislativas y prevenir y detectar el fraude y la corrupción.

Compromiso de resultados

Dirección, supervisión y ejecución (Ref.: Párr. 15 (a))

A13. Dirección de equipo implica el compromiso de informar a los miembros del equipo del encargo de asuntos tales como:

- Sus responsabilidades, incluyendo la necesidad de cumplir con las exigencias éticas, y para planificar y realizar una auditoría con escepticismo profesional como requerido por ISA 200 (revisado y reformulado) 5.
- Responsabilidades respectivas de los socios que más de una pareja está involucrada en la realización de una auditoría.
- Los objetivos de la labor a realizar.
- La naturaleza de la entidad empresarial.
- Las cuestiones relacionadas con el riesgo.

5 ISA 200 (revisado y redactado de nuevo), "Objetivos generales del auditor independiente y la realización de una auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría", párrafo 15

- Los problemas que puedan surgir.
- El enfoque detallado para la ejecución del contrato.

Debate entre los miembros del equipo permite la participación con menos experiencia los miembros del equipo de plantear cuestiones con más experiencia para

que los miembros del equipo de comunicación adecuada puedan producirse en el compromiso del equipo.

A14. Adecuar el trabajo en equipo y ayudar a la formación de los miembros menos experimentados de la participación del equipo a entender claramente los objetivos del trabajo asignado.

A15. Supervisión incluye cuestiones tales como:

- Seguimiento de los progresos de la auditoría.
- Teniendo en cuenta la competencia y las capacidades de cada uno de los miembros del equipo del encargo, incluyendo si tienen tiempo suficiente para llevar a cabo su trabajo, independientemente de que entiendan sus instrucciones, y si el trabajo se está llevando a cabo de conformidad con el planteamiento previsto para el encargo de auditoría.
- Abordar cuestiones importantes que surjan durante el encargo de auditoría, teniendo en cuenta su importancia y modificar el enfoque planificado adecuadamente.
- Identificar los temas para la consulta o examen por la participación más experimentados miembros del equipo durante la auditoría.

Comentarios

Responsabilidades revisión (Ref.: Párrafo 16.)

A16. Bajo ISQC 1 (Vuelto a redactar), la política de responsabilidad de revisión de la firma y procedimientos son determinados en la base que el trabajo de miembros de equipo menos experimentados es repasado por miembros de equipo más experimentados. 6

A17. El examen consiste en examinar si, por ejemplo:

- El trabajo se ha realizado de conformidad con las normas profesionales y los requisitos legales y reglamentarios;
- Asuntos importantes se han planteado para su examen;
- Las consultas apropiadas se han llevado a cabo y las conclusiones que se han documentado y aplicado;
- Hay una necesidad de revisar la naturaleza, el calendario y el alcance de la labor realizada;
- Apoya el trabajo realizado y las conclusiones alcanzadas es debidamente documentado;

El Encargo de la revisión del trabajo realizado (Ref.: Párrafo 17.)

A18. Oportuna evaluación de los siguientes socios por el compromiso en el momento oportuno, durante el encargo, permiten importantes cuestiones que resolver en forma oportuna a la satisfacción de la participación del socio en o antes de la fecha del informe del auditor:

- Áreas críticas de la sentencia, especialmente las relativas a los asuntos difíciles o contenciosos identificados en el curso de la intervención;
- Riesgos significativos, y
- Otras áreas de la participación socio considera importante.

El socio del contrato no tiene que repasar toda la documentación de auditoría, pero puede hacer así. Sin embargo de acuerdo a la ISA 230, el socio documenta el grado de distribución de las revisiones.⁷

6 ISQC 1 (nueva redacción), párrafo 33 7 NIA 230 (nueva redacción), "Documentación de Auditoría", párrafo 9 (c).

A19. Un compromiso de hacerse cargo de un socio de auditoría en la contratación podrán aplicar los procedimientos de revisión, tal como se describe en los párrafos para revisar el trabajo realizado a la fecha de un cambio a fin de asumir las responsabilidades de un compromiso de pareja.

Consideraciones pertinentes: En caso de que un miembro del equipo del encargo, con experiencia especializada en un área de contabilidad o auditoría se usa (Ref.: párr. 15-17)

A20. Cuando un miembro del equipo del contrato con conocimientos especializados en un área de contabilidad o auditoría se utiliza, la dirección, supervisión y revisión de la participación, los miembros del equipo de trabajo puede incluir aspectos tales como:

- Un acuerdo con que la naturaleza, el alcance y los objetivos de ese miembro del trabajo, y las funciones respectivas de, y la naturaleza, el calendario y el alcance de comunicación entre ese miembro y otros miembros del equipo del encargo
- Evaluar la adecuación del miembro de los trabajos, incluidos la pertinencia y racionalidad de las conclusiones de dicho miembro o de conclusiones y de su coherencia con otras pruebas de auditoría.

Consulta (Ref.: Párrafo 18.)

A21. Una consulta eficaz sobre importantes aspectos técnicos, éticos, y otros asuntos de la empresa o, en su caso, fuera de la empresa se lograr cuando las personas consultadas:

- Dan a todos los hechos relevantes que les permitirán proporcionar el consejo informado
- Con los conocimientos apropiados, la antigüedad y experiencia.

A22. Puede ser apropiado para la contratación del equipo para consultar fuera de la empresa, por ejemplo, cuando la empresa carece de recursos internos adecuados. Ellos pueden tomar ventaja de servicios de asesoramiento prestados por otras

empresas, profesionales y organismos de reglamentación, o las organizaciones comerciales que proveen los servicios de control de calidad.

Compromiso de Revisión de Control de Calidad

Finalización de la acción de control de calidad de la revisión antes de Citas del Informe del Auditor (Ref.: Párrafo 19. (C))

A23. ISA 700 (Vuelto a redactar) requiere que el informe del interventor sea emitido no antes de la fecha en la cual el auditor ha obtenido pruebas suficientes apropiadas para basar la opinión del interventor en las declaraciones financieras ⁸. En los casos de una revisión de cuentas de las declaraciones financieras de entidades catalogadas o cuando en un contrato se encuentran los criterios para una revisión de control de calidad de contrato, tal revisión ayuda al auditor en la determinación si han obtenido pruebas suficientes.

A24. La realización de la contratación de control de la calidad de examen de manera oportuna en el momento oportuno, durante el encargo, permite importantes asuntos que deben ser resueltas con prontitud a la contratación de control de calidad en la satisfacción del revisor o antes de la fecha del informe del auditor.

8 ISA 700 (nueva redacción), "La formación de un dictamen y la presentación de informes sobre estados financieros", párrafo 41.

A25. La culminación del contrato de revisión de control de calidad indica que el revisor de control de calidad ha cumplido con las exigencias establecidas en los párrafos 20-21, y donde sea aplicable, el cumplimiento con el párrafo 22. La

documentación de la revisión de control de calidad de contrato puede ser completada después de la fecha del informe del interventor como la parte de la asamblea del archivo final de auditoría. ISA 230 (Vuelto a redactar) establece exigencias y proporciona la dirección en cuanto a esto.⁹

Naturaleza, magnitud y oportunidad de la acción de Revisión de Control de Calidad (Ref.: Párrafo 20.)

A26. Permanecer alerta a los cambios permite al socio la participación para identificar situaciones en las que es necesario un contrato de revisión de control de calidad, aunque en el inicio de la contratación, la revisión no era necesaria.

A27. El alcance de la participación de control de calidad revisión puede depender, entre otras cosas, de la complejidad del encargo de auditoría, si la entidad es una entidad incluida en la lista, y el riesgo que el informe del auditor podría no ser apropiada calidad de examen no reduce las responsabilidades de la participación socio para el encargo de auditoría y sus resultados.

Participación de control de calidad de la revisión de la publicación Entidades (Ref.: Párrafo 21.)

A28. Otros asuntos pertinentes a la evaluación de las importantes sentencias dictadas por el compromiso de equipo que puede ser considerado en un compromiso de revisión de control de calidad de una entidad incluida en la lista incluyen:

9 NIA 230 (nueva redacción), los puntos 14o-16a y A21-A24

- Riesgos significativos identificados durante la contratación de conformidad con las NIA 315 (nueva redacción),¹⁰ y las respuestas a los riesgos de conformidad con las NIA 330 (nueva redacción),¹¹ incluyendo la participación

del equipo de evaluación y respuesta a, el riesgo de fraude en conformidad con las NIA 240 (nueva redacción) .¹²

- Las resoluciones dictadas, en particular con respecto a la importancia y riesgos significativos.
- La importancia y la disposición de corregir y sin errores detectados durante la auditoría.
- Los asuntos que deben ser comunicadas a la administración y los encargados de la gobernabilidad y, en su caso, de otras partes, tales como los organismos reguladores.

Consideraciones específicas a las entidades más pequeñas (Ref.: párr. 20-21)

A29. Además de las auditorías de estados financieros de entidades que figuran, la participación de control de calidad es necesaria para revisar los contratos de auditoría que cumplan los criterios establecidos por la empresa en los que contratos sujetos a un compromiso de revisión de control de calidad. En algunos casos, ninguno de los contratos de la empresa de la auditoría podrá cumplir los criterios que se someten a ese examen.

10 NIA 315 (nueva redacción), "Identificación y evaluación de los riesgos de errores materiales a través de la comprensión de la Entidad y su entorno." 11 NIA 330 (nueva redacción), "El Auditor de respuestas a riesgos evaluados." 12 NIA 240 (nueva redacción), "Las responsabilidades del auditor de cuentas relacionados con el fraude en una auditoría de estados financieros"

Consideraciones específicas a entidades del sector público (Ref: párr. 20-21)

A30. En el sector público, un auditor designado legalmente (por ejemplo, un Auditor General, o persona calificada nombrada por la Contraloría General), puede actuar

en una función equivalente a la participación de socios con responsabilidad general para las auditorías del sector público. En tales circunstancias, en su caso, la selección de la contratación de control de calidad incluye el examen crítico de la necesidad de independencia de la entidad auditada y la capacidad de la participación de control de calidad revisor para proporcionar una evaluación objetiva.

A31. Las entidades mencionadas en los párrafos 21 y A28 no son comunes en el sector público. Sin embargo, puede haber otras entidades del sector público que son importantes debido a su tamaño, complejidad o aspectos de interés público, y que por consiguiente tienen una amplia gama de partes interesadas. Algunos ejemplos son empresas de propiedad estatal y los servicios públicos. Transformaciones en curso en el sector público también puede dar lugar a nuevos tipos de entidades importantes. No hay criterios objetivos fijados en la que la determinación de la importancia se basa. Sin embargo, al auditor evaluar las entidades del sector publico pueden ser de importancia suficiente para justificar la ejecución de un compromiso de revisión de control de calidad.

Monitoreo (Ref.: Párrafo 23.)

A32. ISQC 1 (nueva redacción), exige a la empresa a establecer un proceso de seguimiento diseñado para ofrecer con garantías razonables de que las políticas y procedimientos relacionados con el sistema de control de calidad son pertinentes, adecuada y de funcionamiento eficaz.

13 ISQC 1 (nueva redacción), párrafo 48

A33. Al considerar las deficiencias que puedan afectar a la auditoría, la participación socio podrá tener en cuenta que la empresa tomó medidas para rectificar la

situación de que el compromiso socio se considera suficiente en el contexto de dicha auditoría.

A34. Una deficiencia en la empresa del sistema de control de calidad no necesariamente indica que una auditoría no se realizó de conformidad con las normas profesionales y de reglamentación y los requisitos legales, o que el informe del auditor no era apropiado.

Documentación

Documentación de las consultas (Referencia: Párrafo 24. (D))

A35. Documentación de las consultas con otros profesionales que involucran asuntos difíciles o contenciosos que es lo suficientemente completa y detallada, contribuye a la comprensión de:

- La cuestión sobre la que se solicitó la consulta, y
- Los resultados de la consulta, incluidas las decisiones adoptadas, la base de esas decisiones y la forma en que fueron ejecutados

4.2.1 Análisis y Resumen de la Norma

Introducción.

Esta Norma Internacional de Auditoría trata las responsabilidades y lineamientos del auditor con respecto a procedimientos de control de calidad para una auditoría de estados financieros

El sistema de control de calidad, políticas y procedimientos, es responsabilidad de las firmas de auditores. De acuerdo a lo establecido en la ISQC 1 la empresa tiene la obligación de establecer y mantener un sistema de control de calidad que le

proporcione una seguridad razonable de que; la empresa y su personal cumple con las normas profesionales y de reglamentación y los requisitos legales; y que los informes emitidos por la firma o compañeros de contrato son apropiados dadas las circunstancias

La ISQC 1 es el “Control de Calidad para Empresas que realizan auditorias y revisiones de estados financieros, y otros servicios relacionados con el Aseguramiento y Contrataciones”, en este caso se refiere a las responsabilidades de la empresa para establecer y mantener su sistema de control de calidad de auditoria. El sistema de control de calidad incluye las políticas y procedimientos para hacer frente a cada uno de los siguientes elementos:

- Responsabilidades de liderazgo de la calidad dentro de la empresa;
- Requisitos éticos pertinentes;
- La aceptación y el mantenimiento de relaciones con clientes y compromisos concretos;
- Recursos humanos;
- Compromiso de rendimiento, y
- Vigilancia.

Los equipos del contrato tienen la responsabilidad de poner en práctica aquellos procedimientos de control de calidad que permitan el funcionamiento de la parte de la firma relacionada con la independencia. Dichos equipos son establecidos para confiar en el sistema de la firma de control de calidad, a no ser que la información suministrada se interprete de otra manera.

Objetivo.

Tiene por objetivo poner en práctica procedimientos de control de calidad en el nivel de compromiso donde el auditor cuenta con una garantía razonable de que; la

auditoria cumple con las normas profesionales, de reglamentación y los requisitos legales, y el informe emitido es apropiado de acuerdo a las circunstancias.

Requisitos.

✓ Responsabilidades y liderazgo para la calidad de las auditorias

En cuanto a las responsabilidades del liderazgo para la calidad de las auditorias el socio del contrato se encargara de la calidad global en cada asunto de la auditoria a la cual es asignado. Esto lo hará a través de acciones y mensajes que en enfaticen:

a. La importancia de que:

- El trabajo realizado cumple con las normas profesionales, de reglamentación y los requisitos legales,
- La empresa cumple con los procedimientos aplicables y las políticas de control de calidad,
- Emite informes de auditoria apropiados a las circunstancias,
- El equipo tiene la capacidad para expresar sus preocupaciones sin temor a represalias.

b. El hecho de que la calidad res esencial en la realización de las auditorias.

✓ Requisitos Éticos

En el cumplimiento de las exigencias éticas el Código de la IFAC, establece que los principios fundamentales de la ética profesional son: Integridad, objetividad, competencia profesional y debido cuidado, confiabilidad y comportamiento profesional. Orientados en estos principios el socio durante el proceso de la auditoria se mantendrá atento y abrirá una investigación si observa alguna evidencia de incumplimiento de los requisitos éticos por parte de los miembros del equipo. Y si se comprueba dicho incumplimiento el socio en compañía de otras personas de la empresa determinara la acción a seguir.

✓ Independencia

El socio del contrato debe sacar conclusiones sobre los requisitos de independencia de la auditoría y para ello debe, obtener la información pertinente de la empresa y sus sucursales para identificar y evaluar las circunstancias que crean las amenazas a la independencia; y si existieran dichas amenazas tomar las medidas apropiadas para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable, o si lo considera necesario retirarse del compromiso de la auditoría, ya que la retirada está permitida por la ley.

Aceptación y Continuidad de las relaciones con el cliente de Auditoría y Contrataciones

En este caso el socio debe cerciorarse de que los procedimientos para la aceptación y el mantenimiento de las relaciones con los clientes y la auditoría son los adecuados y se han cumplido. Al momento de tomar las decisiones para continuar un contrato el socio debe considerar los siguientes aspectos:

- La integridad de los principales propietarios, gestión de claves y los encargados de dirigir la entidad;
- Si el equipo es competente para realizar la auditoría y tiene las capacidades necesarias, incluyendo el tiempo y los recursos;
- Si la empresa y el equipo pueden cumplir con las exigencias éticas, y
- Cuestiones importantes que han surgido durante el actual o anterior auditoría, y sus implicaciones para la continuación de la relación.

Si se obtiene evidencia de que la empresa no reveló cierta información y esto no permitió cumplir en su totalidad con la auditoría, el socio debe comunicar esto a la empresa para adoptar las medidas necesarias y que dicha situación no se repita.

Asignación de equipos de intervención

En virtud de lo establecido en la ISQC 1 el socio del contrato deberá cerciorarse de que el equipo y cualquier auditor externo que no forme parte del equipo del contrato posean la capacidad para realizar la auditoria de acuerdo a las normas profesionales, de reglamentación y los requisitos legales; y habilitar el informe del auditor apropiado en para las circunstancias en que se publicara.

Compromiso de Resultados

✓ Dirección, Supervisión y Ejecución

El socio del contrato se encargara del cumplimiento de las normas profesionales, de reglamentación y los requisitos legales, para la dirección, supervisión y ejecución de la auditoria. El informe del auditor debe ser adecuado a las circunstancias

La dirección del equipo implica el compromiso de informar a los miembros del equipo asuntos tales como:

- a. Su responsabilidad, incluyendo la necesidad de cumplir con los requisitos éticos y la prevención para planificar y realizar una auditoria,
- b. Los objetivos de la labor a realizar
- c. La naturaleza de la entidad empresarial
- d. Los asuntos relacionados con el riesgo
- e. Los problemas que puedan surgir
- f. El enfoque detallado para la ejecución del contrato.

Adecuar el trabajo en equipo y ayudar a la formación de los miembros menos experimentados del equipo a entender claramente los objetivos del trabajo asignado.

En la supervisión se va incluir aspectos tales como:

- Seguimientos de los procesos de la Auditoria

- Tomar en cuenta la competencia y la capacidad de cada uno de los miembros del equipo
- Abordar asuntos importantes que surjan durante el encargo de la Auditoria
- Identificar los temas de consulta para el examen que realicen los miembros mas experimentados de la Auditoria

✓ Comentarios

Bajo la ISQC 1, la política de responsabilidad de revisión de la firma y procedimientos consiste en que el trabajo realizado por miembros del equipo menos experimentados será revisado por los miembros mas experimentados. Los comentarios realizados de acuerdo con la empresa de revisión de políticas y procedimientos estarán a cargo del socio del contrato. En examen consisten en examinar si, por ejemplo:

- El trabajo se ha realizado de conformidad con las normas profesionales de reglamentación y los requisitos legales
- Los asuntos importantes se han planteado para su examen
- Se ha llevado a cabo las consultas apropiadas y se han documentado y aplicado las conclusiones
- Las evidencia obtenida es suficiente y adecuada para apoyar el informe del auditor
- Se han alcanzado los objetivos del encargo

Cuando este cerca la fecha del informe de auditoria, el socio del contrato, debe hacer un examen de la documentación de auditoria y previa discusión con el equipo, para tener la certeza de que procedan suficientes pruebas de auditoria para la elaboración del informe del auditor.

La ISQC 1 establece que la consulta eficaz sobre aspectos técnicos, éticos, y otros asuntos de la empresa, o fuera de la empresa se logra cuando las personas

consultadas dan todos los hechos relevantes que permita al consejo estar informado y se obtiene los conocimientos adecuados, la antigüedad y la experiencia.

✓ Consulta

El socio del contrato debe:

- Ser responsable de que el equipo de trabajo haga las consultas apropiadas sobre asuntos difíciles o contenciosos
- Estar convencido de que los miembros del equipo de trabajo hayan hecho las consultas apropiadas durante el curso del trabajo
- Quedar satisfecho de que la naturaleza y el alcance, así como las conclusiones resultantes de dichas consultas se documenten y se acuerden con las partes consultadas
- Determinar que las conclusiones que se derivaron de la consulta se implemente

Una consulta eficaz con otros profesionales requiere que se de a los consultados todos los hechos relevantes que les permita proporcionar un consejo informado en asuntos técnicos, éticos o de otro tipo. Cuando sea apropiado el equipo de trabajo consultara a personas con el conocimiento apropiado, antigüedad, y experiencia dentro de la firma o, cuando sea aplicable, fuera de ella. Las conclusiones que resulten de las consultas se documentan e implementan en la forma apropiada.

✓ Contrato de Revisión de Control de Calidad

Para auditorias de E.F. de entidades registradas, el socio del contrato debe:

- Determinar si ha sido nombrado un revisor de control de calidad
- Discutir temas importantes que surjan durante el contrato de auditoria
- No emitir el informe del auditor hasta la finalización del contrato de revisión de control de calidad

El revisor de control de calidad debe realizar una evaluación objetiva de las conclusiones para la formulación del informe del auditor, en este caso debe discutir los asuntos importantes con la participación de los socios; realizar un examen de los estados financieros y el proyecto del informe del auditor, y un examen de la documentación relacionada a la auditoría, las sentencias y las conclusiones a las que el equipo llegó, de igual forma verificar si el informe del auditor es el adecuado.

✓ Diferencias de Opinión.

Si se da el caso de diferencias de opiniones entre el equipo y los consultados, y, cuando sea aplicable entre el socio del contrato y el revisor de control de calidad, el compromiso del equipo será ajustable a las políticas y procedimientos para abordar y resolver las diferencias de opinión.

Monitoreo

Según lo establecido en la ISQC 1 un sistema eficaz de control de calidad incluye un proceso de supervisión diseñado para proporcionar a la empresa una garantía razonable de que sus políticas y procedimientos relacionados con el sistema de control de calidad son pertinentes, adecuados y funcionan con eficacia. El hecho de existir una deficiencia en el sistema de control de calidad de la empresa no es indicio de que la auditoría no se realizó de conformidad con las normas profesionales, de reglamentación y los requisitos legales, o que el informe del auditor no era apropiado.

Documentación

El auditor deberá documentar:

- Los problemas identificados en relación con el cumplimiento de los requisitos éticos y la forma en que se resolvieron.
- Conclusiones sobre el cumplimiento de los requisitos de independencia que se aplican a la auditoría, y todas las conversaciones con la empresa que apoyan estas conclusiones.
- Conclusiones acerca de la aceptación y el mantenimiento de relaciones con los clientes y de auditoría.
- La naturaleza y el alcance de las conclusiones derivadas de las consultas realizadas durante el curso de la auditoría con otros profesionales que involucran asuntos difíciles o contenciosos.

El revisor del control de calidad debe documentar de la auditoria realizada que:

- Los procedimientos exigidos para el examen de control de calidad se han realizado.
- El compromiso de revisión de control de calidad se completo en la fecha o antes del informe del auditor. El revisor esta de acuerdo con que el equipo llego a las conclusiones apropiadas si este fuese el caso.

4.2.2 Comparación con la normativa local DNA 12.- Control de calidad en el Ejercicio Profesional

Ambas normas tienen como objetivo el cumplimiento de las políticas y procedimientos de control de calidad para asegurar que la auditoria es realizada de acuerdo a las normas profesionales, reglamentarias u aquellas otras que sean aplicables a esta.

Tanto la NIA 220 como la DNA 12 enfatizan la importancia de la política de independencia en el contrato de auditoría, y de haber algún tipo de amenaza a dicha política establecer las salvaguardas necesarias para eliminar o disminuir hasta un nivel aceptable tal amenaza.

En la NIA 220 y en la DNA 12 para la asignación de los equipos del contrato se debe tener la certeza de que el personal posee el debido entrenamiento para realizar el contrato de auditoría.

De acuerdo a lo establecido en la NIA 220 en cuanto al compromiso de resultados, la dirección supervisión y ejecución debe cumplir con las normas profesionales, de reglamentación y los requisitos legales para así tener la seguridad razonable en el resultado del trabajo ejecutado, y en el caso de la DNA 12 se sigue el mismo procedimiento

En la NIA 220 y la DNA 12 los miembros del equipo realizan consultas dentro o fuera de la firma con aquellos que tenga la experiencia y habilidad apropiada, sobre los temas que les resulten difíciles o críticos. Estas consultas deben estar bien documentadas y las conclusiones a las que se llegó deben ser implementadas en el trabajo de auditoría.

Ambas normas determinan los procedimientos a seguir para la aceptación y continuidad de la relación con el cliente y los contratos de auditoría, en ambos casos a la hora de tomar la decisión de si continuar o no con la relación, se considera la independencia y capacidad de la firma para cumplir con el trabajo de auditoría en la forma adecuada y la integridad de la administración.

En líneas generales se presentan algunas diferencias entre la normativa local DNA 12.- Control de calidad en el Ejercicio Profesional y la Norma Internacional de

Auditoría 220.- Control de Calidad para una Auditoria de Estados Financieros, estas son:

- ✓ En la NIA 220 se establece un contrato de revisión de control de calidad, y una persona llamada revisor de calidad que hará un examen sobre el trabajo que ya se realizó, mientras que en la DNA 12 solo se habla de una revisión, no se formula ningún contrato.
- ✓ La NIA 220 nos indica que hacer en el momento de una diferencia de opiniones entre los miembros del grupo, y en la DNA 12 no se establece este aspecto.
- ✓ En la DNA 12 la aplicación de las políticas y procedimientos de control de calidad, dependerán de factores variables como son: número de clientes, naturaleza de esos clientes, situaciones geográficas con respecto a los clientes (dispersión o concentración), organización consideraciones sobre un apropiado costo/beneficio. Por lo tanto las políticas y procedimientos que deberían aplicarse varían dependiendo de las circunstancias anteriores, mientras que en la NIA 220 no se determinan dichos factores.
- ✓ En la NIA 220 en cuanto a los requisitos profesionales esta se basa en el Código de la IFAC donde se determinan que los principios fundamentales de la ética son: Integridad, Objetividad, Competencia Profesional y debido cuidado, Confiabilidad, y Comportamiento Profesional, y en la DNA 12 se considera lo establecido en la ley del ejercicio de la contaduría pública y en el código de ética del contador público venezolano, dichos principios son: Independencia, Integridad, Confiabilidad y Conducta Profesional.

- ✓ La NIA 220 establece los criterios para una auditoria en el sector público, mientras que la DNA 12 no posee ningún aspecto en relación a este punto.

4.2.3 Caso Práctico. Ejemplo de Fondo de Juicio Profesional

Empresa en el negocio de hospitalidad.

La empresa tiene un acuerdo de operaciones en el lugar con una Publicación(Cuestión) de gobierno - el Reconocimiento de cantidades para ser reembolsadas a la empresa por el gobierno sobre gastos de capital elegibles el Reembolso de gastos de capital elegibles estaba basado en un porcentaje de ingresos con el tiempo la Empresa registró un muy material admisible sobre su balance con una compensación al activo fijo (así reduciendo el costo de amortización) el admisible fue reconocido basado en las proyecciones de ingreso que salieron muchos años

Uso de Manual CICA a la contabilidad para el acuerdo

- Todas las Condiciones no habían sido encontradas para aumentar el reembolso
- El compañero había limitado la experiencia de empresa pública
- No dieron a Secciones de Manual relevantes CICA la consideración apropiada en el equipo de contrato el análisis de la contabilidad
- Carencia de cuidado previsto y escepticismo profesional (acuerdo complejo)

- Ninguna consulta formal fuera del equipo en el tiempo " el juicio profesional " fue ejercida
- La consulta subsecuente - cubrió la contabilidad, pero no la revisión
- La documentación y la consulta relacionada subsecuente al informe de auditoría liberan la fecha
- Las declaraciones financieras fueron repetidas(replanteadas)
- Las declaraciones financieras fueron repetidas(replanteadas) y un compañero más fuerte traído como el EQCR

Los Clientes Hacen Juicios

La Selección de normas apropiadas de la contabilidad la Puesta en práctica de Carencia de normas de la contabilidad de normas aplicables la presentación de Declaración financiera y el descubrimiento que cantidades estimadas para registrar el desahogo de Evaluación de pruebas

Interventores Hacen Juicios

Estos incluyen la evaluación de los juicios del cliente en la fabricación de estimaciones de la contabilidad, aplicando la política de la contabilidad y la preparación de las declaraciones financieras y apuntes:

- ¿Son hechas las suposiciones justificadas y documentadas por el cliente y los desafió el interventor y los sujetó para revisar procedimientos?
- ¿Fueron consideradas las gamas de resultados probables y documentadas - por el cliente? ¿-por el interventor? ¿Evidencia allí la documentación sobre las normas relevantes de la contabilidad y otras fuentes aplicables que fueron consideradas por el cliente y el interventor?

- ¿Consultó el interventor y es documentado esto? ¿("la mosca solo - muere sola") Son los hechos y circunstancias sobre las cuales claramente son documentados los juicios basados?

Las Expectativas del CPAB

Es claro del archivo donde el juicio profesional ha sido ejercido por el equipo de contrato los hechos y circunstancias pertinentes a los juicios son claros y son documentados hay pruebas que el interventor ha desafiado las suposiciones del cliente y juicios - el escepticismo profesional las Consultas ocurren sobre el complejo, asuntos aventurados, y discutibles, y son la Documentación documentada permite a CPAB para entender los juicios significativos profesionales hechos en conclusiones alcanzables sobre todos los asuntos significativos

CPAB no quiere tener " a la segunda conjetura " los juicios del interventor, PERO:

La huida detrás de declaraciones como " Basado en el juicio profesional la cantidad de la provisión es razonable " sin apoyar hechos y circunstancias y pruebas de auditoría - no volará Si no hay ninguna documentación de la base para juicios hechos entonces los procedimientos en cuestión no fueron hechos

CAPITULO V.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 Conclusiones

- Las Normas Internacionales de Auditoria 210 Términos del Contrato de Auditoria y la 220 Control de Calidad en una Auditoria de Estados Financieros tendrán vigencia antes o después del 15 de Diciembre de 2009, a partir de esta fecha las empresas puede realizar sus estados financieros bajo estos estándares.

- Los Estándares Internacionales de Auditoria permiten la estandarización de los estados financieros a nivel mundial. Es debido a la unificación de criterios que surjan dichas normas para así hacer mucho más sencilla las negociaciones entre los distintos países. Venezuela se vio en la necesidad de aplicar estos lineamientos debido al intercambio comercial con los distintos países, de no ser así resultaría excluida del mundo de los negocios.

- Para Venezuela la adopción de estos estándares han sido importantes ya que van a permitir a los Empresarios presentar sus estados financieros bajo el lenguaje universal de la Contaduría Publica, es decir que en cualquier país extranjero estos informes significaran lo mismo.

- Luego de estudiar la NIA 210 Términos de los Contratos de Auditoria se determino que es fundamental al momento de realizar una auditoria, ya que por medio de la carta compromiso se establece un acuerdo entre el cliente y el auditor, asegurando que se examinen la información adecuada y se cumplan con las exigencias del cliente.

- El estudio de la NIA 220 Control de Calidad en una Auditoria de Estado Financieros se encuentra relacionada con la ISQC 1 “Control de Calidad para Empresas que realizan auditorias y revisiones de estados financieros, y otros servicios relacionados con el Aseguramiento y Contrataciones” esta norma pone en practica procedimientos de control de calidad donde el auditor cuente con una garantía razonable de que el trabajo sea realizado de acuerdo a los lineamientos establecidos.
- Haciendo una análisis comparativo entre los lineamientos establecidos en la Norma Internacional de Auditoria 210 Términos del Contrato de Auditoria y la 220 Control de Calidad de una Auditoria de Estados Financieros, se puede observar que estos son muy similares ya que la NIA 210 establece el acuerdo entre el cliente y el auditor, y la 220 los procedimientos de control de calidad para realizar dicha auditoria, su relación se basa en que una es complemento de la otra, establecer los términos del contrato es parte del control de calidad.
- Actualmente en la Universidad de Oriente está emprendiendo un arduo trabajo para orientar a los estudiantes de Contaduría Pública y a los profesionales que allí laboran sobre el temas de las Normas Internacionales de Auditoria y como es su proceso de adopción en el país, ya que es un tema bastante nuevo y aun es mucho el desconocimiento que se tiene en base a estos estándares.

5.2 Recomendaciones

- Que la Universidad de Oriente en convenio con el Colegio de Contadores incentiven al estudio e investigación de estas normas, para que tanto lo estudiantes como profesionales de la Contaduría Pública obtengan los conocimientos necesarios sobre el tema.
- Venezuela debe implantar medidas que obliguen a los empresarios a realizar sus auditorias bajo los estándares internacionales, permitiéndole así participar en las Mercados Internacionales, y de igual forma ser receptores de Inversiones.
- Instituir lineamientos que produzcan el mínimo de errores a la hora de establecer los términos del contrato, y determinar cuales serán las pautas a seguir para obtener un mejor control de calidad.
- Asegurarse de que la información suministrada por el cliente sea la adecuada, para así evitar amenazas a los resultados de la auditoria, esto será parte del control de calidad.

BIBLIOGRAFÍA

Referencias Bibliográficas

- **CP. Yanel Blanco Luna, Lic. Reinaldo Navas Bolívar (2006).** Las Normas Internacionales de Auditoria y Aseguramiento en el Ejercicio de la Contaduría Publica en Venezuela. Valencia. Clemente Editores C.A Venezuela
- **Hevia, O (2004).** Reflexiones metodológicas y Epistemológicas sobre las Ciencias Sociales. Segunda Fondo Editorial Tropykos. Venezuela.
- **Mantilla, Samuel Alberto (2003).** Auditoría 2005. Pontificia Universidad Javeriana. Facultad de Ciencias Económicas. Ecoe Ediciones
- **Ortiz, U (2004).** Diccionario de Metodología de la Investigación Científica. Editorial Limusa Grupo Noriega editores México D.F
- **Sabino, C. (1994).** Como Hacer Una Tesis. 3era Edición, Editorial PANAPO. Venezuela.
- **Sampieri, R, Collado, C, Lucia, P. (2006).** Metodología de las Investigación. Cuarta Editorial Mc Graw – Hill interamericana. Chile.
- **Tamayo, M. (1998).** El proceso de la investigación científica. Tercera edición. Editorial Limusa. México.

Referencias Electrónicas

- **Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento.**
<http://es.ifac.org/IAASB>. [Consulta 18-12-08]
- **Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA,**
siglas en inglés) <http://es.ifac.org/Ethics/index.php> [Consulta 10-11-08]
- **Erika Marcela Valencia M., Carolina Castro, Ana Maria Arbeláez, Kelly
Marcela Arteaga y Laura Cristina Giraldo (2006)** Contabilidad.
<http://www.gestiopolis.com/canales7/fin/los-estandares-internacionales-de-contabilidad.htm> [Consulta 10-01-09]
- **Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela.**
<http://www.fccpv.org/htdocs/downloads/BA/VEN/NIF//DEFINITIVO.pdf>
[Consulta 10-12 08].
- **Federación Internacional de Contadores (International Federation of
Accountants/IFAC).** <http://es.ifac.org/>. [Consulta: 18-12-08].
- **Juan Fernando Mejía (2005)** Estándares Internacionales de Contabilidad:
Algunas anotaciones importantes del Informe Rosc sobre la Contabilidad y la
Auditoría en Colombia.
www.usbmed.edu.co/mercatura/nro7/docs/estandares.doc. [Consulta 15-03-9]
- **ISA 220, Quality Control for an Audit of Financial Statements.**
<http://es.ifac.org> [Consulta 10-01-09]

- **ISQC 1, "Control de Calidad para Empresas que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, y otros servicios relacionados con el Aseguramiento y Contrataciones"** <http://es.ifac.org> [Consulta 10-01-09]
- **Luis Henry Moya Moreno (2007). La Revisoría Fiscal frente a los Estándares Internacionales de Auditoría.**
www.javeriana.edu.co/fcea/pos_contaduria/1er_encuentro_rev_fiscal/UCooperativaHenryMoya.doc. [Consulta 15-03-09]
- **Normas Internacionales de Auditoría.**
http://www.interglobalconsultores.com/v2/index.php?option=com_content&task=view&id=1&Itemid=31 [Consulta 01-12-08]
- **Pronunciamiento Sobre Adopción De Normas Internacionales De Información Financiera.**
<http://www.fccpv.org/htdocs/downloads/adopcion /NIC /NIIF.pdf>
[Consulta: 03-12-08]
- **Un poco de Historia. Normas Internacionales de Auditoría.**
<http://aseger.com.ec/?p=77> [Consulta 19-11-08]

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

TÍTULO	Análisis y Descripción de las Normas Internacionales de Auditoría relacionados a los Términos del Contrato de Auditoría (NIA 210) y Control de Calidad de una Auditoría de Estados Financieros (NIA 220)
SUBTÍTULO	

AUTOR (ES):

APELLIDOS Y NOMBRES	CÓDIGO CVLAC / E MAIL
Rodriguez H, Elizabeth V,	CVLAC: 16.854.781 E MAIL: elivrh@hotmail.com
Salazar R, Ana Criseida	CVLAC: 17.434.530 E MAIL: acvsr_cricri@hotmail.com
	CVLAC: E MAIL:
	CVLAC: E MAIL:

PALABRAS O FRASES CLAVES:

Normas Internacionales

Estados Financieros

Auditoría

Contrato

Control de Calidad

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

ÁREA	SUBÁREA
Ciencias Administrativas	Contaduría Pública

RESUMEN (ABSTRACT):

La investigación se realizó con el objeto de analizar los aspectos necesarios para la Adopción, implementación y uso de las Normas Internacionales de Auditoría en Venezuela. Se trato en particular del estudio de las Normas Internacionales de Auditoría 210 Términos del Contrato de Auditoría y la 220 Control de Calidad para Auditorías de Estados Financieros. Para obtener tal propósito, se utilizó como metodología, la investigación Documental, ya que la información se obtuvo a través de medios impresos, como libros, revistas y de referencias electrónicas que sirvieron de base para esta investigación. Estas normas son emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés), que por medio del IAASB estableció estándares contables para lograr la unificación de criterios entre los distintos países. Esta investigación permitió esclarecer los puntos más importantes en cuanto al uso de estas normas dentro del contexto de la Contaduría Pública y su aplicación en la Auditoría de Estados Financieros.

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

CONTRIBUIDORES:

APELLIDOS Y NOMBRES	ROL / CÓDIGO CVLAC / E_MAIL				
González. Iris	ROL	CA	AS X	TU X	JU X
	CVLAC:	10.830.599			
	E_MAIL	Irismargonzales@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:

AÑO	MES	DÍA
2009	03	25

LENGUAJE. SPA

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

NOMBRE DE ARCHIVO	TIPO MIME
Monografía.normas internacionales.doc	Application/msword

CARACTERES EN LOS NOMBRES DE LOS ARCHIVOS: A B C D E F G H I J K L M
N Ñ 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 ñ o p q r s t u v w x y z. 0 1 2 3 4 5
6 7 8 9.

ALCANCE

ESPACIAL: Normas Internacionales de Auditoria (OPCIONAL)

TEMPORAL: III Semestre 2008 (OPCIONAL)

TÍTULO O GRADO ASOCIADO CON EL TRABAJO:

CONTADOR PÚBLICO

NIVEL ASOCIADO CON EL TRABAJO:

PREGRADO

ÁREA DE ESTUDIO:

DEPARTAMENTO DE CONTADURÍA

INSTITUCIÓN:

UNIVERSIDAD DE ORIENTE

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

De acuerdo al artículo 44 del reglamento de trabajos de grado

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

Cedeño, Iriana

C.I 17.732.289

AUTOR

Mata, Laurie

C.I 13.436.753

AUTOR

González, Iris

C.I 10.830.599

TUTOR

POR LA SUBCOMISIÓN DE LOS CURSOS ESPECIALES DE GRADO

Prof. Daysi Rodríguez