

**UNIVERSIDAD DE ORIENTE**  
**NÚCLEO DE ANZOÁTEGUI**  
**ESCUELA DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS**  
**DEPARTAMENTO DE CONTADURIA**



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

**REALIZADO POR:**

**BR. CAROLINA GÁMEZ**

**BR. NUMIA GONZALEZ**

TRABAJO DE GRADO PRESENTADO ANTE LA UNIVERSIDAD DE ORIENTE  
COMO REQUISITO PARCIAL PARA OPTAR AL TÍTULO DE

**LICENCIADO EN CONTADURIA**

**Barcelona, Octubre de 2011**

**UNIVERSIDAD DE ORIENTE**  
**NÚCLEO DE ANZOÁTEGUI**  
**ESCUELA DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS**  
**DEPARTAMENTO DE CONTADURIA**



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

- ✚ Normas Internacionales de Contabilidad y/o Normas Internacionales de Información Financiera (NIC/NIIF).
- ✚ Normas Internacionales de Auditoria (NIAs)
- ✚ NIC: 21, 23, 24, 28, 29, 34, 39 y 40 NIIF: 1 y 3

**REALIZADO POR:**

**BR. Carolina Gámez**

**Br. Numia González**

**TUTORES:**

**Prof. Nelson Hernández**

**Prof. Juan Martínez**

**Prof. Iris González**

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

**LICENCIADO EN CONTADURIA**

**Barcelona, Octubre de 2011**

## **RESOLUCIÓN**

**De acuerdo al Reglamento de Trabajo de Grado en su Artículo N° 41, se establece lo siguiente:**

“Los trabajos de grado son exclusiva propiedad de la Universidad y sólo podrán ser utilizados a otros fines con el consentimiento del Consejo de Núcleo respectivo, quién participará al Consejo Universitario”.

## **DEDICATORIA**

*A Dios!, porque es el poder supremo y sin él no hubiera llegado a donde estoy ahora, gracias a el por estar siempre a mi lado y brindarme la segunda oportunidad de estudiar otra carrera.*

*A Mis Padres, porque son los mejores del mundo, los quiero mucho y esto es para ustedes. Se lo orgullosos que se sienten por verme lograr una segunda meta en mi vida.*

*A Mi Tía Mireya, por ser como mi segunda madre, a la cual quiero mucho. Y es una persona muy especial que siempre me apoyo para lograr mis metas, y que siempre está pendiente de mí y mis hermanos.*

*A mis hermanos, para que este logro les sirva de buen ejemplo y sepan que ustedes también pueden lograr todo lo que se propongan sin importar las dificultades que se le presenten en el camino. Los Quiero Mucho!!!...*

*A mi Amor, Juan Carlos Ruiz, porque siempre me apoya en todo y que sepa que todas las metas que uno se traza se pueden lograr sin importar todos los obstáculos que nos encontremos en el camino.*

*A la Universidad de Oriente, por darme la oportunidad de ingresar por segunda vez y formarme académica y profesionalmente en mi carrera.*

**Carolina Gámez.**

## **DEDICATORIA**

*Este logro va dedicado, primeramente a mi señor por no abandonarme y por estar siempre a mi lado, **TE AMO MI DIOS**, y es por ti, que hoy puedo cumplir uno de mis tantos sueños, gracias por darme la fuerza y fortaleza para seguir adelante, gracias por regalarme la vida y por guiarme en tus brazos para que hoy pueda estar finalizando este gran sueño, el cual es logrado gracias a tu bendita y santa voluntad. **TE AMO ERES MI DIOS.***

*A **mis padres**, en especial a mi mami que siempre ha estado allí; puedo decir que este éxito alcanzado es de las dos, de ella por ayudarme y apoyarme en todo momento y ser mi guía del día a día, y el mío por poner todo el esfuerzo y empeño para estudiar y también porque a pesar de todos los problemas nunca deje mis estudios ya que han sido prioridad en mi vida. Quien con sus esfuerzo, constancia y dedicación me guiaron por el camino del bien, espero que siempre se sientan orgullosos de mí.*

*Le doy gracias a DIOS por permitirme ser tu hija, porque eres la mejor madre y la mejor mujer del mundo, **TE AMO** y **TE ADMIRO** por tu fortaleza.*

*A **mis hermanitas, NUBIA Y NURBI**, que este logro les sirva de buen ejemplo; no tienen que desmayar y seguir el camino en mano de Dios, son importantes en mi vida, las amo, dios me las proteja.*

*A **mi esposo** por tantos momentos que hemos vividos y que nos faltan por vivir, por ese apoyo incondicional que siempre me has brindado quiero dedicarte mi amor, esta tesis, gracias por amarme y por confiar en mí, gracias por respetarme y cuidarme, gracias por toda tu ayuda económicamente y por estar siempre a mi lado apoyándome. **TE AMO MI CORAZON CHIQUITO** le doy gracias a DIOS por haberte puesto en mi camino.*

*A mi **LUIS ENRIQUE** mi bebe hermoso, para que cuando crezcas sigas el ejemplo de tu mamáia, cuentas con mi apoyo y mi ayuda hijo mío siempre estaré a tu lado guiándote por el camino correcto.*

*A toda mi familia por parte de padre y madre: **TIAS, TIOS, PRIMAS, PRIMOS**, muchas gracias por su cariño y amor, gracias por toda su ayuda y por creer en mí. **LOS QUIERO**.*

*Al **Aerobics y Porrismo Club Fénix Udo** por abrirme sus puertas siempre estuvieron cuando más lo necesite su apoyo, confianza y amor me sentía en casa todo cambiaba cuando entraba **AL GYM** a bailar o hacer ejercicio compartía con mis compañeros (as).*

*A mi **Profe Mery González** por abrirme sus brazos para apoyarme en mi carrera, sus consejos, sus regaños. Te quiero.*

***Numia González***

## AGRADECIMIENTOS

*A Dios, por sobre todas las cosas; por haberme dado una vida llena de salud, amor y felicidad, y una buena familia, por estar siempre conmigo tanto en los buenos y malos momentos, guiándome siempre por el camino correcto; por darme la fuerza y el conocimiento necesario para poder llegar a donde hoy me encuentro, una de mis grandes metas la de obtener mi segundo título universitario. Y a mis Ángeles que son mis protectores, sobre todo a **San Miguel Arcángel**, por acompañarme y cuidarme siempre en mi vida. **Gracias!!!***

*A mis Padres, Ligia Mendoza y Pedro Gámez; por brindarme todo su apoyo, cariño y comprensión. Por hacerme una persona responsable, llena de valores, disciplina y moral, por guiarme siempre por buenos pasos, dándome buenos consejos. Gracias por confiar en mí. Los Amo Mucho, ahora y siempre!.*

*A mis hermanos; **Elizabeth**, por ser la más extrovertida y brindarnos cariño siempre; **María Teresa**, por ser un buen ejemplo de una persona dedicada a sus estudios y hacer sin mirar a quien; y **Pedro** por ser el mayor de los hermanos que siempre está pendiente de mí y mis hermanas, los Quiero Mucho!!.*

*A mi Tía Mireya, por estar siempre pendiente, brindarme todo su apoyo y ayudarme con mis estudios siempre que lo necesitaba, por llenarme de alegría y virtudes. Y siempre animándome a hacer y lograr todo lo que me propongo en la vida. Te Quiero Mucho!!.*

*Al amor de mi vida **Juan Carlos Ruiz**, por ser una persona especial para mí, a la cual quiero y admiro mucho; por brindarme su amor y siempre ayudarme y apoyarme en el logro de mis metas; y estar conmigo en las buenas y en las malas.*

*A todos y cada uno de los **profesores** que con sus sabios conocimientos, y buenos consejos contribuyeron a mi desarrollo y formación tanto personal como profesionalmente. Permitiéndome llegar al éxito que hoy obtengo, y que en un futuro me ayudara a desenvolverme como buena profesional en el trabajo.*

*Agradezco a mi nueva compañera de área; **Numia González**, que a pesar de que tenemos poco tiempo compartiendo es una excelente persona y siempre estuvo pendiente de que todo saliera bien y nos ayudamos mutuamente para lograr nuestra meta.*

*También, agradezco a mis **amigos** que siempre han creído en mí y me han apoyado siempre, a mis nuevos compañeros que aunque los conocí por poco tiempo son buenas personas y me brindaron su amistad; y siempre aprendemos de las nuevas personas.*

**Carolina Gámez**

## AGRADECIMIENTOS

*Por todos los logros y metas alcanzadas quiero agradecer primeramente a Dios nuestro Señor, por haberme dado la vida, la salud y fortaleza espiritual que fueron aspectos claves para el logro de mis metas, de igual manera quiero agradecer a mi familia por el apoyo moral, económico que me prestaron durante el desarrollo de mi carrera y en especialmente a mi mamá Numia González, mi esposo Jorge Morales y mi hijo Luis Enrique.*

*A mis padres, sobre todo a ti mami por darme la estabilidad económica, además de emocional y sentimental para poder llegar hasta este logro; éxito que es de las dos porque sin ti no lo hubiese podido alcanzar. Igualmente agradezco a mis hermanas Nubia, Nurbi y a mi papi José González por ese apoyo y cariño que me han brindado siempre. GRACIAS por darme la posibilidad de que de mi boca salga esa palabra (Familia). Los quiero muchísimo*

*A mis tutores de Cursos Especiales de Grado, Licenciados **Nelson Hernández, Juan Martínez e Iris González** por guiarme en el desarrollo y presentación de este trabajo de grado.*

*A la **Universidad De Oriente** por permitirme formarme como profesional de la **Contaduría Pública** y acogerme en sus aulas en donde tantos conocimientos adquirí, los mismos que aplicaré en el mundo laboral, que es la siguiente meta en mi vida.*

*Agradezco a mi nueva compañera de área; **Carolina Gámez** la persona con quien comparto este trabajo que es el último escalón para alcanzar esta meta trazada, Dios luego nos pondrá muchas más por alcanzar. A pesar de que tenemos*

*poco tiempo compartiendo es una persona súper adorable siempre hubo armonía de ambas parte, ponemos nuestros corazones en DIOS sin el no somos nadie*

***Numia González***

## INTRODUCCIÓN A LAS ÁREAS

La Escuela de Ciencias Administrativas de la Universidad de Oriente Cuenta con la Comisión de grado, bajo la dirección de un personal capacitado que brinda una serie de informaciones necesarias para las personas en situación de culminar la carrera dentro de la institución específicamente a través de la modalidad: Áreas Especiales de Grado, permiten el cumplimiento del requisito parcial para optar el título de Licenciado en Administración, por medio del cual se desarrollará éste ejemplar que consta de III partes:

**I Parte:** “Análisis de la NIC N°21: Entendimiento de los efectos de las variaciones en las tipos de cambio de la moneda Extranjera, la NIC N°24: La Información a Revelar sobre partes Vinculadas o Relacionadas; Secciones 30 y 33 de las PyMEs.”

De la Cátedra: Normas Internacionales de Contabilidad y/o Normas Internacionales de Información Financiera (NIC/NIIF). NIC C: 21, 23, 24, 28, 29, 34, 39 y 40 NIIF: 1 y 3

Dirigido por: Lic. Nelson Hernández y Lic. Juan Martínez.

**II Parte:** “Análisis de las NIA N° 315: Entendimiento de la Entidad y su entorno y evaluación de los Riesgos de Representación Errónea de Importancia Relativa y la NIA N° 320: La Importancia Relativa de la Auditoría.”

De la Cátedra: Normas Internacionales de Auditoria (NIAs)

Dirigido por: Lic. Iris González

## **PRESENTACIÓN**

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

Se elaboran tres informes los cuales han sido revisados y aprobado por el personal encargado de las áreas especiales de grado.

***1) Profesores: Lic. Nelson Hernández y Lic. Juan Martínez***

Tema: “Análisis de la NIC N°21: Entendimiento de los efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda Extranjera, la NIC N°24: La Información a Revelar sobre partes Vinculadas o Relacionadas; Secciones 30 y 33 de las PyMEs.”

***2) Profesora: Lic. Iris González.***

Tema: “Análisis de las NIA N° 315: Entendimiento de la Entidad y su entorno y evaluación de los Riesgos de Representación Errónea de Importancia Relativa y la NIA N° 320: La Importancia Relativa de la Auditoría.”

## **OBJETIVOS**

### **Objetivo General**

Análisis y Síntesis de los temas a desarrollar para ser presentados en la modalidad de áreas especiales de grado como requisitos parcial exigido para optar por el título de Licenciado en Administración mención Industrial.

### **Objetivos Específico**

- Desarrollar y ampliar los conocimientos que se adquirieron a lo largo de la carrera.
- Proporcionar información a todas las personas que necesiten una base o fuente concreta para estudios posteriores.
- Concede a la parte interesada una forma sencilla de presentar el trabajo de grado a través de ésta modalidad.

## INDICE

RESOLUCIÓN .....	I
DEDICATORIA .....	II
AGRADECIMIENTOS .....	V
INTRODUCCIÓN A LAS ÁREAS.....	IX
PRESENTACIÓN.....	X
OBJETIVOS .....	XI
INTRODUCCIÓN .....	10
<b><u>TEMA 1</u></b>	
CAPITULO I.....	12
EL PROBLEMA.....	12
1.1 Planteamiento del Problema.....	12
1.2 Objetivos .....	15
1.2.1 Generales: .....	15
1.2.2 Específicos:.....	15
1.3 Justificación de la Investigación.....	15
1.4 Limitaciones .....	17
Capítulo II .....	18
Marco Teórico.....	18
2.1 Antecedentes de la Investigación .....	18
2.2 Marco Conceptual .....	19
2.2.1 Concepto de Conversión.....	19
2.2.2 Objetivo de la Conversión .....	20
2.2.3 Conversión y Ajuste Integral por Inflación .....	20
2.2.4 Tipos de Cambio a Emplear .....	21
2.2.5 Conceptos Fundamentales: .....	24
2.2.6 Método de Conversión: .....	27
2.2.7 El Proceso de Conversión:.....	28
2.2.8 Preguntas frecuentes: .....	29
2.3 Reseña Histórica de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) .....	31

2.4 NIC (Normas Internacionales de Contabilidad).....	36
2.5 La Aplicación de las NIC en Venezuela .....	37
2.6 Sistema de Transacciones con Títulos en Moneda Extranjera (Sitme) .....	38
2.7 Normas Internacionales de Información Financiera .....	39
2.8 PYMES.....	40
2.8.1 Características generales de las Pymes.....	40
2.9 La NIIF para las PYMES .....	41
2.9.1 Autoridad de la NIIF para las PYMES .....	42
2.9.2 Organización de la NIIF para las PYMES.....	43
2.9.3 Mantenimiento de la NIIF para las PYMES.....	43
2.10 DECLARACIÓN DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD (DPCs).....	44
CAPITULO III .....	65
MARCO METODOLOGICO .....	65
3.1 Diseño De Investigación. ....	65
3.2 Tipo De Investigación .....	66
3.3 Procedimiento para recolección de la información .....	67
3.3 Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos .....	67
CAPITULO IV .....	69
BASES TEORICAS.....	69
4.1 Norma Internacional de Contabilidad 21 Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio de la Moneda Extranjera.....	69
4.1.1 Objetivo .....	69
4.1.2 Alcance .....	69
4.1.3. Definiciones.....	71
4.1.4 Desarrollo de las definiciones.....	72
4.1.5 Resumen del enfoque requerido por esta Norma.....	75
4.1.6 Reconocimiento inicial .....	76
4.1.7 Información al final de los periodos posteriores sobre los que se informa .....	77
4.1.8 Reconocimiento de las diferencias de cambio.....	79

4.1.9 Cambio de moneda funcional .....	81
4.1.10 Utilización de una moneda de presentación distinta de la moneda funcional Conversión a la moneda de presentación.....	82
4.1.11 Conversión de un negocio en el extranjero .....	84
4.1.12 Disposición total o parcial de un negocio en el extranjero.....	86
4.1.13 Efectos impositivos de todas las diferencias de cambio.....	88
4.1.14 Información a revelar.....	88
4.1.15 Fecha de vigencia y transición.....	90
4.1.16 Derogación de otros Pronunciamientos .....	91
4.2 Norma Internacional de Contabilidad 24 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas .....	91
4.2.1 Objetivo .....	92
4.2.2 Alcance .....	92
4.2.3 Propósito de la información a revelar sobre las partes relacionadas .....	92
4.2.4 Definiciones.....	94
4.2.5 Información a revelar Todas las entidades .....	98
4.2.6 Entidades relacionadas del gobierno .....	101
4.2.7 Fecha de vigencia y transición.....	102
4.2.8 Derogación de la NIC 24 (2003) .....	102
4.3 Sección 30 de las NIIF para PYMES. Conversión de la Moneda Extranjera	102
4.3.1 Alcance de esta sección .....	102
4.3.2 Información en moneda funcional sobre las transacciones en moneda extranjera.....	104
4.3.2.1 Reconocimiento inicial .....	104
4.3.2.2 Información al final de los periodos posteriores sobre los que se informa .....	105
4.3.3 Inversión neta en un negocio en el extranjero .....	106
4.3.4 Cambio de moneda funcional .....	107
4.3.5 Utilización de una moneda de presentación distinta de la moneda funcional.....	108

4.3.5.1 Conversión a la moneda de presentación.....	108
4.4 Sección 33 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas.....	109
4.4.1 Alcance de esta sección .....	109
4.4.2 Definición de parte relacionada .....	109
4.4.3 Información a revelar.....	111
4.4.3.1 Información a revelar sobre las relaciones controladora subsidiaria...	111
4.4.3.2 Información a revelar sobre las remuneraciones del personal clave de la gerencia .....	112
4.4.3.3 Información a revelar sobre las transacciones entre partes relacionadas .....	112
Capítulo V .....	116
RESUMEN Y ANALISIS DE LAS NORMAS .....	116
4.1 Resumen de la Norma Internacional de Contabilidad 21 Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera .....	116
4.1.1 Objetivo .....	116
4.1.2 Alcance .....	116
4.2 Interpretación de la Norma Internacional de Contabilidad 21 Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio de la Moneda Extranjera. ....	118
4.3 Interpretación de la Sección 30 de las NIIF para PyMEs. Conversión de la Moneda Extranjera .....	123
4.4 Resumen de la Norma Internacional de Contabilidad 24 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas.....	124
4.4.1 Objetivo .....	124
4.4.2 Alcance .....	124
4.4.3 Propósito de la Información a Revelar sobre las Partes Vinculadas .....	125
4.5 Interpretación de la Norma Internacional de Contabilidad 24 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas.....	126
4.6 Interpretación de la Sección 33 de las NIIF para PyMEs, Información a Revelar sobre Partes Relacionadas.....	129

4.7 Relación de las NIC 21 y 24 con las Secciones 30: Conversión de la Moneda Extranjera y 33: Informaciones a Revelar sobre partes relacionadas de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF para Pymes.....	130
4.7.1 Relación NIC 21 con la NIIF-Sección 30 para Pymes .....	130
4.7.2 Relación NIC 24 con la NIIF-Sección 33 para Pymes .....	131
4.7.3 Cuadro comparativo Nic 21 y Nic 24 .....	131
4.8 Casos Prácticos.....	133
4.8.1 Casos prácticos, NIC 21 Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambios en Moneda Extranjera.....	133
4.8.2 Casos Prácticos, NIC 24 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas .....	135
CONCLUSIONES .....	138
RECOMENDACIONES .....	141
BIBLIOGRAFIA .....	142
<b><u>TEMA 2</u></b>	
INTRODUCCION .....	149
CAPITULO I.....	151
1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	151
1.2 OBJETIVOS.....	153
1.2.1 General:.....	153
1.2.2 Específicos:.....	153
1.3 JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN .....	154
1.4 LIMITACIONES.....	156
CAPITULO II .....	157
MARCO TEORICO.....	157
2.1 INTRODUCCION.....	157
2.2 AUDITORIA.....	157
2.2.1 La evolución de la Auditoria .....	157
2.2.2 La regulación de la Auditoría .....	160
2.2.2 Definición de Auditoria: .....	161

2.2.3 Auditoría Financiera .....	161
2.2.4 Tipos de auditoría .....	162
2.2.5 Diferencia entre Auditoría Interna y Externa .....	168
2.2.6 Auditoría Integral.....	169
2.3 NORMAS DE AUDITORIA .....	175
2.3.1 Definición de las Normas .....	175
2.3.2 Normas emitidas por la IAASB.....	177
2.3.3 Normas internacionales de auditoría (NIAs) o Internacional Standard on Auditing (ISAs).....	177
2.3.4 Normas internacionales de compromisos de revisión (NICR) ISRE.....	187
2.3.5 Normas Internacionales sobre Servicios Relacionados (NISRs) o Internacional Standard son Related Services (ISRS).....	189
2.3.6 Normas internacionales de Trabajo para Atestiguar, ISAE 3000 – 3699. ....	190
2.3.7 NICC 1, Norma Internacional de Control de Calidad 1 (International Standard on Quality Control 1, ISQC 1).....	192
2.3.8 DNA (Declaración de Normas de Auditoría) .....	194
2.3.9 Tabla Comparación entre las NIAs y DNA.....	202
2.3.9 Análisis Comparativo entre NIAs y DNA 0. ....	206
2.3.10 Declaraciones Internacionales sobre Practicas de auditoría (DIPAs) o International AuditingPracticesStatements (IAPSs).....	206
2.3.11 Antecedentes de la Junta de Normas Internacionales de Auditoria y Aseguramiento. ....	210
2.3.12 Contrato de Aseguramiento .....	211
CAPITULO III .....	215
MARCO METODOLOGICO .....	215
3.1 Diseño De Investigación. ....	215
3.2 Tipo De Investigación .....	216
3.3 Procedimiento para recolección de la información .....	217
3.4 Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos .....	218

CAPITULO IV .....	220
4.1 NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 315, ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE REPRESENTACIÓN ERRÓNEA DE IMPORTANCIA RELATIVA.....	220
4.1.1 Introducción .....	220
4.1.2 Procedimientos de evaluación del riesgo y fuentes de información sobre la entidad y su entorno, incluyendo su control interno.....	223
4.1.3 Procedimientos de evaluación del riesgo .....	224
4.1.4 Discusión entre el equipo del trabajo .....	227
4.1.5 Entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno .....	229
4.1.6 Factores de la industria, de regulación y otros factores externos, incluyendo el de referencia de información financiera aplicable.....	230
4.1.7 Naturaleza de la entidad.....	231
4.1.8 Objetivos y estrategias y riesgos de negocio relacionados	233
4.1.9 Control interno .....	237
4.1.10 Controles relevantes para la auditoría.....	239
4.1.11 Profundidad del entendimiento del control interno .....	242
4.1.12 Características de elementos manuales y automatizados del control interno relevantes para la evaluación del riesgo por el auditor .....	243
4.1.13 Limitaciones del control interno .....	246
4.1.14 Ambiente de control .....	248
4.1.15 El proceso de evaluación del riesgo por la entidad.....	252
4.1.16 Actividades de control .....	256
4.2 ANALISIS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 315, ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE REPRESENTACIÓN ERRÓNEA DE IMPORTANCIA RELATIVA.....	291

4.3 NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 320, IMPORTANCIA RELATIVA.....	300
4.3.1 Introducción .....	300
4.3.2 Importancia Relativa. ....	301
4.3.6 Comunicación de Errores .....	305
4.4 ANALISIS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 320 IMPORTANCIA RELATIVA.....	306
4.5 LA RELACIÓN ENTRE LA NIA 320, IMPORTANCIA RELATIVA Y LA NIA 315, EL RIESGO DE AUDITORÍA.....	308
CONCLUSIONES .....	310
RECOMENDACIONES .....	312
BIBLIOGRAFIA .....	313

**UNIVERSIDAD DE ORIENTE**  
**NUCLEO DE ANZOATEGUI**  
**ESCUELA DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS**  
**DEPARTAMENTO DE CONTADURIA PÚBLICA**  
**AREAS ESPECIALES DE GRADO**



**Análisis de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) 21 Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda Extranjera y la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 24 La Información a Revelar sobre partes Vinculadas o Relacionadas; Secciones 30 y 33 de las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES).**

**REALIZADO POR:**

**Br. Carolina Gámez**

**Br. Numia González**

**TUTORES:**

**Prof. Nelson Hernández**

**Prof. Juan Martínez**

**Barcelona, Octubre de 2011**

## INTRODUCCIÓN

Las Normas Internacionales de Contabilidad son normas o leyes establecidas a nivel mundial que expresan como deben ser presentados los estados financieros y la forma en que esa información debe aparecer, en dichos estados. Son de alta calidad, orientadas al inversor, cuyo objetivo es reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio, y presentar una imagen fiel de la situación financiera de una empresa. Las NIC son emitidas por el I.A.S.C. International Accounting Standards Board (anterior International Accounting Standards Committee).

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

La nueva contabilidad ha dejado de ser un medio para convertirse en un fin. La contabilidad actual es un sistema de información complejo, que trabaja con un lenguaje internacionalmente armonizado para que cualquier agente económico interprete a través del análisis de los estados financieros la situación económica financiera de una empresa y pueda evaluarse su capacidad competitiva futura.

Con el proceso de adopción de las NICs en Venezuela, toda empresa debe presentar sus estados financieros según estas normas, incluyendo las pequeñas y medianas entidades (PYMES). No debe declararse que los estados financieros siguen las Normas Internacionales de Contabilidad, a menos que aquellos cumplan con todos los requisitos de cada Norma que les sea de aplicación, así como las interpretaciones pertinentes que sobre las mismas haya emitido el Comité de interpretaciones.

Las pequeñas y medianas empresas (PYMES); son entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas, y publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos. Estas empresas también se rigen por las

Normas Internacionales de Contabilidad pero se establecieron secciones separadas de las NIIF para PYMES, de manera de que los contadores públicos puedan manejar la aplicación de las normas de manera más específica dependiendo del tamaño de la empresa.

El objetivo principal de esta investigación es el análisis de la Norma Internacional de Contabilidad N° 21 y N° 24 y las Secciones 30 y 33 de las NIIF para PYMES, con la finalidad de obtener mayor información e interpretar de manera más específica cada una de las normas adoptadas en nuestro país, ya que es de suma importancia para muchos estudiantes; porque todavía existen profesionales que no se encuentran totalmente nutridos de los conocimientos necesarios para implementar por completo estas Normas.

# **CAPITULO I**

## **EL PROBLEMA**

### **1.1 Planteamiento del Problema**

Actualmente, debido al proceso de globalización de la economía e inversiones directas e indirectas, se ha visto la necesidad de mejorar y armonizar los informes financieros en todo el mundo y formular y publicar normas de contabilidad para ser observadas en la preparación de estados financieros.

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

El éxito de las NIC está dado porque las normas se han adaptado a las necesidades de los países, sin intervenir en las normas internas de cada uno de ellos. Por ello, es importante que todos sean conscientes del proceso de adaptación y entiendan la importancia y el alcance de un cambio fundamental en la forma en que su empresa medirá sus resultados y se presentará al mundo exterior.

La adopción de estas normas en cada país en desarrollo, deberá ofrecer a sus entidades, que sus estados financieros sean formulados más completos y con mayor comprensión, redundando en beneficio de una información financiera transparente y comparable más allá de sus fronteras. Es importante mencionar que estas NIIF y NIC son calificadas para entidades que no sean pequeñas ni medianas (NIIF plenas).

Desde que la federación del colegio de contadores públicos de Venezuela (FCCPV) aprobó la adopción de las normas internacionales de información financiera (NIIF plenas) con sus interpretaciones, para los ejercicios que terminen el 31 de diciembre de 2008 o fecha de cierre posterior, quedan derogadas las declaraciones de principios de contabilidad (DPC) y las publicaciones técnicas (PT). Los principios de contabilidad generalmente aceptados se identificaran con las siglas (VEN NIF) y los boletines de aplicación con las siglas (BA VEN NIF).

Actualmente las empresas puede llevar a cabo actividades en el extranjero de dos maneras diferentes. Puede realizar transacciones en moneda extranjeras o bien puede tener negocios en el extranjero. Además, la entidad puede presentar sus estados financieros en una moneda extranjera.

En tal sentido, se establece a través de la Norma Internacional de Contabilidad N° 21, la manera de prescribir como se incorporan en los estados financieros de una entidad las transacciones en moneda extranjera, y los negocios en el extranjero, y como convertir los estados financieros a la moneda de presentación elegida.

La norma internacional de contabilidad NIC 24 está presente Norma se ocupa de la presentación de información sobre partes relacionadas tema de análisis y de estudio en el cual nos basaremos y nos permitirá extraer todos sus elementos cualitativos y cuantitativos para definir ciertas comparaciones.

Los principales problemas con los que se enfrenta la contabilidad, en el caso de las transacciones en moneda extranjera y de los negocios en el extranjero, son los de decidir qué tipo de cambio utilizar para la conversión y cómo proceder al reconocimiento, en los estados financieros, de los efectos de las diferencias de cambio en moneda extranjera. También la relación de partes relacionadas puede tener efectos sobre la posición financiera y los resultados operativos de la empresa que

informa, las partes relacionadas pueden realizar transacciones que otras partes sin relación no emprenderían.

Es importante recordar que la adopción de estas normas (NIC y NIIF plenas) rige principalmente a entidades que no califican como pequeñas y medianas. Debido a que ellas están diseñadas para los estados consolidados de las compañías que cotizan en la bolsa.

¿Pero qué pasa con las pequeñas y medianas empresas (PyMEs)? Que son entes con características y objetivos propios, privadas o sin obligación de rendir cuentas, sin considerar si publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos, las PyMEs que hacen prestamos transfronterizos y operan en el ámbito multinacional.

Las entidades de tamaño pequeño y mediano (PYMES) están difundidas por todo el mundo. En cada jurisdicción, desde las economías más grandes hasta las más pequeña, cerca del 99% de las compañías tienen menos de 50 empleados.

En la mayoría de las jurisdicciones, la ley requiere que la PYMES prepare y publiquen estados financieros y los tengan auditados. En la última década la tendencia global ha sido que las jurisdicciones adopten directamente las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) o converjan hacia las NIF la práctica contable generalmente aceptada a nivel práctico. Dado que las NIF están diseñadas para satisfacer las necesidades.

La Sección 30 de las NIIF para PYMES, simplemente prescribe cómo incluir las transacciones en moneda extranjera y los negocios en el extranjero, en los estados financieros de una entidad cualquiera, y cómo convertir los estados financieros a la moneda de presentación.

## **1.2 Objetivos**

### **1.2.1 Generales:**

- Analizar e interpretar las Norma Internacional de Contabilidad N° 21 Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda Extranjera, y la Norma Internacional de Contabilidad N°24 La Información a Revelar sobre partes Vinculadas o Relacionadas, y Secciones 30 y 33 de las NIIF para PYMES.

### **1.2.2 Específicos:**

- Interpretar la Norma Internacional de Contabilidad NIC 21: Efecto de las Variaciones en los Tipos de Cambio de la Moneda Extranjera y la NIC 24: Información a revelar sobre partes relacionadas.
- Evaluar los diferentes aspectos de las Normas Internacionales de Contabilidad N° 21 y 29, y las Secciones 30 y 33 de las NIIF para PYMES.
- Establecer relaciones entre las Normas Internacionales de Contabilidad N° 21, 24 y las Secciones 30 y 33 de las NIIF para PYMES, las cuales se refieren a La Conversión en Moneda Extranjera y la Información a Revelar sobre partes Relacionadas, respectivamente.

## **1.3 Justificación de la Investigación**

El IASB desde que se creó busca el desarrollo de normas de contabilidad universales para que todos los países adopten un idioma contable en el cual les pueda facilitar que su información financiera tenga claridad y comparabilidad, y también ayudar a quienes participan en los mercados de capitales de todo el mundo, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas.

También a partir del año 2005 se encarga del análisis y estudio de las necesidades especiales de las pequeñas y medianas entidades y a las economías emergentes.

Es por ello que en los últimos años ha cobrado fuerza el proceso de adopción global de dos juegos de estándares para la preparación de estados financieros ya que fue aprobada la NIIF para PyMEs, denominados Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF Plenas) y Normas Internacionales de Información financiera para pequeñas y medianas empresas (NIIF PyMEs)

El IASB ha creado este proyecto de las NIIF PyMEs porque las NIIF plenas fueron diseñadas para satisfacer las necesidades de los inversores de los mercados de capitales, para establecer los lineamientos de las compañías que cotizan en la bolsa, y, por lo tanto cubren una gama de cuestiones, aplicaciones, orientaciones y divulgaciones apropiadas para las entidades que se rigen por estas NIIF plenas. Los usuarios de los estados financieros de las pequeñas y medianas entidades no tienen estas necesidades, sino, más bien, están centrados en la evaluación a corto plazo de sus flujos de caja, liquidez y solvencia.

Venezuela ya ha adoptado las NIC y NIIF plenas a partir del 31 de diciembre de 2008 y fechas posteriores de cierres, mientras que, las NIIF para PyMEs aquí en nuestro país, están en un periodo de transición la cual podrían ser adoptadas a partir del 31 de diciembre de 2010.

Las PyMEs tienen la obligación pública de rendir cuentas si sus instrumentos se negocian en un mercado público o están en proceso de emitir estos instrumentos para negociarse en un mercado público; ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado fuera de la bolsa de valores, incluyendo mercados locales o regionales.

Dada esta obligación pública para las Pymes, en la actualidad tiene que adaptarse al nuevo Sistema de Transacción de Títulos en Moneda Extranjera SITME acerca de la naturaleza y periodicidad de la información y documentación a ser suministrada para la compra y venta de la moneda alternativa; de allí que reviste de importancia analizar las incidencias de este nuevo mercado alternativo y sus efectos en las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera y la información a revelar sobre partes relacionadas.

De allí, que la presente investigación viene a ser beneficiosa para las Pymes, ya que el SITME fue diseñado para rechazar aquellas operaciones especulativas, al tiempo que brinda la posibilidad de adquirir los títulos a un precio justo, que depende del valor del instrumento y de la capacidad de cada entidad.

#### **1.4 Limitaciones**

Dentro de las limitaciones que se pueden presentar durante el desarrollo de nuestra investigación podemos mencionar las siguientes:

- Carencia de textos en nuestra biblioteca universitaria relacionados con el tema de investigación.
- Poca información en cuanto a casos prácticos de las aplicaciones de las Normas Internacionales de Contabilidad en nuestro país.
- En la actualidad, se aplica un control de cambios (moneda alternativa) en Venezuela, y tener una conclusión definitiva o análisis profundo acerca de sus verdaderas consecuencias no puede ser posible, sino hasta después de tener resultados, de la primera entrega de dólares y el recomienzo de las actividades cambiarias de manera normal, por lo cual esto constituye una limitante al presente trabajo.
- Poco tiempo para desarrollo de la investigación y lectura de textos relacionados con el tema; y para la búsqueda de casos prácticos.

## CAPÍTULO II

### MARCO TEÓRICO

#### 2.1 Antecedentes de la Investigación

**Ballester y Giraldy (2010:10)** autores del trabajo de grado de la universidad de oriente titulado *“Analizar la norma internacional de contabilidad N° 2 en el contexto venezolano para las PyMEs”*. Teniendo como objetivo general “analizar la norma internacional de contabilidad N°2 inventarios para comprender su aplicación dentro de las empresas en el tratamiento contable de los costos de sus existencias. Concluyendo que las exigencias de esta norma en el contexto venezolano para las PyMEs son respecto al tratamiento contable de los inventarios y principalmente a las notas revelatorias que deben llevar los estados financieros, los cuales se consideran de gran importancia y relevancia para el momento de suministrar dichos Estados Financieros.

**Rivas M., y Coraspe J. (2010)**. Realizaron una investigación denominada *“Análisis del reto de la Globalización al Ejercicio Profesional de Contabilidad (NIC)/Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)”* analiza los retos de la globalización al ejercicio profesional de la Contaduría Pública, en el contexto de las Normas Internacionales de Contabilidad y las Normas Internacionales de Información Financiera, con la finalidad de evaluar los aspectos positivos y negativos que conlleva la aplicación de dichas normas, así como también realizar un estudio amplio de la normativa desarrollada en dicha investigación.

**Chacon, Osmary y Silva, Meryan (2010)** en su trabajo de grado titulado: *“Análisis y Descripción de las Normas Internacionales de Contabilidad sobre NIC 28 y 31 NIC sección para PYMES 14 y 15”*, señalan que la Contaduría Pública en los últimos años se ha venido incrementando, esto debido a lo útil que se ha convertido la información financiera a la hora de realizar la toma de decisiones importantes para

cualquier ente. Debido a los procesos de globalización se ha hecho necesario que los países utilicen el mismo lenguaje contable ya que la sociedad actual se caracteriza por necesitar abiertamente la información. Esto ha hecho necesario que las universidades definan un nuevo plan de estudio, enmarcado en estándares internacionales de contabilidad puesto que la necesidad de hoy en día radica en que la formación a nivel educativo se relaciona estrechamente con el avance de ámbitos como culturales, económicos e informativos.

**Lunia Marín (2010)** *“Análisis de la Norma Internacionales de Contabilidad 8 (NIC 8) Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores y la Sección 10 de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF 10)”*. Trabajo realizado en la Universidad de Oriente, Núcleo Anzoátegui con la finalidad de optar al título universitario de Contador Público el cual se enfoca en el análisis y descripción de dos estándares contables con carácter internacional como lo son la NIC 8 y la NIIF para PYMES sección 10.

## **2.2 Marco Conceptual**

### **2.2.1 Concepto de Conversión**

El concepto de “conversión” implica transformar, reexpresar o trasladar los estados contables elaborados originalmente en una moneda “A”, en otra moneda “B”.

Una conversión es una reexpresión monetaria en la cual:

- ✓ El objeto (lo que se expresa) es una medición en moneda de origen;
- ✓ El producto es una medición (equivalente a la anterior) en una moneda de conversión;
- ✓ La segunda medición se obtiene a partir de la primera y de algún tipo de cambio que indica la cantidad de unidades de la moneda de origen por las que se puede cambiar una unidad de la moneda de conversión, o viceversa.

Cuando lo que se convierte es el conjunto de datos que integra un juego de estados contables, se habla de conversión de estados contables.

### **2.2.2 Objetivo de la Conversión**

Fowler Newton establece que las conversiones de datos aislados son imprescindibles cuando en una contabilidad llevada en una moneda deben reconocerse los efectos de compras, ventas, pagos y cobranzas en otras monedas; y los efectos de los cambios en los valores de activos y pasivos en esas monedas. También es necesaria la conversión cuando se desea llevar la contabilidad en más de una moneda.

Con respecto a estados contables, la conversión de los mismos a otra moneda puede obedecer los siguientes propósitos:

- ✓ Obtener información para la toma de decisiones en una moneda distinta de la local;
- ✓ Brindar información a accionistas del exterior que se sienten más cómodos usando datos expresados en la moneda de su propio país o en otra de uso universal;
- ✓ Para que una sociedad que prepara estados contables en otra moneda y posee acciones del emisor de los estados contables pueda consolidar o combinar los estados contables de la emisora o aplicar el método del Valor Patrimonial Proporcional.

### **2.2.3 Conversión y Ajuste Integral por Inflación**

Tanto las conversiones como los ajustes integrales por inflación implican reexpresiones monetarias, pero en las primeras el reemplazo de una medición por otra obedece al cambio de la moneda de un país por la de otro; y en los segundos a la consideración de los cambios en el poder adquisitivo de una moneda determinada.

La conversión de estados contables no puede sustituir al ajuste por inflación porque:

- ✓ Prácticamente ninguna moneda está exenta de inflación;
- ✓ Aunque la moneda de conversión esté afectada por una tasa de inflación relativamente baja, ésta tiene un efecto acumulativo importante y puede afectar significativamente los indicadores que miden la rentabilidad;
- ✓ Los datos en moneda extranjera raramente son aceptados por la legislación como base para la toma de decisiones societarias;
- ✓ la inflación que afecta a una moneda de origen no tiene por qué comportarse del mismo modo que el tipo de cambio entre ella y la moneda de conversión elegida.

Por lo tanto es preciso combinar las conversiones con los ajustes por inflación, para lo cual se han propuesto dos enfoques básicos:

**A) *Convertir / Ajustar:***

1. Reemplazar la medición en moneda de origen por otra en moneda de conversión, utilizando el tipo de cambio que corresponda;
2. Ajustar por inflación la medición en moneda de conversión, considerando los cambios en el poder adquisitivo de ésta;

**B) *Ajustar / Convertir***

1. Primero se ajustan las mediciones en moneda de origen para que queden en moneda de la fecha del informa contable a preparar;
2. Los importes ajustados se convierten luego a moneda de conversión utilizando un tipo de cambio de la fecha del informe contable.

### **2.2.4 Tipos de Cambio a Emplear**

Para las conversiones de datos en otra moneda las principales operaciones expresadas en moneda extranjera que deben convertirse a moneda nacional son:

- ✓ Las que generen créditos y deudas (ventas y préstamos efectuados, compras y préstamos recibidos).

El tipo de cambio a emplear debería ser el que corresponde al momento (o período) de devengamiento de la transacción. En general hay que determinar:

- ✓ Si la posterior cancelación del crédito (o la deuda) se hará en la propia moneda extranjera (recibiendo o entregando billetes) o en moneda nacional ( a través de una entidad financiera);
- ✓ En caso de haber tipos de cambio diferenciales, cuál es el aplicable;
- ✓ Si de acuerdo con las características de la operación debe considerarse un tipo de cambio comprador o vendedor.

***Las que cancelan créditos y deudas.***

- ✓ Los pagos en moneda extranjera por compras al contado o para cancelar deudas deberían convertirse al tipo de cambio al cual podrían haberse liquidado (a la fecha de la operación) las divisas entregadas.
- ✓ Los cobros en moneda extranjera por ventas al contado o por cobranzas de créditos en ella deberían convertirse al tipo de cambio al cual podrían liquidarse (a la fecha de la transacción) las divisas recibidas.

*Para las revaluaciones de saldos deberían considerarse los tipos de cambio correspondientes a la fecha de la nueva medición contable.*

***Para las conversiones de datos a otra moneda***

Hay acuerdo en que para estas conversiones se utilice el tipo de cambio correspondiente al mercado al que deba recurrirse para pagar dividendos. Esto considera el punto de vista de los inversores extranjeros, que son las personas en cuyo interés suelen efectuarse las conversiones de estados contables.

Por otra parte, el tipo de cambio a emplear debería ser el de la fecha en cuyo poder adquisitivo está expresada la medición en moneda de origen, pues la conversión solo debería apuntar al cambio de unidad de medida. Por lo tanto, antes de cualquier conversión deberían excluirse los efectos de los ajustes por inflación que hayan incidido sobre las mediciones en moneda de origen a convertir.

Como en el ajuste por inflación, debe tenerse un cuidado especial con las partidas en moneda de origen que resultan de comparar dos o más mediciones expresadas en distinto poder adquisitivo definido, como las correspondientes a los resultados de tenencia (financieros y otros). En estos casos, lo que debe hacerse es: a) convertir cada una de las mediciones comparadas; b) volver a efectuar la comparación utilizando las mediciones convertidas.

### **Casos en que los mercados no son libres**

Es posible que las cotizaciones de las monedas extranjeras no surjan del libre juego de la oferta y la demanda sino de resoluciones del gobierno o cuando el Estado interviene comprando y vendiendo divisas en magnitud suficiente para afectar los tipos de cambio.

Estas situaciones provocan dudas sobre la aptitud de las cotizaciones de mercado como base para las conversiones de saldos a largo plazo. Cabe estudiar estos posibles enfoques:

- ✓ si hay un mercado oficial y otro paralelo, basar las valuaciones contables en las cotizaciones del segundo;
- ✓ no utilizar ninguna cotización sino alguna paridad de equilibrio o alguna paridad teórica;
- ✓ aplicar el criterio contable tradicional de emplear los tipos de cambio del mercado (oficial o libre, según el caso).

Cotizaciones paralelas: su empleo no ha tenido aceptación, en parte porque pueden no ser representativas ya que el mercado funciona en la clandestinidad y a su vez, por el volumen de divisas negociado (a veces muy bajo).

Paridades de equilibrio: implica la utilización de un tipo de cambio convencional, que se aparte del tipo de cambio oficial de cotización al cierre.

### **Paridades teóricas.**

Su utilización es de difícil defensa, entre otras cosas porque:

- ✓ los cálculos dependen del momento elegido como base;
- ✓ las deudas se pagan y los créditos se cobran de acuerdo con los tipos de cambio reales vigentes a la fecha de su cancelación;
- ✓ la evolución de los tipos de cambio reales no depende exclusivamente de las inflaciones (local y extranjera) que constituyen la base de cálculo de las paridades teóricas.

### **2.2.5 Conceptos Fundamentales:**

#### **a) Moneda Funcional:**

El Método de Traslación implica medir los Estados Contables en la moneda funcional, para luego convertirlos, para ello debemos determinar cuál es la Moneda Funcional.

Una vez que determinamos la moneda funcional, debe ser utilizada en forma consistente, salvo que existan variaciones significativas en hechos o circunstancias económicas que indiquen claramente que la moneda funcional ha cambiado.

Los principales factores económicos representados abajo, y posiblemente otros, deben ser considerados tanto individual como colectivamente en la determinación de la moneda funcional. El cumplimiento de uno solo de estos factores no basta para definir cuál es la moneda funcional de una empresa; el análisis debe ser conjunto y simultáneo.

### **Indicadores de Flujo de Caja**

***Moneda Local*** – Los flujos de caja relacionados con los activos y pasivos individuales de la sucursal o subsidiaria son principalmente en moneda extranjera y no tienen un impacto directo sobre los flujos de caja de la matriz.

***Moneda de la Matriz*** – Los flujos de caja relacionados con los activos y pasivos individuales de la sucursal o subsidiaria tienen un impacto directo sobre los flujos de caja corrientes de la matriz y son fácilmente disponibles para enviarlos a la matriz.

### **Indicadores del Precio de Venta**

***Moneda Local*** – Los precios de venta de los productos de la sucursal o subsidiaria no reaccionan a corto plazo a alteraciones del tipo de cambio, pero son principalmente determinados por la competencia local o por reglamentación del gobierno local.

***Moneda de la Matriz*** – Los precios de venta de los productos de la sucursal o subsidiaria reaccionan a corto plazo a las alteraciones de los tipos de cambio; por ejemplo, los precios de venta son determinados por la competencia mundial o por precios internacionales.

### **Indicadores del Mercado de Ventas**

***Moneda Local*** – Existe un mercado de ventas local activo para los productos de la sucursal o subsidiaria, aunque tal vez también haya montos significativos de exportaciones.

***Moneda de la Matriz*** – El mercado de ventas es principalmente el país de la matriz o los contratos de ventas son denominados en la moneda de la matriz.

### **Indicadores de los Gastos**

***Moneda Local*** – Los costos de mano de obra, materiales y otros costos de los productos o servicios de la sucursal o subsidiaria son principalmente costos locales, aunque hayan importaciones de otros países.

**Moneda de la Matriz** – Los costos de mano de obra y otros costos de los productos y servicios de la sucursal o subsidiaria, en una base continua, son principalmente costos de componentes obtenidos del país en que la matriz está localizada.

### **Indicadores del Financiamiento**

**Moneda Local** – El financiamiento es principalmente denominado en moneda extranjera, y los fondos generados por las operaciones de la sucursal o subsidiaria son suficientes para el pago de las deudas existentes y normalmente esperadas.

**Moneda de la Matriz** – El financiamiento es hecho principalmente por la matriz u otros compromisos están denominados en dólares o los fondos generados por las operaciones de la sucursal o subsidiaria no serán suficientes para el pago de las deudas existentes o normalmente esperadas, sin la inyección de fondos adicionales por parte de la matriz. La inyección de fondos adicionales de la matriz para fines de expansión no cuentan como factor, si los fondos generados por la ampliación de las operaciones de la sucursal o subsidiaria fuesen suficientes para atender a ese financiamiento adicional.

### **Indicadores de transacciones y de acuerdos intercompañías**

**Moneda Local** – Hay un pequeño volumen de transacciones internacionales y no hay una gran interrelación entre las operaciones de la sucursal o subsidiaria y la matriz. Sin embargo, las operaciones de la sucursal o subsidiaria pueden confiar en las ventajas que la matriz o sus asociadas ofrecen sobre la competencia, tales como patentes y marcas.

**Moneda de la Matriz** – Hay un gran volumen de transacciones intercompañías y hay una gran interrelación entre las operaciones de la sucursal o subsidiaria y la matriz. Además de ello, la moneda de la matriz generalmente es la moneda funcional cuando

la sucursal o subsidiaria es un instrumento o empresa auxiliar destinada a poseer inversiones, obligaciones, activos intangibles, etc., que podrían ser fácilmente contabilizados en los libros de la matriz o de una asociada.”

### **2.2.6 Método de Conversión:**

**Aplicar el Método de Traslación, implica cumplir los siguientes pasos:**

- i) Determinar la moneda funcional de la inversión en el extranjero.
- ii) “Remedir” los Estados Contables de la moneda en la que se preparan los mismos (generalmente en moneda local) a moneda funcional. – Método Temporal.
- iii) Convertir los Estados Contables de la moneda funcional a la moneda de conversión (moneda de la matriz). – Método de Traslación.

El 1er paso, ya lo hemos desarrollado al definir el concepto de Moneda Funcional y los factores económicos que deben considerarse para su determinación.

El 2º paso (según el FAS 52), se debe realizar como si todas y cada una de las operaciones de la empresa se efectuaron en moneda funcional, esto es lo que definimos anteriormente como Método Temporal.

En el caso que la moneda local coincida con la moneda funcional, este paso debemos obviarlo.

El 3er paso, es aplicar el Método de Traslación, que es una combinación del Método Temporal con el Método del Tipo de Cambio de Cierre. Con este método debemos aplicar las siguientes pautas:

- Los Activos y Pasivos se convierten al tipo de cambio de la fecha de la conversión (normalmente, es el tipo de cambio de cierre).
- En el Patrimonio, los aportes efectuados por los socios (al igual que en el Método Temporal), se convierten al tipo de cambio de la fecha de los aportes,

con la intención de tener presente el monto que aportó la matriz en su moneda, y mantener fijo dicho importe invertido. Concomitantemente nos aparecerá otra cuenta, llamada Ajuste por Traslación, que recibe el tratamiento de una reserva, no se considera un resultado, porque el objetivo del Método de Traslación, es medir los resultados de la inversión en el extranjero, en función del efecto que tenga sobre los flujos de fondos de la inversora, es decir aquellos resultados que afecten la capacidad de girar fondos o dividendos a la matriz.

Traslación es consecuencia de poseer una inversión en una moneda que no es la moneda de la matriz y eso no es un resultado que se pueda girar a la matriz (la inversión es la empresa, no se refiere a la tenencia de activos y pasivos en otras monedas).

Este resultado podrá distribuirse en oportunidad de la liquidación parcial o total de la empresa que traduce los estados contables según este modelo. En ese momento, será una pérdida o ganancia para la empresa inversora, ya que tendrán efecto sobre los flujos de fondos, y es cuando la empresa inversora recibe el resultado de su inversión.

### **2.2.7 El Proceso de Conversión:**

Para convertir Estados Contables a Moneda Extranjera, aplicando el Método Temporal, se deben seguir los siguientes pasos:

1. Convertir los Estados Contables al inicio, reexpresando los activos y pasivos al tipo de cambio correspondiente, tal como se explicó en el punto anterior. Se reexpresan los aportes efectuados por los socios, al tipo de cambio de la fecha del aporte, y por diferencia, se determinan los resultados acumulados en moneda extranjera al inicio.
2. Convertir los Estados Contables al cierre, reexpresando los activos y pasivos aplicando la misma metodología aplicada para los Estados Contables al inicio. A los

aportes efectuados por los socios, previo a este ejercicio económico, ya reexpresados al tipo de cambio del aporte, se le suman los nuevos aportes (sólo se consideran los aportes reales). A los Resultados Acumulados ya reexpresados al inicio, se le restan las distribuciones reales efectuadas, y por diferencia, se determina el Resultado del Ejercicio.

3. Las cuentas de resultados, se reexpresan al tipo de cambio de la transacción, excepto aquellas que deriven de cuentas de activos, que seguirán el mismo tratamiento que el activo que les dio origen. Y por diferencia, obtenemos el Resultado por Conversión.

4. Verificar el Resultado por Conversión obtenido por diferencia, el cual se verifica de forma similar que el RDM del ajuste por inflación.

En el Método Temporal, el Resultado por Conversión es un resultado generado por la tenencia de activos y pasivos monetarios en moneda local ante la variación de la cotización de la moneda de conversión.

En este método, la Diferencia de Cambio una vez convertidos los Estados Contables, es la generada por la tenencia de una tercera moneda (que no sea la moneda local ni la de conversión.) No puede generarse diferencia de cambio por tenencia de la moneda de conversión.

### **2.2.8 Preguntas frecuentes:**

#### **¿Por qué es necesario que existan normas contables únicas?**

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

### **¿Quiénes están obligados a adaptarse a las Normas Internacionales de contabilidad?**

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

### **¿Cuándo puedo empezar a aplicar las Normas Internacionales de Contabilidad?**

Ahora es el momento de adecuar la contabilidad empresarial porque conseguirá una mayor transparencia y comparabilidad de la información que se utiliza en nuestros mercados financieros, lo que a la larga será una ventaja competitiva para su empresa. No debe esperar a la fecha límite para iniciar la fase de planificación de la adaptación, porque aunque la exigencia de presentar las cuentas anuales según las normas internacionales se fija a partir de 2005, estas incluirán información comparativa por lo que, al menos a efectos internos, será necesario adelantar un año la adopción de las NIC.

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

No, aparte de conllevar consecuencias sobre los resultados y sobre el patrimonio de las compañías, el proceso de adaptación afectará a la práctica totalidad de los departamentos de su empresa, siendo necesario preparar sus recursos humanos y tecnológicos. Por tanto, es importante que todos sean conscientes del proceso de adaptación y entiendan la importancia y el alcance de un cambio fundamental en la forma en que su empresa medirá sus resultados y se presentará al mundo exterior.

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

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

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

Los mercados siempre ansían información financiera de gran calidad y mayor transparencia, y para ello, aparte de introducir dos nuevos estados financieros - el estado de flujos de efectivo, y el estado de cambios en el patrimonio- las Normas Internacionales de Contabilidad suelen requerir un desglose de la información y datos financieros más importante que el solicitado por la mayoría de las normas nacionales. Estos desgloses también ayudarán a los organismos reguladores e inversores a entender el negocio.

**2.3 Reseña Histórica de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)**

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

Luego surge el FASB-financial accounting Standard board (consejo de normas de contabilidad financiera), este comité logro (aun esta en vigencia en EE.UU., donde se fundó) gran incidencia en la profesión contable. Emitió unos sinnúmeros de normas que transformaron la forma de ver y presentar las

informaciones. A sus integrantes se les prohibía trabajar en organizaciones con fines de lucro y si así lo decidían tenía que abandonar el comité FASB. Solo podían laborar en instituciones educativas como maestros. Conjuntamente con los cambios que introdujo el FASB, se crearon varios organismos, comité y publicaciones de difusión de la profesión contable: AAA-american accounting association (asociación americana de contabilidad), ARB-accounting research bulletin (boletín de estudios contable, asb-auditing Standard board (consejo de normas de auditoría, aicpa-american institute of certified public accountants (instituto americano de contadores públicos), entre otros.

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

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

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

desarrollados como el nuestro. En ese sentido el instituto de contadores de la república Dominicana en fecha 14 del mes septiembre de 1999 emite una resolución donde indica que la Republica Dominicana se incorpora a las normas internacionales de contabilidad y auditoría a partir del 1 de enero y 30 de junio del 2000 respectivamente. Insertando a nuestro país en el Isaac.

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

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

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

AAA: American Accounting Association (Asociación Americana de Contabilidad)

ARB: Accounting Research Bulletin (boletín de estudios contables)

ASB: Auditing Standard Board (consejo de normas de auditoría)

AICPA: American Institute of Certified Public Accountants (instituto americano de contadores públicos)

Al paso de los años las actividades comerciales se fueron internacionalizando y así mismo la información contable. Es decir un empresario con su negocio en

América, estaba haciendo negocios con un colega japonés. Esta situación empezó a repercutir en la forma en que las personas de diferentes países veían los estados financieros, es con esta problemática que surgen las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), siendo su principal objetivo:

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

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

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

En el año 2001 los administradores anuncian a miembros del Comité Internacional la búsqueda para que la legislación de los presentes de la Comisión de

las Comunidades Europeas de los miembros de consejo consultivo de IAS requiera el uso de los estándares de IASC para todas las compañías mencionadas no más adelante de 2005 administradores traen la nueva estructura en el efecto, el 1 de abril de 2001 - IASB asumen la responsabilidad de fijar estándares de la contabilidad, señalada los estándares de divulgación financieros internacionales 2000.

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

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

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

El comité de Normas Internacionales de Contabilidad esta consiente que debe seguir trabajando para que se incorporen los demás países a las NIC. Porque aparte de su aceptación, el país más poderoso del mundo, no ha acogido las NIC como sus normas de presentación de la información financiera, sino que sigue utilizando los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptado o PCGA. Esta situación provoca que en muchos países, se utilicen tanto las NIC, como los PCGA. Por la siguiente

razón, por ejemplo un país se acogió a las NIC, pero cuenta con un gran número de empresas estadounidenses, por lo tanto deben preparar esos estados financieros de acuerdo a los PCGA y no como NIC.

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

#### **2.4 NIC (Normas Internacionales de Contabilidad)**

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

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

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

## **2.5 La Aplicación de las NIC en Venezuela**

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

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

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

Tal decisión fue acordada por el directorio de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) y la misma fue el resultado de un año de intenso trabajo interinstitucional entre el Comité Permanente de Principios de Contabilidad de la FCCPV y el Comité Normas Contables y Financieras del IVEF hasta esta fecha, al cual se le sumaron posteriormente otras instituciones como las Superintendencias de Seguros y de Bancos, la Comisión Nacional de Valores (CNV), la Bolsa de Valores de Caracas (BVC) y El Consejo Empresarial Venezolano de Auditoría (CEVA), entre otras importantes organizaciones públicas y privadas.

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

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

## **2.6 Sistema de Transacciones con Títulos en Moneda Extranjera (Sitme)**

Según Merentes N. (2010) “es un mecanismo ideado por el gobierno bolivariano para suplir al mercado permuta que funcionó hasta el pasado 18 de mayo de 2010, y al que recurrían particulares y empresas que no reciben dólares de la Comisión de Administración de Divisas (Cadivi), para tener acceso a las divisas”.

El Sitme, nuevo mercado alternativo, opera en la compra-venta de bonos en bolívares que pueden ser vendidos en el mercado internacional para obtener dólares bajo la plataforma E-Bond, instalada por la empresa estadounidense Bloomberg.

BCV (2010), el sistema tiene por objeto establecer los lineamientos y el procedimiento que deberán cumplir los sujetos autorizados por el Banco Central de Venezuela, para efectuar operaciones de compra y venta, en bolívares, de títulos valores denominados en moneda extranjera, emitidos o por emitirse por la República, sus entes descentralizados o por cualquier otro emisor.

## **2.7 Normas Internacionales de Información Financiera**

El IASB consigue sus objetivos fundamentalmente a través del desarrollo y publicación de las NIIF, así como promoviendo el uso de tales normas en los estados financieros con propósito de información general y en otra información financiera. Otra información financiera comprende la información, suministrada fuera de los estados financieros, que ayuda en la interpretación de un conjunto completo de estados financieros o mejora la capacidad de los usuarios para tomar decisiones económicas eficientes. El término “información financiera” abarca los estados financieros con propósito de información general y la otra información financiera.

Las NIIF establecen los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar que se refieren a las transacciones y otros sucesos y condiciones que son importantes en los estados financieros con propósito de información general. También pueden establecer estos requerimientos para transacciones, sucesos y condiciones que surgen principalmente en sectores industriales específicos. Las NIIF se basan en el *Marco Conceptual*, que se refiere a los conceptos subyacentes en la información presentada dentro de los estados financieros con propósito de información general. El objetivo del *Marco Conceptual*

es facilitar la formulación uniforme y lógica de las NIIF. También suministra una base para el uso del juicio para resolver cuestiones contables.

## **2.8 PYMES**

La definición de una empresa sin importar su tamaño, ni su lugar de origen, es igual en cualquier parte del mundo, ya que dentro de su definición, siempre gozará de los mismos componentes necesarios para que pueda decirse que es una empresa.

Por consiguiente se definirá a la empresa como:

“Una unidad económica de producción y decisión que, mediante la organización y coordinación de una serie de factores (capital y trabajo), persigue obtener un beneficio produciendo y comercializando productos o prestando servicios en el mercado” (Andersen, 1999).

Las pequeñas y medianas empresas son entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas, y publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos. Son ejemplos de usuarios externos los propietarios que no están implicados en la gestión del negocio, los acreedores actuales o potenciales y las agencias de calificación crediticia.

### **2.8.1 Características generales de las Pymes**

De manera muy general todas las pequeñas y medianas empresas (Pymes) comparten casi siempre las mismas características, por lo tanto, se podría decir, que estas son las características generales con las que cuentan las Pymes (Méndez, 1996):

- El capital es proporcionado por una o dos personas que establecen una sociedad.
- Los propios dueños dirigen la marcha de la empresa; su administración es empírica.
- Su número de trabajadores empleados en el negocio crece y va de 16 hasta 250 personas.

- Utilizan más maquinaria y equipo, aunque se sigan basando más en el trabajo que en el capital.
- Dominan y abastecen un mercado más amplio, aunque no necesariamente tiene que ser local o regional, ya que muchas veces llegan a producir para el mercado nacional e incluso para el mercado internacional.
- Está en proceso de crecimiento, la pequeña tiende a ser mediana y está aspira a ser grande.
- Obtienen algunas ventajas fiscales por parte del Estado que algunas veces las considera causantes menores dependiendo de sus ventas y utilidades.
- Su tamaño es pequeño o mediano en relación con las otras empresas que operan en el ramo.

## **2.9 La NIIF para las PYMES**

El IASB también desarrolla y publica una norma separada que pretende que se aplique a los estados financieros con propósito de información general y otros tipos de información financiera de entidades que en muchos países son conocidas por diferentes nombres como pequeñas y medianas entidades (PYMES), entidades privadas y entidades sin obligación pública de rendir cuentas. Esa norma es la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES).

El término pequeñas y medianas entidades, tal y como lo usa el IASB, se define y explica en la Sección 1 Pequeñas y Medianas Entidades. Muchas jurisdicciones en todas partes del mundo han desarrollado sus propias definiciones de PYMES para un amplio rango de propósitos, incluyendo el establecimiento de obligaciones de información financiera. A menudo esas definiciones nacionales o regionales incluyen criterios cuantificados basados en los ingresos de actividades ordinarias, los activos, los empleados u otros factores. Frecuentemente, el término PYMES se usa para indicar o incluir entidades muy pequeñas sin considerar si

publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos.

A menudo, las PYMES producen estados financieros para el uso exclusivo de los propietarios-gerentes, o para las autoridades fiscales u otros organismos gubernamentales. Los estados financieros producidos únicamente para los citados propósitos no son necesariamente estados financieros con propósito de información general.

Las leyes fiscales son específicas de cada jurisdicción, y los objetivos de la información financiera con propósito de información general difieren de los objetivos de información sobre ganancias fiscales. Así, es improbable que los estados financieros preparados en conformidad con la *NIIF para las PYMES* cumplan completamente con todas las mediciones requeridas por las leyes fiscales y regulaciones de una jurisdicción. Una jurisdicción puede ser capaz de reducir la “doble carga de información” para las PYMES mediante la estructuración de los informes fiscales como conciliaciones con los resultados determinados según la *NIIF para las PYMES* y por otros medios.

### **2.9.1 Autoridad de la NIIF para las PYMES**

Las decisiones sobre a qué entidades se les requiere o permite utilizar las Normas del IASB recaen en las autoridades legislativas y reguladoras y en los emisores de normas en cada jurisdicción. Esto se cumple para las NIIF completas y para la *NIIF para las PYMES*. Sin embargo, es esencial una clara definición de la clase de entidades a las que se dirige la *NIIF para las PYMES*,—tal como se establece en la sección 1 de la NIIF—, de forma que (a) el IASB pueda decidir sobre los requerimientos contables y de información a revelar que son apropiados para esa clase de entidades y (b) las autoridades legislativas y reguladoras, los emisores de normas, así como las entidades que informan y sus auditores estén informados del

alcance pretendido de aplicabilidad de la *NIIF para las PYMES*. Una definición clara es también esencial para que las entidades que no son pequeñas y medianas entidades, y, por tanto, no cumplen los requisitos para utilizar la *NIIF para las PYMES*, no afirmen que están cumpliendo con ella (véase el párrafo 1.5).

### **2.9.2 Organización de la NIIF para las PYMES**

La *NIIF para las PYMES* se organiza por temas, presentándose cada tema en una Sección numerada por separado. Las referencias a párrafos se identifican por el número de sección seguido por el número de párrafo. Los números de párrafo tienen el formato xx.yy, donde xx es el número de sección e yy es el número de párrafo secuencial dentro de dicha sección. En los ejemplos que incluyen importes monetarios, la unidad de medida es la Unidad Monetaria (cuya abreviatura es u.m.). P15 Todos los párrafos de la NIIF tienen la misma autoridad. Algunas secciones incluyen apéndices de guía de implementación que no forman parte de la Norma y son, más bien, guías para su aplicación.

### **2.9.3 Mantenimiento de la NIIF para las PYMES**

El IASB tiene previsto realizar una revisión exhaustiva de la experiencia de las PYMES al aplicar la *NIIF para las PYMES* cuando un espectro amplio de entidades haya publicado estados financieros que cumplan con la Norma durante dos años. El IASB espera proponer modificaciones a fin de abordar los problemas de implementación que se hayan identificado en dicha revisión. También considerará las nuevas NIIF y modificaciones que hayan sido adoptadas desde que se emitió la NIIF.

Tras la revisión de implementación inicial, el IASB espera proponer modificaciones a la *NIIF para las PYMES* publicando un proyecto de norma recopilatorio cada tres años aproximadamente. En el desarrollo de esos proyectos de norma, el Consejo espera considerar las nuevas NIIF y las modificaciones que hayan

sido adoptadas en los tres años anteriores, así como temas específicos que hayan llamado su atención con relación a posibles modificaciones de la *NIIF para las PYMES*. El IASB considera el ciclo de tres años un plan tentativo y no un compromiso en firme. En ocasiones, puede identificar un tema para el que pueda ser necesario considerar la modificación de la *NIIF para las PYMES* en un momento anterior al ciclo habitual de tres años. Hasta que se modifique la *NIIF para las PYMES*, cualquier cambio que el IASB pueda realizar o proponer con respecto a las NIIF completas no se aplicará a las *NIIF para las PYMES*.

El IASB espera que transcurra un periodo de un año como mínimo entre la emisión de las modificaciones a la *NIIF para las PYMES* y la fecha de vigencia de dichas modificaciones.

## **2.10 DECLARACIÓN DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD (DPCs)**

### **DPC 0. Normas Básicas Y Principios de Contabilidad**

Señala las normas básicas, conceptos teóricos y criterios específicos, relacionados con la preparación y presentación de los estados financieros a ser utilizados por usuarios externos. Tiene como objetivos específicos:

- a) Establecer un marco general de referencia para el desarrollo de futuras Declaraciones de Principios de Contabilidad (DPCs) y la evaluación de las existentes.
- b) Ayudar al personal encargado de preparar estados financieros en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela y a servir de apoyo a los profesionales de la contaduría pública, para expresar una opinión sobre los estados financieros que han examinado y preparar los respectivos informes de revisión limitada o preparación según sea requerido.
- c) Auxiliar a los usuarios de información económica, en la interpretación y análisis de la contenida en los estados financieros preparados y presentados conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela.

Actualmente la DPC-0 es sustituida por la NIC 1 (Presentación de los Estados Financieros).

## **DPC 2. Contabilización de Costos y Gastos de Empresas o Actividades en Periodo de Desarrollo**

### ***Introducción***

Los criterios aplicables a la contabilización de los costos y gastos de empresas o actividades que se encuentran en período de desarrollo requieren de un tratamiento cónsono con la condición de Venezuela como país en vías de desarrollo. Una compañía en etapa de desarrollo, o que tenga una actividad en tal condición, debe emitir los mismos estados financieros que otras compañías en una etapa comercial normal y esos estados deben prepararse de conformidad con principios de contabilidad de aceptación general. La compañía debe seguir esos principios en la determinación de los costos que deben cargarse contra las operaciones del período como también aquellos que deban capitalizarse.

### ***Aplicación***

Este pronunciamiento es aplicable a todas las empresas o actividades en periodo de desarrollo en Venezuela, cuyo objeto final sea la obtención de un beneficio. Así mismo, no sería aplicable a los siguientes tipos de empresas:

- a) Empresas sin fines de lucro
- b) Industrias extractivas (Mineras y de hidrocarburos)
- c) Empresas sujetas a regulaciones especiales, cuando las disposiciones legales, por las cuales deben regirse tales empresas, colindan con esta Declaración.

En cuanto a las empresas en desarrollo (distintas de la industria extractiva) poseídas o de alguna forma controladas por el Estado Venezolano, se contempla lo siguiente:

- a. No es aplicable a empresas cuyo objeto sea sólo el bien público, en las cuales no se toma en cuenta el rendimiento económico de la actividad; por ejemplo, donde se reponga el capital tantas veces como sea necesario o que de alguna forma, el Estado aporte financiamiento hasta alcanzar el objetivo propuesto
- b. Si es aplicable en aquellas empresas que operan con criterio de rentabilidad, en cuyo caso debe tomarse en cuenta la recuperabilidad futura de las inversiones y las demás consideraciones establecidas en esta Declaración para su aplicación a las empresas privadas.

### ***Declaración***

Todos los costos y gastos, incurridos por una empresa o actividad en período de desarrollo, desde su etapa de organización hasta que dicha empresa o actividad alcance su etapa, comercial ó industrial normal, deben ser capitalizados, salvo que no exista una seguridad razonable de su recuperación por medio de operaciones futuras rentables. Este tratamiento contable se fundamenta, principalmente, en las siguientes bases:

- a) Los costos y gastos incurridos por una empresa o actividad en etapa de desarrollo representan una inversión con la expectativa de obtener beneficios futuros. Estos costos deberían considerarse cómo pérdidas, aún cuando no se haya alcanzado la etapa comercial o industrial normal, si no existe una razonable expectativa de su recuperación mediante beneficios económicos futuros.
- b) El diferimiento de tales costos y gastos evita que una entidad presente dudas sobre su continuidad como empresa en marcha, por haber invertido una parte significativa de su capital en costos y gastos normales y necesarios para llevar la empresa, o actividad a su etapa comercial o industrial normal.
- c) Para la aplicación de los criterios de diferimiento de costos y gastos no deben haber diferencias entre una empresa en plena operación y una en desarrollo. Los costos se difieren para asociarse con los beneficios esperados en períodos futuros y por consiguiente, no deben considerarse como activos los costos perdidos.

- d) Ejemplos de estos activos son los costos de organización, gastos de emisión de obligaciones, costos de sistemas mecanizados (software), costos de arranque de planta (aprendizaje) y costos pre operacionales.

Actualmente la DPC-2 es sustituida por la NIC 38 (Activos Intangibles).

### **DPC 3. Contabilidad para el Impuesto Sobre La Renta**

Esta Declaración de Principios de Contabilidad establece el tratamiento contable y la forma de informar en los estados financieros el efecto del impuesto sobre la renta, derivado de las actividades de una entidad durante los períodos corriente y futuros y su ubicación en el tiempo, en concordancia con el resultado antes de impuesto sobre la renta.

Esta Declaración también contempla el reconocimiento de activos por impuestos diferidos que aparecen ligados o relacionados con pérdidas y créditos fiscales no utilizados y pasivos por impuestos diferidos, así como la presentación del impuesto sobre la renta en los estados financieros, incluyendo la información a revelar sobre los mismos.

La Ley de Impuesto sobre La Renta (LISR) establece criterios para determinar la oportunidad y cuantía de los ingresos gravables y de los costos y gastos deducibles, en un período, a los efectos de cuantificar la utilidad gravable sujeta al impuesto sobre la renta o la pérdida u otros créditos fiscales que pueden ser trasladados a períodos futuros. Estos criterios se fundamentan en el hecho de que los ingresos, costos y gastos determinados de conformidad con principios de contabilidad de aceptación general, no necesariamente son considerados como tales, en el mismo período, en la determinación de la utilidad gravable o la pérdida fiscal, de acuerdo con las disposiciones de la LISR y otras leyes aplicables.

#### ***Objetivo y Principios Básicos***

El objetivo de esta Declaración es establecer los criterios para la contabilización y presentación del impuesto sobre la renta. Los principios básicos a ser aplicados para el logro de ese objetivo son los siguientes:

- (a) Reconocer el impuesto sobre la renta determinado conforme a la aplicación de la LISR en el período corriente.
- (b) Reconocer un impuesto diferido activo o pasivo.

Actualmente la DPC-3 es sustituida por la NIC 12 (Impuestos a las Ganancias).

### **DPC 6. Revelación De Políticas Contables**

La revelación de la política contable debe identificar y describir los principios de contabilidad seguidos por la entidad informadora y los métodos de aplicación de tales principios que afectan materialmente la determinación de la posición financiera, cambiasen la posición financiera o resultados de operaciones. En general, la revelación debe abarcar conceptos importantes en cuanto a lo apropiado de los principios que se relacionan con el reconocimiento de ingresos y aplicación de costos de activos a períodos corrientes y futuros en particular, debe de abarcar aquellos principios de contabilidad y métodos que conllevan algo de lo siguiente:

- a) Una selección de las alternativas existentes aceptables;
- b) Principios y métodos peculiares a la industria en la cual opera la entidad informadora, aun si tales principios y métodos son seguidos predominantemente en esa industria;
- c) Aplicaciones no usuales o nuevas aplicaciones de principios de contabilidad generalmente aceptados (y, cuando aplique, de principios y métodos peculiares a la industria en la cual opera la entidad informadora).

### **Contenido**

La revelación de la política contable debe identificar y describir los principios de contabilidad seguidos por la entidad informadora y los métodos de aplicación de tales principios que afectan materialmente la determinación de la posición financiera, cambios en la posición financiera o resultados de operaciones. En general, la revelación debe abarcar conceptos importantes en cuanto a lo apropiado de los principios que se relacionan con el reconocimiento de ingresos y aplicación de costos de activos a períodos corrientes y futuros en particular, debe de abarcar aquellos principios de contabilidad y métodos que conllevan algo de lo siguiente:

- a) Una selección de las alternativas existentes aceptables;
- b) Principios y métodos peculiares a la industria en la cual opera la entidad informadora, aun si tales principios y métodos son seguidos predominantemente en esa industria;
- c) Aplicaciones no usuales o nuevas aplicaciones de principios de contabilidad generalmente aceptados (y, cuando aplique, de principios y métodos peculiares a la industria en la cual opera la entidad informadora).

Ejemplos de revelación por parte de una entidad comercial requeridos comúnmente con respecto a la política contable deben incluir, entre otros:

1. Aquellos relacionados con principios de consolidación,
2. valoración de inventarios,
3. Depreciación y amortización,
4. Amortización de intangibles,
5. traducción de monedas extranjeras y sus limitaciones y restricciones,
6. Reconocimientos de ganancia en contratos del tipo de construcción a largo plazo,
7. Reconocimiento de ingresos procedentes de franquicias y operaciones de arrendamiento,
8. Reconocimiento del impuesto sobre la renta diferido,
9. Capitalización de intereses,
10. Método para reflejar las inversiones en los estados financieros.

## **DPC 7. Estados Financieros Consolidados, Combinados y Valuación de Inversiones Permanentes por el Método de Participación Patrimonial**

Para las inversiones en acciones con derecho a voto, la medición del monto de la inversión a ser mostrado en el balance general y el ingreso periódico producido por esas inversiones a ser mostrado en el estado de resultados, depende de la proporción poseída por la compañía inversora en la empresa emisora. Para interpretar y usar efectivamente los estados financieros periódicos de empresas que tienen inversiones a largo plazo, deben comprenderse claramente los diversos enfoques y sus impactos económicos.

### ***Estados Financieros Consolidados***

Los estados financieros consolidados son aplicables en los casos en que una compañía (llamada la compañía "matriz"), mediante la propiedad de acciones con derecho a voto, ejerce control sobre una o más diferentes compañías. Cada compañía es una entidad legal distinta. Los estados financieros consolidados tienen la función de presentar la situación financiera y los resultados de las operaciones de todas las compañías relacionadas como si formaran una sola entidad, es decir, bajo el concepto de que construyen una "unidad económica". Generalmente se acepta que se logra una comprensión "global" más significativa de la situación financiera y de los resultados, mediante el empleo de estados financieros consolidados que la que se obtiene con el uso de los estados financieros individuales de las compañías controladoras y controladas.

### ***Estados Financieros Combinados***

Para justificar la preparación de estados financieros consolidados, la compañía matriz debe tener una participación accionaria mayoritaria en sus filiales. Sin embargo, en algunas situaciones las compañías están efectivamente ligadas debido a

que están bajo una gerencia común o control común pero no tienen relaciones de inversión, entre ellas. Por ejemplo, las empresas hermanas, filiales con matriz común o poseída mayoritariamente por un grupo económico común. En tales situaciones podría ser apropiado presentar estados financieros combinados.

Los principios y procedimientos utilizados para preparar los estados combinados son los mismos que se usan para elaborar los estados consolidados: todas las transacciones, saldos y ganancias íter compañías deben ser eliminadas en la combinación. De haber alguna inversión íter compañía, ésta es cancelada contra el patrimonio neto correspondiente. Si no hay inversión íter compañía, los patrimonios netos individuales de las compañías se combinan.

Los estados combinados son útiles para presentar los estados financieros de un grupo de compañías que están todas en negocios similares. También se utilizan para presentar los estados financieros de compañías separadas controladas por una persona natural o una familia.

### ***Método De Participación Patrimonial***

El método de participación patrimonial se aplica a todas las inversiones permanentes en acciones en las que la compañía inversora tiene la posibilidad de ejercer influencia significativa sobre la compañía receptora de la inversión.

Actualmente la DPC-7 es sustituida por la NIC 27 (Estados Financieros Consolidados y Separados).

### **DPC 8. Contingencias**

Para los propósitos de este pronunciamiento, una contingencia se define como una condición, situación o conjunto de circunstancias existentes, que involucran incertidumbre sobre una posible ganancia (contingencia de ganancia) o pérdida

(contingencia de pérdida) para una empresa, que se resolverá finalmente cuando uno o más hechos futuros se produzcan o dejen de producirse. La resolución de la incertidumbre puede confirmar la adquisición de un activo o la reducción de un pasivo, o la pérdida o deterioro de un activo o la creación de un pasivo. El término "pérdida" se usa por comodidad para incluir varios cargos contra los resultados que comúnmente se designan como gastos y otros que comúnmente se designan como pérdidas.

### *Alcance*

Este pronunciamiento presenta las normas de contabilidad, financiera e informes para contingencias de pérdidas y contingencias de ganancias. Sin embargo, la contabilidad de costos de pensión y por contratos de compensaciones diferidas y acciones emitidas a empleados se excluye del alcance del mismo. La contabilidad por otros gastos de empleados, como seguros colectivos, compensaciones a los trabajadores y beneficios por incapacidad, son también excluidos del alcance del pronunciamiento. Las prácticas de contabilidad para esos rubros y prácticas de contabilidad para pensiones tienden a involucrar consideraciones similares. Este pronunciamiento no cambia las prácticas de contabilidad para empresas de seguros de vida.

### *Clasificaciones de Las Probabilidades para Contingencias de Pérdida*

Cuando existe una contingencia de pérdida, la probabilidad de que el acontecimiento o acontecimientos futuros confirmen la pérdida o deterioro de un activo, o la creación de un pasivo, puede variar desde probable a remota. Este pronunciamiento usa los términos probables, razonablemente probables y remotos, para identificar tres áreas dentro de ese rango de la manera siguiente:

1. **Probable:** El acontecimiento o acontecimientos futuros probablemente ocurrirán.

2. **Razonablemente probable:** La probabilidad de que el acontecimiento o acontecimientos futuros ocurran es más que remota pero menos que probable.
3. **Remota:** La probabilidad de que el acontecimiento o acontecimientos futuros ocurran es ligera.

### ***Contingencias De Ganancia***

Las contingencias que pueden resultar en una ganancia, usualmente no se reflejan en las cuentas ya que hacerlo puede resultar en reconocer una ganancia antes de su realización. Debe hacerse una revelación adecuada de las contingencias que pueden resultar en una ganancia, pero debe ponerse cuidado para evitar malas interpretaciones sobre la probabilidad de su realización.

Actualmente la DPC-8 es sustituida por la NIC 37 (Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes).

### **DPC 9. Capitalización De Los Costos De Intereses**

Los aspectos tratados en este pronunciamiento han sido ampliamente estudiados y evaluados por la profesión contable en muchos países. La necesidad de emitir un pronunciamiento con respecto al reconocimiento del costo por financiamiento de determinados activos, surge de lo siguiente:

- 1- Variedad de prácticas contables al respecto. Algunas empresas los capitalizan, por ejemplo algunas compañías de servicios Públicos; otras no los consideran como parte del costo de los activos; y las demás, unas veces los capitalizan y otras no, sin seguir una política definida al respecto.
2. Cada vez más frecuentemente, las compañías utilizan el crédito externo para financiar sus activos fijos. Por ello, los intereses de los préstamos destinados a la adquisición de "determinados activos" son un elemento normal e importante del costo de los mismos. Este pronunciamiento (basado en el FASB 34 de la Comisión de Normas de Contabilidad Financiera de los Estados Unidos de América) establece normas de contabilidad y reporte financiero para la capitalización del costo por

intereses, como parte del costo histórico en la adquisición de ciertos activos. Para propósitos de este pronunciamiento. "El costo por intereses incluye el interés reconocido en obligaciones, teniendo tasas explícitas de interés, interés atribuido a ciertos tipos de cuentas por pagar e interés relacionado a un arrendamiento financiero de capital determinado".

El costo histórico para la adquisición de un activo incluye los costos necesariamente incurridos, para llevarlo a la condición y ubicación necesarias para su uso propuesto. Si un activo requiere un período de tiempo para efectuar las actividades necesarias para llevarlo a esa condición y ubicación, los costos por intereses incurridos durante ese período, como resultado de desembolsos efectuados para el activo, son parte del costo histórico de la adquisición del activo.

Los objetivos de la capitalización de intereses son, (a), obtener una medida del costo de adquisición, que refleje más acertadamente la inversión total de la empresa en el activo; y (b), cargar un costo que se relaciona con la adquisición de un recurso, que beneficiará a períodos futuros contra los ingresos de los periodos beneficiados.

En general, el costo por interés es capitalizable para todos los activos que requieren de un período de tiempo para alistarlos para su uso propuesto (un "período de adquisición"). Sin embargo, en muchos casos, el beneficio en términos de información acerca de los recursos y las ganancias de una empresa, posiblemente no justifican el costo adicional de contabilidad y administración involucrado en el suministro de esta información. El beneficio puede ser que el costo, debido a que el efecto de la capitalización de intereses, y su amortización posterior u otra disposición no sería material, comparado con el efecto de cargarlo a gastos cuando se incurre ellos. En esa circunstancia, la capitalización de intereses no es requerida por esta declaración.

Actualmente la DPC-9 es sustituida por la NIC 23 (Costos por Interés).

### **DPC 10. Normas Para La Elaboración De Estados Financieros Ajustados Por Efectos De La Inflación**

La inflación es un fenómeno de la economía que ha afectado a Venezuela, especialmente en las últimas décadas. Aunque sus efectos y magnitudes se reduzcan, será un aspecto distorsionante en la información financiera que suministran los estados financieros elaborados con base histórica o nominal, la cual supone una moneda estable.

Esta Declaración es aplicable a todas las entidades de cualquier naturaleza y ramo, con o sin fines de lucro, incluyendo aquellas en período pre operacional y en general todas aquellas domiciliadas en el país que presentan información financiera individual o consolidada.

Las partidas en los estados financieros se clasifican en monetarias y no monetarias.

Son monetarias aquellas partidas que no están protegidas contra los efectos de la inflación, puesto que sus valores nominales son constantes. Están constituidas por dinero o derechos y obligaciones en dinero, sin ninguna relación con precios futuros de determinados bienes o servicios, expresadas en unidades monetarias independientes de las fluctuaciones en el nivel de precios. El efectivo, las cuentas por cobrar y pagar y los préstamos son ejemplos de partidas monetarias.

Los activos y pasivos monetarios vinculados contractualmente a cambios en los precios, como son los bonos y préstamos que se indexan, y/o se ajustan de conformidad con el contrato para determinar su importe pendiente a la fecha del balance. Estas partidas se muestran en el balance general re expresado por su importe ajustado. La contrapartida de este ajuste debe ser presentada en el estado de resultados formando parte del costo integral (beneficio) de financiamiento.

Las partidas monetarias se presentan a su valor nominal, ya que reflejan el poder adquisitivo de la unidad monetaria a la fecha del último balance general. Para fines de presentación comparativa, las partidas monetarias de fechas anteriores al cierre del ejercicio, se deben actualizar a la moneda de poder adquisitivo de dicho cierre.

La ganancia o pérdida monetaria es la consecuencia de exponer la posición monetaria neta de una entidad a lo largo de un período de fluctuación del poder adquisitivo del dinero. Se define una posición monetaria activa, cuando los activos monetarios superan los pasivos monetarios y una posición monetaria pasiva, cuando los pasivos monetarios superan los activos monetarios.

Todos los demás activos y pasivos son no monetarios.

Bajo este método todas las partidas están sujetas al principio del costo histórico re expresado o valor recuperable, el menor. En el caso de las inversiones los registros contables se efectuarán con base en lo dispuesto por la DPC 15 "Contabilización de Inversiones".

### ***Alcance***

Esta Declaración es aplicable a todas las entidades de cualquier naturaleza y ramo, con o sin fines de lucro, incluyendo aquellas en período pre operacional y en general todas aquellas domiciliadas en el país que presentan información financiera individual o consolidada.

Esta Declaración reemplaza en su totalidad la DPC 10 aprobada el 23 de agosto de 1991. Quedan derogados los tres boletines de actualización de la DPC-10 y las publicaciones técnicas PT 19 y PT 14 en todo lo relacionado con dicha declaración.

Cualquier declaración o publicación que haga referencia a las disposiciones aquí derogadas, debe interpretarse según esta declaración.

Se deben presentar estados financieros básicos actualizados según valores determinados con base en, bien sea (a) el método del nivel general de precios, o (b) el método mixto.

Los estados financieros básicos a que se refiere el párrafo anterior son el balance general, el estado de resultados, el estado de movimiento de las cuentas del patrimonio y el estado de flujo del efectivo. Los asientos necesarios para incorporar los ajustes por inflación en los estados financieros, deben hacerse en los libros legales que lleva una entidad de acuerdo con las disposiciones establecidas en el Código de Comercio.

Actualmente la DPC-10 es sustituida por la NIC 29 (Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias).

### **DPC 11. Estado del flujo del efectivo**

La información acerca de los flujos de efectivo es útil porque suministra a los usuarios de los estados financieros las bases para evaluar la capacidad que tiene la empresa para generar efectivo y equivalentes al efectivo, así como sus necesidades de liquidez. Para tomar decisiones económicas, los usuarios deben evaluar la capacidad que la empresa tiene para generar efectivo y equivalentes al efectivo, así como las fechas en que se producen y el grado de certidumbre relativa de su aparición.

De acuerdo con lo establecido en la DPC-11, las actividades de operación se definen como todas aquellas transacciones que están relacionadas con el giro principal de operaciones del negocio, por tanto, el efectivo que se genera por ventas al contado, es considerado como una actividad operativa o la cobranza de una venta a

crédito. Todas las operaciones relacionadas con el negocio, se encuentran de alguna forma reflejada en la utilidad neta del período, por tanto, esta sección concilia el efectivo neto provisto por las operaciones.

Siguiendo con lo establecido en la DPC-11 Estado de Flujo del Efectivo, el pronunciamiento indica en su párrafo 24 lo siguiente referente a las actividades de operación:

Las actividades de operación incluyen todas las transacciones y otros eventos que no se definen como actividades de inversión o financiamiento en este pronunciamiento. Usualmente incluyen la producción o entrega de bienes y la prestación de servicios. Son generalmente los conceptos que se incluyen en la determinación de la utilidad neta del ejercicio.”

#### ***Actividades De Inversión***

Las actividades de inversión incluyen otorgar y cobrar préstamos, adquirir o traspasar deuda o instrumentos de participación y la adquisición de activos necesarios para la producción de bienes y servicios (distintos de los inventarios objeto del tráfico del negocio).”

En el rubro de actividades de inversión no existe una relación directa en la generación o uso de efectivo por el giro principal de las actividades, como es el caso de la compra de un valor negociable o la venta de un activo fijo, pero está subyacente el objetivo de generar flujos para las operaciones. Cuando una empresa adquiere una maquinaria, está invirtiendo en activos que van a ser utilizados en las operaciones del negocio y que generarán ingresos en un futuro cuando sean utilizados en la producción de bienes como es el caso de una empresa manufacturera. Otro tipo de activos fijos como la compra de un lote de computadoras también se considera como una actividad de inversión, cuando se efectúa un desembolso de efectivo para adquirirlos.

### ***Actividades De Financiamiento***

Las actividades de financiamiento se relacionan con operaciones que obtienen fondos de adquisición de deudas o la emisión de valores patrimoniales como son las acciones y de la aplicación o desembolso de fondos que son destinados para el pago de deudas o que se relacionen con valores patrimoniales. La DPC-11 en su párrafo 31 define las actividades de financiamiento de la siguiente manera:

Incluyen la obtención de recursos de los accionistas y el rendimiento obtenido por su inversión; la obtención y el pago de préstamos u otra forma de cancelación de las obligaciones y la obtención y pago de otros recursos obtenidos de los acreedores mediante créditos a largo plazo.”

Al igual que en los primeros dos casos, se deben distinguir ingresos de efectivo de egresos de efectivo, los cuales son detallados en los párrafos 32 y 33 de la DPC-11.

Actualmente la DPC-11 es sustituida por la NIC 07 (Estado de Flujo de Efectivo).

### **DPC 12. Tratamiento Contable De Las Transacciones En Moneda Extranjera Y Conversión O Traducción De Operaciones En El Extranjero**

Esta Declaración es aplicable a todas las entidades de cualquier naturaleza y ramo; establece las reglas para registrar, contabilizar y presentar en los estados financieros las operaciones en moneda extranjera efectuadas por empresas venezolanas, así como para la traducción a moneda nacional de los estados financieros de filiales en el extranjero con el fin de incorporarlos a los estados financieros consolidados de la empresa que informa.

Una entidad domiciliada en Venezuela debe usar la moneda nacional como moneda funcional para sus estados financieros emitidos y publicados en Venezuela.

Si usa una moneda diferente para otros fines, esta Declaración requiere de la revelación de la razón para usar esa otra moneda y para qué fines se utiliza.

Las actividades en moneda extranjera de una entidad venezolana se clasifican en dos categorías:

- a) **Transacciones en Moneda Extranjera:** Son los intercambios de bienes y servicios realizados, que pueden resultar en cuentas por cobrar o por pagar, que son fijos en términos de la moneda extranjera que será recibida o pagado.
- b) **Operaciones en el Extranjero:** Son participaciones en filiales o afiliadas domiciliadas en el extranjero. Para poder incluir los estados financieros de esas filiales o afiliadas en los estados financieros consolidados de la entidad nacional que informa, deben traducirse a moneda nacional los estados financieros de esas filiales o afiliadas según se explica en los párrafos 15 al 24.

Esta Declaración no se refiere a la traducción de los estados financieros de una entidad venezolana, de la moneda nacional a otra moneda para la conveniencia de los lectores que están acostumbrados a esa otra moneda o para otros fines similares.

Esta Declaración no sustituye a la Declaración de Principios de Contabilidad No. 10 (DPC 10) ni los requerimientos de re expresión y actualización en ella contenidos. La actualización por los índices de precios del país de origen y la traducción de estados financieros de filiales extranjeras es un requisito previo para incorporarlos a los estados financieros consolidados de una empresa venezolana según lo establece la DPC 10 y sus boletines de actualización,

Actualmente la DPC-12 es sustituida por la NIC 21 (Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera).

### **DPC 13. Contabilización de Contratos de Construcción**

Esta Declaración trata de la contabilización de los contratos de construcción en los estados financieros de los constructores.

Para los fines de esta Declaración, un contrato de construcción es aquel relativo a la construcción de un activo o de una combinación de activos que conjuntamente constituyen un solo proyecto. Como ejemplos de las actividades cubiertas por tales contratos pueden mencionarse la construcción de desarrollos inmobiliarios, puentes, presas, barcos, edificios y equipos y otros similares.

El aspecto que caracteriza a los contratos de construcción cubiertos por esta Declaración es el hecho que la fecha en la cual se inicia la actividad del contrato y la fecha de terminación de la actividad comprenden ejercicios económicos diferentes. La duración específica de la ejecución del contrato no se usa como un aspecto distintivo de un contrato de construcción.

Los contratos para el suministro de servicios quedan dentro del área de esta Declaración hasta el grado en que se relacionan directamente con el contrato de construcción de un activo. Como ejemplo de tales contratos de construcción de servicios se encuentran los contratos para los servicios de dirección, diseño y ejecución de proyectos y para servicios de ingeniería técnica relacionados con la construcción de tales activos.

#### ***Tratamiento contable de los costos e ingresos de los contratos de construcción***

Los dos métodos de contabilización de contratos que generalmente usan los contratistas son el método-"porcentaje de avance" y el método "contrato terminado".

Bajo el **método porcentaje de avance**, los ingresos se reconocen a medida que se adelantan los trabajos de acuerdo con el contrato. El porcentaje de avance calculado es la base para registrarla utilidad que puede atribuirse a la proporción del contrato terminado.

Bajo el método contrato terminado, los ingresos se reconocen cuando el contrato está totalmente o prácticamente terminado; esto es, cuando sólo queda por ejecutar una parte ínfima de trabajo, excepto los vinculados al cumplimiento de garantías. Los costos incurridos y los pagos progresivos recibidos se acumulan durante el curso del contrato, pero, no se reconoce utilidad alguna hasta que el contrato haya sido terminado.

### *Selección del método*

La selección del método para contabilizar un contrato de construcción depende del punto de vista tomado por el contratista en relación con las incertidumbres inherentes a las estimaciones de costo e ingresos del contrato. Es preferible, cuando puedan hacerse estimaciones confiables, la utilización del método porcentaje de avance.

Cuando un contratista usa un método para un contrato en particular, todos los otros contratos que reúnan las mismos o similares condiciones deberán contabilizarse por igual método.

El método de contabilización elegido por el contratista y los criterios adoptados al seleccionar ese método representa una política de contabilidad que se aplica consistentemente.

Actualmente la DPC-13 es sustituida por la NIC 11 (Contratos de Construcción).

#### **DPC 14. Contabilización de los Arrendamientos**

El arrendamiento financiero reconocida por primera vez en la Legislación Tributaria Venezolana al incluirse su figura en la Ley de Impuesto a los Activos Empresariales y su Reglamento.

Contratos para la exploración, explotación o para el uso de recursos naturales, tales como: petróleo, gas, bosques, metales y otros derechos sobre minerales.

Acuerdos de licencias para conceptos, tales como: películas de cine, grabaciones de cintas de video, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos de autor  
Criterios de clasificación de Arrendamiento Financiero

La determinación de clasificar una operación como de arrendamiento financiero o de arrendamiento operativo, depende de la sustancia de la transacción más que de la forma del contrato. El cumplimiento de al menos una de las siguientes situaciones induce a la clasificación de arrendamiento financiero:

- a) El arrendamiento transfiere la propiedad del activo al arrendatario al final del término del arrendamiento.
- b) El arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente más bajo que el valor razonable en la fecha en que la opción se pueda ejercer, de manera que, al inicio del arrendamiento, sea razonablemente seguro que la opción se ejercerá.
- c) El plazo del arrendamiento es igual o superior al 75% de la vida económica del activo, aún si no se traspasa la propiedad.
- d) Al inicio del arrendamiento, el valor presente de los pagos mínimos de arrendamiento equivale por lo menos al 90% del valor razonable del activo arrendado.
- e) Los activos arrendados son de naturaleza especializada de manera que sólo el arrendatario puede utilizarlos sin que se hagan mayores modificaciones.

Actualmente la DPC-14 es sustituida por la NIC 17 (Arrendamientos).

### **DPC 15. Contabilización De Inversiones**

Debido al proceso de globalización de la economía, es cada vez más frecuente que entidades venezolanas efectúen inversiones directas en el exterior, originándose filiales y afiliadas que mantienen sus registros de contabilidad de acuerdo con los principios de contabilidad y la moneda de los respectivos países donde operan.

2. Estas inversiones están expuestas a fluctuaciones cambiarias, cuyos efectos relacionados con los activos y pasivos se hace necesario analizar para registrarlas en los estados financieros de la entidad venezolana.

Esta declaración es aplicable a las inversiones temporales y permanentes, en Venezuela o en el exterior incluyendo empresas tenedoras de acciones, bancos y otras instituciones financieras, casas de bolsa, bolsa de valores y empresas de seguros.

No es aplicable a instrumentos financieros con pacto de retracto, ya que el fondo económico de estas transacciones está más vinculado a operaciones de crédito de dinero; tampoco tiene aplicación a los contratos de seguros, planes de pensiones, las opciones de compras de acciones, los fideicomisos y los contratos de arrendamiento.

Esta Declaración regula:

- a) El reconocimiento del costo de las inversiones
- b) El reconocimiento de las ganancias o pérdidas posteriores.
- c) El registro de las variaciones del precio de los títulos
- d) La venta de los títulos

Actualmente la DPC-15 es sustituida por la NIC 39 (Instrumentos Financieros: Presentación e Información Financiera a Revelar).

## **CAPITULO III**

### **MARCO METODOLOGICO**

Una investigación puede ser de varios tipos, y en tal sentido se puede clasificar de distintas maneras, sin embargo, es común hacerlo en función de su nivel, diseño, propósito, y modelo. No obstante, dada la naturaleza compleja de algunos fenómenos estudiados, por lo general, para abordarlos es necesario aplicar no uno sino una combinación de diferentes tipos de investigación.

En el caso de la presente investigación, para ser realizada fueron aplicadas distintas metodologías utilizadas de manera coherente y lógica para darle un sentido al desarrollo del estudio.

#### **3.1 Diseño De Investigación.**

Toda investigación posee características propias, por lo tanto la eficacia de cada diseño dependerá de si se ajusta verdaderamente a la investigación que se está llevando a cabo, puesto que no es lo mismo seleccionar un tipo de diseño que otro, debido a que dicho diseño será la estrategia que servirá de orientación para alcanzar el objetivo de la investigación.

En el mismo orden de ideas, para la elaboración de esta investigación los autores asumen como diseño de investigación la documental, en vista de la naturaleza de la misma y se relaciona perfectamente en concordancia con el tema.

La originalidad del estudio se reflejara en el enfoque, criterios, conceptualizaciones, reflexiones, conclusiones recomendaciones y en general, en el planteamiento del estudiante.

Por lo tanto expuesto anteriormente, este proyecto se ha calificado como una investigación con un diseño documental debido a que responde a los objetivos, es por ello que el tipo de investigación que adopta el investigador le permite no solo obtener información requerida sino también delimitar el ámbito de acción de lo obtenido; en relación a esto el tipo de investigación asumido es la investigación documental descriptiva y cualitativa.

### **3.2 Tipo De Investigación**

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

Según la 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 se refleja en el enfoque, criterios, conceptualizaciones, reflexiones, conclusiones, recomendaciones y en general en el pensamiento del autor”; 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”.

Asimismo la investigación descriptiva según Hernández et al; (2.003) empleando la clasificación de Dankhe (1.986), la cual permite identificar la estrategia a seguir en la investigación; define a este tipo de investigación como: “aquella que describe las variables de manera independiente, mide la incidencia y los valores en que se manifiesta una o más variables. Mide en un grupo de personas u objetos, una o

más variables y proporciona su descripción. En este tipo de investigación se debe indicar con claridad qué es lo que se va a medir evaluar y cómo se realizará.”

### **3.3 Procedimiento para recolección de la información**

La recopilación de información debe dirigirse a la búsqueda de aquellos hechos que permitan conocer y analizar lo que realmente sucede en el tema que se investiga. Esto consiste en la recolección, síntesis, organización y comprensión de toda la información necesaria que ayude a comprender y resolver una posible realidad que se presente.

A los efectos de este estudio, se realizaran diversas consultas bibliográficas, leyes y normativas aplicables al tema en estudio. El cual servirán para recolectar información sobre el tema planteado, además de ello nos apoyaremos en la aplicación de análisis de contenido cualitativo, el cual en esencia, consiste en establecer categorías de estudio, con el fin de determinar los puntos más sobresalientes del documento, el cual se define de la siguiente manera:

Método que, a partir de una categorización establecida, permite identificar, inventariar y clasificar los conceptos o las ideas que aluden a conocimientos o sentimientos expresados en diferentes fuentes de información, con el fin de formular explicaciones. En este sentido se tiene que las categorías dependerán del documento que se analiza; como también nos apoyaremos en la realización de consultas a organismos encargados de establecer los estándares internacionales de contabilidad.

### **3.3 Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos**

Uno de los aspectos más importantes dentro de todo proceso de investigación es el que tiene relación con el hecho de recabar la información para asegurar resultados eficientes y verdaderos.

Las técnicas e instrumentos que se utilizaron son los siguientes:

De acuerdo Don Cerda (1998:231), usualmente se habla de dos tipos de fuentes de recolección de información: las primarias y las secundarias.

### **Fuente Secundaria**

Para esta investigación se utilizarán las fuentes secundarias que son todas aquellas que ofrecen información sobre el tema por investigar, pero que no son la fuente original de los hechos o situaciones, sino que los referencian. Las principales fuentes documentales pueden ser, entre otras: documentos escritos, como libros, periódicos, revistas, encuestas y conferencias escritas, diapositivas, documentos grabados, como discos, cintas y casetes, incluso documentos electrónicos como páginas web.

### **Observación Simple**

La observación simple resulta útil y viable cuando se trata de conocer hechos o situaciones que de algún modo tienen un cierto carácter público, o que por lo menos no pertenecen estrictamente a la esfera de las conductas privadas de los individuos.

### **Internet**

Según Bernal (2000:173), no existe duda sobre las posibilidades que hoy ofrece Internet como una técnica de obtener información; es más, hoy se ha convertido en uno de los principales medios para captar información.

En la presente investigación se ha hecho uso de esta técnica a fin de obtener información sobre el tema central de la misma referente al Análisis de las Normas Internacionales de Contabilidad y PYMES.

## **CAPITULO IV**

### **BASES TEORICAS**

#### **4.1 Norma Internacional de Contabilidad 21 Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio de la Moneda Extranjera**

##### **4.1.1 Objetivo**

1 Una entidad puede llevar a cabo actividades en el extranjero de dos maneras diferentes. Puede realizar transacciones en moneda extranjera o bien puede tener negocios en el extranjero. Además, la entidad puede presentar sus estados financieros en una moneda extranjera. El objetivo de esta Norma es prescribir cómo se incorporan, en los estados financieros de una entidad, las transacciones en moneda extranjera y los negocios en el extranjero, y cómo convertir los estados financieros a la moneda de presentación elegida.

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

##### **4.1.2 Alcance**

3 Esta Norma se aplicará:

(a) al contabilizar las transacciones y saldos en moneda extranjera, salvo las transacciones y saldos con derivados que estén dentro del alcance de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* y de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*;

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

(c) al convertir los resultados y la situación financiera de la entidad en una moneda de presentación.

4 La NIIF 9 y la NIC 39 se aplican a muchos derivados en moneda extranjera y, por tanto, éstos quedan excluidos del alcance de esta Norma. No obstante, aquellos derivados en moneda extranjera que no estén dentro del alcance de la NIIF 9 y de la NIC 39 (por ejemplo, ciertos derivados en moneda extranjera implícitos en otros contratos), entran dentro del alcance de esta Norma. Además, esta Norma se aplica cuando la entidad convierte los importes relacionados con derivados desde su moneda funcional a la moneda de presentación.

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

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

7 Esta Norma no se aplicará a la presentación, dentro del estado de flujos de efectivo, de los flujos de efectivo que se deriven de transacciones en moneda extranjera, ni de la conversión de los flujos de efectivo de los negocios en el extranjero (véase la NIC 7 *Estado de Flujos de Efectivo* ).

### 4.1.3. Definiciones

8 Los términos siguientes se usan, en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:

- ✓ **Tasa de cambio de cierre** es la tasa de cambio de contado existente al final del periodo sobre el que se informa.
- ✓ **Diferencia de cambio** es la que surge al convertir un determinado número de unidades de una moneda a otra moneda, utilizando tasas de cambio diferentes.
- ✓ **Tasa de cambio** es la relación de cambio entre dos monedas
- ✓ **Valor razonable** es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, que realizan una transacción libre.
- ✓ **Moneda extranjera** (o divisa) es cualquier otra distinta de la moneda funcional de la entidad.
- ✓ **Negocio en el extranjero** es toda entidad subsidiaria, asociada, negocio conjunto o sucursal de la entidad que informa, cuyas actividades están basadas o se llevan a cabo en un país o moneda distintos a los de la entidad que informa.
- ✓ **Moneda funcional** es la moneda del entorno económico principal en el que opera la entidad
- ✓ **Un grupo** es una controladora y todas sus subsidiarias.
- ✓ **Partidas monetarias** son unidades monetarias mantenidas en efectivo, así como activos y pasivos que se van a recibir o pagar, mediante una cantidad fija o determinable de unidades monetarias.
- ✓ **Inversión neta en un negocio en el extranjero** es el importe que corresponde a la participación de la entidad que presenta sus estados financieros, en los activos netos del citado negocio.
- ✓ **Moneda de presentación** es la moneda en que se presentan los estados financieros.
- ✓ **Tasa de cambio de contado** es la tasa de cambio utilizado en las transacciones con entrega inmediata.

#### 4.1.4 Desarrollo de las definiciones

##### **Moneda funcional**

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

(a) La moneda: (i) que influya fundamentalmente en los precios de venta de los bienes y servicios (con frecuencia será la moneda en la cual se denominen y liquiden los precios de venta de sus bienes y servicios); y (ii) del país cuyas fuerzas competitivas y regulaciones determinen fundamentalmente los precios de venta de sus bienes y servicios.

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

10 Los siguientes factores también pueden suministrar evidencia acerca de la moneda funcional de una entidad:

- a) la moneda en la cual se generan los fondos de las actividades de financiación (esto es, la que corresponde a los instrumentos de deuda y patrimonio emitidos).
- b) la moneda en que se mantienen los importes cobrados por las actividades de operación.

11 Se considerarán, además, los siguientes factores al determinar la moneda funcional de un negocio en el extranjero, así como al decidir si esta moneda funcional es la misma que la correspondiente a la entidad que informa (en este contexto, la entidad que informa es la que tiene al negocio en el extranjero como subsidiaria, sucursal, asociada o negocio conjunto):

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

Un ejemplo de la segunda situación descrita se produce cuando el negocio acumula efectivo y otras partidas monetarias, incurre en gastos, genera ingresos y toma préstamos utilizando, sustancialmente, su moneda local.

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

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

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

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

13 La moneda funcional de la entidad reflejará las transacciones, sucesos y condiciones que subyacen y son relevantes para la misma. Por consiguiente, una vez escogida la moneda funcional, no se cambiará a menos que se produzca un cambio en tales transacciones, sucesos o condiciones.

14 Si la moneda funcional es la moneda de una economía hiperinflacionaria, los estados financieros de la entidad serán reexpresados de acuerdo con la NIC 29 *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*. La entidad no podrá evitar la reexpresión de acuerdo con la NIC 29, por ejemplo, adoptando como moneda funcional una moneda diferente de la que hubiera determinado aplicando esta Norma (tal como la moneda funcional de su controladora).

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

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

15A Una entidad que tiene una partida monetaria por cobrar o por pagar a un negocio en el extranjero descrito en el párrafo 15 puede ser cualquier subsidiaria del grupo. Por ejemplo, una entidad tiene dos subsidiarias, A y B. La Subsidiaria B es un negocio en el extranjero. La Subsidiaria A concede un préstamo a la Subsidiaria B. El préstamo por cobrar por A de la Subsidiaria B sería parte de la inversión neta de la entidad en la Subsidiaria B si el pago del préstamo no estuviera planeado ni fuese probable que ocurriera en el futuro previsible. Esto también sería cierto si la Subsidiaria A fuera en sí misma un negocio en el extranjero.

## **Partidas monetarias**

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

### **4.1.5 Resumen del enfoque requerido por esta Norma**

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

18 Muchas entidades que presentan estados financieros están compuestas por varias entidades individuales (por ejemplo, un grupo está formado por una controladora y una o más subsidiarias). Algunos tipos de entidades, sean o no

miembros de un grupo, pueden tener inversiones en asociadas o negocios conjuntos. También pueden tener sucursales. Es necesario que los resultados y la situación financiera de cada entidad individual, incluida en la entidad que informa, se conviertan a la moneda en la que esta entidad presenta sus estados financieros. Esta Norma permite a la entidad que informa utilizar cualquier moneda (o monedas) para presentar sus estados financieros. Los resultados y la situación financiera de cada entidad individual que forme parte de la entidad que informa, pero cuya moneda funcional sea diferente de la moneda de presentación, se convertirán de acuerdo con los párrafos 38 a 50.

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

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

#### **4.1.6 Reconocimiento inicial**

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

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

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

21 Toda transacción en moneda extranjera se registrará, en el momento de su reconocimiento inicial, utilizando la moneda funcional, mediante la aplicación al importe en moneda extranjera, de la tasa de cambio de contado a la fecha de la transacción entre la moneda funcional y la moneda extranjera

22 La fecha de una transacción es la fecha en la cual dicha transacción cumple las condiciones para su reconocimiento, de acuerdo con las NIIF. Por razones de orden práctico, se utiliza a menudo un tasa de cambio aproximado al existente en el momento de realizar la transacción, por ejemplo, puede utilizarse el correspondiente tipo medio semanal o mensual, para todas las transacciones que tengan lugar en ese intervalo de tiempo, en cada una de las clases de moneda extranjera usadas por la entidad. Sin embargo, cuando las tasas de cambio varían de forma significativa, resultará inadecuado el uso de la tasa media del periodo.

#### **4.1.7 Información al final de los periodos posteriores sobre los que se informa**

23 Al final de cada periodo sobre el que se informa: (a) las partidas monetarias en moneda extranjera se convertirán utilizando la tasa de cambio de cierre; (b) las partidas no monetarias en moneda extranjera, que se midan en términos de costo histórico, se convertirán utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción; y (c) las partidas no monetarias que se midan al valor razonable en una moneda extranjera, se convertirán utilizando las tasas de cambio de la fecha en que se determine este valor razonable.

24 Para determinar el importe en libros de una partida se tendrán en cuenta además, las otras Normas que sean de aplicación. Por ejemplo, las propiedades, planta y equipo pueden ser medidas en términos de valor razonable o costo histórico,

de acuerdo con la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*. Con independencia de si se ha determinado el importe en libros utilizando el costo histórico o el valor razonable, siempre que dicho importe se haya establecido en moneda extranjera, se convertirá a la moneda funcional utilizando las reglas establecidas en la presente Norma.

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

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

(b) el valor neto realizable o el importe recuperable, según lo que resulte apropiado, convertido a la tasa de cambio en la fecha de determinación de ese valor (por ejemplo, a la tasa de cambio de cierre al final del periodo sobre el que se informa).

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

26 Cuando se disponga de varios tipos de cambio, se utilizará aquél en el que pudieran ser liquidados los flujos futuros de efectivo representados por la transacción o el saldo considerado, si tales flujos hubieran ocurrido en la fecha de la medición. Cuando se haya perdido temporalmente la posibilidad de negociar dos monedas en

condiciones de mercado, la tasa a utilizar será la primera que se fije en una fecha posterior, en la que se puedan negociar las divisas en las condiciones citadas.

#### **4.1.8 Reconocimiento de las diferencias de cambio**

27 Como se ha señalado en los párrafos 3(a) y 5, la norma aplicable a la contabilización de coberturas en moneda extranjera es la NIC 39. La aplicación de la contabilidad de coberturas requiere que la entidad contabilice algunas diferencias de cambio de una manera diferente al tratamiento establecido en esta Norma. Por ejemplo, la NIC 39 requiere que, en una cobertura de flujo de efectivo, las diferencias de cambio de las partidas monetarias que cumplan las condiciones para ser instrumentos de cobertura, se contabilicen inicialmente en otro resultado integral, en la medida en que esta cobertura sea efectiva.

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

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

30 Cuando se reconozca en otro resultado integral una pérdida o ganancia derivada de una partida no monetaria, cualquier diferencia de cambio, incluida en esa pérdida o ganancia, también se reconocerá en otro resultado integral. Por el contrario, cuando la pérdida o ganancia, derivada de una partida no monetaria, sea reconocida en los resultados del periodo, cualquier diferencia de cambio, incluida en esta pérdida o ganancia, también se reconocerá en los resultados del periodo.

31 Otras NIIF requieren el reconocimiento de algunas pérdidas o ganancias en otro resultado integral. Por ejemplo, la NIC 16 requiere el reconocimiento en otro resultado integral de algunas pérdidas o ganancias surgidas por la revaluación de las propiedades, planta y equipo. Cuando estos activos se midan en moneda extranjera, el apartado (c) del párrafo 23 de esta Norma requiere que el importe revaluado sea convertido utilizando la tasa a la fecha en que se determine el nuevo valor, lo que producirá una diferencia de cambio a reconocer también en otro resultado integral.

32 Las diferencias de cambio surgidas en una partida monetaria que forme parte de la inversión neta en un negocio extranjero de la entidad que informa (véase el párrafo 15), se reconocerán en los resultados de los estados financieros separados de la entidad que informa, o bien en los estados financieros individuales del negocio en el extranjero, según resulte apropiado. En los estados financieros que contengan al negocio en el extranjero y a la entidad que informa (por ejemplo, los estados financieros consolidados si el negocio en el extranjero es una subsidiaria), estas diferencias de cambio se reconocerán inicialmente en otro resultado integral, y reclasificadas de patrimonio a resultados cuando se realice la disposición del negocio en el extranjero, de acuerdo con el párrafo 48.

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

función de la situación descrita en el párrafo 28. Si esta partida estuviese denominada en la moneda funcional del negocio en el extranjero, la diferencia de cambio, por la situación descrita en el citado párrafo 28, aparecería en los estados financieros separados de la entidad que informa. Si tal partida está denominada en una moneda diferente a la moneda funcional de la entidad que informa o del negocio en el extranjero, de acuerdo con el párrafo 28 surge una diferencia de cambio en los estados financieros separados de la entidad que informa y en los estados financieros individuales del negocio en el extranjero. Estas diferencias de cambio serán reconocidas en otro resultado integral, en los estados financieros que contienen al negocio en el extranjero y a la entidad que informa (es decir, en los estados financieros donde el negocio en el extranjero se encuentre consolidado, consolidado proporcionalmente o contabilizado según el método de la participación).

34 Cuando la entidad lleve sus registros y libros contables en una moneda diferente de su moneda funcional, y proceda a elaborar sus estados financieros, convertirá todos los importes a la moneda funcional, de acuerdo con lo establecido en los párrafos 20 a 26. Como resultado de lo anterior, se obtendrán los mismos importes, en términos de moneda funcional, que se hubieran obtenido si las partidas se hubieran registrado originalmente en dicha moneda funcional. Por ejemplo, las partidas monetarias se convertirán a la moneda funcional utilizando las tasas de cambio de cierre, y las partidas no monetarias, que se midan al costo histórico, se convertirán utilizando la tasa de cambio correspondiente a la fecha de la transacción que originó su reconocimiento.

#### **4.1.9 Cambio de moneda funcional**

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

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

37 El efecto de un cambio de moneda funcional se contabilizará de forma prospectiva. En otras palabras, la entidad convertirá todas las partidas a la nueva moneda funcional utilizando la tasa de cambio a la fecha en que se produzca aquél. Los importes resultantes ya convertidos, en el caso de partidas no monetarias, se considerarán como sus correspondientes costos históricos. Las diferencias de cambio procedentes de la conversión de un negocio en el extranjero, que se hubieran clasificado anteriormente en otro resultado global de acuerdo con los párrafos 32 y 39(c), no se reclasificarán de patrimonio al resultado hasta la disposición del negocio en el extranjero.

#### **4.1.10 Utilización de una moneda de presentación distinta de la moneda funcional Conversión a la moneda de presentación.**

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

39 Los resultados y la situación financiera de una entidad, cuya moneda funcional no se corresponda con la moneda de una economía hiperinflacionaria, serán

convertidos a la moneda de presentación, en caso de que ésta fuese diferente, utilizando los siguientes procedimientos:

(a) los activos y pasivos de cada uno de los estados de situación financiera presentados (es decir, incluyendo las cifras comparativas), se convertirán a la tasa de cambio de cierre en la fecha del correspondiente estados de situación financiera;

(b) los ingresos y gastos para cada estado del resultado integral o estado de resultados separado presentado (es decir, incluyendo las cifras comparativas), se convertirán a las tasas de cambio de la fecha de cada transacción; y (c) todas las diferencias de cambio resultantes se reconocerán en otro resultado integral.

40 Con frecuencia, para la conversión de las partidas de ingresos y gastos, se utiliza por razones prácticas un tipo aproximado, representativo de los cambios existentes en las fechas de las transacciones, como puede ser la tasa de cambio media del periodo. Sin embargo, cuando las tasas de cambio varían de forma significativa, resultará inadecuado el uso de la tasa media del periodo.

41 Las diferencias de cambio a las que se refiere el párrafo 39(c) proceden de: (a) La conversión de los gastos e ingresos a las tasas de cambio de las fechas de las transacciones, y la de los activos y pasivos a la tasa de cambio de cierre. (b) La conversión del activo neto inicial a una tasa de cambio de cierre que sea diferente de la tasa utilizada en el cierre anterior. Estas diferencias de cambio no se reconocen en el resultado porque las variaciones de las tasas de cambio tienen un efecto directo pequeño o nulo en los flujos de efectivo presentes y futuros derivados de las actividades. El importe acumulado de las diferencias de cambio se presenta en un componente separado del patrimonio hasta la disposición del negocio en el extranjero. Cuando las citadas diferencias de cambio se refieren a un negocio en el extranjero que se consolida, no está participado en su totalidad, las diferencias de cambio acumuladas surgidas de la conversión que sean atribuibles a las participaciones no controladoras, se atribuyen a la misma y se reconocen como parte

de las participaciones no controladoras en el estado consolidado de situación financiera.

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

(a) todos los importes (es decir, activos, pasivos, partidas del patrimonio, gastos e ingresos, incluyendo también las cifras comparativas correspondientes) se convertirán a la tasa de cambio de cierre correspondiente a la fecha de cierre del estado de situación financiera más reciente, excepto cuando (b) los importes sean convertidos a la moneda de una economía no hiperinflacionaria, en cuyo caso las cifras comparativas serán las que fueron presentadas como importes corrientes del año en cuestión, dentro de los estados financieros del periodo precedente (es decir, estos importes no se ajustarán por las variaciones posteriores que se hayan producido en el nivel de precios o en las tasas de cambio).

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

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

44 Al convertir a una moneda de presentación los resultados y la situación financiera de un negocio en el extranjero, como paso previo a su inclusión en los

estados financieros de la entidad que informa, ya sea mediante consolidación, consolidación proporcional o utilizando el método de la participación, se aplicarán los párrafos 45 a 47, además de lo establecido en los párrafos 38 a 43.

45 La incorporación de los resultados y la situación financiera de un negocio en el extranjero a los de la entidad que informa, seguirá los procedimientos normales de consolidación, como por ejemplo la eliminación de los saldos y transacciones intragrupo de una subsidiaria (véase la NIC 27 y la NIC 31 *Participaciones en Negocios Conjuntos*). No obstante, un activo (o pasivo) monetario intragrupo, ya sea a corto o a largo plazo, no puede ser eliminado contra el correspondiente pasivo (o activo) intragrupo, sin mostrar los resultados de las variaciones en las tasas de cambio dentro de los estados financieros consolidados. Esto es así porque la partida monetaria representa un compromiso de convertir una moneda en otra, lo que expone a la entidad que informa a una pérdida o ganancia por las fluctuaciones del cambio entre las monedas. Por consiguiente, en los estados financieros consolidados de la entidad que informa, esta diferencia de cambio se reconocerá en el resultado, o si se deriva de las circunstancias descritas en el párrafo 32, se reconocerá en otro resultado integral y se acumulará en un componente separado del patrimonio hasta la disposición del negocio en el extranjero.

46 Cuando los estados financieros del negocio en el extranjero y de la entidad que informa son de fechas diferentes, es frecuente que aquél prepare estados financieros adicionales con la misma fecha que ésta. Cuando no sea así, la NIC 27 permite la utilización de fechas de presentación diferentes, siempre que la diferencia no sea mayor de tres meses, y que se realicen los ajustes pertinentes para reflejar los efectos de las transacciones y otros sucesos significativos ocurridos entre las fechas de referencia. En tal caso, los activos y pasivos del negocio en el extranjero se convertirán a la tasa de cambio de la fecha de cierre del periodo sobre el que se informa del negocio en el extranjero. Se practicarán también los pertinentes ajustes por las variaciones significativas en las tasas de cambio hasta el final del periodo

sobre el que se informa de la entidad que informa, de acuerdo con la NIC 27. Este mismo procedimiento se utilizará al aplicar el método de la participación a las asociadas y negocios conjuntos, así como al aplicar la consolidación proporcional a los negocios conjuntos, de acuerdo con la NIC 28 *Inversiones en Asociadas* y la NIC 31.

47 Tanto la plusvalía surgida por la adquisición de un negocio en el extranjero, como los ajustes del valor razonable practicados al importe en libros de los activos y pasivos, a consecuencia de la adquisición de un negocio en el extranjero, se deben tratar como activos y pasivos del mismo. Esto quiere decir que se expresarán en la misma moneda funcional del negocio en el extranjero, y que se convertirán a la tasa de cambio de cierre, de acuerdo con los párrafos 39 y 42.

#### **4.1.12 Disposición total o parcial de un negocio en el extranjero**

48 En la disposición de un negocio en el extranjero, el importe acumulado de las diferencias de cambio relacionadas con el negocio en el extranjero, reconocidas en otro resultado integral y acumuladas en un componente separado del patrimonio, deberá reclasificarse del patrimonio al resultado (como un ajuste por reclasificación) cuando se reconozca la ganancia o pérdida de la disposición [véase la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007)].

48A Además de la disposición de toda la participación de una entidad en un negocio en el extranjero, lo siguiente se contabilizará como disposición, aún si la entidad retiene una participación en la anterior subsidiaria, asociada o entidad controlada de forma conjunta:

(a) la pérdida del control de una subsidiaria que incluye un negocio en el extranjero;

(b) la pérdida de una influencia significativa sobre una asociada que incluye un negocio en el extranjero; y (c) la pérdida del control conjunto sobre una entidad controlada de forma conjunta que incluye un negocio en el extranjero.

48B En la disposición de una subsidiaria que incluye un negocio en el extranjero, el importe acumulado de diferencias de cambio relacionadas con ese negocio en el extranjero que haya sido atribuido a las participaciones no controladoras deberá darse de baja en cuentas, pero no deberán reclasificarse a resultados.

48C En la disposición parcial de una subsidiaria que incluye un negocio en el extranjero, la entidad volverá a atribuir la parte proporcional del importe acumulado de las diferencias de cambio reconocidas en otro resultado integral a las participaciones no controladoras en ese negocio en el extranjero. En cualquier otra disposición parcial de un negocio en el extranjero la entidad reclasificará a resultados solamente la parte proporcional del importe acumulado de las diferencias de cambio reconocidas en otro resultado integral.

48D La disposición parcial de la participación de una entidad en un negocio en el extranjero es cualquier reducción de la participación de una entidad como propietaria en un negocio en el extranjero, excepto aquellas reducciones incluidas en el párrafo 48A que se contabilizan como disposiciones.

49 Una entidad puede disponer de la totalidad o parte de su participación en un negocio en el extranjero mediante su venta, liquidación, devolución del capital aportado o abandono total de la entidad o de parte de la misma. Una rebaja del importe en libros de un negocio en el extranjero, debido a sus propias pérdidas o a un deterioro de valor reconocido por el inversor, no constituye una disposición parcial. Por consiguiente, en el momento de una rebaja de valor no se reclasificará en

resultados parte alguna de las ganancias o pérdidas por cambio en moneda extranjera reconocidas en otro resultado integral.

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

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

#### **4.1.14 Información a revelar**

51 En los párrafos 53 y 55 a 57, las referencias a la “moneda funcional” se entienden realizadas, en el caso de un grupo, a la moneda funcional de la controladora.

52 Una entidad revelará: (a) el importe de las diferencias en cambios reconocidas en los resultados, con excepción de las procedentes de los instrumentos financieros medidos al valor razonable con cambios en los resultados, de acuerdo con la NIIF 9 y la NIC 39; y (b) las diferencias de cambio netas reconocidas en otro resultado integral y acumuladas en un componente separado del patrimonio, así como una conciliación entre los importes de estas diferencias al principio y al final del periodo.

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

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

55 Cuando una entidad presente sus estados financieros en una moneda que sea diferente de su moneda funcional, señalará que sus estados financieros son conformes con las NIIF, solo si cumplen con todos los requerimientos de las NIIF, incluyendo las que se refieren al método de conversión establecido en los párrafos 39 y 42.

56 En ocasiones, las entidades presentan sus estados financieros u otra información financiera en una moneda que no es su moneda funcional, sin respetar los requerimientos del párrafo 55. Por ejemplo, la entidad puede convertir a la otra moneda sólo determinadas partidas de sus estados financieros. Otro ejemplo se da cuando una entidad, cuya moneda funcional no es la de una economía hiperinflacionaria, convierte los estados financieros a la otra moneda utilizando para todas las partidas la tasa de cambio de cierre más reciente. Tales conversiones no están hechas de acuerdo con las NIIF, por lo que será obligatorio revelar la información establecida en el párrafo 57.

57 Cuando una entidad presente sus estados financieros, u otra información financiera, en una moneda diferente de su moneda funcional y de su moneda de presentación, y no cumple los requerimientos del párrafo 55: (a) identificará claramente esta información como complementaria, al objeto de distinguirla de la información que cumple con las NIIF; (b) revelará la moneda en que se presenta esta información complementaria; y (c) revelará la moneda funcional de la entidad, así como el método de conversión utilizado para confeccionar la información complementaria.

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

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

58A *Inversión Neta en un Negocio en el Extranjero* (Modificación a la NIC 21), emitida en diciembre de 2005, añadió el párrafo 15A y modificó el párrafo 33. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Se aconseja su aplicación anticipada.

59 Una entidad aplicará de forma prospectiva el párrafo 47 a todas las adquisiciones ocurridas después del comienzo del periodo contable en que esta Norma se adopte por primera vez. Se permite la aplicación retroactiva del párrafo 47 a las adquisiciones anteriores a esa fecha. Para las adquisiciones de negocios en el extranjero que se traten de forma prospectiva, pero que hayan ocurrido antes de la fecha de primera aplicación de esta Norma, la entidad no deberá reexpresar los periodos anteriores y, en consecuencia, en tal caso, podrá considerar la plusvalía y los ajustes por aplicación del valor razonable derivados de la adquisición, como activos y pasivos de la entidad, y no del negocio en el extranjero. Por lo tanto, la plusvalía y los ajustes por aplicación del valor razonable, o bien se encuentran ya expresados en la moneda funcional de la entidad, o bien serán partidas no monetarias en moneda extranjera, que se presentan utilizando la tasa de cambio de la fecha de adquisición.

60 Todos los demás cambios contables producidos por la aplicación de esta Norma se contabilizarán de acuerdo con los requerimientos de la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios e n las Estimaciones Contables y Errores*.

60A La NIC 1 (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además modificó los párrafos 27, 30 a 33, 37, 39, 41, 45, 48 y 52. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad aplica la NIC 1 (revisada en 2007) a periodos anteriores, las modificaciones se aplicarán también a esos periodos.

60B La NIC 27 (modificada en 2008) añadió los párrafos 48A a 48D y modificó el párrafo 49. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Si la entidad aplicase la NIC 27 (modificada en 2008) a periodos anteriores, las modificaciones deberán aplicarse también a esos periodos.

60C La NIIF 9, emitida en noviembre de 2009, modificó los párrafos 3(a), 4 y 52(a). Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9.

#### **4.1.16 Derogación de otros Pronunciamientos**

61 Esta Norma deroga la NIC 21 Efectos de las Variaciones de las Tasas de Cambio en Moneda Extranjera (revisada en 1993).

62 Esta Norma sustituye a las siguientes Interpretaciones: (a) SIC-11 Variaciones de Cambio en Moneda Extranjera—Capitalización de Pérdidas Debidas a Devaluaciones Muy Importantes; (b) SIC-19 Moneda de los Estados Financieros—Medición y Presentación de los Estados Financieros según las NIC 21 y 29; y (c) SIC-30 Moneda de los Estados Financieros—Conversión desde la Moneda de Medición a la Moneda de Presentación.

#### **4.2 Norma Internacional de Contabilidad 24 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas**

#### **4.2.1 Objetivo**

1 El objetivo de esta Norma es asegurar que los estados financieros de una entidad contengan la información a revelar necesaria para poner de manifiesto la posibilidad de que su situación financiera y resultados del periodo puedan haberse visto afectados por la existencia de partes relacionadas, así como por transacciones y saldos pendientes, incluyendo compromisos, con dichas partes.

#### **4.2.2 Alcance**

2 Esta Norma se aplicará en: (a) la identificación de relaciones y transacciones entre partes relacionadas; (b) la identificación de saldos pendientes, incluyendo compromisos, entre una entidad y sus partes relacionadas; (c) la identificación de las circunstancias en las que se requiere revelar información sobre los apartados (a) y (b); y (d) la determinación de la información a revelar sobre todas esas partidas.

3 Esta Norma requiere revelar información sobre las relaciones entre partes relacionadas, transacciones, saldos pendientes, incluyendo compromisos, en los estados financieros consolidados y separados de una controladora, un partícipe en un negocio conjunto o un inversor, presentados de acuerdo con la NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Separados*. Esta norma también se aplicará a los estados financieros individuales.

4 Las transacciones y los saldos pendientes entre partes relacionadas con otras entidades de un grupo se revelarán en los estados financieros de la entidad. Las transacciones y saldos pendientes entre partes relacionadas intragrupo se eliminarán en el proceso de elaboración de los estados financieros consolidados del grupo.

#### **4.2.3 Propósito de la información a revelar sobre las partes relacionadas**

5 Las relaciones entre partes relacionadas son una característica normal del comercio y de los negocios. Por ejemplo, las entidades frecuentemente llevan a cabo

parte de sus actividades a través de subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas. En esas circunstancias, la entidad tiene la capacidad de influir en las políticas financieras y de operación de la entidad participada a través de la presencia de control, control conjunto o influencia significativa.

6 La relación entre partes relacionadas puede tener efectos sobre los resultados y la situación financiera de una entidad. Las partes relacionadas pueden realizar transacciones que otras partes, carentes de relación, no podrían. Por ejemplo, una entidad que vende bienes a su controladora al costo, podría no hacerlo en esas condiciones a otro cliente. También, las transacciones entre partes relacionadas pueden no realizarse por los mismos importes que entre partes carentes de relación.

7 Los resultados y la situación financiera de una entidad pueden verse afectados por una relación entre partes relacionadas, incluso si no han tenido lugar transacciones entre dichas entidades. La mera existencia de la relación puede ser suficiente para afectar a NIC 24 la transacción es de la entidad con otras partes. Por ejemplo, una subsidiaria puede terminar sus relaciones con otra entidad ajena al grupo, con la que mantenga lazos comerciales, en el momento de la adquisición por su controladora de otra subsidiaria que se dedique al mismo tipo de actividad que la tercera anterior ajena al grupo. De forma alternativa, una de las partes puede abstenerse de actuar debido a la influencia significativa ejercida por la otra parte -por ejemplo, una subsidiaria puede recibir instrucciones de su controladora para no llevar a cabo actividades de investigación y desarrollo.

8 Por estas razones, el conocimiento de las transacciones, saldos pendientes, incluyendo compromisos, y relaciones de una entidad con partes relacionadas podría afectar a la evaluación de sus operaciones por los usuarios de los estados financieros, incluyendo la evaluación de los riesgos y oportunidades a los que se enfrenta la entidad.

#### 4.2.4 Definiciones

9 Los términos siguientes se usan, en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:

**Una *parte relacionada*** es una persona o entidad que está relacionada con la entidad que prepara sus estados financieros (en esta Norma denominada “la entidad que informa”).

(a) Una persona, o un familiar cercano a esa persona, está relacionada con una entidad que informa si esa persona:

(i) ejerce control o control conjunto sobre la entidad que informa;

(ii) ejerce influencia significativa sobre la entidad que informa; o

(iii) es un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad que informa o de una controladora de la entidad que informa.

(b) Una entidad está relacionada con una entidad que informa si le son aplicables cualquiera de las condiciones siguientes:

(i) La entidad y la entidad que informa son miembros del mismo grupo (lo cual significa que cada una de ellas, ya sea controladora, subsidiaria u otra subsidiaria de la misma controladora, son partes relacionadas entre sí).

(ii) Una entidad es una asociada o un negocio conjunto de la otra entidad (o una asociada o control conjunto de un miembro de un grupo del que la otra entidad es miembro).

(iii) Ambas entidades son negocios conjuntos de la misma tercera parte.

(iv) Una entidad es un negocio conjunto de una tercera entidad y la otra entidad es una asociada de la tercera entidad.

(v) La entidad es un plan de beneficios post-empleo para beneficio de los empleados de la entidad que informa o de una entidad relacionada con ésta. Si la propia entidad que informa es un plan, los empleadores patrocinadores también son parte relacionada de la entidad que informa.

(vi) La entidad está controlada o controlada conjuntamente por una persona identificada en (a).

(vii) Una persona identificada en (a)(i) tiene influencia significativa sobre la entidad o es un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad (o de una controladora de la entidad).

***Una transacción entre partes relacionadas*** es una transferencia de recursos, servicios u obligaciones entre una entidad que informa y una parte relacionada, con independencia de que se cargue o no un precio.

***Familiares cercanos a una persona*** son aquellos miembros de la familia de los que se podría esperar que influyeran a, o fueran influidos por esa persona en sus relaciones con la entidad e incluyen:

(a) los hijos de esa persona y el cónyuge o persona con análoga relación de afectividad;

(b) los hijos del cónyuge de esa persona o persona con análoga relación de afectividad; y

(c) personas dependientes de esa persona o el cónyuge de esa persona, o persona con análoga relación de afectividad.

***Remuneraciones***, incluyen todos los beneficios a los empleados (tal como se definen en la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*) incluyendo los beneficios a los empleados a los que es aplicable la NIIF 2, *Pagos Basados en Acciones*. Los beneficios a los empleados comprenden todas las formas de contraprestación pagadas, por pagar o suministradas por la entidad, o en nombre de la misma, a cambio de servicios prestados a la entidad. También incluyen las contraprestaciones pagadas en nombre de la controladora de la entidad, con respecto a la entidad. *Las remuneraciones comprenden:*

(a) los beneficios a los empleados a corto plazo, tales como sueldos, salarios y aportaciones a la seguridad social, ausencias remuneradas anuales, ausencias remuneradas por enfermedad, participación en ganancias e incentivos (si se pagan dentro de los doce meses siguientes al final del periodo), y beneficios no monetarios

(tales como atención médica, vivienda, automóviles y bienes o servicios subvencionados o gratuitos) para los empleados actuales;

(b) beneficios post-empleo, tales como pensiones y otros beneficios por retiro, seguros de vida y atención médica post-empleo;

(c) otros beneficios a los empleados a largo plazo, incluyendo las ausencias remuneradas después de largos periodos de servicio o sabáticas, jubileos u otros beneficios después de un largo tiempo de servicio, los beneficios por incapacidad prolongada y, si no deben pagarse totalmente dentro de los doce meses siguientes al final del periodo, la participación en ganancias, incentivos y la compensación diferida;

(d) beneficios por terminación; y (e) pagos basados en acciones.

**Control** es el poder para dirigir las políticas financiera y de operación de una entidad, para obtener beneficios de sus actividades.

**Control conjunto** es el acuerdo contractual para compartir el control sobre una actividad económica.

**Personal clave de la gerencia** son aquellas personas que tienen autoridad y responsabilidad para planificar, dirigir y controlar las actividades de la entidad, directa o indirectamente, incluyendo cualquier director o administrador (sea o no ejecutivo) de esa entidad.

**Influencia significativa** es el poder para intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la entidad, pero sin tener el control de las mismas. Puede obtenerse mediante participación en la propiedad, por disposición legal o estatutaria, o mediante acuerdos.

**Gobierno** se refiere al gobierno en sí, a las agencias gubernamentales y organismos similares, ya sean locales, regionales, nacionales o internacionales.

Una *parte relacionada del gobierno* es una entidad que está controlada, controlada conjuntamente o influida de forma significativa por un gobierno.

10 Al considerar cada posible relación entre partes relacionadas, se ha de prestar atención a la esencia de la relación, y no solamente a su forma legal.

11 En el contexto de esta Norma, los siguientes casos no se consideran partes relacionadas:

(a) Dos entidades por el mero hecho de tener en común un director o administrador u otro miembro del personal clave de la gerencia o porque un miembro del personal clave de la gerencia de una entidad tenga influencia significativa sobre la otra entidad.

(b) Dos partícipes en un negocio conjunto, por el mero hecho de tener control conjunto sobre el negocio conjunto.

(c) (i) proveedores de financiación; (ii) sindicatos; (iii) entidades de servicios públicos; y (iv) departamentos y agencias de un gobierno que no controla, controla conjuntamente o influye de forma significativa a la entidad que informa. Simplemente en virtud de sus relaciones normales con la entidad (aún cuando puedan afectar la libertad de acción de una entidad o participar en su proceso de toma de decisiones).

(d) Un cliente, proveedor, franquiciador, distribuidor o agente en exclusiva con los que una entidad realice un volumen significativo de transacciones, simplemente en virtud de la dependencia económica resultante.

12 En la definición de una parte relacionada, una asociada incluye subsidiarias de la asociada y un negocio conjunto incluye subsidiarias del negocio conjunto. Por ello, por ejemplo, una subsidiaria de la asociada y el inversor que tiene influencia significativa sobre la asociada están relacionados mutuamente.

#### 4.2.5 Información a revelar Todas las entidades

13 Deberán revelar las relaciones entre una controladora y sus subsidiarias independientemente de si ha habido transacciones entre ellas. Una entidad revelará el nombre de su controladora y, si fuera diferente, el de la parte controladora última. Si ni la controladora de la entidad ni la parte controladora última elaborasen estados financieros consolidados disponibles para uso público, se revelará también el nombre de la siguiente controladora más alta que lo haga.

14 Para permitir que los usuarios de los estados financieros se formen una opinión sobre los efectos que las relaciones entre partes relacionadas tienen sobre la entidad, resultará apropiado revelar las relaciones entre partes relacionadas cuando exista control, con independencia de que se hayan producido o no transacciones entre las partes relacionadas.

15 El requerimiento de revelar las relaciones entre partes relacionadas que tienen lugar entre una controladora y sus subsidiarias es adicional a los requerimientos de información a revelar contenidos en la NIC 27, NIC 28 *Inversiones en Asociadas* y en la NIC 31 *Participaciones en Negocios Conjuntos*.

16 El párrafo 13 hace referencia a la siguiente controladora más alta. Esta es la primera controladora en el grupo por encima de la controladora inmediata que elabora estados financieros consolidados disponibles para uso público.

17 Una entidad revelará las remuneraciones del personal clave de la gerencia en total y para cada una de las siguientes categorías:

- (a) beneficios a los empleados a corto plazo;
- (b) beneficios post-empleo;
- (c) otros beneficios a largo plazo;
- (d) beneficios por terminación; y

(e) pagos basados en acciones.

18 Si una entidad ha tenido transacciones con partes relacionadas durante los periodos cubiertos por los estados financieros, ésta revelará la naturaleza de la relación con la parte relacionada, así como la información sobre las transacciones y saldos pendientes, incluyendo compromisos, que sea necesaria para que los usuarios comprendan el efecto potencial de la relación sobre los estados financieros. Estos requerimientos de información a revelar son adicionales a los del párrafo 17. Como mínimo, la información a revelar incluirá:

(a) el importe de las transacciones;

(b) el importe de los saldos pendientes, incluyendo compromisos, y: (i) sus plazos y condiciones, incluyendo si están garantizados, así como la naturaleza de la contraprestación fijada para su liquidación; y (ii) detalles de cualquier garantía otorgada o recibida;

(c) estimaciones por deudas de dudoso cobro relativas a importes incluidos en los saldos pendientes; y

(d) el gasto reconocido durante el periodo relativo a las deudas incobrables o de dudoso cobro, procedentes de partes relacionadas.

19 La información a revelar requerida por el párrafo 18 se suministrará, por separado, para cada una de las siguientes categorías: (a) la controladora;

(b) entidades con control conjunto o influencia significativa sobre la entidad;

(c) subsidiarias;

(d) asociadas;

(e) negocios conjuntos en los que la entidad es uno de los partícipes;

(f) personal clave de la gerencia de la entidad o de su controladora; y

(g) otras partes relacionadas.

20 La clasificación de los importes de las cuentas por pagar y por cobrar de partes relacionadas, según las diferentes categorías requeridas por el párrafo 19,

constituye una extensión de los requerimientos de información a revelar por la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* para la información presentada en el estado de situación financiera o en las notas. Las categorías se han ampliado, con el fin de proporcionar un desglose más completo de los saldos relativos a partes relacionadas, y se aplican a las transacciones con éstas.

21 Los siguientes son ejemplos de transacciones que se revelan si se han producido con una parte relacionada:

(a) compras o ventas de bienes (terminados o no); (b) compras o ventas de inmuebles y otros activos; (c) prestación o recepción de servicios; (d) arrendamientos; (e) transferencias de investigación y desarrollo; (f) transferencias en función de acuerdos de licencias; (g) transferencias realizadas en función de acuerdos de financiación (incluyendo préstamos y aportaciones de patrimonio en efectivo o en especie); (h) otorgamiento de garantías y avales; (i) compromisos de hacer algo si ocurre o no un suceso concreto en el futuro, incluyendo contratos por ejecutar (reconocidos o sin reconocer); y (j) la liquidación de pasivos en nombre de la entidad, o por la entidad en nombre de esa parte relacionada.

22 La participación de una controladora o de una subsidiaria en un plan de beneficios definidos donde se comparta el riesgo entre las entidades del grupo es una transacción entre partes relacionadas (véase el párrafo 34B de la NIC 19).

23 Se revelará información de que las transacciones realizadas entre partes relacionadas se han llevado a cabo en condiciones de equivalencia a las de transacciones con independencia mutua entre las partes, sólo si dichas condiciones pueden ser justificadas.

24 Las partidas de naturaleza similar pueden revelarse en total, a menos que su revelación por separado sea necesaria para comprender los efectos de las transacciones entre partes relacionadas en los estados financieros de la entidad.

#### 4.2.6 Entidades relacionadas del gobierno

25 Una entidad que informa está exenta de los requerimientos de información a revelar del párrafo 18 en relación con transacciones entre partes relacionadas y saldos pendientes, incluyendo compromisos, con:

(a) un gobierno que tiene control, control conjunto o influencia significativa sobre la entidad que informa; y

(b) otra entidad que sea una parte relacionada, porque el mismo gobierno tiene control, control conjunto o influencia significativa tanto sobre la entidad que informa como sobre la otra entidad.

La NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* define los contratos por ejecutar como aquéllos en los que las partes no han cumplido ninguna de sus obligaciones, o en los que ambas partes han ejecutado parcialmente sus obligaciones en igual medida.

26 Si una entidad que informa aplica la exención del párrafo 25, revelará la siguiente información sobre las transacciones y saldos pendientes relacionados a los que hace referencia el párrafo 25;

(a) el nombre del gobierno y la naturaleza de su relación con la entidad que informa (es decir control, control conjunto o influencia significativa);

(b) la siguiente información con suficiente detalle para permitir a los usuarios de los estados financieros de la entidad entender el efecto de las transacciones entre partes relacionadas en sus estados financieros:

(i) la naturaleza e importe de cada transacción individualmente significativa; y

(ii) para otras transacciones que sean significativas de forma colectiva, pero no individual, una indicación cualitativa o cuantitativa de su alcance. Los tipos de transacciones incluyen los enumerados en el párrafo 21.

27 Al utilizar su juicio para determinar el nivel de detalle a revelar de acuerdo con los requerimientos del párrafo 26(b), la entidad que informa considerará la proximidad de la relación de la parte relacionada y otros factores relevantes para establecer el nivel de importancia de la transacción, tales como si: (a) es importante en términos de tamaño; (b) se llevó a cabo en condiciones distintas a las de mercado; (c) se realizó al margen de las operaciones diarias del negocio, tales como la compra y venta de negocios; (d) se reveló a las autoridades reguladoras y de supervisión; (e) se informó a la alta dirección; (f) se sometió a la aprobación de los accionistas.

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

28 Una entidad aplicará esta Norma de forma retroactiva para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2011. Se permite la aplicación anticipada de la Norma completa o de la exención parcial de los párrafos 25 a 27 para las entidades relacionadas del gobierno. Si una entidad aplicase esta Norma completa o esa exención parcial para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2011, revelará este hecho.

#### **4.2.8 Derogación de la NIC 24 (2003)**

29 Esta Norma sustituye a la NIC 24 *Información sobre Partes Relacionadas* (revisada en 2003).

### **4.3 Sección 30 de las NIIF para PYMES. Conversión de la Moneda Extranjera**

#### **4.3.1 Alcance de esta sección**

30.1 Una entidad puede llevar a cabo actividades en el extranjero de dos formas diferentes. Puede realizar transacciones en moneda extranjera o bien puede tener negocios en el extranjero. Además, una entidad puede presentar sus estados financieros en una moneda extranjera. Esta sección prescribe cómo incluir las transacciones en moneda extranjera y los negocios en el extranjero, en los estados

financieros de una entidad, y cómo convertir los estados financieros a la **moneda de presentación**. La contabilización de **instrumentos financieros** denominados en una moneda extranjera y la contabilidad de coberturas de partidas en moneda extranjera se tratan en la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos* y en la Sección 12 *Otros Temas Relacionados con los Instrumentos Financieros*.

#### 4.3.2 Moneda funcional

30.2 Cada entidad identificará su **moneda funcional**. La moneda funcional de una entidad es la moneda del entorno económico principal en el que opera dicha entidad.

30.3 El entorno económico principal en el que opera una entidad es, normalmente, aquél en el que ésta genera y emplea el efectivo. Por lo tanto, los factores más importantes que una entidad considerará al determinar su moneda funcional son los siguientes:

(a) La moneda: (i) que influya fundamentalmente en los precios de venta de los bienes y servicios (con frecuencia será la moneda en la cual se denominen y liquiden los precios de venta de sus bienes y servicios), y (ii) del país cuyas fuerzas competitivas y regulaciones determinen fundamentalmente los precios de venta de sus bienes y servicios.

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

30.4 Los siguientes factores también pueden suministrar evidencia acerca de la moneda funcional de una entidad:

(a) La moneda en la cual se generan los fondos de las actividades de financiación (emisión de instrumentos de deuda y patrimonio).

(b) La moneda en que normalmente se conservan los importes cobrados por las actividades de operación.

30.5 Se considerarán, además, los siguientes factores al determinar la moneda funcional de un negocio en el extranjero y al decidir si su moneda funcional es la misma que la de la entidad que informa (en este contexto, la entidad que informa es la que tiene al negocio en el extranjero como su subsidiaria, sucursal, asociada o negocio conjunto):

(a) Si las actividades del negocio en el extranjero se llevan a cabo como una extensión de la entidad que informa, en lugar de hacerlo con un grado significativo de autonomía. Un ejemplo de la primera situación es cuando el negocio en el extranjero solo vende bienes importados de la entidad que informa, y remite a la misma los importes obtenidos. Un ejemplo de la segunda situación es cuando el negocio acumula efectivo y otras **partidas monetarias**, incurre en gastos, genera ingresos y toma préstamos, todo sustancialmente en su moneda local.

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

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

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

### **4.3.2 Información en moneda funcional sobre las transacciones en moneda extranjera**

#### **4.3.2.1 Reconocimiento inicial**

30.6 Una transacción en moneda extranjera es una transacción que está denominada o requiere su liquidación en una moneda extranjera, incluyendo transacciones que surgen cuando una entidad:

(a) compra o vende bienes o servicios cuyo precio se denomina en una moneda extranjera;

(b) presta o toma prestados fondos, cuando los importes por pagar o cobrar se denominan en una moneda extranjera; o (c) aparte de eso, adquiere o dispone de activos, o incurre o liquida pasivos, denominados en una moneda extranjera.

30.7 En el momento del reconocimiento inicial de una transacción en moneda extranjera, una entidad la registrará aplicando al importe de la moneda funcional la tasa de cambio de contado entre la moneda funcional y la moneda extranjera en la fecha de la transacción.

30.8 La fecha de una transacción es la fecha en la cual la transacción cumple las condiciones para su reconocimiento, de acuerdo con esta NIIF. Por razones de orden práctico, se utiliza a menudo una tasa de cambio aproximada a la existente en el momento de realizar la transacción, por ejemplo, puede utilizarse una tasa media semanal o mensual para todas las transacciones en cada moneda extranjera que tengan lugar durante ese periodo. Sin embargo, si las tasas de cambio fluctúan de forma significativa, resultará inadecuado el uso de la tasa media del periodo.

#### **4.3.2.2 Información al final de los periodos posteriores sobre los que se informa**

30.9 Al final de cada **periodo sobre el que se informa**, la entidad:

(a) convertirá las partidas monetarias en moneda extranjera utilizando la tasa de cambio de cierre;

(b) convertirá las partidas no monetarias que se midan en términos de costo histórico en una moneda extranjera, utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción; y

(c) convertirá las partidas no monetarias que se midan al valor razonable en una moneda extranjera, utilizando las tasas de cambio en la fecha en que se determinó dicho valor razonable.

30.10 Una entidad reconocerá, en los resultados del periodo en que aparezcan, las diferencias de cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias o al convertir las partidas monetarias a tasas diferentes de las que se utilizaron para su conversión en el reconocimiento inicial durante el periodo o en periodos anteriores, excepto por lo descrito en el párrafo 30.13.

30.11 Cuando otra sección de esta NIIF requiera que se reconozca una ganancia o pérdida procedente de una partida no monetaria en **otro resultado integral**, una entidad reconocerá cualquier componente del cambio de esa ganancia o pérdida en otro resultado integral. Por el contrario, cuando una ganancia o pérdida en una partida no monetaria se reconozca en resultados, una entidad reconocerá cualquier componente del cambio de esa ganancia o pérdida en los resultados del periodo.

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

30.12 Una entidad puede tener partidas monetarias por cobrar o pagar a un negocio en el extranjero. Una partida cuya liquidación no está contemplada ni sea probable que ocurra en el futuro previsible es, en esencia, una parte de la inversión neta de la entidad en ese negocio en el extranjero, y se contabilizará de acuerdo con el párrafo 30.13. Estas partidas monetarias pueden incluir préstamos o cuentas por cobrar a largo plazo. No se incluyen las cuentas de deudores o acreedores comerciales.

30.13 Las diferencias de cambio surgidas en una partida monetaria que forme parte de la inversión neta en un negocio en el extranjero de la entidad que informa se

reconocerán en los resultados de los estados financieros separados de esa entidad, o en los estados financieros individuales del negocio en el extranjero, según resulte apropiado. En los estados financieros que contengan al negocio en el extranjero y a la entidad que informa (por ejemplo, los estados financieros consolidados cuando el negocio en el extranjero sea una subsidiaria), estas diferencias de cambio se reconocerán inicialmente en otro resultado integral y se presentarán como un componente del patrimonio. No se volverán a reconocer otra vez en resultados en el momento de la disposición de la inversión neta.

#### **4.3.4 Cambio de moneda funcional**

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

30.15 Como se destacó en los párrafos 30.2 a 30.5, la moneda funcional de una entidad reflejará las transacciones, sucesos y condiciones subyacentes que son relevantes para la misma. Por consiguiente, una vez se determina la moneda funcional, solo puede cambiarse si se modifican esas transacciones, sucesos y condiciones subyacentes. Por ejemplo, un cambio en la moneda que influya de forma determinante en los precios de venta de los bienes y servicios, podría inducir un cambio en la moneda funcional de la entidad.

30.16 El efecto de un cambio de moneda funcional se contabilizará de forma prospectiva. En otras palabras, una entidad convertirá todas las partidas a la nueva moneda funcional utilizando la tasa de cambio en la fecha en que se produzca la modificación. Los importes convertidos resultantes para partidas no monetarias, se tratarán como sus costos históricos.

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

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

30.17 Una entidad puede presentar sus estados financieros en cualquier moneda (o monedas). Si la moneda de presentación difiere de la moneda funcional de la entidad, ésta convertirá sus partidas de ingresos y gastos y de **situación financiera** a la moneda de presentación elegida. Por ejemplo, cuando un **grupo** está formado por entidades individuales con monedas funcionales diferentes, las partidas de ingresos y gastos y la situación financiera de cada entidad se expresarán en una moneda común, de forma que puedan presentarse estados financieros consolidados.

30.18 Una entidad, cuya moneda funcional no se corresponda con la moneda de una economía hiperinflacionaria, convertirá sus resultados y situación financiera a una moneda de presentación diferente utilizando los siguientes procedimientos:

(a) los activos y pasivos de cada estado de situación financiera presentado (es decir, incluyendo las cifras comparativas), se convertirán a la tasa de cambio de cierre en la fecha de ese estado de situación financiera;

(b) los ingresos y gastos para cada estado del resultado integral (es decir, incluyendo las cifras comparativas), se convertirán a las tasas de cambio en la fecha de la transacción; y

(c) todas las diferencias de cambio resultantes se reconocerán en otro resultado integral.

30.19 Por razones prácticas, una entidad puede utilizar una tasa que aproxime las tasas de cambio en las fechas de las transacciones, por ejemplo una tasa de cambio media del periodo, para convertir las partidas de ingreso y gasto. Sin embargo, si las tasas de cambio fluctúan de forma significativa, resultará inadecuado el uso de la tasa media del periodo.

30.20 Las diferencias de cambio a las que se refiere el párrafo 30.18(c) proceden de:

(a) la conversión de los gastos e ingresos a las tasas de cambio en las fechas de las transacciones, y la de los activos y pasivos a la tasa de cambio de cierre; y

(b) la conversión del activo neto inicial a una tasa de cambio de cierre que sea diferente de la tasa utilizada en el cierre anterior.

Cuando las diferencias de cambio se refieren a un negocio en el extranjero que se consolida, pero que no está participado en su totalidad, las diferencias de cambio acumuladas surgidas de la conversión que sean atribuibles a la **participación no controladora** se distribuirán a dicha participación no controladora y se reconocerán como parte de la misma en el estado de situación financiera consolidado.

30.21 Una entidad, cuya moneda funcional sea la moneda de una economía hiperinflacionaria, convertirá sus resultados y situación financiera a una moneda de presentación diferente utilizando los procedimientos que se especifican en la

#### **4.4 Sección 33 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas**

##### **4.4.1 Alcance de esta sección**

33.1 Esta Sección requiere que una entidad incluya la información a revelar que sea necesaria para llamar la atención sobre la posibilidad de que su **situación financiera** y su resultado del periodo puedan verse afectados por la existencia de **partes relacionadas**, así como por transacciones y saldos pendientes con estas partes.

##### **4.4.2 Definición de parte relacionada**

33.2 Una parte relacionada es una persona o entidad que está relacionada con la entidad que prepara sus estados financieros (la entidad que informa).

(a) Una persona, o un familiar cercano a esa persona, está relacionada con una entidad que informa si esa persona:

(i) es un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad que informa o de una controladora de la entidad que informa; (ii) ejerce control sobre la entidad que informa; o

(iii) ejerce control conjunto o influencia significativa sobre la entidad que informa, o tiene poder de voto significativo en ella.

(b) Una entidad está relacionada con la entidad que informa si le son aplicables cualquiera de las condiciones siguientes:

(i) La entidad y la entidad que informa son miembros del mismo **grupo** (lo cual significa que cada controladora, subsidiaria y otras subsidiarias de la misma controladora son partes relacionadas entre sí).

(ii) Una de las entidades es una asociada o un negocio conjunto de la otra entidad (o de un miembro de un grupo del que la otra entidad es miembro).

(iii) Ambas entidades son negocios conjuntos de una tercera entidad.

(iv) Una de las entidades es un negocio conjunto de una tercera entidad, y la otra entidad es una asociada de la tercera entidad.

(v) La entidad es un plan de beneficios post-empleo de los trabajadores de la entidad que informa o de una entidad que sea parte relacionada de ésta. Si la propia entidad que informa es un plan, los empleadores patrocinadores también son parte relacionada con el plan.

(vi) La entidad está controlada o controlada conjuntamente por una persona identificada en (a).

(vii) Una persona identificada en (a) (i) tiene poder de voto significativo en la entidad.

(viii) Una persona identificada en (a) (ii) tiene influencia significativa sobre la entidad o tiene poder de voto significativo en ella.

(ix) Una persona, o un familiar cercano a esa persona, tiene influencia significativa sobre la entidad o poder de voto significativo en ella, y control conjunto sobre la entidad que informa.

(x) Un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad o de una controladora de la entidad, o un familiar cercano a ese miembro, ejerce control o

control conjunto sobre la entidad que informa o tiene poder de voto significativo en ella.

33.3 Al considerar cada posible relación entre partes relacionadas, una entidad evaluará la esencia de la relación, y no solamente su forma legal.

33.4 En el contexto de esta NIIF, los siguientes casos no se consideran necesariamente partes relacionadas:

(a) Dos entidades que simplemente tienen en común un administrador u otra persona clave de la gerencia.

(b) Dos **participantes** en un **negocio conjunto**, por el mero hecho de compartir el control conjunto sobre dicho negocio conjunto.

(c) Cualquiera de los siguientes, simplemente en virtud de sus relaciones normales con la entidad (aún cuando puedan afectar la libertad de acción de una entidad o participar en su proceso de toma de decisiones):

(i) Suministradores de financiación.

(ii) Sindicatos.

(iii) Entidades de servicios públicos.

(iv) Departamentos y agencias gubernamentales.

(d) Un cliente, proveedor, franquiciador, distribuidor o agente en exclusiva con los que la entidad realice un volumen significativo de transacciones, simplemente en virtud de la dependencia económica resultante de las mismas.

#### **4.4.3 Información a revelar**

##### **4.4.3.1 Información a revelar sobre las relaciones controladora subsidiaria**

33.5 Deberán revelarse las relaciones entre una controladora y sus subsidiarias con independencia de que haya habido transacciones entre dichas partes relacionadas. Una entidad revelará el nombre de su controladora y, si fuera diferente, el de la parte

controladora última del grupo. Si ni la controladora de la entidad ni la parte controladora última del grupo elaboran estados financieros disponibles para uso público, se revelará también el nombre de la controladora próxima más importante que ejerce como tal (si la hay).

#### **4.4.3.2 Información a revelar sobre las remuneraciones del personal clave de la gerencia**

33.6 Personal clave de la gerencia son las personas que tienen autoridad y responsabilidad para planificar, dirigir y controlar las actividades de la entidad, directa o indirectamente, incluyendo cualquier administrador (sea o no ejecutivo) u órgano de gobierno equivalente de esa entidad. Remuneraciones son todos los beneficios a los empleados (tal como se define en la Sección 28 *Beneficios de los Empleados*) incluyendo los que tengan la forma de pagos basados en acciones (véase la Sección 26 *Pagos Basados en Acciones*). Los beneficios a los empleados incluyen todas las formas de contraprestaciones pagadas, por pagar o suministradas por la entidad, o en nombre de la misma (por ejemplo, por su controladora o por un accionista), a cambio de los servicios prestados a la entidad. También incluyen contraprestaciones pagadas en nombre de una controladora de la entidad, respecto a los bienes o servicios proporcionados a la entidad.

33.7 Una entidad revelará las remuneraciones del personal clave de la gerencia en total.

#### **4.4.3.3 Información a revelar sobre las transacciones entre partes relacionadas**

33.8 **Una transacción entre partes relacionadas** es una transferencia de recursos, servicios u obligaciones entre una entidad que informa y una parte relacionada, con independencia de que se cargue o no un precio. Ejemplos habituales

de transacciones entre partes relacionadas en las PYMES incluyen, sin ser una lista exhaustiva, las siguientes:

- (a) Transacciones entre una entidad y su(s) propietario(s) principal(es).
- (b) Transacciones entre una entidad y otra cuando ambas están bajo el control común de una sola entidad o persona.
- (c) Transacciones en las que una entidad o persona que controla la entidad que informa lleva a cabo gastos directamente, que de otra forma se hubieran realizado por la entidad que informa.

33.9 Si una entidad realiza transacciones entre partes relacionadas, revelará la naturaleza de la relación con cada parte relacionada, así como la información sobre las transacciones, los saldos pendientes y los compromisos que sean necesarios para la comprensión de los efectos potenciales de la relación tiene en los estados financieros. Estos requerimientos de información a revelar son adicionales a los contenidos en el párrafo 33.7, para revelar las remuneraciones del personal clave de la gerencia. Como mínimo, tal información a revelar incluirá:

- (a) El importe de las transacciones.
- (b) El importe de los saldos pendientes y:
  - (i) sus plazos y condiciones, incluyendo si están garantizados y la naturaleza de la contraprestación a proporcionar en la liquidación, y
  - (ii) detalles de cualquier garantía otorgada o recibida.
- (c) Provisiones por deudas incobrables relacionadas con el importe de los saldos pendientes.
- (d) El gasto reconocido durante el periodo con respecto a las deudas incobrables y de dudoso cobro, procedentes de partes relacionadas. Estas transacciones pueden incluir las compras, ventas o transferencias de bienes o servicios; arrendamientos; garantías; y liquidaciones que haga la entidad en nombre de la parte relacionada, o viceversa.

33.10 Una entidad revelará la información requerida por el párrafo 33.9 de forma separada para cada una de las siguientes categorías:

- (a) Entidades con control, control conjunto o influencia significativa sobre la entidad.
- (b) Entidades sobre las que la entidad ejerza control, control conjunto o influencia significativa.
- (c) Personal clave de la gerencia de la entidad o de su controladora (en total).
- (d) Otras partes relacionadas.

33.11 Una entidad estará exenta de los requerimientos de información a revelar del párrafo 33.9 con relación a lo siguiente:

- (a) un **estado** (un gobierno nacional, regional o local) que ejerza control, control conjunto o influencia significativa sobre la entidad que informa, y
- (b) otra entidad que sea una parte relacionada, porque el mismo estado ejerce control, control conjunto o influencia significativa sobre la entidad que informa y sobre la otra entidad. Sin embargo, la entidad debe revelar, en todo caso, las relaciones controladora subsidiaria, tal como requiere el párrafo 33.5.

33.12 Los siguientes son ejemplos de transacciones que deberán revelarse si son con una parte relacionada:

- (a) Compras o ventas de bienes (terminados o no).
- (b) Compras o ventas de propiedades y otros activos.
- (c) Prestación o recepción de servicios.
- (d) Arrendamientos.
- (e) Transferencias de investigación y desarrollo.
- (f) Transferencias en función de acuerdos de licencias.
- (g) Transferencias bajo acuerdos de financiación (incluyendo préstamos y aportaciones de patrimonio en efectivo o en especie).
- (h) Otorgamiento de garantías y avales.

(i) Liquidación de pasivos en nombre de la entidad, o por la entidad en nombre de un tercero.

(j) Participación de una controladora o de una subsidiaria en un plan de beneficios definidos que comparta riesgos entre las entidades del grupo.

33.13 Una entidad no señalará que las transacciones entre partes relacionadas fueron realizadas en términos equivalentes a los que prevalecen en transacciones realizadas en condiciones de independencia mutua, a menos que estas condiciones puedan ser justificadas o comprobadas.

33.14 Una entidad puede revelar las partidas de naturaleza similar de forma agregada, excepto cuando la revelación de información separada sea necesaria para una comprensión de los efectos de las transacciones entre partes relacionadas en los estados financieros de la entidad.

## **CAPITULO V**

### **RESUMEN Y ANALISIS DE LAS NORMAS**

#### **4.1 Resumen de la Norma Internacional de Contabilidad 21 Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera**

##### **4.1.1 Objetivo**

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

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

##### **4.1.2 Alcance**

Esta Norma se aplicará:

- a) Al contabilizar las transacciones y saldos en moneda extranjera, salvo las transacciones y saldos con derivados que estén dentro del alcance de la NIC 39 Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración;
- b) Al convertir los resultados y la situación financiera de los negocios en el extranjero que se incluyan en los estados financieros de la entidad, ya sea por consolidación, por consolidación proporcional o por el método de la participación; y
- c) Al convertir los resultados y la situación financiera de la entidad a una moneda de presentación.

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

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

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

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

Esta Norma no se aplicará en la presentación, dentro del estado de flujos de efectivo, de los flujos de efectivo que se deriven de transacciones en moneda extranjera, ni de la conversión de los flujos de efectivo de los negocios en el extranjero.

#### **4.2 Interpretación de la Norma Internacional de Contabilidad 21 Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio de la Moneda Extranjera.**

Esta norma establece cómo se incorporan, en los estados financieros de una entidad, las transacciones en moneda extranjera y los negocios en el extranjero, y cómo convertir los estados financieros a la moneda de presentación elegida.

##### ***Será de aplicación en los siguientes casos:***

(a) al contabilizar las transacciones y saldos en moneda extranjera, salvo las transacciones y saldos con derivados que estén dentro del alcance de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* y de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*;

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

(c) al convertir los resultados y la situación financiera de la entidad en una moneda de presentación.

La moneda funcional de la entidad reflejará las transacciones, sucesos y condiciones que subyacen y son relevantes para la misma. Por consiguiente, una vez escogida la moneda funcional, no se cambiará a menos que se produzca un cambio en tales transacciones, sucesos o condiciones.

Si la moneda funcional es la moneda de una economía hiperinflacionaria, los estados financieros de la entidad serán reexpresados de acuerdo con la NIC 29 *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*. La entidad no podrá evitar la reexpresión de acuerdo con la NIC 29, por ejemplo, adoptando como moneda funcional una moneda diferente de la que hubiera determinado aplicando esta Norma (tal como la moneda funcional de su controladora).

Cuando la economía en cuestión deje de ser hiperinflacionaria, y la entidad deje de reexpresar sus estados financieros de acuerdo con la NIC 29, utilizará como

costos históricos, para convertirlos a la moneda de presentación, los importes reexpresados según el nivel de precios a la fecha en que la entidad deje de hacer la citada reexpresión.

Al preparar los estados financieros, cada entidad, ya sea una entidad aislada, una entidad con negocios en el extranjero (tal como una controladora) o un negocio en el extranjero (tal como una subsidiaria o sucursal), determinará su moneda funcional de acuerdo a los siguientes factores:

(a) La moneda: (i) que influya fundamentalmente en los precios de venta de los bienes y servicios (con frecuencia será la moneda en la cual se denominen y liquiden los precios de venta de sus bienes y servicios); y (ii) del país cuyas fuerzas competitivas y regulaciones determinen fundamentalmente los precios de venta de sus bienes y servicios.

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

Muchas entidades que presentan estados financieros están compuestas por varias entidades individuales (por ejemplo, un grupo está formado por una controladora y una o más subsidiarias). Algunos tipos de entidades, sean o no miembros de un grupo, pueden tener inversiones en asociadas o negocios conjuntos. También pueden tener sucursales. Es necesario que los resultados y la situación financiera de cada entidad individual, incluida en la entidad que informa, se conviertan a la moneda en la que esta entidad presenta sus estados financieros.

Esta Norma permite a la entidad que informa utilizar cualquier moneda (o monedas) para presentar sus estados financieros. Los resultados y la situación financiera de cada entidad individual que forme parte de la entidad que informa, pero

cuya moneda funcional sea diferente de la moneda de presentación, ésta deberá convertir sus resultados y situación financiera a la moneda de presentación elegida. Por ejemplo, cuando un grupo está formado por entidades individuales con monedas funcionales diferentes, habrá de expresar los resultados y la situación financiera de cada entidad en una moneda común, a fin de presentar estados financieros consolidados.

Toda transacción en moneda extranjera se registrará, en el momento de su reconocimiento inicial, utilizando la moneda funcional, mediante la aplicación al importe en moneda extranjera, de la tasa de cambio de contado a la fecha de la transacción entre la moneda funcional y la moneda extranjera

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

- (a) compra o vende bienes o servicios cuyo precio se denomina en una moneda extranjera;
- (b) presta o toma prestados fondos, si los importes correspondientes se establecen a cobrar o pagar en una moneda extranjera; o
- (c) adquiere o dispone de activos, o bien incurre o liquida pasivos, siempre que estas operaciones se hayan denominado en moneda extranjera.

Al final de cada periodo sobre el que se informa:

- (a) las partidas monetarias en moneda extranjera se convertirán utilizando la tasa de cambio de cierre;
- (b) las partidas no monetarias en moneda extranjera, que se midan en términos de costo histórico, se convertirán utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción; y

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

Para determinar el importe en libros de una partida se tendrán en cuenta además, las otras Normas que sean de aplicación. Por ejemplo, las propiedades, planta y equipo pueden ser medidas en términos de valor razonable o costo histórico, de acuerdo con la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*. Con independencia de si se ha determinado el importe en libros utilizando el costo histórico o el valor razonable, siempre que dicho importe se haya establecido en moneda extranjera, se convertirá a la moneda funcional utilizando las reglas establecidas en la presente Norma.

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

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

El efecto de un cambio de moneda funcional se contabilizará de forma prospectiva. En otras palabras, la entidad convertirá todas las partidas a la nueva moneda funcional utilizando la tasa de cambio a la fecha en que se produzca aquél. Los importes resultantes ya convertidos, en el caso de partidas no monetarias, se considerarán como sus correspondientes costos históricos.

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

(a) todos los importes (es decir, activos, pasivos, partidas del patrimonio, gastos e ingresos, incluyendo también las cifras comparativas correspondientes) se convertirán a la tasa de cambio de cierre correspondiente a la fecha de cierre del estado de situación financiera más reciente, excepto cuando (b) los importes sean convertidos a la moneda de una economía no hiperinflacionaria, en cuyo caso las cifras comparativas serán las que fueron presentadas como importes corrientes del año en cuestión, dentro de los estados financieros del periodo precedente (es decir, estos importes no se ajustarán por las variaciones posteriores que se hayan producido en el nivel de precios o en las tasas de cambio).

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

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

### **4.3 Interpretación de la Sección 30 de las NIIF para PyMEs. Conversión de la Moneda Extranjera**

Esta sección prescribe cómo incluir las transacciones en moneda extranjera y los negocios en el extranjero, en los estados financieros de una entidad, y cómo convertir los estados financieros a la moneda de presentación.

*Una entidad revelará la siguiente información:*

- a. El importe de las diferencias de cambio reconocidas en los resultados durante el periodo, con excepción de las procedentes de los instrumentos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados, de acuerdo con las secciones 11 y 12 relacionadas con los instrumentos financieros básicos y otros temas relacionados.
- b. El importe de las diferencias de cambio que surjan durante el periodo y que se clasifiquen en un componente separado del patrimonio al final del periodo.

Una entidad revelará la moneda en la cual se presentan los estados financieros: cuando la moneda de presentación sea diferente de la moneda funcional, una entidad señalará este hecho y revelará la moneda funcional y la razón de utilizar una moneda de presentación diferente.

Cuando haya un cambio en la moneda funcional de la entidad que informa, o de algún negocio significativo en el extranjero, la entidad revelará este hecho y la razón del cambio en la moneda funcional.

## **4.4 Resumen de la Norma Internacional de Contabilidad 24 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas**

### **4.4.1 Objetivo**

El objetivo de esta Norma es asegurar que los estados financieros de una entidad contengan la información necesaria para poner de manifiesto la posibilidad de que tanto la posición financiera como el resultado del ejercicio, puedan haberse visto afectados por la existencia de partes vinculadas, así como por transacciones realizadas y saldos pendientes con ellas.

### **4.4.2 Alcance**

Esta Norma será aplicable en:

- a) La identificación de relaciones y transacciones entre partes vinculadas;
- b) La identificación de los saldos pendientes entre una entidad y sus partes vinculadas;
- c) La identificación de las circunstancias en las que se exige revelar información sobre los apartados (a) y(b) anteriores; y
- d) La determinación de la información a revelar sobre todas estas partidas.

Esta Norma exige revelar información sobre las transacciones con partes vinculadas y los saldos pendientes con ellas, en los estados financieros separados de una dominante, un partícipe en un negocio conjunto o un inversor, elaborados de acuerdo con la NIC 27 Estados financieros consolidados y separados.

Las transacciones y los saldos pendientes con otras entidades del grupo que sean partes vinculadas, se revelarán dentro de los estados financieros de la entidad. Las transacciones intragrupo entre partes vinculadas, así como los saldos pendientes con ellas, se eliminarán en el proceso de elaboración de los estados financieros consolidados del grupo.

#### **4.4.3 Propósito de la Información a Revelar sobre las Partes Vinculadas**

Las relaciones entre partes vinculadas son una característica normal del comercio y de los negocios. Por ejemplo, muchas entidades llevan a cabo parte de su actividad a través de dependientes, negocios conjuntos y asociadas. En tales circunstancias, la capacidad de la entidad para influir en las políticas financiera y de explotación de la entidad participada se consigue a través del control, control conjunto o influencia significativa, respectivamente.

La relación entre partes vinculadas puede tener efectos sobre la posición financiera y los resultados de una entidad. Las partes vinculadas pueden realizar transacciones que otras partes, carentes de relación, no emprenderían. Por ejemplo, una entidad que vende bienes a su dominante al precio de coste, podría no hacerlo a este precio si se tratara de un cliente distinto. Además, las transacciones entre partes vinculadas pueden no realizarse por los mismos importes globales que entre partes sin vinculación alguna.

Los resultados y la posición financiera de una entidad pueden quedar afectados por la existencia de partes vinculadas, incluso si no han tenido lugar transacciones con ellas. La simple existencia de la relación puede ser suficiente para influir en las transacciones de la entidad con otras partes no vinculadas. Por ejemplo, una dependiente puede suspender sus operaciones con otra entidad fuera del grupo, a la que esté unida por lazos comerciales, si la dominante adquiere otra dependiente que se dedique al mismo tipo de comercio que la tercera ajena al grupo. Alternativamente, una de las partes vinculadas puede abstenerse de realizar ciertas actuaciones por la influencia significativa ejercida por la otra parte. Por ejemplo, una dependiente puede recibir instrucciones de la dominante para no llevar a cabo actividades de investigación y desarrollo.

Por estas razones, el conocimiento de las transacciones entre partes vinculadas, saldos pendientes y relaciones entre las mismas, podrían afectar a la evaluación de las operaciones de una entidad por parte de los usuarios de los estados financieros, incluyendo la evaluación de los riesgos y oportunidades a los que se enfrenta la entidad.

#### **4.5 Interpretación de la Norma Internacional de Contabilidad 24 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas**

El objetivo de esta Norma es asegurar que los estados financieros de una entidad contengan la información a revelar necesaria para poner de manifiesto la posibilidad de que su situación financiera y resultados del periodo puedan haberse visto afectados por la existencia de partes relacionadas, así como por transacciones y saldos pendientes, incluyendo compromisos, con dichas partes.

Esta Norma será de aplicación en:

- (a) la identificación de relaciones y transacciones entre partes relacionadas;
- (b) la identificación de saldos pendientes, incluyendo compromisos, entre una entidad y sus partes relacionadas;
- (c) la identificación de las circunstancias en las que se requiere revelar información sobre los apartados (a) y (b); y (d) la determinación de la información a revelar sobre todas esas partidas.

Las transacciones y los saldos pendientes entre partes relacionadas con otras entidades de un grupo se revelarán en los estados financieros de la entidad. Las transacciones y saldos pendientes entre partes relacionadas intragrupo se eliminarán en el proceso de elaboración de los estados financieros consolidados del grupo.

Las relaciones entre partes relacionadas son una característica normal del comercio y de los negocios. Por ejemplo, las entidades frecuentemente llevan a cabo

parte de sus actividades a través de subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas. En esas circunstancias, la entidad tiene la capacidad de influir en las políticas financieras y de operación de la entidad participada a través de la presencia de control, control conjunto o influencia significativa.

La relación entre partes relacionadas puede tener efectos sobre los resultados y la situación financiera de una entidad. Las partes relacionadas pueden realizar transacciones que otras partes, carentes de relación, no podrían. Por ejemplo, una entidad que vende bienes a su controladora al costo, podría no hacerlo en esas condiciones a otro cliente. También, las transacciones entre partes relacionadas pueden no realizarse por los mismos importes que entre partes carentes de relación.

Los resultados y la situación financiera de una entidad pueden verse afectados por una relación entre partes relacionadas, incluso si no han tenido lugar transacciones entre dichas entidades. La mera existencia de la relación puede ser suficiente para afectar a NIC 24 la transacción es de la entidad con otras partes. Por ejemplo, una subsidiaria puede terminar sus relaciones con otra entidad ajena al grupo, con la que mantenga lazos comerciales, en el momento de la adquisición por su controladora de otra subsidiaria que se dedique al mismo tipo de actividad que la tercera anterior ajena al grupo. De forma alternativa, una de las partes puede abstenerse de actuar debido a la influencia significativa ejercida por la otra parte -por ejemplo, una subsidiaria puede recibir instrucciones de su controladora para no llevar a cabo actividades de investigación y desarrollo.

Por estas razones, el conocimiento de las transacciones, saldos pendientes, incluyendo compromisos, y relaciones de una entidad con partes relacionadas podría afectar a la evaluación de sus operaciones por los usuarios de los estados financieros, incluyendo la evaluación de los riesgos y oportunidades a los que se enfrenta la entidad.

Al considerar cada posible relación entre partes relacionadas, se ha de prestar atención a la esencia de la relación, y no solamente a su forma legal.

En el contexto de esta Norma, los siguientes casos no se consideran partes relacionadas:

(a) Dos entidades por el mero hecho de tener en común un director o administrador u otro miembro del personal clave de la gerencia o porque un miembro del personal clave de la gerencia de una entidad tenga influencia significativa sobre la otra entidad.

(b) Dos partícipes en un negocio conjunto, por el mero hecho de tener control conjunto sobre el negocio conjunto.

(c) (i) proveedores de financiación; (ii) sindicatos; (iii) entidades de servicios públicos; y (iv) departamentos y agencias de un gobierno que no controla, controla conjuntamente o influye de forma significativa a la entidad que informa. Simplemente en virtud de sus relaciones normales con la entidad (aún cuando puedan afectar la libertad de acción de una entidad o participar en su proceso de toma de decisiones).

(d) Un cliente, proveedor, franquiciador, distribuidor o agente en exclusiva con los que una entidad realice un volumen significativo de transacciones, simplemente en virtud de la dependencia económica resultante.

Una entidad revelará las remuneraciones del personal clave de la gerencia en total y para cada una de las siguientes categorías:

- (a) beneficios a los empleados a corto plazo;
- (b) beneficios post-empleo;
- (c) otros beneficios a largo plazo;
- (d) beneficios por terminación; y
- (e) pagos basados en acciones.

Los siguientes son ejemplos de transacciones que se revelan si se han producido con una parte relacionada:

- (a) compras o ventas de bienes (terminados o no);
- (b) compras o ventas de inmuebles y otros activos;
- (c) prestación o recepción de servicios;
- (d) arrendamientos;
- (e) transferencias de investigación y desarrollo;
- (f) transferencias en función de acuerdos de licencias;
- (g) transferencias realizadas en función de acuerdos de financiación (incluyendo préstamos y aportaciones de patrimonio en efectivo o en especie);
- (h) otorgamiento de garantías y avales;
- (i) compromisos de hacer algo si ocurre o no un suceso concreto en el futuro, incluyendo contratos por ejecutar (reconocidos o sin reconocer); y
- (j) la liquidación de pasivos en nombre de la entidad, o por la entidad en nombre de esa parte relacionada.

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

Una entidad aplicará esta Norma de forma retroactiva para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2011. Se permite la aplicación anticipada de la Norma completa o de la exención parcial de los párrafos 25 a 27 para las entidades relacionadas del gobierno. Si una entidad aplicase esta Norma completa o esa exención parcial para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2011, revelará este hecho.

### **4.6 Interpretación de la Sección 33 de las NIIF para PyMEs, Información a Revelar sobre Partes Relacionadas**

Requiere revelación en los estados financieros para llamar la atención sobre la posibilidad de que la posición financiera y la utilidad o pérdida puedan haber sido

afectadas por la existencia de partes y transacciones relacionadas, así como por los saldos pendientes con tales partes.

Se requiere la revelación de la relación entre la matriz y sus subsidiarias; el total de la compensación al personal clave de la administración; y las transacciones con partes relacionadas.

Para las transacciones con partes relacionadas, se requiere revelación de la naturaleza de la relación e información suficiente que permita un entendimiento del efecto potencial de la relación.

Las entidades relacionadas con el gobierno están exentas de la mayoría de los requerimientos generales de revelación.

#### **4.7 Relación de las NIC 21 y 24 con las Secciones 30: Conversión de la Moneda Extranjera y 33: Informaciones a Revelar sobre partes relacionadas de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF para Pymes.**

##### **4.7.1 Relación NIC 21 con la NIIF-Sección 30 para Pymes**

De manera plena la NIC 21 describe todo lo relacionado a las transacciones de la Moneda Extranjera, lo que permite armonizar el mercado internacional, a través de cualquier unidad identificable que realice actividades económicas, constituida por combinaciones de recursos humanos, naturales y financieros, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines para los cuales fue creada.

En tal sentido, las PyMEs involucradas en el mercado de capitales, realizan innumerables operaciones en el extranjero, y en la cual se llevan a cabo transacciones

en moneda extranjera, contenidas en los estados financieros de la entidad y que están regidas por las normas internacionales de manera general NIC 21 y específicamente por las NIIF en su Sección 30.

Entre la NIC 21 y la NIIF- Sección 30, relacionadas con la Moneda Extranjera, sólo existe la diferencia en los estados financieros consolidados, las diferencias de cambio reconocidas en otros ingresos comprensivos que surgen de elementos monetarios tratados como parte de la inversión neta en una operación en el extranjero se reciclan la utilidad o pérdida en la disposición de la operación en el extranjero.

#### **4.7.2 Relación NIC 24 con la NIIF-Sección 33 para Pymes**

La NIC 24 describe de manera general la información a revelar de partes relacionadas, para toda entidad inserta en el mercado internacional y que se resume en la NIIF- Sección 33 para PyMEs que requiere revelación en los estados financieros para llamar la atención sobre la posibilidad de que la posición financiera y la utilidad o pérdida puedan haber sido afectada por la existencia de partes y transacciones relacionadas, así como por los saldos pendientes con tales partes.

#### **4.7.3 Cuadro comparativo Nic 21 y Nic 24**

<b>CARACTERÍSTICAS</b>	<b>NIC 21</b>	<b>NIC 24</b>
<b>OBJETIVO</b>	Prescribir como se incorporan en los estados financieros de una entidad, las transacciones en moneda extranjera y los negocios en el extranjero y como convertir los estados financieros a la moneda de presentación elegida.	Asegurar que los estados financieros de una entidad contengan la información necesaria de las partes vinculadas, transacciones realizadas y saldos pendientes con ella.

<b>ALCANCE</b>	Contabilizar las transacciones y saldos en moneda extranjera; convirtiendo los resultados y la situación financiera en moneda de presentación o por consolidación, por consolidación proporcional o por método de la participación.	Identificar las relaciones, transacciones, saldos pendientes entre las partes vinculadas y la determinación de la información a revelar de todas las partidas.
<b>APLICACIÓN</b>	Esta norma no aplica a la NIC 39. Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición	Esta norma aplica a la NIC 27. Estados Financieros Consolidados y Separados.
<b>MEDICIÓN</b>	Toda transacción en moneda extranjera se registrará en el momento de su reconocimiento inicial, utilizando la moneda funcional, mediante la aplicación al importe en moneda extranjera, de la tasa de cambio de contado, a la fecha de la transacción entre la moneda funcional y la moneda extranjera.	Toda transacción sobre la que ha de informar si se hubieran producido con una parte vinculada: compra venta de bienes (terminados o no); compra y venta de inmueble y otros activos; prestación o recuperación de servicios; arrendamientos; transferencia de investigación y desarrollo; transferencias en función de acuerdos relativos a licencias; transferencias realizadas en función de acuerdos de financiación (incluyendo préstamos y aportaciones, patrimonio neto, ya sea en efectivo o en especie); otorgamiento de garantías y avales; y cancelación de pasivos en nombre de la entidad o por la entidad en nombre de otro o tercero vinculado.
<b>REVELACIÓN</b>	La entidad revelará la siguiente información: a. El importe de las diferencias de cambio reconocidas en los resultados, con excepción de las procedentes de los instrumentos financieros medidos al valor razonable con cambio en los resultados, de acuerdo con la NIC 39; y b. Las diferencias netas de cambio clasificadas como un componente separado del patrimonio neto (también denominado diferencias de conversión); así como una conciliación entre los importes de estas diferencias al principio y al final del periodo.	Una entidad revelará información sobre las remuneraciones recibidas por el personal clave de la dirección en total y para cada una de las siguientes categorías: a. Retribuciones a corto plazo a los empleados; b. Prestaciones post-empleo; c. Otras prestaciones a largo plazo; d. Indemnizaciones por cese de contrato; y e. Pagos basados en acciones. Como mínimo tal información deberá incluir: a. El importe de las transacciones;

		<p>b. El importe de los saldos pendientes y:</p> <p>i. Sus plazos y condiciones, incluyendo si están garantizados, así como la naturaleza de la contraprestación fijada para su liquidación; y</p> <p>ii. Detalles de cualquier garantía otorgada o recibida;</p> <p>c. Correcciones valorativas por deudas de dudoso cobro relativas a importes incluidos en los saldos pendientes; y</p> <p>d. El gasto reconocido durante el ejercicio relativo a las deudas incobrables o de dudoso cobro de partes vinculadas.</p>
--	--	---

## 4.8 Casos Prácticos

### 4.8.1 Casos prácticos, NIC 21 Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambios en Moneda Extranjera.

Ejercicio N° 1. La empresa UNILEC C.A., cuya matriz se encuentra en Caracas (Venezuela), realiza compras y ventas a ciudades que se encuentran dentro y fuera del país.

*Se realizan las siguientes transacciones:*

#### Caso 1

Realizamos una venta a crédito por US\$ 1.500 con fecha 15/11/2010 (T/C: 2,5), cuya cobranza se realiza en la misma moneda el 10/02/2011 (T/C: 4,30).

Fecha de venta: 15/11/2010:  $US\$ 1.500 \times 2,5 = Bs.3.750$

Fecha de Cobranza: 10/02/2011:  $US\$ 1.500 \times 4,30 = Bs. 6.450$

**Asientos Contables**

Cuentas por cobrar	3.750	
Venta		3.750

15/11 para registrar venta de mercancía a crédito.

Caja	6.450	
Cuentas por cobrar		3.750
Ganancia por diferencia de cambio		2.700

10/02 p/r cobro de venta a crédito

**Caso 2**

Realizamos una venta a crédito por US\$ 1.500 con fecha 15/10/2010 (T/C: 4,5), cuya cobranza se realiza en la misma moneda el 10/02/2011 (T/C: 4,30).

Fecha de venta: 15/11/2010: US\$ 1.500 x 4,5 = Bs.6.750

Fecha de Cobranza: 10/02/2011: US\$ 1.500 x 4,30 = Bs. 6.450

**Asientos Contables**

Cuentas por cobrar	6.750	
Venta		6.750

15/11 para registrar venta de mercancía a crédito.

Caja	6.450	
Perdida por diferencia de cambio	300	
Cuentas por cobrar		6.750

p/r cobro de venta a crédito

**Caso 3**

Realizamos una compra a crédito por US\$ 800 con fecha 03/12/2010 (T/C: 2,5), cuyo pago se efectuó en la misma moneda el 20/02/2011 (T/C: 4,30)

Fecha de compra: 03/12/2010: US\$ 800 x 2,5 = 2.000

Fecha de pago: 20/02/2011: US\$ 800 x 4,30 = 3.440

Compra	2.000	
Cuentas por pagar	2.000	
Cuentas por pagar		2.000
Perdida por diferencia de cambio	1.440	
Banco		3.440

**4.8.2 Casos Prácticos, NIC 24 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas**

*Una parte se considera vinculada con la entidad si dicha parte las siguientes;*

- a) Directa o indirectamente a través de uno o más intermediarios:
  - i. Controla a, es controlada por, o está bajo control común con, la entidad (esto incluye dominantes dependientes y otras dependientes de las mismas dominantes);
  - ii. Tiene una participación en la entidad que le otorga influencia significativa sobre la misma; o
  - iii. Tiene control conjunto sobre la entidad;
- b) Es un asociada (según se define en la NIC 28 Inversiones en Entidades Asociadas) de las entidades.

- c) Es un negocio conjunto donde la entidad es uno de los partícipes ( véase en la NIC 31 Interés en negocios conjuntos);
- d) El personal clave de la dirección de la entidad o su dominante;
- e) Es un familiar cercano de un persona que se encuentre en los supuestos (a) o (d);
- f) Es un entidad sobre la cual alguna de las personas que se encuentran en los supuestos (d) o (e) ejerce control, control conjuntos o influencia significativa, o bien cuenta, directa o indirectamente, con un importante poder de voto; o
- g) Un plan de prestaciones post-empleo para los trabajadores, ya sean de la propia entidad o de alguna otra que sea parte vinculada de ésta.

### **Caso 1**

El director que pasa a formar parte del consejo de administración de otra empresa, es solo un director más y no una persona clave de la empresa.

**R:** Si el director no es una persona clave en la empresa y la empresa de la cual pasa a formar parte como director no se considera parte vinculada

*NIC 24: El contexto de la presente norma, los siguientes casos no se considera necesariamente partes vinculadas:*

*¿Por qué? Dos entidades que tienen en común un miembro del consejo de administración u otra persona clave de la dirección, solo por el hecho de tenerlo, salvo los casos contemplados en los párrafos (d) o (f) de la definición de “partes vinculadas”.*

### **Caso 2:**

La persona clave de la dirección tiene una hermana con una importante participación e influencia en la empresa en la cual es nombrado miembro del consejo de administración.

**R:** En la definición de familia cercano, no se incluye expresamente a los hermanos (os) sin embargo, si se hace referencia en términos generales a los miembros de la familia que podría ejercer influencia o ser influidos en las relaciones con la entidad. Por lo tanto si se considerara información que revelar con partes vinculadas, dada la importante participación de este familiar la empresa de cual pasa a formar parte del directivo clave.

*¿Por qué? NIC 24 Los siguientes términos se usan, en la presente norma:*

- *Control*
- *Control conjunto*
- *Familiares cercanos*
- *Influencia significativa*
- *Parte Vinculadas*
- *Persona clave de la dirección*

**Caso 3:**

La empresa en la cual es miembro de la dirección, no tiene ningún vínculo con la empresa de la cual pasa a formar parte del consejo de administración.

**R:** En este caso, no se considera parte vinculada, siempre y cuando no se ejerza un control o influencia significativa, o que esta persona clave de la empresa cuente con un importante poder de voto.

## CONCLUSIONES

Los cambios que manifiesta el mundo actual en razón de la internacionalización de la economía, unidos a los requerimientos de información de las empresas en un mercado altamente competitivo, en el cual, la eficiencia es factor fundamental del éxito, ponen de presente la importancia de las normas internacionales de contabilidad y la necesidad de su adecuación al interior de cada país.

Tales normas se consideran fundamentales para transar en un mercado abierto dentro de una base homogénea y con parámetros sólidos, que le brinden seguridad a quienes interactúan con los entes económicos, a efecto de que los usuarios de la información posean elementos de juicio estructurados desde un sistema de información contable nacional configurado a partir de las normas internacionales de contabilidad.

El problema que se presenta en estos casos, es de conocimiento público donde las pequeñas y medianas empresas requieren de recursos para poder llevar a cabo todos sus proyectos de inversión, pero la mayoría de las veces, los inversionistas novatos que desarrollan estos emprendimientos no tienen los conocimientos que si poseen los inversionistas profesionales en cuanto a la finanzas y gestión contable apegadas a las Normas Internacionales de Contabilidad.

Es por ello que para participar en esta área, los trabajos deberán concentrarse en elaborar un planteamiento que permita recoger las normas internacionales y su utilización en el nivel nacional, reconociendo mediante un modelo estructural las diferencias que deben ser asimiladas en el orden nacional de cada país.

De acuerdo con lo planteado y en vista de los cambios que ha sufrido la profesión contable a nivel global, se ha hecho necesario la adopción de las NIIF para

PyMEs en todos los mercados mundiales, apoyándose en el análisis de los contenidos de las NIC plena, donde Venezuela asume el plan de adaptación de las NIIFs aplicando Boletín VEN-NIF, el cual señala que una PyMe no se definirá por factores cuantitativos (Ingresos Netos o Numero de Trabajadores), como se evaluaba anteriormente según la BAN-VEN-NIF, sino por factores cualitativos; es decir, si se trata de una empresa con fines de lucro y si no está sujeta al cumplimiento de disposiciones de entes reguladores en Venezuela.

En la sección 30 se establecen los lineamientos para la conversión de la moneda extranjera para empresas que realicen transacciones en países diferentes, deben presentar los estados financieros de acuerdo con la moneda de representación legal elegida. La sección 31 describe los aspectos que se deben tomar en cuenta para revelar la información de los estados financieros cuando las empresas poseen vinculaciones entre partes relacionadas, ya sea con otras empresas, sucursales, empresas subsidiarias, etc.

Analizando el significado de las normas internacionales de contabilidad NIC 21, establece cómo se incorporan, en los estados financieros de una entidad, las transacciones en moneda extranjera y los negocios en el extranjero, y cómo convertir los estados financieros a la moneda de presentación elegida. La NIC 24, establece que se debe asegurar que los estados financieros de una entidad contengan la información a revelar necesaria para poner de manifiesto la posibilidad de que su situación financiera y resultados del periodo puedan haberse visto afectados por la existencia de partes relacionadas, así como por transacciones y saldos pendientes, incluyendo compromisos, con dichas partes.

Entre la NIC 21 y la NIIF- Sección 30, relacionadas con la Moneda Extranjera, sólo existe la diferencia en los estados financieros consolidados, las diferencias de cambio reconocidas en otros ingresos comprensivos que surgen de elementos monetarios tratados como parte de la inversión neta en una operación en el

extranjero se reciclan la utilidad o pérdida en la disposición de la operación en el extranjero.

Las transacciones en moneda extranjera son reconocidas al cambio vigente a su fecha de la operación, en caso de los activos y pasivos de carácter monetario debe ser ajustado al cambio vigente al final del cierre del ejercicio, en el caso de los activos no monetarios permanecerán registrados al tipo de cambio de su costo histórico existente a la fecha de la operación o a su valor razonable a su fecha de actualización.

La relación entre partes vinculadas son una característica normal del comercio y de los negocios. Por ejemplo, muchas entidades llevan a cabo parte de su actividad a través de dependientes, negocios conjuntos y asociadas. En tales circunstancias, la capacidad de la entidad para influir en las políticas financieras y de explotación de la entidad participada se consigue a través del control, control conjunto o influencia significativa, respectivamente.

## RECOMENDACIONES

En el desarrollo de este trabajo se evidencio el poco manejo de información por parte de los profesionales de la contaduría pública con respecto a la implantación de las NIC en Venezuela.

### *Por lo que se recomienda:*

- Todos los estudiantes, profesores y profesionales deben actualizarse constantemente en todo lo referente a la contabilidad en el país donde laboran.
- Capacitar instructores para brindar asesoramiento profesional de la contaduría pública sobre la aplicación de las Normas Internaciones de Contabilidad y Normas Internaciones de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas.
- Las Universidades deben actualizar los planes de estudios para que de esta forma cuando los profesionales en proceso de formación incursionen en el mercado laboral no se encuentren en desventaja con los demás profesionales.
- Las empresas deberían capacitar a su personal de trabajo constantemente para brindarles un mejor desempeño laboral a la misma.
- Realizar charlas o talleres para estudiantes en la universidad abarcando temas importantes sobre actualizaciones recientes.
- Los profesores incorporen en sus materias de contabilidad, como básica, avanzadas y especiales aspectos o comentarios referentes a las Normas Internacionales de Contabilidad a medida que se van realizando ejercicios prácticos.

## BIBLIOGRAFIA

- 📖 Casinelli, Hernán Pablo. (2010) “**NIIF para las PYMEs: análisis conceptual y aplicación práctica de los nuevos estándares del IASB.**” 1º ed., Aplicación Tributaria. Buenos Aires
  
- 📖 Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. **Normas Internacionales de Contabilidad.** Disponible en: <http://www.fccpv.org/> Fecha de consulta: 03/08/2011
  
- 📖 Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. **Norma Internacional de Contabilidad 21.** Disponible en: <http://www.fccpv.org/cont3/data/files/NIC-21-2010.pdf> Fecha de consulta: 22/07/2011
  
- 📖 Marlene Analía Aliaga Riquelme. **Normas internacionales de contabilidad (NIC).** Disponible en: <http://www.monografias.com/trabajos12/norin/norin.shtml>. Fecha de consulta: 28/07/2011
  
- 📖 El Rincón del Vago. **NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD.** Disponible en: <http://pdf.rincondelvago.com/normas-internacionales-de-contabilidad.html>. Fecha de consulta: 08/08/2011

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

<b>TITULO</b>	Análisis de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) 21, Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda Extranjera y la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 24 La Información a Revelar sobre partes Vinculadas o Relacionadas; Secciones 30 y 33 de las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES).
<b>SUBTITULO</b>	

**AUTOR (ES):**

<b>APELLIDOS Y NOMBRES</b>	<b>CÓDIGO CVLAC / EMAIL</b>
<b>Gámez M. Carolina M.</b>	<b>CVLAC: 17..326.029</b> <b>EMAIL: karolgrint@hotmail.com</b>
	<b>CVLAC:</b> <b>EMAIL:</b>
<b>González G. Numia J.</b>	<b>CVLAC:</b> <b>EMAIL:</b>
	<b>CVLAC:</b> <b>EMAIL:</b>

**PALABRAS O FRASES CLAVES:**


---

 NORMAS
 

---



---

 CONTABILIDAD
 

---



---

 INTERNACIONAL
 

---



---

 MONEJA EXTRANJERA
 

---



---

 INFORMACION A REVELAR
 

---



---

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

AREA	SUBAREA
CIENCIAS ADMINISTRATIVAS	
	CONTADURIA PUBLICA

**RESUMEN (ABSTRACT):**

Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's) nacen por la necesidad de crear un lenguaje uniforme por medio del cual las empresas deben regirse para la preparación y presentación de sus EEFF, permitiendo que la comprensión y la comparabilidad de los mismos sea más sencilla entre las diversas organizaciones dentro de un mismo país y/o con otros países. Venezuela decide unirse a la adopción de estas normas internacionales, no obstante las empresas no son iguales en sus necesidades y magnitud, existiendo así lo que conocemos como grandes, pequeñas y medianas entidades (PYMES), para estas últimas la aplicación de las NIC's resultaba un procedimiento en cierta manera complejo y hasta en algunos casos llegaba a ser costoso, es por esta razón que el IASB crea las secciones de NIIF para PYMES. En el presente trabajo se abordan específicamente las siguientes normas: la NIC N° 21 "Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio en la moneda extranjera", NIC N° 24 "Información a revelar sobre partes relacionadas". Por otro lado también se incluyen las secciones de NIIF para PYMES las cuales son: NIIF sección 30 "Conversión de la moneda extranjera" y NIIF sección 33 "Información a revelar sobre partes relacionadas".

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

<b>APELLIDOS Y NOMBRES</b>	<b>ROL / CÓDIGO CVLAC / E_MAIL</b>				
Hernández Nelson.	<b>ROL</b>	<b>CA</b>	<b>AS</b>	<b>TU X</b>	<b>JU X</b>
	<b>CVLAC:</b>	4.939.545			
	<b>E_MAIL</b>	nhernandezc59@hotmail.com			
	<b>E_MAIL</b>				
Martínez Juan.	<b>ROL</b>	<b>CA</b>	<b>AS</b>	<b>TU</b>	<b>JU</b>
	<b>CVLAC:</b>	3.950.261			
	<b>E_MAIL</b>	jrafaelm@cantv.net			
	<b>E_MAIL</b>				

**FECHA DE DISCUSIÓN Y APROBACIÓN:**

<b>2011</b>	<b>08</b>	<b>11</b>
<b>AÑO</b>	<b>MES</b>	<b>DÍA</b>

**LENGUAJE. SPA**



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

De acuerdo con el artículo 41, del reglamento de trabajo de grado:  
“Los trabajos de grado son de exclusiva propiedad de la Universidad de Oriente y, solo podrán ser utilizados para otros fines, con el consentimiento del Consejo de Núcleo respectivo, el cual lo participara al Consejo Universitario”.

**AUTOR**

---

**Gámez M. Carolina M.****AUTOR**

---

**Numia J. González G.****TUTOR**

---

**Hernández, Nelson.****TUTOR**

---

**Martínez, Juan**

POR LA COMISION DE TRABAJO DE GRADO

---

**UNIVERSIDAD DE ORIENTE**  
**NUCLEO DE ANZOATEGUI**  
**ESCUELA DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS**  
**DEPARTAMENTO DE CONTADURIA PÚBLICA**  
**AREAS ESPECIALES DE GRADO**



**Análisis de las Normas Internacionales de Auditoría NIA (315)**  
**Evaluación de los Riesgos de Representación Errónea de Importancia Relativa y**  
**(NIA 320) La Importancia Relativa de la Auditoría.**

**REALIZADO POR:**

**Br. Carolina Gámez**

**Br. Numia González**

**TUTOR:**

**Prof. Iris González**

**Barcelona, Octubre de 2011**

## INTRODUCCION

Las NIAs son un conjunto de principios, reglas o procedimientos que obligatoriamente debe seguir o aplicar el profesional Contador Público que se dedique a labores de auditoría de estados financieros, con la finalidad de evaluar de una manera razonable y confiable la situación financiera de la empresa o ente por él auditados, y en base de aquello le permita emitir su opinión en forma independiente con criterio y juicio profesionales acertados. En la actualidad, a pesar del auge contable de las Normas Internacionales de Contabilidad, Normas Internacionales de Auditoria y las Normas Internacionales de Información Financiera, es poca la información que posee la sociedad sobre las Inversiones y Negocios. 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. Para ello se viene difundiendo y adoptando cada vez más en la mayoría de los Países del Mundo los denominados Estándares Internacionales de Contabilidad, emitidos por un Comité Internacional privado denominado el IAASB, lo que facilitará la lectura de la información sin importar en que País se produce.

Sin embargo, no es suficiente con que se provea esta información sino se le da el sello de garantía y credibilidad a la misma. Esto se logra mediante servicios profesionales que prestan los Contadores Públicos a través de los denominados “contratos de aseguramiento” y en particular la “Auditoria de estados financieros”. Para que realmente cumpla los objetivos que se espera de ella y que los inversionistas internacionales puedan medirla bajo los mismos parámetros se requiere también la existencia de “Estándares Internacionales de Auditoria”.

El IAASB emite los Estándares Internacionales de Auditoria (NIAs o ISA en inglés), utilizado para reportar acerca de la confiabilidad de información preparada

bajo normas de contabilidad, 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.

A continuación en este trabajo de investigación se desarrollaran cinco (5) Capítulos, los cuales comprenden lo siguiente:

Capítulo I: Planteamiento de la problemática y situación actual a nivel estudiantil y profesional que existe en nuestro país producto de la adopción de estos nuevos estándares internacionales de auditoría; Objetivos de la investigación, su justificación y ciertas limitaciones encontradas.

Capítulo II: Comprende aspectos esenciales en cuanto a las bases teóricas de deben poseer todo profesional en lo que se refiere a la auditoría, tipos de auditoría, las normas internacionales de auditoría vigentes, entre otros puntos importantes.

Capítulo III: Se desarrolla el marco metodológico utilizado en nuestro trabajo de investigación; el tipo, diseño de investigación, etc.

Capítulo IV: Contiene las Normas Internacionales de Auditoría 315, referida a Entendimiento de la Entidad y su entorno y evaluación de los Riesgos de Representación Errónea de Importancia Relativa; y 320, La Importancia Relativa de la Auditoría; sus características teóricas y un análisis general de cada una de ellas.

Finalmente las conclusiones y recomendaciones referentes a nuestro objetivo de investigación, el cual es el análisis e interpretación de las Normas Internacionales de Auditoría 315 y 320, anteriormente mencionadas en el capítulo IV.

## **CAPITULO I**

### **1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

Actualmente existe una creciente comunicación entre los distintos países del mundo, producto de los avances tecnológicos, especialmente en el área de la microelectrónica y ello ha contribuido a la elaboración de un nuevo concepto aplicable al mundo de hoy, es decir la “aldea global”. En este medio globalizado se habla de unas normas contables y de auditoría aplicable a la elaboración y revisión de Estados Financieros independientemente del país donde se elaboren o revisen.

Debido al crecimiento e inyección de capitales de grandes potencias en países desarrollados y subdesarrollados, hoy en día la globalización económica ha sido el factor determinante para la creación de nuevos estándares internacionales de auditoría, lo cual hace que el ejercicio de la profesión contable pueda garantizar información de mejor calidad, oportuna y comparable. La auditoria ha dejado de ser una simple herramienta para verificar los registros contables y detectar fraudes dentro de las empresas, para convertirse en una actividad integral e importante abarcando un enfoque mucho más amplio, desde detectar fallas en los controles internos hasta ofrecer servicios de cómo mejorarlos.

Todo contador público independiente debe tener la responsabilidad de determinar los posibles efectos u errores que se puedan presentar al momento de aplicar una auditoria, así como también evaluar los riesgos más importantes y significativos que pudieran existir dentro de los estados financieros y decidir que procedimientos de auditoría debe aplicar, así como la oportunidad y alcance de los mismos.

Una vez identificados y evaluados los riesgos u errores encontrados, el auditor deberá darle un nivel de importancia a cada uno, a modo de detectar en forma cuantitativa las representaciones erróneas de importancia relativa. Sin embargo,

deberán considerarse tanto el monto (cantidad) como la naturaleza (calidad) de las representaciones.

Debido al poco tiempo de vigencia e implementación de estas normas en nuestro país, son muchos los profesores y estudiantes que carecen de una información precisa y detallada de todo lo referente a actualizaciones sobre las Normas Internacionales de Auditoría, siendo esto una materia primordial para la buena formación de los futuros contadores y de suma importancia para desempeñar un buen trabajo a nivel laboral, especialmente para aquellos profesionales que deseen ejercer el ramo de la auditoría. Ya que actualmente en las universidades no se dan a conocer completamente todos los aspectos detallados de cada una de las normas que van entrando en vigencia a medida que pasa el tiempo; y existen pocos casos prácticos para los estudiantes. La actualización constante de estas normas obliga a todo profesional de la contaduría pública a investigar o adquirir clases a través de talleres o cursos relacionados con el tema de actualización en ese momento determinado.

La adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y Las Normas de Internacionales de Información Financiera (NIF) surge de la necesidad de presentar confiabilidad en la información financiera suministrada a los usuarios, con el objeto de armonizar los procedimientos contables para la información sea eficaz y comparable a nivel internacional; es por ellos que también es obligatorio adoptar las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) ya que representan el esfuerzo por establecer normas de auditoría de elevada calidad, con el propósito de que esta actividad se desarrolle en el ámbito internacional bajo unos estándares uniformes y homogéneos.

Venezuela es uno de los países integrados a este nuevo proceso de normativa internacional, aun cuando existen normas de auditoría vigentes con sus respectivos procedimientos, existe la necesidad de sumarse a estas normas con el propósito de

mejorar la calidad del trabajo del auditor y de los servicios que este presta a las organizaciones.

Para los efectos de este trabajo de investigación, tratara sobre el estudio analítico de las normas específicamente: Las Normas Internacionales de auditoría 315 que habla sobre la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa, la cual que el auditor debe documentar por escrito su plan general y un programa de auditoría que defina los procedimientos necesario para implementar dicho plan, y la Norma Internacional de auditoría 320 que habla sobre la importancia relativa de la información o materialidad de los estados financieros tanto desde punto de vista de quien realiza los estados financieros como quien se encarga de su revisión y verificación.

## **1.2 OBJETIVOS**

### **1.2.1 General:**

- Analizar e interpretar las Normas Internacionales de Auditoría referida a Entendimiento de la Entidad y su entorno y evaluación de los Riesgos de Representación Errónea de Importancia Relativa (N° 315) y La Importancia Relativa de la Auditoría(N°320).

### **1.2.2 Específicos:**

- Describir los aspectos fundamentales de las Normas Internacionales de Auditoria N° 315 y N° 320.
- Analizar los aspectos que debe considerar el auditor al momento de evaluar los riesgos de auditoría.
- Interpretar el contenido y efecto de las Normas Internacionales de Auditoria N° 315 y N° 320.

- Establecer comparaciones entre la importancia relativa (N°315) y el riesgo de auditoría (N°320).

### **1.3 JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN**

La mayoría de los países se están sumando a la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad, las Normas Internacionales de Auditoría y los códigos de ética para contadores. El país que no desee adoptarse 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.

Dicha adopción de estos estándares internacionales ha generado una serie de discusiones y debates, dentro y fuera de la profesión sobre la responsabilidad de los auditores, los contadores y los administradores de las compañías en relación a las quiebras que se han venido presentando.

La incorporación de Venezuela a las NICs – NIIF -NIAs, permitirá que la contabilidad sea competitiva a nivel mundial, donde la calidad se impone grandemente y donde el profesional de la carrera financiera, tendrá herramientas con validez internacional. Es por ello que Venezuela se ha dedicado a la tarea de adoptar las Normas Internacionales de Contabilidad y de Auditoría (NIAs), las cuales fueron acordadas entre los años 2010 para empresas grandes y 2011 para empresas medianas y pequeñas, por la Federación de Colegio de Contadores Públicos (FCCPV).

Mediante estas normas el profesional auditor ejecutará eficazmente su trabajo y tendrá las herramientas necesarias para realizar una buena presentación del informe; indicará como realizar un debido dictamen sobre los estados financieros comparados

y también analizar otra información en documentos que ya contengan estados financieros auditados.

Además los Contadores Públicos, en el ejercicio de su labor, tendrán la capacidad y oportunidad de actualizarse en la materia contable, así como también el sector estudiantil que se forma en la diferentes universidades, y los profesionales que se encuentran ejerciendo en el sector empresarial y así podremos contar con más personal capacitado en el área, ya que el mundo se mantiene en constante cambio desde el punto de vista económico, y los sistemas contables buscan solucionar los nuevos problemas que puedan surgir para así desempeñar un efectivo trabajo.

Es de suma importancia el estudio y análisis de las Normas Internacionales de Auditoría, ya que todo contador público debe estar preparado con el conocimiento requerido para la aplicación de los procedimientos necesarios para realizar un proceso de auditoría.

El motivo principal de esta investigación es nutrir nuestros conocimientos en relación a las Normas Internacionales de Auditoría ya que en la actualidad continuamente existen actualizaciones referentes a los Estándares Internacionales de Auditoría. Y es por esta razón que todos los estudiantes y profesionales del área contable, que quieran ejercer el ramo de la auditoría, deben familiarizarse y conocer de una manera más profunda cada una de las normas de auditoría establecidas internacionalmente.

## 1.4 LIMITACIONES

Dentro de las limitaciones que se pueden presentar durante el desarrollo de nuestra investigación podemos mencionar las siguientes:

- Poca fuente de información, falta de textos relacionados con el ramo de auditoría.
- Constante actualización de las normas internacionales auditoría.
- Escaso contenido práctico de las normas ya que en nuestro país es relativamente nuevo.
- Tiempo limitado para el desarrollo de la investigación y la lectura de textos sobre el tema a bordo.

## **CAPITULO II**

### **MARCO TEORICO**

#### **2.1 INTRODUCCION**

En la actualidad, la auditoria a los estados financieros ha adquirido gran importancia a nivel internacional, debido al crecimiento e inyección de capitales de grandes potencias en países desarrollados y subdesarrollados. Esta práctica está más especializada por la fuerte dependencia de la tecnología, que ha desplazado procesos manuales y que convierten a la información como un elemento de decisión trascendental para el crecimiento empresarial.

“El objetivo de una auditoria de estados financieros, es permitirle al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con una estructura conceptual identificada de presentación de reportes financieros”.

#### **2.2 AUDITORIA**

##### **2.2.1 La evolución de la Auditoria**

Existe la evidencia de que alguna especie de auditoría se practicó en tiempos remotos. El hecho de que los soberanos exigieran el mantenimiento de las cuentas de su residencia por dos escribanos independientes, pone de manifiesto que fueron tomadas algunas medidas para evitar desfalcos en dichas cuentas. A medida que se desarrolló el comercio, surgió la necesidad de las revisiones independientes para asegurarse de la adecuación y finalidad de los registros mantenidos en varias empresas comerciales. La auditoría como profesión fue reconocida por primera vez bajo la Ley Británica de Sociedades Anónimas de 1862 y el reconocimiento general tuvo lugar durante el período de mandato de la Ley "Un sistema metódico y

normalizado de contabilidad era deseable para una adecuada información y para la prevención del fraude". También reconocía... "Una aceptación general de la necesidad de efectuar una versión independiente de las cuentas de las pequeñas y grandes empresas". Desde 1862 hasta 1905, la profesión de la auditoria creció y floreció en Inglaterra, y se introdujo en los Estados Unidos hacia 1900. En Inglaterra se siguió haciendo hincapié en cuanto a la detección del fraude como objetivo primordial de la auditoria.

En 1912 Montgomery dijo: En los que podría llamarse los días en los que se formó la auditoria, a los estudiantes se les enseñaban que los objetivos primordiales de ésta eran:

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

Este cambio en el objetivo de la auditoria continuó desarrollándose, no sin oposición, hasta aproximadamente 1940. En este tiempo "Existía un cierto grado de acuerdo en que el auditor podía y debería no ocuparse primordialmente de la detección de fraude". El objetivo primordial de una auditoría independiente debe ser la revisión de la posición financiera y de los resultados de operación como se indica en los estados financieros del cliente, de manera que pueda ofrecerse una opinión sobre la adecuación de estas presentaciones a las partes interesadas.

Paralelamente al crecimiento de la auditoría independiente en los Estados Unidos, se desarrollaba la auditoría interna y del Gobierno, lo que entró a formar parte del campo de la auditoría. A medida que los auditores independientes se apercibieron de la importancia de un buen sistema de control interno y su relación con el alcance de las pruebas a efectuar en una auditoría independiente, se mostraron partidarios del crecimiento de los departamentos de auditoría dentro de las organizaciones de los clientes, que se encargaría del desarrollo y mantenimiento de unos buenos procedimientos del control interno, independientemente del departamento de contabilidad general. Progresivamente, las compañías adoptaron la expansión de las actividades del departamento de auditoría interna hacia áreas que están más allá del alcance de los sistemas contables. En nuestros días, los departamentos de auditoría interna son revisiones de todas las fases de las corporaciones, de las que las operaciones financieras forman parte.

La auditoría gubernamental fue oficialmente reconocida en 1921 cuando el Congreso de los Estados Unidos estableció la Oficina General de contabilidad.

La disciplina de la Auditoría ha estado en constante evolución para tratar de garantizar la fiabilidad de la información económica - financiera demandada socialmente. Nos desenvolvemos en un entorno social en el que la información económica preocupa a los usuarios, aparte de los relacionados con ella.

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

son los pioneros y más vanguardistas (fue impulsado por el crack de 1929 en Wallstreet). En 1988 se aprobó la Ley de Auditoría de cuentas (LAC)

### 2.2.2 La regulación de la Auditoría

El desarrollo normativo de la Auditoría depende de diversas variables: culturales, políticas, económicas, legales y sociales. La iniciativa reguladora puede ser: pública, privada o una combinación de ambas.

- ***Iniciativa pública:*** se da en países donde hay poco arraigo de la profesión contable y el sector público regula los requisitos y normas de auditoría. (países del entorno continental europeo)
- ***Iniciativa privada:*** es típica de países con una fuerte tradición y desarrollo de la profesión contable, donde las normas de auditoría suelen ser más flexibles. (caso de Reino unido y países de influencia sajona)

En EEUU se la da posición ecléctica, donde las organizaciones profesionales emiten normas y principios de Auditoría que son reconocidas oficialmente, pasando a crear un cuerpo legislativo de normas privadas.

#### ***Existen dos organismos internacionales emisores de normas que son:***

- El Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IASB, siglas en inglés): emite Normas Internacionales de Contabilidad(NIC)
- International Federation of Accountants (IFAC): emite las Normas Internacionales de Auditoria (NIA)
- En Europa cabe destacar la Federación de Expertos Contables Europeos (FEE): miembro consultivo de la UE cuya importancia se manifiesta en la preparación de Directivas.

### **2.2.2 Definición de Auditoría:**

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.

La auditoría es una rama de la profesión contable, en la actualidad, la más importante en la práctica, por su gran trascendencia en la toma de decisiones sobre datos verdaderos totalmente auditados, siendo de gran utilidad para los mercados de capital internacional. A medida que las empresas crecen y en ellas se invierte capital extranjero, se ven en la necesidad de buscar asesores financieros internacionales, por medio de la cual la versión IFAC-IAASB es solo uno de los tres componentes del esquema de aseguramiento de la calidad de información que se impone en el mercado globalizado y tiene como objeto los estados financieros.

### **2.2.3 Auditoría Financiera**

Consiste en una revisión exploratoria y crítica de los controles subyacentes y los registros de contabilidad de una empresa realizada por un contador público, cuya conclusión es un dictamen a cerca de la corrección de los estados financieros de la empresa.

*La opinión de Contador Público en la Auditoría Financiera está fundamentada en lo siguiente:*

- ✓ Que el balance presenta razonablemente la situación financiera de la empresa en la fecha del examen y el resultado de las operaciones en un período determinado,

- ✓ Que los estados financieros básicos están presentados de acuerdo con principios de contabilidad de general aceptación y normas legales vigentes en Colombia,
- ✓ Que tales principios han sido aplicados consistentemente por la empresa de un período a otro.

La auditoría financiera tiene como objetivo la revisión o examen de los estados financieros por parte de un contador público distinto del que preparó la información contable y del usuario, con la finalidad de establecer su razonabilidad, dando a conocer los resultados de su examen, a fin de aumentar la utilidad que la información posee. El informe o dictamen que presenta el contador público independiente otorga fe pública a la confiabilidad de los estados financieros y por consiguiente, de la credibilidad de la gerencia que los preparó.

#### **2.2.4 Tipos de auditoria**

**Auditoría Financiera:** Es un proceso cuyo resultado final es la emisión de un informe, en el que el auditor da a conocer su opinión sobre la situación financiera de la empresa, este proceso solo es posible llevarlo a cabo a través de un elemento llamado evidencia de auditoría, ya que el auditor hace su trabajo posterior a las operaciones de la empresa.

**Auditoria de cumplimiento:** Es la comprobación o examen de operaciones financieras, administrativas, económicas y de otra índole de una entidad para establecer que se han realizado conforme a las normas legales, reglamentarias, estatutarias y de procedimientos que le son aplicables. Esta auditoría se practica mediante la revisión de documentos que soportan legal, técnica, financiera y contablemente las operaciones para determinar si los procedimientos utilizados y las medidas de control interno están de acuerdo con las normas que le son aplicables y si

dichos procedimientos están operando de manera efectiva y son adecuados para el logro de los objetivos de la entidad.

**Auditoría de Gestión y resultados:** Tiene por objeto el examen de la gestión de una empresa con el propósito de evaluar la eficacia de sus resultados con respecto a las metas previstas, los recursos humanos, financieros y técnicos utilizados, la organización y coordinación de dichos recursos y los controles establecidos sobre dicha gestión. Es una herramienta de apoyo efectivo a la gestión empresarial, donde se puede conocer las variables y los distintos tipos de control que se deben producir en la empresa y que estén en condiciones de reconocer y valorar su importancia como elemento que repercute en la competitividad de la misma. Se tiene en cuenta la descripción y análisis del control estratégico, el control de eficacia, cumplimiento de objetivos empresariales, el control operativo o control de ejecución y un análisis del control como factor clave de competitividad.

**Auditoría Administrativa:** Es el revisar y evaluar si los métodos, sistemas y procedimientos que se siguen en todas las fases del proceso administrativo aseguran el cumplimiento con políticas, planes, programas, leyes y reglamentaciones que puedan tener un impacto significativo en operación de los reportes y asegurar que la organización los esté cumpliendo y respetando.

Es el examen metódico y ordenado de los objetivos de una empresa de su estructura orgánica y de la utilización del elemento humano a fin de informar los hechos investigados.

Su importancia radica en el hecho de que proporciona a los directivos de una organización un panorama sobre la forma como está siendo administrada por los diferentes niveles jerárquicos y operativos, señalando aciertos y desviaciones de aquellas áreas cuyos problemas administrativos detectados exigen una mayor o pronta atención.

**Auditoría Operativa:** Es el examen posterior, profesional, objetivo y sistemático de la totalidad o parte de las operaciones o actividades de una entidad, proyecto, programa, inversión o contrato en particular, sus unidades integrantes u operacionales específicas.

Su propósito es determinar los grados de efectividad, economía y eficiencia alcanzados por la organización y formular recomendaciones para mejorar las operaciones evaluadas. Relacionada básicamente con los objetivos de eficacia, eficiencia y economía.

**Auditoría de gestión ambiental:** La creciente necesidad de controlar el impacto ambiental que generan las actividades humanas ha hecho que dentro de muchos sectores industriales se produzca un incremento de la sensibilización respecto al medio ambiente. Debido a esto, las simples actuaciones para asegurar el cumplimiento legislativo han dado paso a sistemas de gestión medioambiental que permiten estructurar e integrar todos los aspectos medioambientales, coordinando los esfuerzos que realiza la empresa para llegar a objetivos previstos. Es necesario analizar y conocer en todo momento todos los factores de contaminación que generan las actividades de la empresa, y por este motivo será necesario que dentro del equipo humano se disponga de personas cualificadas para evaluar el posible impacto que se derive de los vectores ambientales. Establecer una forma sistemática de realizar esta evaluación es una herramienta básica para que las conclusiones de las mismas aporten mejoras al sistema de gestión establecido.

La aplicación permanente del concepto mejora continua es un referente que en el campo medioambiental tiene una incidencia práctica constante, y por este motivo la revisión de todos los aspectos relacionados con la minimización del impacto ambiental tiene que ser una acción realizadas sin interrupción.

**Auditoría informática de sistemas:** Se ocupa de analizar la actividad que se conoce como técnica de sistemas en todas sus facetas. Hoy, la importancia creciente de las telecomunicaciones ha propiciado que las comunicaciones. Líneas y redes de las instalaciones informáticas, se auditen por separado, aunque formen parte del entorno general de sistemas.

Su finalidad es el examen y análisis de los procedimientos administrativos y de los sistemas de control interno de la compañía auditada. Al finalizar el trabajo realizado, los auditores exponen en su informe aquellos puntos débiles que hayan podido detectar, así como las recomendaciones sobre los cambios convenientes a introducir, en su opinión, en la organización de la compañía.

Normalmente, las empresas funcionan con políticas generales, pero hay procedimientos y métodos, que son términos más operativos. Los procedimientos son también sistemas; si están bien hechos, la empresa funcionará mejor. La auditoría de sistemas analiza todos los procedimientos y métodos de la empresa con la intención de mejorar su eficacia.

**Auditoría Interna:** es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno.”.

**Auditoría Externa:** Es aquella que es llevada a cabo por una persona independiente o firma de contadores públicos. El auditor independiente no es un empleado del cliente, su relación con la administración no es otra distinta a una relación profesional. Los objetivos inmediatos de una auditoría externa independiente son:

- ✓ Juzgar si lo que presenta la administración en los estados financieros es correcto y
- ✓ Rendir una opinión profesional e independiente respecto a la condición financiera y resultados de operación con la empresa auditada.

Se habrán de corregir los errores y se habrán de detectar los fraudes, esto se puede comprobar con facilidad examinando algunos recientes casos de la corte. Como otro resultado de una auditoría, el auditor independiente está capacitado para aconsejar y orientar a su cliente cuando este solicita servicios de consultoría administrativa.

**Auditoría Forense:** es aquella labor de auditoría que se enfoca en la prevención y detección del fraude financiero; por ello, generalmente los resultados del trabajo del auditor forense son puestos a consideración de la justicia, que se encargará de analizar, juzgar y sentenciar los delitos cometidos (corrupción financiera, pública o privada).

En su libro de “Auditoria Forense” Milton Maldonado señala lo siguiente: “La AUDITORIA FORENSE es el otro lado de la medalla de la labor del auditor, en procura de prevenir y estudiar hechos de corrupción. Como la mayoría de los resultados del Auditor van a conocimiento de los jueces (especialmente penales), es usual el término forense. (...) Como es muy extensa la lista de hechos de corrupción conviene señalar que la Auditoría Forense, para profesionales con formación de Contador Público, debe orientarse a la investigación de actos dolosos en el nivel financiero de una empresa, el gobierno o cualquier organización que maneje recursos.”.

**Auditoría Ambiental:** Una auditoría ambiental es una evaluación objetiva de los elementos de un sistema que determina si son adecuados y efectivos para proteger al ambiente. Consiste en verificar, analizar y evaluar la adecuación y aplicación de las

medidas adoptadas por la empresa auditada, para minimizar los riesgos de contaminación ambiental por la realización de actividades que por su naturaleza constituyen un riesgo potencial para el ambiente. Por lo anterior, el propósito de la auditoría ambiental es asegurar que el sistema auditado sea adecuado y suficiente para el cumplimiento con las condiciones para la protección al ambiente citadas en la Ley General del Equilibrio Ecológico.

**Auditoría Fiscal:** Se define como la verificación racional de los registros contables y de la documentación, con el fin de determinar la exactitud e integridad de la contabilidad. La Auditoría Fiscal consiste en la investigación selectiva de las cuentas del balance, de las cuentas de resultados, de la documentación, registro y operaciones efectuadas por una empresa, tendientes a comprobar que las bases afectas a tributos se hayan determinado de acuerdo con las normas técnicas que regulan la contabilidad y cumpliendo con las disposiciones legales contenidas en el Código de Comercio, Código Orgánico Tributario, y demás leyes impositivas que corresponda aplicar.

**Auditoría Operativa:** Es una extensión de la auditoría interna; esto ha ocasionado cierta confusión entre la naturaleza de ambos tipos de auditorías. Básicamente, la auditoría es una actividad más amplia, concebida para analizar la estructura de la organización, los sistemas internos, la dinámica de trabajo y el desempeño administrativo. En resumen, una auditoría operativa está encaminada a proporcionar una medida del logro de las metas y objetivos de una organización. Mientras que la auditoría interna se limita al análisis de los aspectos contables y financieros, la auditoría operativa se relaciona más con el logro general, la eficacia de los procedimientos de una operación y de los controles internos, el desempeño de algunos funcionarios en particular y otros aspectos no financieros del funcionamiento de una organización.

**Auditoría Continua:** Se realiza en intervalos regulares, o en la medida que sea solicitada en periodos económicos menores a un ejercicio. Este tipo de auditoría está destinada a controlar determinado tipo de operaciones, dentro de la organización. En este tipo de auditoría, el auditor, no realiza un informe completo, sino específico y referido a asuntos relevantes que requieran alguna intervención organizativa.

Ofrece las siguientes ventajas:

- ✓ Permite detectar irregularidades en forma inmediata.
- ✓ Los daños se reducen al adoptar medidas en forma oportuna.
- ✓ Hace menos pesado el trabajo de auditoría al final del ejercicio.
- ✓ Finalmente, la gerencia se mantiene informada continuamente de la marcha de la organización, para la toma de decisiones

**Auditoría Periódica:** Se lleva a cabo con el fin de añadir credibilidad a los estados financieros de una empresa u organización, y que por lo general se realiza al final de cada ejercicio económico. Este tipo de auditoría es completa y general, además de contener la opinión del auditor con respecto al grado de credibilidad que ofrecen los estados financieros.

### 2.2.5 Diferencia entre Auditoría Interna y Externa

Concepto	Auditoría Interna	Auditoría Externa
Sujeto	Empleado (Evitar que traslade información a otros sitios) Fcón: SALVAGUARDA EMP.	Profesional Independiente: se fija solo en la imagen fiel (legislación vigente) Su Fcón es EVALUAR EMP.
Grados de independencia	Limitada: El auditor interno no se limita exclusivamente a dar un informe de todo sino que se dedica a evaluar las peticiones	Total: Está sujeto a las directrices técnicas de auditoría.

	de la dirección o del consejo. Está obligado a seguir un programa	
Responsabilidad	Laboral	Penal: El informe del auditor tiene consecuencias jurídicas
Objetivo	Examen de gestión (Toda actuación que se realice sobre activos o pasivos de la empresa) El sentido de activo o pasivo debe tomarse como se consideran desde el derecho mercantil.	Examen de la situación financiera para dar opinión
Informe emitido	Dirigido a la gerencia, dirección y/o Consejo de Administración. Puede hacerse para cualquier tipo de empresa	Accionistas o Consejo de Administración: con carácter obligatorio si lo obliga la ley o con carácter optativo si lo desea la empresa. Se acompaña a las cuentas anuales y se da a conocer en la junta general en junio aproximadamente.
Uso del Informe	Va dirigido exclusivamente a la empresa ( Su transmisión tiene carácter penal )	Va dirigido a la empresa y al público en general. Necesidad para cotizar en bolsa y emitir todo tipo de valores.

### 2.2.6 Auditoría Integral.

Esta auditoría se ha desarrollado en los países industrializados, teniendo una gran aplicación en el ámbito del control gubernamental. En si la auditoría integral no es más que la integración de la auditoría financiera con la auditoría de gestión, la auditoría de cumplimiento y la auditoría de control interno.

Es el examen crítico, sistematizado y detallado de los sistemas de información financiero, de gestión y legal de una organización, realizado con independencia y utilizando técnicas específicas, con el propósito de emitir un informe profesional sobre la razonabilidad de la información financiera, la eficacia eficiencia y economicidad en el manejo de los recursos y el apego de las operaciones económicas a las normas contables, administrativas y legales que le son aplicables, para la toma de decisiones que permiten la mejora de la productividad de la misma e implica la ejecución de un trabajo por analogía de las revisiones financieras, de cumplimientos, control interno y de gestión, sistema y medio ambiente.

#### ***2.2.6.1 Objetivos de la Auditoría Integral.***

- ✓ Evaluar los sistemas de control, implantado por la Gerencia General que le permitan medir el rendimiento económico y los recursos financieros de la empresa.
- ✓ Conocer la normativa que regula a la auditoría integral.
- ✓ Analizar el ambiente de aplicación de la auditoría integral.
- ✓ Verificar a través de la utilización de un conjunto estructurado de proceso tomando como objetivo la evaluación sistemática y permanente del ente económico para una aseveración verificable
- ✓ 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 sepan 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.

#### ***2.2.6.2 Principio de la Auditoria Integral***

- ✓ Independencia: Determina que en todas las tareas relacionadas con la actividad, los miembros del equipo de auditores, deberán estar libre 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: Este principio indica que es responsabilidad del auditor supervisar contantemente las operaciones de la empresa, por ello debe inspeccionar el control interno de la entidad antes de emitir su informe y dar una opinión razonable.
- ✓ Certificación: Este principio indica que por residir la responsabilidad exclusivamente en cabeza de contadores públicos, los informes y documentos suscriptos por el auditor tienen la calidad de certeza es decir, tienen el sello de la fe pública, de la refrenda de los hechos de la atestación. Se entiende como fe pública el asentamiento o aceptación de lo dicho por aquello que tienen una investidura para atestar, cuyas manifestaciones son revestidas de verdad y certeza.
- ✓ Integridad: Determina que las tareas deben cubrir en forma integral todas las operaciones, áreas, bienes, funciones y demás aspectos consustancialmente
- ✓ Económico, incluido su entorno. Esta contempla, al ente económico como un todo compuesto por sus bienes, recursos, operaciones, resultados, etc.
- ✓ Planeamiento: Se debe definir los objetivos de la auditoria, el alcance y metodología dirigida a conseguir esos logros.

- ✓ Oportunidad: Determina que la labor debe ser eficiente en términos de evitar el daño, por lo que la inspección y verificación deben ser posteriores al acaecimiento de hechos no concordantes con los parámetros preestablecidos o se encuentren desviados de los objetivos de la organización; que en caso de llevarse a cabo implicaría 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 la Normas de Profesión: Determina que las labores desarrolladas deben realizarse con respecto de las normas y postulados aplicables en cada caso a la práctica contable, en especial, aquellas relacionadas con las normas de otras auditorías especiales aplicables en cada caso.

### ***2.2.6.3 Fases de la Auditoría Integral.***

La auditoría integral posee un carácter multidisciplinario debido a que los equipos encargados de realizarla están conformadas por miembros de diferentes especialidades, habilidades y niveles de experiencia. Su proceso comprende tres fases, la planeación, ejecución y por último la fase de informes.

#### **➤ Primera fase: La planeación**

Esta fase de planeación de la auditoría, comprende dos etapas, la etapa de análisis general y etapa de investigación preliminar.

1. **Etapa Análisis General:** la clave para la planeación de una auditoría integral radica en el conocimiento y comprensión de la organización auditada y el medio ambiente en el cual opera. Si el equipo de revisión ya está familiarizado con la entidad, los pasos descritos en la etapa de revisión podrán ejecutarse durante un periodo de tiempo muy breve. En los casos en que los miembros del equipo no estén familiarizados con la entidad, el Jefe de auditoría será

responsable de asegurarse de que esta etapa se realice en la forma más económica y eficiente posible. Entre las fuentes de información para el análisis general tenemos las siguientes: La descripción del sistema de entrega de empleo para garantizar que los resultados de los programas sean recibidos por los beneficiarios; la identificación de existencia de procedimiento para medir e informar sobre la efectividad de los programas; la descripción de los elementos principales que constituyen los sistemas de información de recursos humanos; y otro.

2. **Etapa Investigación Preliminar:** Se llevará teniendo en cuenta lo siguiente: a) Plan de investigación preliminar y objetivo de plan de investigación preliminar constituye uno de los objetivos más importantes y una de las herramientas más útiles dentro del proceso de auditoría; b) Contenido y Etapa de investigación del plan de investigación preliminar; c) Objetivo de la etapa de investigación; d) Fuentes de información de la investigación; e) Relaciones de responsabilidad; f) Evaluación preliminar; g) Contenido del informe de investigación preliminar; y h) Bosquejo del plan de auditorio.

➤ **Segunda Fase: La Ejecución.**

La fase de ejecución de la auditoría está compuesta por la realización de prueba, la evaluación de controles y la recolección de evidencias suficientes y confiables para determinar si los asuntos identificados durante la fase de planeación como de importancia potencial, realmente revisten suficiente importancia para efectos de elaboración de informes o no.

Las conclusiones se relacionan con la evaluación de los resultados de las pruebas realizadas sobre rendimiento, la exactitud de información, la confiabilidad de los sistemas y controles claves y la calidad de los resultados producidos; esta fase incluye: La preparación de un plan detallado de auditoría; la consideración de las causas y los efectos; la preparación de informes; y otros.

Si como resultado de las labores realizadas durante la evaluación preliminar indica que existen controles esenciales, durante fase de ejecución dichos controles deben probarse para verificar si cumplen con lo establecido y si están operando satisfactoria, debe recopilarse evidencia suficiente para determinar si existen controles alternos y de ser así cuales son los efectos posibles.

➤ **Tercera Fase: El Informe**

La presentación de informes constituye la fase final del proceso de la auditoría integral. Esta fase incluye la discusión de los informes con la presidencia o gerencia, y la presentación de informes ante la controlaría, durante la fase de planeación y a través de la fase de ejecución de la auditoría, se tiene en cuenta el enfoque de elaboración de informes que pretende adoptar adoptado. El Jefe de la auditoría debe cerciorarse de que el enfoque adoptado sobre la presentación de informes sea al adecuado y que refleje apropiadamente en el contenido de los informes detallados y en informe genera.

**Comparación entre auditoría integral y auditoría de estados financieros.**

<b>Componentes</b>	<b>Auditoría Integral</b>	<b>Auditoría de Estados Financieros.</b>
Propósito	Evaluar y comprobar Que las actividades de la entidad sean eficientes y efectivas examinando los controles internos.	Presentar una opinión razonable sobre las cifras de los Estados Financieros tomados en conjunto.
Finalidad	Ayudar a mejorar las operaciones de un ente contribuyendo con el logro de objetivos y brindando alternativas de solución.	Ofrecer a los usuarios una información razonablemente libre de errores que permita la toma de decisiones acertadas.
Alcance	Se enfoca en la entidad como un todo, evalúa el sistema de control gerencial.	Enfoque financiero y económico, así como la inspección en el área financiera

Enfoque	Se centra en la eficiencia y eficacia de los recursos que posee una entidad.	Correcta preparación y presentación del Balance General y Estados de Resultados.
Procedimientos	Correcta planeación del trabajo que permita una labor oportuna y permanente de las operaciones del ente examinado.	Preparación oportuna de las pruebas a realizar que permitan obtener una opinión sobre la razonabilidad de los Estados Financieros.
Informe a emitir	Informe con una opinión que permitirá determinar los correctivos que deben ser aplicados en la entidad para el logro de los objetivos organizacionales.	Dictamen sobre la razonabilidad de los Estados. El auditor puede dar diferentes tipos de opinión o abstenerse de opinar por un hecho de marcada relevancia.
Objeto de examen	Operaciones, departamentos, controles, programas o toda la organización	Estados Financieros, registros contables y documentos anexos.

## 2.3 NORMAS DE AUDITORIA

### 2.3.1 Definición de las Normas

Las normas de Auditoria Generalmente Aceptadas (NAGAS) son los principios fundamentales de auditoría a los que deben enmarcarse su desempeño los auditores durante el proceso de la auditoria. El cumplimiento de estas normas garantiza la calidad del trabajo profesional del auditor.

Las NAGAS tienen su origen en los boletines (Statement on Auditing Standards) emitidos por el comité de Auditoría de Instituto Americano de Contadores públicos de los estados Unidos de Norteamérica en el año 1948.

Estas normas por su carácter general se aplican a todo el proceso del examen y se relacionan básicamente con la conducta funcional del auditor como persona humana y regula los requisitos y aptitudes que debe reunir para actuar como Auditor Público. La auditoria debe ser efectuadas por personal que tiene el entrenamiento técnico y pericia como auditor como se aprecia de esta norma, no solo 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 la universidad, se requiere de la aplicación práctica en el campo de 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 auditoria 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

En todos los asuntos relacionados con la Auditoria, 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 sólo es el cliente que lo contrató sino también los demás interesados (bancos, trabajadores, estados, pueblo, etc.)

### **2.3.2 Normas emitidas por la IAASB**

El Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB, siglas en inglés) sirve al interés público al:

- establecer, de manera independiente y bajo su propia autoridad, normas de elevada calidad sobre auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, control de calidad y servicios relacionados, y
- facilitar la convergencia de normas nacionales e internacionales.

Esto contribuye a una mejor calidad y uniformidad de la profesión en estas áreas por todo el mundo, y a una mayor confianza pública en los informes financieros.

El objetivo de IAASB, su ámbito de actividades y su afiliación se recogen en sus Bases de Actuación. Puede accederse a un resumen de las mismas en una Hoja Informativa. Se dispone de una breve historia de IAASB.

El Consejo de Supervisión del Interés Público (PIOB) supervisa el trabajo de IAASB.

### **2.3.3 Normas internacionales de auditoría (NIAs) o Internacional Standard on Auditing (ISAs)**

Las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) se deberán aplicar en la auditoría de los estados financieros. Las NIAs también deberán aplicarse, con la adaptación necesaria, a la auditoría de información de otra clase y a servicios relacionados.

Las NIAs contienen principios básicos y procedimientos esenciales (identificados con letra negra) junto con lineamientos relacionados en forma de material explicativo y de otro tipo. Los principios básicos y los procedimientos

esenciales deberán ser interpretados en el contexto del material explicativo y de otro tipo que proporciona lineamientos para su aplicación.

Para comprender y aplicar los principios básicos y los procedimientos esenciales junto con los lineamientos relacionados, es necesario considerar todo el texto de la NIA incluyendo el material explicativo y de otro tipo contenido en la NIA, y no sólo el texto resaltado.

En circunstancias especiales, un auditor puede juzgar necesario apartarse de una NIA para lograr en forma más efectiva el objetivo de una auditoría. Cuando tal situación surge, el auditor deberá estar preparado para justificar la desviación. Las NIAs necesitan ser aplicadas sólo a asuntos importantes.

#### ***2.3.3.1 Organismo y fecha en que se decidió la adopción en Venezuela de las normas internacionales de auditoría (NIA)***

La Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), en su Directorio Nacional Ampliado, celebrado en la ciudad de Acarigua - Araure el 30 y 31 de enero de 2004, decidió la adopción en Venezuela de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en Inglés).

#### ***2.3.3.2 Fecha en que inicia la adopción de las normas internacionales de auditoría (NIA)***

En el Directorio de la FCCPV, celebrado en la ciudad de Valencia durante el mes de agosto de 2006, fue acordada la fecha de adopción en Venezuela de las mencionadas normas de la forma siguiente:

- Para las entidades en general, excepto las que cotizan en el mercado de valores y las que califiquen como Pequeñas y Medianas Empresas(PYME), la fecha inicial de adopción será la correspondiente al cierre del ejercicio económico

que termine el 31 de diciembre de 2008, o la del cierre inmediatamente posterior a esa fecha.

- Para las Pequeñas y Medianas Empresas (PYME), la fecha inicial de adopción será la correspondiente al cierre del ejercicio económico que termine el 31 de diciembre de 2010, o la del cierre inmediatamente posterior a esa fecha.
- Para las entidades que cotizan en el mercado de valores, la fecha inicial de adopción será la que establezca la Comisión Nacional de Valores, como organismo regulador.

### ***2.3.3.3 Normas Internacionales de Auditoría***

#### **200 – 299 Responsabilidades**

- 200 Objetivos y Principios Generales que Rigen una Auditoría de Estados Financieros
- 210 Términos de los Trabajos de Auditoría
- 220 Control de Calidad para el Trabajo de Auditoría
- 230 Documentación
- 240 Responsabilidad del Auditor de Considerar el Fraude y Error en una Auditoría de Estados Financieros
- 250 Consideración de Leyes y Reglamentos en una Auditoría de Estados Financieros
- 260 Comunicación de Asuntos de Auditoría con los Encargados del Mando

#### **300 – 399 Planeación**

- 300 Planeación
- 310 Conocimiento del negocio
- 315 Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa
- 320 Importancia relativa de la auditoría

#### **500 – 599 Evidencia de Auditoría**

- 500 Evidencia de auditoría
- 501 Evidencia de auditoría – Consideraciones adicionales para partidas específicas
- 505 Confirmaciones externas
- 510 Trabajos iniciales – Balances de apertura
- 520 Procedimientos analíticos
- 530 Muestreo en la auditoría y otros procedimientos de pruebas selectivas

540	Auditoría de estimaciones contables
545	Auditoría de mediciones a valores corrientes y su exposición
550	Partes relacionadas
560	Hechos posteriores
570	Negocio en marcha
580	Representaciones de la administración
<b>600 – 699</b>	<b><u>Uso del Trabajo de Otros</u></b>
600	Uso del trabajo de otro auditor
610	Consideración del trabajo de auditoría interna
620	Uso del trabajo de un experto
<b>700 – 799</b>	<b><u>Conclusiones y Dictamen de Auditoría</u></b>
700	El dictamen del auditor sobre los estados financieros
710	Comparativos
720	Otra información en documentos que contienen estados financieros auditados
<b>800 – 899</b>	<b><u>Áreas Especializadas</u></b>
800	El dictamen del auditor sobre compromisos de auditoría con propósito especial

## **200 Objetivos y principios básicos que regulan una auditoría de estos financieros**

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

confiabilidad, destrezas y competencia, trabajo efectuado por terceros, documentación, planificación, evidencia de auditoría, conclusiones de auditoría e informe.

### **210 Cartas para el acuerdo de los términos sobre un trabajo de auditoría**

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**

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**

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.

### **240 Responsabilidad del Auditor de Considerar el Fraude y Error en una Auditoría de Estados Financieros**

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

### **250 Consideración de las leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros**

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

### **300 Planificación**

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**

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre lo que significa un conocimiento del negocio, por qué es importante para el auditor y los miembros del personal de una auditoría que desempeñan un trabajo, por qué es relevante para todas las fases de una auditoría, y cómo obtiene y usa el auditor dicho conocimiento.

### **320 La importancia relativa de la auditoría**

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.

### **330 Procedimientos del auditor en respuesta a los riesgos evaluados.**

**Párrafo 5.** El entendimiento del entorno de control por el auditor afecta a la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de estado financiero. Un entorno de control efectivo puede permitir al auditor tener más confianza en el control interno y en la confiabilidad de la evidencia de auditoría generada dentro de la entidad y así, por ejemplo, permitir al auditor conducir algunos procedimientos de auditoría en una fecha intermedia más que al final del ejercicio. Si hay debilidades en el entorno de control, el auditor ordinariamente conduce más procedimientos de auditoría al final del ejercicio y no en una fecha intermedia. Busca evidencia de auditoría más extensa con los procedimientos sustantivos. Modifica la naturaleza de los procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría más persuasiva, o aumenta el número de localidades que se han de incluir en el alcance de la auditoría.

### **500 Evidencia de Auditoría**

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.

### **510 Trabajos iniciales - Balances de apertura**

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**

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**

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**

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**

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**

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**

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**

Esta norma orienta al auditor respecto de la utilización de las representaciones de la gerencia como evidencia de auditoría, los procedimientos que debe aplicar evaluar y documentar dichas representaciones y las circunstancias en las que se deberá obtener una representación por escrito. Trata también sobre las situaciones en

las que la gerencia se niega a proporcionar o confirmar representaciones sobre asuntos que el auditor considera necesario.

### **600 Uso del trabajo de otro auditor**

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**

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**

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**

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**

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

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

## **800 Dictamen del auditor sobre trabajos de auditoría con propósitos especiales**

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.

### **2.3.4 Normas internacionales de compromisos de revisión (NICR) ISRE**

Estas normas fueron emitidas para aplicarlas en la revisión de información financiera histórica. (Blanco Luna, 2006).

#### **NICR 2400. Compromisos de revisión de estados contables.**

Esta norma se refiere a la revisión de los estados contables. El objetivo de una revisión es permitirle al auditor establecer si, sobre la base de procedimientos limitados que no contables no están preparados, proveen todos los elementos de juicio que requeriría una auditoría (similares a los establecidos por la RT7 para los trabajos de revisión limitada), alguna cuestión le ha llamado la atención como para creer que los estados contables son están preparados, en sus aspectos significativos, de

acuerdo con las normas contables vigentes. Es decir, que el informe ofrece un nivel moderado de seguridad (seguridad negativa), que es menor que la seguridad de auditoría.

Por ello, el auditor luego de explicar en su informe la limitación al alcance y que no expresa una opinión de auditoría, incluye un párrafo que diría, en su caso: “con base en el alcance mencionado nada ha surgido para creer que los estados contables no presentan razonablemente la información de acuerdo con las normas contables profesionales”. Si tuviera alguna observación que formular con base en los procedimientos efectuados debería mencionarlas en su informe. (Lattuca 2003).

**NICR 2410. Revisión de información financiera intermedia, realizada por el auditor independientemente de la entidad.**

Esta norma tiene como propósito proporcionar lineamientos sobre las responsabilidades profesionales del auditor; cuando se compromete a un trabajo para revisar información financiera intermedia de un cliente de auditoría, sobre la forma y contenido del informe. El objetivo de un trabajo para revisar información financiera intermedia es hacer posible al auditor expresar una conclusión sobre si, con base en la revisión, ha llegado a su atención algo que le haga creer que la información financiera intermedia no está preparada, respecto de todo lo importante, de acuerdo con un marco de referencia de información financiera aplicable.

### **2.3.5 Normas Internacionales sobre Servicios Relacionados (NISRs) o Internacional Standard son Related Services (ISRS).**

#### **NISR 4400. Compromisos para ejecutar procedimientos acordados sobre información contable.**

Esta norma es aplicable a un estado contable en particular o a ciertos componentes de los estados contables y se refiere a procedimientos convenidos con el cliente o terceras partes.

El auditor luego de aplicar sus procedimientos solo informa sobre los hallazgos sin dar ninguna seguridad de auditoría. Debe fijar en la carta convenio los procedimientos acordados, la oportunidad de su aplicación y la restricción del uso de su informe que es solo para el comitente.

En el informe el auditor debe dejar constancia de todo lo anterior y de que no se ha hecho una auditoría. Debe indicar que si esta hubiera sido hecha, otros podrían haber sido los resultados obtenidos. Cabe redactar el informe con una clara abstención de opinión.

#### **NISR 4410. Compromisos de compilación de información.**

EL objetivo de estos servicios es utilizar la pericia del contador para reunir, clasificar y exponer la información contable. La norma le exige como requisito tener un conocimiento apropiado del negocio y de las normas contables vigentes.

En cuanto a su informe, debe declarar que hizo el trabajo según esta NISR o, en su caso, la norma aplicable. En caso de no ser independiente debe mencionarlo. También debe identificar la información compilada indicando que le fue proporcionada por la dirección y que se dé responsabilidad de ella y debe, finalmente, declarar que no ha efectuado una auditoría y que, por lo tanto, no da ningún tipo de seguridad de auditoría.

### **2.3.6 Normas internacionales de Trabajo para Atestiguar, ISAE 3000 – 3699.**

#### **NICS 3000. Compromisos de seguridad.**

Esta norma establece los principios básicos y los procedimientos esenciales para el contador público que presta servicios de seguridad razonable que no sean de auditoría de estados contables históricos que ya están cubiertos por las NIAs, o de revisión de estados contables cubiertos por las NICR, antes mencionadas.

Esta NICS usa el término de “compromiso de seguridad razonable” para distinguir entre dos tipos de compromisos de seguridad que le son permitidos prestar al contador público. En primer lugar los compromisos de seguridad razonable, cuyo objetivo es lograr una reducción del riesgo del compromiso a un nivel bajo aceptable como una base para permitirle expresar en su informe una conclusión en forma positiva (por ejemplo, “en mi opinión,.....exponen razonablemente....). En segundo lugar los compromisos de seguridad limitada o moderada, cuyo objetivo es lograr una reducción de riesgo a un nivel aceptable en las circunstancias del compromiso, pero donde el riesgo es más grande que para un compromiso de seguridad razonable, y sólo ofrece una base para expresar una conclusión en forma negativa (del tipo: “con base en el trabajo limitado realizado, no tengo observaciones que formular” o “nada ha venido a mi conocimiento como para pensar que los controles internos no son efectivos”)

El contador público debe cumplir con esta NICS u otras relevantes cuando realiza servicios de seguridad razonable diferentes de la auditoría o de la revisión de estados contables históricos, estas últimas cubiertas por las NIAs y las NICR. Esta NICS, que ha sido escrita especialmente para tales servicios, debe ser leída en el contexto del Marco Internacional para Compromisos de Seguridad (tratado en otro informe preparado por el CECYT dentro del proceso de difusión de las normas internacionales de auditoría y seguridad razonable). El Marco describe los elementos

y objetivos de un compromiso de seguridad e identifica aquellos compromisos a los cuales se aplican las NICS.

Aunque las NIAs y las NICR no se aplican para los compromisos cubiertos por las NICS, ellas sin embargo pueden proveer de guías útiles a los contadores públicos.

La norma trata, además, sobre cuestiones de ética; control de calidad; procedimientos aplicables; y sobre las modalidades de los informes para estos servicios de seguridad razonable diferentes del examen de estados contables.

#### **NICS 3400. El examen de información contable prospectiva (ICP)**

La norma expresa que la ICP puede referirse a pronósticos financieros, basados en las “mejores estimaciones” (Vg. Presupuestos) que se refieren a lo que la gerencia cree que ocurrirá o a proyecciones financieras que consideran “cursos hipotéticos de acción” que no necesariamente se espera que ocurran (Vg. planes de negocios)

La norma expresa que el auditor debe recopilar evidencias, sobre: 1) la razonabilidad y consistencia de las premisas, conforme a su tipo; 2) si la preparación de la ICP está de acuerdo con las premisas; 3) si la exposición de la ICP está de acuerdo con las normas contables aplicables.

En cuanto a las condiciones para que el auditor realice el trabajo, establece: a) que no se debería aceptar si las premisas son irreales o inapropiadas para la preparación de la información; b) que convenga por escrito las condiciones y obtenga una carta de representación de la dirección que mencione su responsabilidad sobre la ICP emitida, el uso que tendrá la ICP, sus destinatarios y que no se omitieron premisas relevantes; c) que conozca el negocio y su información contable histórica y

establezca si las premisas empleadas son coherentes; d) que debe tener presente que el período cubierto por la información, cuanto más extenso sea menos confiable es la proyección; d) que determine la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría en función de los riesgos.

Respecto de las cuestiones por incluir en el informe del auditor, son las siguientes: a) que la preparación de la ICP y las premisas son responsabilidad del Directorio, que no es seguro que ocurran y que otros hechos no previstos pueden ocurrir; b) que se aplicaron NIAs, mencionando, en su caso, las limitaciones; c) la finalidad de la proyección y las restricciones para otros usos de la ICP; d) si se ha expuesto todo lo necesario, si son coherentes con los supuestos y si son consistentes con las NCP usadas; e) que no han surgido evidencias que hagan pensar que los supuestos aplicados no proporcionen una base razonable para la ICP o, en su caso, citar las discrepancias; f) que no está previsto actualizar la revisión y que la ICP debe ser considerada según los nuevos hechos que ocurran y que surgirán diferencias entre los resultados proyectados y los reales.

### **2.3.7 NICC 1, Norma Internacional de Control de Calidad 1 (International Standard on Quality Control 1, ISQC 1)**

**ISQC 1** es el marco de referencia internacional sobre el control de calidad de las firmas de auditoría.

El ICAC ha anunciado que las Normas Técnicas de Auditoría actualmente vigentes evolucionaran “hacia los contenidos previstos en las Normas Internacionales de Control de Calidad ISQC 1 y ISA 220”.

En este sentido y aun no siendo una norma adaptada, el ICAC está solicitando: “a efectos de documentar el control que se realizará en el futuro, se hace preciso no demorar por su parte la realización de un estudio de su sistema de control de calidad

para detectar aquellos aspectos que, teniendo en cuenta los referentes internacionales precitados, pudieran ser susceptibles de mejora de acuerdo con su estructura organizativa y profesional, así como implementar estas mejoras en un tiempo razonable y, como se indicaba , necesariamente próximo”.

Por tanto, aunque ahora no sea aplicable a efectos ICAC, tampoco hay duda sobre el sentido que toma la adaptación de las Normas Técnicas.

La **ISQC 1** trata de las responsabilidades que tiene una firma de auditoría en relación con su sistema de control de calidad.

Entendiendo que un sistema de control de calidad se compone de:

- ✓ Políticas diseñadas para alcanzar los objetivos que se definirán
- ✓ Procedimientos necesarios para implementar las políticas
- ✓ Seguimiento de su cumplimiento

Lo que implica requerimientos sobre su diseño, su documentación, el conocimiento por parte de la firma, la implementación; y también su control, la documentación de su control y el tratamiento de los incumplimientos y de su actualización.

### **Aplicación**

Aplica a todas las firmas de auditoría.

La naturaleza y extensión de las políticas y de los procedimientos desarrollados por cada firma de auditoría dependerán de diversos factores tales como:

- ✓ La dimensión
- ✓ Las características del funcionamiento de la firma de auditoría,
- ✓ Su pertenencia o no a una red.

En cuanto a la dimensión de las firmas, en los párrafos sobre Documentación del Sistema de control de calidad se establecen propuestas para facilitar su cumplimiento por las firmas de menor tamaño.

El **objetivo** es el establecimiento y el mantenimiento de un sistema de control de calidad que proporcione a la firma una seguridad razonable de que:

- ✓ La firma de auditoría y su personal cumplen las normas profesionales y los requerimientos normativos aplicables; y
- ✓ Los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados a las circunstancias.

*Los elementos que deben incorporarse en el sistema de control de calidad son los siguientes:*

- ✓ los responsables del liderazgo de la calidad en la firma de auditoría,
- ✓ los requerimientos de ética aplicables,
- ✓ los procedimientos de aceptación y continuidad de clientes y de realización encargos específicos,
- ✓ los recursos humanos,
- ✓ la realización de los encargos,
- ✓ el seguimiento de los procedimientos

### **2.3.8 DNA (Declaración de Normas de Auditoría)**

Las DNA comprenden un conjunto de normas (13 en total), que van a ser los lineamientos por los cuales los contadores profesionales que realicen actividades de auditoría se van a regir.

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

Estas son:

### ***2.3.8.1 DNA 0 Declaración sobre Normas y Procedimientos de auditoría.***

#### ***2.3.8.2 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.

#### ***2.3.8.3 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.

#### ***2.3.8.4 DNA 03: Manifestaciones de la Gerencia***

Durante el examen de los estados financieros, la gerencia hace muchas manifestaciones al contador público, tanto en forma verbal como escrita, ya sea en respuesta a alguna solicitud o por medio de los estados financieros. Estas manifestaciones verbales o escritas son parte de la evidencia que el contador público obtiene, pero no sustituyen la aplicación de otros procedimientos de auditoría necesarios para respaldar su opinión sobre los estados financieros. Las

manifestaciones escritas de la gerencia normalmente confirman las informaciones dadas al contador público en forma verbal, documentan la veracidad de dichas manifestaciones, y reducen la posibilidad de malas interpretaciones de los asuntos relacionados con las mismas.

El contador público debe obtener manifestaciones escritas de la gerencia sobre sus conocimientos de la entidad examinada o intenciones en diversos asuntos, cuando considere que son necesarias para complementar sus procedimientos de auditoría, específicamente diseñados para satisfacerse de las manifestaciones verbales o escritas recibidas de la gerencia.

Hay casos en los que se solicitan manifestaciones escritas, pero que, sin embargo, se hace difícil la comprobación de las mismas con la aplicación de procedimientos de auditoría, distintos a la simple indagación.

Por ejemplo, cuando un cliente planea discontinuar una línea del negocio, el contador público puede encontrarse imposibilitado de confirmar por medio de otros procedimientos esta intención o plan; por lo tanto, deberá obtener una manifestación escrita para documentar esa intención de la gerencia. Otro ejemplo sería un proyecto de la gerencia a ser ejecutado en el futuro. A menos que el examen del contador público revele evidencia en contrario, su confianza sobre la veracidad de las manifestaciones de la gerencia, se considera razonable.

#### ***2.3.8.5 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.

#### ***2.3.8.6 DNA 05: Efecto de la función de auditoría interna en el alcance del examen del contador público independiente***

El Contador Público Independiente puede considerar el trabajo de los auditores internos al determinar el alcance, naturaleza y oportunidad de sus procedimientos de auditoría y así mismo, utilizar la ayuda de éstos para la realización de su trabajo. Sin embargo, el trabajo del auditor interno no puede sustituir al trabajo del Contador Público Independiente.

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

Cuando los auditores internos estudian y evalúan el control interno o realizan pruebas sustantivas de las transacciones y de saldos, están cumpliendo una labor especial de control. Para efectos de este pronunciamiento, el concepto de auditor no es aplicable a aquellas personas a las que, si bien se les da este título, no ejercen las funciones propias del auditor interno, ni persiguen los objetivos que se han señalado a éstos. Sin embargo, si aplica a personas con otros títulos que realizan estas funciones.

El trabajo de los auditores internos puede ser un factor en la determinación de la

naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos del Contador Público Independiente. Cuando el Contador Público Independiente decide utilizar el trabajo de los auditores Internos como parte de sus propios procedimientos, deberá evaluar la independencia y competencia de los auditores internos, así como el trabajo por ellos realizado.

#### **2.3.8.7 DNA 06: *Planificación y supervisión***

La primera norma de ejecución del trabajo establece que el trabajo de auditoría debe ser planificado adecuadamente y debe ejercerse una supervisión apropiada sobre los auditores asistentes si los hubiere.

La presente declaración proporciona orientación al auditor independiente para que haga su examen de acuerdo con normas de auditoría de aceptación general, respecto a las consideraciones y procedimientos aplicables a la planificación y supervisión, incluyendo la preparación de un programa de auditoría, la obtención del conocimiento del negocio de la entidad, y el manejo de las diferentes opiniones de los principales funcionarios y empleados de la empresa. La planificación y supervisión continúan durante todo el examen, y los procedimientos relativos con frecuencia se mantienen durante el mismo.

El Contador Público que tiene la responsabilidad final del examen puede delegar parte de la planificación y supervisión en otro miembro de la firma. Para efectos de esta declaración, (a) se designa como auditores asistentes al personal de la firma distinto del Contador Público que tiene la responsabilidad final del examen, y (b) el término auditor se refiere tanto al Contador Público que tiene la responsabilidad final así como a los asistentes.

#### ***2.3.8.8 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.

#### ***2.3.8.9 DNA 08: Comunicación entre el auditor predecesor y el sucesor***

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

El auditor sucesor, generalmente deberá iniciar las comunicaciones. La comunicación podrá ser oral o escrita, pero el auditor predecesor y el sucesor deberán guardar, con la confidencialidad que el caso requiera, la información que crucen entre sí. Esta obligación es necesaria aun cuando el auditor sucesor acepte o no el trabajo.

#### ***2.3.8.10 DNA 09: Procedimientos analíticos de revisión***

Esta Declaración se aplica a los procedimientos analíticos de revisión en un examen efectuado de acuerdo con las normas de auditoría de aceptación general. Proporciona una guía para la consideración del auditor cuando aplica tales

procedimientos, pero no específica los procedimientos de revisión analítica que se requieren en esta Declaración.

Los procedimientos analíticos de revisión corresponden a pruebas sustantivas de la información financiera hecha por un estudio y comparación de las relaciones entre los datos. El grado de confianza del auditor en las pruebas sustantivas puede derivarse de las pruebas de detalle de las transacciones y saldos, de los procedimientos de revisión analítica, o de la combinación de ambos. Tal decisión dependerá de cómo juzgue el auditor la efectividad y eficiencia esperadas de los tipos de procedimientos respectivos.

Una premisa básica que soporta la aplicación de los procedimientos de revisión analítica específica que el auditor puede razonablemente esperar que existan y que continúen, en la ausencia de condiciones conocidas que lo impidieran, ciertas relaciones entre la información. La aplicación de los procedimientos analíticos de revisión puede indicar la necesidad de procedimientos adicionales o indicar la disminución del alcance de otros procedimientos de auditoría.

Cuando los procedimientos analíticos de revisión identifican fluctuaciones que no se esperaban, o la ausencia de fluctuaciones cuando éstas se esperaban u otras partidas que aparezcan anormales, el auditor deberá investigarlas si considera que son indicativas de hechos que tengan un efecto importante en su examen.

#### ***2.3.8.11 DNA 10: Evidencia comprobatoria***

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

La mayoría del trabajo del contador público al formarse una opinión sobre los estados financieros, consiste en obtener y evaluar el material de evidencia relacionado con las aseveraciones de dichos estados financieros. El grado de validez de tal evidencia, para efectos de la auditoría, descansa en el juicio del auditor; en este respecto, la evidencia de auditoría difiere de la evidencia legal, la cual se encuentra circunscrita a reglas rígidas. La influencia del material de evidencia sobre el auditor varía substancialmente a medida que éste va formando su opinión sobre los estados financieros que está examinando. La pertinencia de la evidencia, su objetividad, oportunidad y la existencia de otro material que corrobore las conclusiones a las cuales conduce, descansa en su adecuabilidad.

#### ***2.3.8.12 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.

En todos los casos en que el nombre de un contador público quede asociado con algunos estados financieros, el contador público debe expresar, de manera clara e inequívoca, la naturaleza de su relación con dichos estados financieros. Si se ha realizado algún examen de ellos, el contador público debe manifestar, de modo expreso y claro, el carácter de su examen, su alcance y grado de responsabilidad que, como consecuencia de dicho examen asume.

El dictamen de auditoría es el documento que describe la naturaleza y alcance

del examen de los estados financieros de una entidad y presenta la opinión del contador público independiente (auditor) sobre los estados financieros que ha examinado.

Constituye la evaluación por el contador público independiente (auditor) de los estados financieros preparados por su cliente y es la base para establecer su responsabilidad hacia los usuarios de esos estados financieros.

### **2.3.8.13 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.

### **2.3.9 Tabla Comparación entre las NIAs y DNA.**

<b>DNA: Declaración de Normas de Auditoría</b>	<b>NIAs: Normas Internacional de Auditoría</b>
<b>DNA 1:</b> denominada, “Papales de Trabajo”. La información contenida en los papales de trabajo constituye el registro principal del trabajo que el contador público ha hecho y las conclusiones a que ha llegado sobre asuntos importantes.	<b>NIA 230;</b> denominada, “Documentación del Trabajo”. El propósito de esta norma, es establecer normas y proporcionar de la auditoría. Significativa el registro de procedimientos de auditoría desempeñados.
<b>DNA 2;</b> denominada, “Solicitud Del Informe Del Abogado del Cliente”. Esta declaración proporcionar una guía de los procedimientos que un contador público debe considerar para identificar litigios Demandas y otras reclamaciones o	<b>NIA 260;</b> “Comunicación De Los Hallazgos De Auditoria A Los Encargados Del Gobierno Del Ente”. Esta norma establece las guías para determinar las materias que el auditor debe comunicar a las autoridades del ente y que surgen de su trabajo de auditoría.

contingencias de tipo legal.	
<p><b>DNA 3;</b> titulada “Manifestaciones De La Gerencia”. Esta declaración establece la obligación para el contador público, que como parte de su examen a los estados financieros efectuados, obtenga de la gerencia en forma escrita ciertas manifestaciones.</p>	<p><b>NIA 580;</b> titulada, “Representaciones Escrita”. Obtener evidencia de que la administración reconoce su responsabilidad por la presentación razonable de los estados financieros.</p>
<p><b>DNA 4;</b> titulada, “Informe Del 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.</p>	<p><b>NIA 610,</b> titulada “Consideraciones Del Trabajo De La Auditoría Interna”. La norma provee guías para el auditor pueda obtener una comprensión de los sistemas contables y de control interno del ente que sean suficientes para planear la auditoria y desarrollar una estrategia efectiva en la ejecución.</p>
<p><b>DNA 5;</b> titulada “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.</p>	<p><b>NIA 200;</b> titulada, “Objetivos Y principios Que Gobierna Una Auditoria”. Esta norma señala que el objetivo de una auditoria de estados contables es permitirle al auditor expresar una opinión acerca de si los estados contables están preparados razonablemente.</p>
<p><b>DNA 6;</b> titulada, “Planificación Y Supervisión”. Establece que el trabajo de auditoría debe ser planificado adecuadamente y debe ser ejercerse una supervisión apropiada sobre los auditores asistentes si los hubiere.</p>	<p><b>NIA; 300,</b> titulada, “Planeamiento Del Trabajo”. La norma regula las guías para el planeamiento efectivo de un trabajo recurrente y distingue los aspectos que debe considerar en una primera auditoria.</p>

<p><b>DNA; 7</b> titulada, “Comunicación Entre El Auditor Predecesor Y el Sucesor”. Esta declaración proporciona una guía a ser utilizada entre el auditor predecesor y su sucesor, cuando o está en proceso.</p>	<p><b>NIA 600</b>, titulada “Uso Del Trabajo De Otro Auditor”. Cuando el auditor principal usa el trabajo de otro auditor, el auditor principal debe determinar como el trabajo del otro auditor afectara la auditoria.</p>
<p><b>DNA; 9</b> titulada, “Procedimientos Analíticos De Revisión”. Esta declaración se aplica a los procedimientos analíticos n de revisión en un examen efectuado de acuerdo con las norma de auditoría de aceptación general.</p>	<p><b>NIA; 520</b> titulada, “Procedimientos Analíticos”. La norma provee guías para la aplicación de procedimientos de revisión analítica n las etapas de planeamiento, de recopilación de elementos de juicio es decir como pruebas sustantivas y a la finalización de la auditoria como una revisión global. Y la <b>NIA 530</b>; titulada, “Muestreo De Auditoria y Otras Pruebas Selectivas”. La norma expresa que cuando el auditor diseña sus procedimientos de auditoría debe determinar medios apropiados para seleccionar los ítems que va a probar como así también los elementos de juicio que debe recopilar para cumplir con los objetivos de las pruebas de auditoría.</p>
<p><b>DNA 10:</b> titulada, “Evidencia Comprobatoria”. Se debe obtener una evidencia comprobatoria suficiente y componente 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.</p>	<p><b>NIA 500</b>; titulada, “Elementos De Juicio En La Auditoria”. El auditor debe obtener elementos de juicio validos y suficientes (provenientes de los registros contables y de la documentación) para sustentar en forma razonable sus conclusiones en las que basa su opinión.</p>
<p><b>DNA; 11</b> titulada, “Dictamen Del Contador</p>	<p><b>NIA; 240</b>, titulada, “Fraude Y Error En Los</p>

<p>Público Independiente”. 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 examinados; es lo que se conoce como el “informe de auditoría” o “dictamen”.</p>	<p>Estados Contables”. El propósito de esta norma es establecer los lineamientos sobre la responsabilidad del contador público como auditor.</p> <p><b>NIA; 700</b> titulada “El informe Del Auditor Sobre Los Estados Contables y NIA 701; Modificación Al Dictamen Del Auditor Independiente”. La norma trata sobre la forma y contenido del informe del auditor sobre los estados contables auditados para lo cual debe revisar y evaluar las conclusiones derivadas de los elementos de juicio obtenidos que sustentan su opinión. La opinión debe ser escrita y referirse a los estados en su conjunto (700). El propósito de esta norma es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre circunstancias en las cuales el dictamen del auditor independiente debe modificarse, así como la forma y el contenido de las modificaciones al dictamen del auditor en esas circunstancias (701)</p>
<p><b>DNA; 12</b> titulada, “Control De Calidad En El Ejercicio Profesional”. Esta declaración proporciona una guía para las organizaciones o firmas de contadores públicos y contadores independientes que presten sus servicios en forma individual, en relación con las políticas y procedimientos sobre el control de calidad.</p>	<p><b>NIA; 220</b>, titulada, “Normas Sobre El Control De Calidad”. El propósito de esta NIA es establecer reglas y guías de procedimiento para el control de la calidad del trabajo de auditoría.</p>
<p><b>DNA 13</b>; “Examen De La Información Financiera Prospectiva”. El propósito de esta</p>	<p><b>ISAE 3400</b> “El Examen De Información Contable Prospectiva”. La norma expresa que</p>

<p>declaración es establecer normas y proporcionar lineamientos para examinar e informar sobre la información financiera prospectiva.</p>	<p>el ICP puede referirse a pronósticos financieros, basados en las “mejoras estimaciones” y “cursos hipotéticos”.</p>
---	--

### **2.3.9 Análisis Comparativo entre NIAs y DNA 0.**

La declaración de normas de auditoría (DNA 0), comprende un conjunto de normas, que van a ser los lineamientos por los cuales los contadores profesionales que realicen actividades de auditoría se van a regir, permitiéndoles realizar su trabajo de forma eficaz. Las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) se deberán aplicar en la auditoría de los estados financieros. Las NIAs también deberán aplicarse, con la adaptación necesaria, a la auditoría de información de otra clase y a servicios relacionados. Las NIAs contienen principios básicos y procedimientos esenciales, junto con lineamientos relacionados en forma de material explicativo y de otro tipo. Los principios básicos y los procedimientos esenciales deberán ser interpretados en el contexto del material explicativo y de otro tipo que proporciona lineamientos para su aplicación. Las NIAs necesitan ser aplicadas sólo a asuntos importantes.

### **2.3.10 Declaraciones Internacionales sobre Prácticas de auditoría (DIPAs) o International Auditing Practices Statements (IAPs)**

El Comité IAASB de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) emite lineamientos (IAPs) sobre práctica de auditoría generalmente aceptadas sobre servicios relacionados y sobre la forma y contenido de los dictámenes del auditor. Estos lineamientos tiene la intención de mejorar el grado de uniformidad de las prácticas de auditoría y servicios relacionados en todo el mundo.

**DIPA 1000 – PROCEDIMIENTOS DE CONFIRMACION ENTRE BANCOS.**

El propósito de esta declaración es proporcionar ayuda auditor externo independiente y también a la administración de un banco, como auditores internos e inspectores, sobre los procedimientos de confirmación entre bancos.

**DIPA 1004 LA RELACIÓN ENTRE SUPERVISORES BANCARIOS Y AUDITORES EXTERNOS DE BANCOS**

Esta declaración se refiere a la relación que debe mantener el auditor externo de un banco con los demás supervisores externos de una entidad bancaria, tal como en la Argentina la que efectúa el Banco Central. La norma sugiere mecanismos de efectiva coordinación y diálogo entre las partes y establece las responsabilidades de la dirección del banco.

**DIPA 1005 – CONSIDERACIONES ESPECIALES EN LA AUDITORÍA DE ENTIDADES PEQUEÑAS.**

La auditoría de una entidad pequeña difiere de la auditoría de una entidad grande, ya que la documentación puede ser poco sofisticada y las auditorías de las entidades pequeñas ordinariamente son menos complejas, pudiendo desempeñarse usando menos asistentes.

En general todas las NIAs deben ser aplicadas en las auditorías de empresas pequeñas.

**DIPA 1006 – LA AUDITORÍA DE BANCOS COMERCIALES INTERNACIONALES.**

El propósito de esta declaración es proporcionar una guía adicional a los auditores por medio de la interpretación y aplicación de estos lineamientos en el contexto de la auditoría de bancos comerciales internacionales.

El auditor deberá planear conducir una auditoria efectiva en una manera eficiente y oportuna. Los planes deberán basarse en un conocimiento del negocio del cliente. Una comprensión de la naturaleza de los riesgos es fundamental para el proceso de planeación del auditor ya que le permite a este evaluar el riesgos inherente asociado con diferente aspectos de las actividades de un banco y lo ayuda a determinar el alcance de confiabilidad sobre el control interno y la naturaleza, oportunidad y alcance de sus procedimientos de auditoría. Los riesgos con las actividades bancarias pueden agruparse de manera amplia en riesgos de producto y servicios (que incluye el riesgo de crédito, el riesgo de la tasa de interés, el riesgo de liquidez, el riesgo cambiario, el riesgo de mercado el riesgo fiduciario) y los riesgos de operación.

Para el desarrollo de un plan global de auditoría el auditor necesita dar particular importancia, entre otros a los siguientes aspectos: los riesgos asociados con las actividades bancarias, el grado esperado de confianza en el control interno (el auditor deberá depositar una importante confianza en el sistema de control interno del banco, para hacerlo, necesitará hacer una evaluación cuidadosa el sistema para evaluar el alcance de confianza que puede depositar en dicho sistema al determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de sus propios procedimientos de auditoría), lo extenso de los sistemas de CIS y transferencia electrónica de fondos usados por el banco, el trabajo de auditoría interna, la complejidad de las transacciones realizadas, las transacciones de partes relacionada, el trabajo de los supervisores y la coordinación del trabajo que se va a realizar.

#### **DIPA 1010 – LA CONSIDERACIÓN DE ASUNTOS AMBIENTALES EN LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS.**

Esta declaración proporciona ayuda práctica a los auditores al describir: las principales consideraciones del auditor en una auditoria de estados financieros con relación a asuntos ambientales, ejemplos de posibles impactos de los asuntos

ambientales en los estados financieros y guía que el auditor puede considerar cuando ejerzas su juicio profesional.

### **DIPA 1012 – AUDITORIA DE INSTRUMENTOS DERIVADOS FINANCIEROS.**

El propósito de esta declaración es proporcionar lineamientos al auditor para planear y desempeñar procedimientos de auditoría para las aseveraciones de los estados financieros relacionados con instrumentos financieros derivados.

La responsabilidad del auditor relacionada con instrumento financieros derivados, en el contexto de la auditoria de estados financieros tomados como un todo, es considerar si las aseveraciones de la administración relacionadas con los derivados dan como resultado estados financieros preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia para información financiera identificado.

### **DIPA 1013 COMERCIO ELECTRÓNICO - EFECTO EN LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS**

Esta declaración se refiere a los efectos en la auditoría de estados contables cuando el ente auditado utiliza medios electrónicos para la comercialización de sus bienes o servicios.

### **DIPA 1014 INFORME DE LOS AUDITORES EN CUMPLIMIENTO CON NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA.**

El propósito de esta declaración es proveer guías adicionales cuando el auditor tiene que expresar una opinión sobre estados contables preparados por la dirección sobre la base de las normas internacionales de contabilidad o en combinación con las normas locales.

### **2.3.11 Antecedentes de la Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento.**

En Abril de 2001, el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría (IAPC) es sustituido por el Consejo de normas internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) que sirve al interés público al:

Establecer de manera independiente y bajo su propia autoridad, normas de elevada calidad sobre auditoría, revisión, otros cargos de aseguramiento, control de calidad y servicios relacionados.

Facilitar la convergencia de normas nacionales e internacionales.

En fin perseguido por el IAASB es 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 y el cual emite las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs), 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 e la implementación de los Estándares y promover las buenas prácticas.

Anteriormente se consideraban las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas como requisitos de calidad que debían observarse para el desempeño del trabajo de auditoría profesional. Por esta razón, durante muchos años han constituido y constituyen en bastantes países el soporte obligado de las actividades que conducen contadores públicos.

DietzMertin de Alemania, el séptimo presidente el IASSB, residió la primera reunión del IASSB reformado. Liderando este organismo en el primer proyecto buscando el desarrollo de la normas de auditoría. Su objetivo era diseñar una mejor calidad y uniformidad de la profesión en estas áreas por todo el mundo, y lograr una mayor confianza pública en los informes financieros.

En el 2003, la Federación Internacional de Contadores (IFAC) ha aprobado una serie de reformas destinadas, entre otras cosas, a fortalecer aún más sus procesos normativos, incluidos los de la IAASB, a fin de que se responda adecuadamente el interés público. Entre ellas podemos mencionar.

- ✓ Nombramiento de una persona a tiempo completo presidente.
- ✓ Creación del comité Directivo.
- ✓ Las reuniones estarán abiertas a los observadores.
- ✓ Establecer enlaces con las normas contables.

### **2.3.12 Contrato de Aseguramiento**

#### ***2.3.12.1 ¿Qué es aseguramiento?***

Se entiende por aseguramiento “la rama de la contaduría que busca mejorar la calidad de la información para reducir el riesgo de negocio. El aseguramiento se extiende más allá de la prueba de la información financiera, busca verificar los hechos e incluso la información cualitativa que se refiere a las prácticas de negocio. A diferencia de la consultoría, el aseguramiento no es predictivo, sino que prueba si la decisión de negocios funcionó en el pasado. Ejemplos de aseguramiento incluyen las auditorías, y las encuestas de satisfacción de los clientes.

En el aseguramiento, el contador profesional (en ejercicio público) se compromete a dar seguridad razonable de que la información contenida en los estados financieros (o en otra materia sujeto) representa de manera razonable la posición

financiera, el desempeño financiero y los flujos de efectivo. Y para ello, se compromete a hacer un examen que le dé seguridad razonable de ello.

El anterior párrafo, que puede ser difícil para algunos, puede expresarse técnicamente de la siguiente manera:

- Seguridad razonable que da el auditor (a los usuarios destinatarios)
- Seguridad razonable para el auditor (basada en los ISA)

O mejor aún:

- El objetivo: dar seguridad razonable
- El medio: contrato de aseguramiento

Se entiende, entonces, que el aseguramiento sea algo que esté íntimamente ligado a los contadores/auditores, a diferencia de los seguros (que es algo propio de los aseguradores y re-aseguradores), y de la seguridad (que es algo inherente a los organismos de policía, ejército y vigilancia privada, o a la vigilancia de los procesos informáticos).

Puede decirse, con tranquilidad, que el aseguramiento es algo que “le pertenece” a la profesión contable. Es algo similar a cuando se habla de “información financiera” contenida en los “estados financieros”.

- ✓ El objetivo: información financiera de la más alta calidad, comparable, confiable, pertinente
- ✓ El medio: estados financieros preparados, presentados y revelados de acuerdo con estándares internacionales de información financiera.

En resumen, el concepto teórico fundamental es “seguridad razonable” y la aplicación práctica/profesional son los “contratos de aseguramiento.” Aquí está, sin lugar a dudas, la clave para entender (y para aplicar) el aseguramiento.

### ***2.3.12.2 Contratos de aseguramiento***

Se define ‘**contrato de aseguramiento**’ como el contrato por medio del cual un contador profesional en ejercicio profesional público expresa una conclusión diseñada a mejorar el grado de confianza de los usuarios destinatarios, que son diferentes a la parte responsable, sobre el resultado de la evaluación o medición de la materia sujeto contra el criterio.

Condiciona a que el contador profesional en ejercicio profesional público acepte un contrato de aseguramiento solamente cuando el conocimiento preliminar que el contador profesional en ejercicio profesional público tiene respecto de las circunstancias del contrato señala que:

- a) Se dará satisfacción a los requerimientos éticos relevantes, tales como independencia y competencia profesional; y
- b) El contrato presenta todas las siguientes características:
  - La materia sujeto es apropiada;
  - Los criterios a ser usados son confiables y están disponibles para los usuarios destinatarios;
  - El contador profesional en ejercicio profesional público tiene acceso a evidencia suficiente y apropiada para respaldar la conclusión del contador profesional en ejercicio profesional público;

La conclusión del contador profesional en ejercicio profesional público, en la forma apropiada ya sea para un contrato de seguridad razonable o para un contrato de seguridad limitada, está contenida en un reporte escrito; y

El contador profesional en ejercicio profesional público está satisfecho respecto de que hay un propósito racional para el contrato. Si hay una limitación

importante en el alcance del trabajo del contador profesional en ejercicio profesional público, puede ser improbable que el contrato tenga un propósito racional.

***2.3.12.3 Elementos del contrato de aseguramiento:***

- a) Una relación entre tres partes, que implica un contador profesional en ejercicio profesional público, una parte responsable y los usuarios destinatarios;
- b) Una materia sujeto que sea apropiada;
- c) Criterio(s) confiable(s);
- d) Evidencia suficiente y apropiada; y
- e) Un reporte de aseguramiento presentado por escrito, en la forma que sea apropiada ya sea para un contrato de seguridad razonable o para un contrato de aseguramiento limitado.

## **CAPITULO III**

### **MARCO METODOLOGICO**

Una investigación puede ser de varios tipos, y en tal sentido se puede clasificar de distintas maneras, sin embargo, es común hacerlo en función de su nivel, diseño, propósito, y modelo. No obstante, dada la naturaleza compleja de algunos fenómenos estudiados, por lo general, para abordarlos es necesario aplicar no uno sino una combinación de diferentes tipos de investigación.

En el caso de la presente investigación, para ser realizada fueron aplicadas distintas metodologías utilizadas de manera coherente y lógica para darle un sentido al desarrollo del estudio.

#### **3.1 Diseño De Investigación.**

Toda investigación posee características propias, por lo tanto la eficacia de cada diseño dependerá de si se ajusta verdaderamente a la investigación que se está llevando a cabo, puesto que no es lo mismo seleccionar un tipo de diseño que otro, debido a que dicho diseño será la estrategia que servirá de orientación para alcanzar el objetivo de la investigación.

En el mismo orden de ideas, para la elaboración de esta investigación los autores asumen como diseño de investigación la documental, en vista de la naturaleza de la misma y se relaciona perfectamente en concordancia con el tema.

La originalidad del estudio se reflejara en el enfoque, criterios, conceptualizaciones, reflexiones, conclusiones recomendaciones y en general, en el planteamiento del estudiante.

Por lo tanto expuesto anteriormente, este proyecto se ha calificado como una investigación con un diseño documental debido a que responde a los objetivos, es por ello que el tipo de investigación que adopta el investigador le permite no solo obtener información requerida sino también delimitar el ámbito de acción de lo obtenido; en relación a esto el tipo de investigación asumido es la investigación documental descriptiva y cualitativa.

### **3.2 Tipo De Investigación**

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

Según la 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 se refleja en el enfoque, criterios, conceptualizaciones, reflexiones, conclusiones, recomendaciones y en general en el pensamiento del autor” (pp25); 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” (pp99).

Asimismo la investigación descriptiva según Hernández et al; (2.003) empleando la clasificación de Dankhe (1.986), la cual permite identificar la estrategia a seguir en la investigación; define a este tipo de investigación como: “aquella que describe las variables de manera independiente, mide la incidencia y los valores en que se manifiesta una o más variables. Mide en un grupo de personas u objetos, una o

más variables y proporciona su descripción. En este tipo de investigación se debe indicar con claridad qué es lo que se va a medir evaluar y cómo se realizará.”

### **3.3 Procedimiento para recolección de la información**

La recopilación de información debe dirigirse a la búsqueda de aquellos hechos que permitan conocer y analizar lo que realmente sucede en el tema que se investiga. Esto consiste en la recolección, síntesis, organización y comprensión de toda la información necesaria que ayude a comprender y resolver una posible realidad que se presente.

A los efectos de este estudio, se realizaran diversas consultas bibliográficas, leyes y normativas aplicables al tema en estudio. El cual servirán para recolectar información sobre el tema planteado, además de ello nos apoyaremos en la aplicación de análisis de contenido cualitativo, el cual en esencia, consiste en establecer categorías de estudio, con el fin de determinar los puntos más sobresalientes del documento, el cual se define de la siguiente manera:

Método que, a partir de una categorización establecida, permite identificar, inventariar y clasificar los conceptos o las ideas que aluden a conocimientos o sentimientos expresados en diferentes fuentes de información, con el fin de formular explicaciones. En este sentido se tiene que las categorías dependerán del documento que se analiza; como también nos apoyaremos en la realización de consultas a organismos encargados de establecer los estándares internacionales de contabilidad.

### **3.4 Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos**

Uno de los aspectos más importantes dentro de todo proceso de investigación es el que tiene relación con el hecho de recabar la información para asegurar resultados eficientes y verdaderos.

Las técnicas e instrumentos que se utilizaron son los siguientes:

De acuerdo Don Cerda (1998:231), usualmente se habla de dos tipos de fuentes de recolección de información: las primarias y las secundarias.

#### **Fuente Secundaria**

Para esta investigación se utilizarán las fuentes secundarias que son todas aquellas que ofrecen información sobre el tema por investigar, pero que no son la fuente original de los hechos o situaciones, sino que los referencian. Las principales fuentes documentales pueden ser, entre otras: documento escritos, como libros, periódicos, revistas, encuestas y conferencias escritas, diapositivas, documentos grabados, como discos, cintas y casetes, incluso documentos electrónicos como páginas web.

#### **Observación Simple**

La observación simple resulta útil y viable cuando se trata de conocer hechos o situaciones que de algún modo tienen un cierto carácter público, o que por lo menos no pertenecen estrictamente a la esfera de las conductas privadas de los individuos.

#### **Internet**

Según Bernal (2000:173), no existe duda sobre las posibilidades que hoy ofrece Internet como una técnica de obtener información; es más, hoy se ha convertido en uno de los principales medios para captar información.

En la presente investigación se ha hecho uso de esta técnica a fin de obtener información sobre el tema central de la misma referente al Análisis de las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs).

## **CAPITULO IV**

### **4.1 NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 315, ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE REPRESENTACIÓN ERRÓNEA DE IMPORTANCIA RELATIVA**

Entra en vigor para auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en, o después del, 15 de diciembre de 2008

#### **4.1.1 Introducción**

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer Normas y proporcionar guías para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, y para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa en una auditoría de estados financieros. La importancia de la evaluación del riesgo por el auditor como base para procedimientos adicionales, de auditoría se discute en la explicación del riesgo de auditoría en la NIA 200, Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros.

2. El auditor deberá obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, suficiente para identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros ya sea debido a fraude o error, y suficiente para diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de auditoría. La NIA 500, Evidencia de auditoría, requiere que el auditor utilice las aseveraciones en suficiente detalle para tener una base para la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa y para el diseño y desempeño de procedimientos adicionales de auditoría. Esta NIA requiere que el auditor haga evaluaciones del riesgo al nivel de estado financiero y de aseveración con base en un entendimiento apropiado de la entidad y su entorno,

incluyendo su control Interno. La NIA 330, "Procedimientos del auditor en respuesta a los riesgos evaluados" discute la responsabilidad del auditor de determinar respuestas globales y de diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de auditoría cuya naturaleza, oportunidad y extensión respondan a las evaluaciones del riesgo. Los requisitos y guías de esta NIA se deben aplicar junto con los requisitos y guías de otras NIAs. En particular, en la *NIA 240, Responsabilidad del auditor de considerar el fraude en una auditoría de estados financieros*, se discuten lineamientos adicionales en relación con la responsabilidad del auditor de evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude.

**3 La siguiente es una visión general de los requisitos de esta norma:**

- Procedimientos de evaluación del riesgo y fuentes de información sobre la entidad y su entorno, incluyendo su control interno. Esta sección explica los procedimientos de auditoría que se requiere al auditor que realice para obtener el entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno (procedimientos de evaluación del riesgo). También requiere la discusión entre el equipo del trabajo sobre la susceptibilidad de los estados financieros a representación errónea de importancia relativa.
- Entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno. Esta sección requiere que el auditor entienda aspectos especificados de la entidad y su entorno. También los componentes de su control interno, para identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa.
- Evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Esta sección requiere que el auditor identifique y evalúe los riesgos de representación errónea, de importancia relativa al nivel de estado financiero y de aseveración. El auditor:

- Identifica los riesgos al considerar la entidad y su entorno, incluyendo controles relevantes, y al considerar las clases de transacciones, saldos o cuentas y revelaciones en los estados financieros;
- Relaciona los riesgos identificados con lo que pueda estar mal al nivel de aseveración; y
- Considera la importancia y probabilidad de los riesgos.

Esta sección también requiere que el auditor determine si cualesquiera de los riesgos importantes que requieran consideración especial de auditoría o riesgos para los que los procedimientos sustantivos solos no proporcionen suficiente evidencia apropiada de auditoría. Se requiere que el auditor evalúe el diseño de los controles de la entidad, incluyendo actividades de control relevantes, sobre dichos riesgos y que determine si se han implementado.

Comunicación con los encargados del gobierno corporativo y con la administración. Esta sección trata de asuntos relativos al control interno que comunica a los encargados del gobierno corporativo y la administración.

Documentación. Esta sección establece los requisitos de documentación relacionados.

4. Obtener un entendimiento de la entidad y su entorno es un aspecto esencial del desempeño de una auditoría de acuerdo con NIAS. En particular, dicho entendimiento establece un marco de referencia dentro del cual el auditor planea la auditoría y ejerce juicio profesional acerca de evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros y responder a dichos riesgos a lo largo de la auditoría; por ejemplo, cuando:

- Establece la importancia relativa y evalúa sí el juicio sobre importancia relativa siendo apropiado al avanzar la auditoría;

- Considera lo apropiado de la selección y aplicación de políticas contables y lo adecuado de las revelaciones de los estados financieros;
- Identifica áreas donde pueden ser necesarias consideraciones especiales de auditoría, por ejemplo, transacciones de partes relacionadas, lo apropiado del uso del supuesto de negocio en marcha por la administración, o al considerar el propósito de negocio de las transacciones;
- Diseña y realiza procedimientos adicionales de auditoría para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo; y
- Evalúa lo suficiente y apropiado de la evidencia de auditoría obtenida, tal como lo apropiado de los supuestos y de las representaciones orales y escritas de la administración.

El auditor usa el juicio profesional para determinar el grado requerido de entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno. La principal consideración del auditor es si el entendimiento que se ha obtenido es suficiente para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros y para diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de auditoría. La profundidad del entendimiento general que requiere el auditor al desempeñar la auditoría es menor que la que posee la administración para manejar la entidad.

#### **4.1.2 Procedimientos de evaluación del riesgo y fuentes de información sobre la entidad y su entorno, incluyendo su control interno**

6. Obtener un entendimiento de la entidad y su entorno incluyendo su control interno, es un proceso continuo, dinámico de compilación, actualización y análisis de información en toda la auditoría. Según se describe en la NIA 500, los procedimientos de auditoría para obtener un entendimiento se conocen como “procedimientos de evaluación del riesgo” porque algo de la información que se

obtiene al desempeñar estos procedimientos puede usarse por el auditor como evidencia de auditoría para soportar las evaluaciones de los riesgos de los de representación errónea de importancia relativa. Además, al realizar los procedimientos de evaluación del riesgo, el auditor puede obtener evidencia de auditoría sobre clases de transacciones, saldos de cuentas, o revelaciones y aseveraciones relacionadas y sobre la efectividad operativa de los controles, aun cuando dichos procedimientos de auditoría no fueran planeados específicamente como procedimientos sustantivos o como pruebas de controles. El auditor puede decir que también realizar procedimientos sustantivos o pruebas de controles junto con procedimientos de evaluación del riesgo porque sea eficiente hacerlo así.

#### **4.1.3 Procedimientos de evaluación del riesgo**

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

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

No se requiere que el auditor realice todos los procedimientos de evaluación del riesgo descritos antes para cada aspecto del entendimiento expuesto en el párrafo 20. Sin embargo, todos los procedimientos de evaluación del riesgo los realiza el auditor en el curso de obtener el entendimiento requerido.

8. Además el auditor realiza otros procedimientos de auditoría donde la información obtenida pueda ser útil para identificar riesgos de representación errónea de importancia relativa. Por ejemplo, el auditor puede considerar hacer investigaciones con el asesor legal externo de la entidad o con expertos en valuación que haya usado la entidad. También puede ser útil para obtener información sobre la entidad, revisar información obtenida de fuentes externas como informes de analistas, bancos o

agencias calificadoras, revistas de comercio o economía; o publicaciones reguladoras o financieras.

9. Aunque mucha de la información que obtiene el auditor por las investigaciones puede obtenerse de la administración y de los responsables de la información financiera, las investigaciones con otros dentro de la entidad, como personal de producción y de auditoría interna, y otros empleados con diferentes niveles de autoridad, puede ser útil para dar al auditor una diferente perspectiva para identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Para determinar con quienes más, dentro de la entidad puede hacer investigaciones y la extensión de las mismas, el auditor considera qué información puede obtener que le ayude a identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Por ejemplo:

- Las investigaciones dirigidas a los encargados del gobierno corporativo pueden ayudar al auditor a entender el entorno en que se preparan los estados financieros.
- Las investigaciones dirigidas al personal de auditoría interna pueden relacionarse con sus actividades respecto del diseño y efectividad del control interno de la entidad y si la administración ha respondido satisfactoriamente a cualquier resultado de estas actividades.
- Las investigaciones con empleados implicados en el inicio, procesamiento o registro de transacciones complejas o inusuales pueden ayudar al auditor a evaluar lo apropiado de la selección y aplicación de ciertas políticas contables.
- Las investigaciones dirigidas al asesor legal interno pueden relacionarse con asuntos como litigios, cumplimiento de leyes y reglamentos, conocimiento de fraude o sospecha de fraude que la entidad, garantías, obligaciones posteriores de las ventas, arreglos (como negocios conjuntos) con socios de negocios y el significado de los términos de los contratos.
- Las investigaciones dirigidas a personal de mercadotecnia o ventas pueden relacionarse con cambios en las estrategias de mercadotecnia de la entidad, tendencias de ventas o arreglos contractuales con sus clientes.

10. Los procedimientos analíticos pueden ser útiles para identificar la existencia de transacciones o hechos inusuales, y cantidades, coeficientes y tendencias que pudieran indicar asuntos que tengan implicaciones para los estados financieros y de auditoría. Al realizar procedimientos analíticos como procedimientos de evaluación del riesgo, el auditor desarrolla expectativas sobre plausibles relaciones que razonablemente puedan existir. Cuando las comparaciones de dichas expectativas con los montos registrados o coeficientes desarrollados de los montos registrados producen relaciones inusuales de representación errónea de importancia relativa. Sin embargo, cuando estos procedimientos analíticos usan datos agregados a un alto nivel (lo cual es a menudo la situación) los resultados de esos procedimientos analíticos sólo proporcionan una indicación inicial general sobre si puede existir una presentación errónea de importancia relativa. Consecuentemente, el auditor considera los resultados de dichos procedimientos analíticos junto con otra información compilada al identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Ver la NIA 520, Procedimientos Analíticos, para guías adicionales sobre el uso de los procedimientos analíticos.

11. La observación e inspección pueden apoyar las investigaciones con la administración y con otros, y también dar información sobre la entidad y su entorno. Estos procedimientos de auditoría ordinariamente incluyen lo siguiente:

- La observación de actividades y operaciones de la entidad.
- Inspección de documentos (como planes y estrategias del negocio), registro y manuales de control interno.
- Lectura de informes preparados por la administración (como informes trimestrales de la administración y estados financieros provisionales) y los encargados del gobierno corporativo (como minutas de las reuniones del consejo de directores).
- Visitas de las instalaciones y plantas de la entidad.

- Rastreo de las transacciones relevantes para la información financiera, a través del sistema de información (revisiones).

12. Cuando el auditor se propone usar información sobre la entidad y su entorno obtenida en periodos anteriores, el auditor deberá determinar si han ocurrido cambios que puedan afectar la relevancia de dicha información para la auditoría actual. Para trabajos continuos, la experiencia previa del auditor con la entidad contribuye al entendimiento de la misma. Por ejemplo, los procedimientos de auditoría realizados en auditorías previas ordinariamente proporcionan evidencia de auditoría sobre la estructura organizacional de la entidad, su negocio y controles, así como información sobre representaciones erróneas pasadas y si fueron corregidas o no oportunamente, lo que ayuda al auditor al evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa en la actual auditoría. Sin embargo, esta información puede haberse hecho irrelevante por cambios en la entidad o en su entorno. El auditor hace investigaciones y realiza otros procedimientos de auditoría apropiados, como sesiones de revisión de los sistemas, para determinar si han ocurrido cambios que puedan afectar la relevancia de dicha información.

13. Cuando sea relevante para el auditor, éste considera otra información como la obtenida del proceso de aceptación o continuación del cliente del auditor o, donde sea factible, la experiencia obtenida en otros trabajos desarrollados para la entidad, por ejemplo, trabajos para revisar información financiera provisional.

#### **4.1.4 Discusión entre el equipo del trabajo**

14. Los miembros del equipo del trabajo deberán discutir la susceptibilidad de los estados financieros a representaciones erróneas de importancia relativa.

15. El objetivo de esta discusión es que los miembros del equipo de trabajo obtengan un mejor entendimiento del potencial de representaciones erróneas de importancia

relativa de los estados financieros resultantes de fraude o error en las áreas específicas que se les asignen, y entender cómo los resultados de los procedimientos de auditoría que realizan pueden afectar a otros aspectos de la auditoría incluyendo las decisiones sobre la naturaleza, oportunidad y extensión de procedimientos adicionales de auditoría.

16. La discusión brinda una oportunidad para que los miembros más experimentados del equipo del trabajo, incluyendo al socio del trabajo, compartan su comprensión profunda basada en su conocimiento de la entidad. Y para que los miembros del equipo intercambien información sobre los riesgos de negocio a los que está sujeta la entidad y sobre cómo y dónde podrían ser susceptibles los estados financieros a representación errónea de importancia relativa. Según requiere la NIA 240, se da particular énfasis a la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a representación errónea de importancia relativa debida a fraude. La discusión también se refiere al marco de referencia de información financiera aplicable a los hechos y circunstancias de la entidad.

17. Se usa el juicio profesional para determinar cuáles miembros del equipo del trabajo se incluyen en la discusión. Cómo y cuándo ocurre ésta y la extensión de la misma. Los miembros clave del equipo del trabajo ordinariamente están implicados en la discusión; sin embargo, no es necesario que todos los miembros del equipo tengan un conocimiento integral de todos los aspectos de la auditoría. Las funciones experiencia y necesidades de información de los miembros del equipo del trabajo influyen en la extensión de la discusión. En una auditoría en muchas localidades, por ejemplo, puede haber múltiples discusiones que impliquen a los miembros clave del equipo del trabajo en cada localidad importante. Otro factor a considerar al planear las discusiones es si se debe incluir a los expertos asignados al equipo del trabajo. Por ejemplo, el auditor puede determinar que se necesita incluir a un profesional especializado en tecnología de la información (TI), o con otras habilidades en el equipo del trabajo y, por lo tanto, incluye a dicha persona en la discusión.

18. Según requiere la NIA 200, el auditor planea y desempeña la auditoría con una actitud de escepticismo profesional. La discusión entre los miembros del equipo del trabajo enfatiza la necesidad de mantener el escepticismo profesional en todo el trabajo, estar alerta a la información u otras condiciones que indiquen que puede haber ocurrido una representación errónea de importancia relativa debida a fraude o error, y ser rigurosos en el seguimiento de dichas condiciones.

19. Dependiendo de las circunstancias de la auditoría, puede haber discusiones adicionales para facilitar el intercambio continuo de información entre los miembros del equipo del trabajo respecto de la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a representaciones erróneas de importancia relativa. El propósito es que los miembros del equipo del trabajo comuniquen y compartan información obtenida a lo largo de la auditoría que pueda afectar la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude o error o a los procedimientos de auditoría realizados para atender a los riesgos.

#### **4.1.5 Entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno**

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

- a) Factores de la industria, de regulación y otros factores externos incluyendo el marco de referencia de información financiera aplicable.
- b) Naturaleza de la entidad. incluyendo la selección y aplicación de políticas contables por la entidad.
- c) Objetivos y estrategias y los riesgos de negocio relacionados que puedan dar como resultado una representación errónea de importancia relativa de los estados financieros.
- d) Medición y revisión del desempeño financiero de la entidad.
- e) Control interno.

El Apéndice 1 contiene ejemplos de asuntos que el auditor puede considerar para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, relativos a las categorías (a) a (d) anteriores. El Apéndice 2 contiene una explicación detallada de los componentes del control interno.

21. La naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de evaluación del riesgo que se realizan dependen de las circunstancias del trabajo, tales como el tamaño y complejidad de la entidad y la experiencia del auditor con ella. Además, es particularmente importante identificar cambios importantes en cualquiera de los aspectos anteriores de la entidad respecto de periodos anteriores para obtener un entendimiento de la entidad suficiente para identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa.

#### **4.1.6 Factores de la industria, de regulación y otros factores externos, incluyendo el de referencia de información financiera aplicable**

22. El auditor deberá obtener un entendimiento de los factores relevantes de la industria, de regulación y otros factores externos incluyendo el marco de referencia de información financiera aplicable. Estos factores incluyen condiciones de la industria tales como el entorno competitivo, las relaciones con proveedores y clientes y desarrollos tecnológicos; el entorno de regulación que abarca, entre otros asuntos, el marco de referencia de información financiera el entorno legal y político, y los requisitos ambientales que afectan a la industria y a la entidad; y otros factores externos como las condiciones económicas generales. Ver la NIA 250. Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros, para requisitos adicionales relacionados con el marco de referencia legal y reglamentario aplicable a la entidad y a la industria.

23. La industria en que opera la entidad puede dar origen a riesgos específicos de representación errónea de importancia relativa originada por la naturaleza del negocio o el grado de regulación. Por ejemplo, los contratos a largo plazo pueden implicar estimaciones importantes de ingresos y costos que den lugar a riesgos de representación errónea de importancia relativa. En tales casos, el auditor considera si el equipo de trabajo incluye miembros con conocimiento y experiencia relevantes suficientes.

24. Los requisitos legales y reglamentarios a menudo determinan el marco de referencia de información financiera aplicable a usarse por la administración para preparar los estados financieros de la entidad. En la mayoría de los casos, el marco de referencia de información financiera aplicable será el de la jurisdicción en que la entidad está registrada u opera y en que el auditor tiene su base, y el auditor y la entidad tendrán un entendimiento común de dicho marco de referencia. En algunos casos, puede no haber marco de referencia local de información financiera, en cuyo caso la selección de la entidad se gobernará por la práctica local, práctica de la industria necesidades del usuario, u otros factores. Por ejemplo, los competidores de la entidad pueden aplicar Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFs) y la entidad puede determinar que las NIIFs son también apropiadas para sus requerimientos de información financiera. El auditor considera si las regulaciones locales especifican ciertos requisitos de información financiera para la industria en que opera la entidad, ya que los estados financieros pueden estar representados erróneamente en una manera de importancia relativa en el contexto del marco de referencia de información financiera aplicable si la administración no prepara los estados financieros de acuerdo con dicha regulaciones.

#### **4.1.7 Naturaleza de la entidad**

25. El auditor deberá obtener un entendimiento de la naturaleza de la entidad. La naturaleza de una entidad se refiere a las operaciones de la entidad, su propiedad y

gobierno, los tipos de inversión que está haciendo y que planea hacer, la manera en que está estructurada la entidad y cómo se financia. Un entendimiento de la naturaleza de una entidad hace posible al auditor entender las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones que se esperan en los estados financieros.

26. La entidad puede tener una estructura compleja con subsidiarias u otros componentes en múltiples localidades. Además de las dificultades de consolidación en esos casos, otros problemas de las estructuras complejas que pueden dar origen a riesgos de representación errónea de importancia relativa incluyen: la asignación del crédito mercantil a segmentos del negocio y su deterioro; si las inversiones son negocios conjuntos, subsidiarias, o inversiones contabilizadas que usan el método de participación; y si las entidades de propósito especial se contabilizan de manera apropiada.

27. Un entendimiento de la propiedad y de las relaciones entre dueños y otras personas o entidades es también importante para determinar si se han identificado transacciones de partes relacionadas y si se han contabilizado de manera apropiada. La NIA 550, Partes Relacionadas proporciona guías adicionales sobre las consideraciones relevantes del auditor para las partes relacionadas.

28. El auditor deberá obtener un entendimiento de la selección y aplicación de políticas contables por la entidad y considerar si son apropiadas para su negocio y consistentes con el marco de referencia de información financiera aplicable y con políticas contables usadas en la industria relevante. El entendimiento abarca los métodos que la entidad usa para contabilizar las transacciones importantes e inusuales; el efecto de las políticas contables importantes en áreas de controversia o emergentes para las que hay una carencia de guías autorizadas o de consenso; y cambios en las políticas contables de la entidad. El auditor también identifica las normas y regulaciones de información financiera que sean nuevas para la entidad y considera cuándo y cómo adoptará la entidad esos requisitos. Donde la entidad haya

cambiado su selección de, o método de aplicar, una política contable importante, el auditor considera las razones para el cambio y si es apropiado y consistente con los requisitos del marco de referencia de información financiera aplicable.

29. La presentación de estados financieros en conformidad con el marco de referencia de información financiera aplicable incluye la revelación adecuada de asuntos de importancia relativa. Estos asuntos se relacionan con la forma, arreglo y contenido de los estados financieros y sus notas anexas, incluyendo, por ejemplo, la terminología usada, la cantidad de detalles, la clasificación de partidas en los estados y la base de las cantidades declaradas. El auditor considera si la entidad ha revelado un asunto particular de manera apropiada a la luz de las circunstancias y hechos de los que tiene conocimiento el auditor en ese momento.

#### **4.1.8 Objetivos y estrategias y riesgos de negocio relacionados**

30. El auditor deberá obtener un entendimiento de los objetivos y estrategias de la entidad, y de los riesgos de negocio relacionados que puedan dar como resultado representaciones erróneas de importancia relativa de los estados financieros. La entidad conduce su negocio en el contexto de los factores de la regulación y de otros factores internos y externos. Para responder a factores, la administración de la entidad o los encargados del gobierno corporativo definen objetivos, que son los planes generales para la entidad. Las son los enfoques operacionales con los que la administración se propone lograr sus objetivos. Los riesgos de negocio son resultado de condiciones, hechos, circunstancias, acciones o faltas de acción importantes que puedan afectar de manera adversa la capacidad de la entidad para lograr sus objetivos y ejecutar sus estrategias, o de establecer objetivos y estrategias no apropiados. Así cambia el ambiente externo, la conducción de los negocios de la entidad también es dinámica y las estrategias y objetivos de la entidad cambian con el tiempo.

31, El riesgo de negocio es más amplio que el riesgo de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros, aunque incluye a éste último. El riesgo de negocio puede surgir de manera particular por el cambio o complejidad, aunque no reconoce la necesidad de cambio puede también dar origen al riesgo. Puede surgir cambio, por ejemplo, del desarrollo de nuevos productos que puedan fracasar; de un mercado inadecuado, aunque se desarrolle de manera exitosa; o de fallas cuyo resultado pueda ser un riesgo de responsabilidad y de reputación. Un entendimiento de los riesgos de negocio incrementa la probabilidad de identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Sin embargo, el auditor no tiene responsabilidad de identificar o evaluar todos los riesgos de negocio.

32. La mayoría de los riesgos de negocio eventualmente tendrán consecuencias financieras y, por lo tanto, un efecto en los estados financieros. Sin embargo, no todos los riesgos de negocio dan origen a riesgos de representación errónea de importancia relativa. Un riesgo de negocio puede tener una consecuencia inmediata para el riesgo de representación errónea de importancia relativa para clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones al nivel de aseveración o para los estados financieros como un todo. Por ejemplo, el riesgo de negocio que se origina en una base de clientes que se reduce debido a la consolidación de la industria puede aumentar el riesgo de representación errónea asociado con la valuación de cuentas por cobrar. Sin embargo, el mismo riesgo, particularmente en combinación con una economía en contracción, puede también tener una consecuencia a largo plazo, lo que el auditor considera cuando evalúa lo apropiado del supuesto de negocio en marcha. La consideración del auditor sobre si un riesgo de negocio puede dar como resultado representación errónea de importancia relativa se hace, por lo tanto, a la luz de las circunstancias de la entidad. En el apéndice 3 se dan ejemplos de condiciones y hechos que pueden indicar riesgos de representación errónea de importancia relativa.

33. Generalmente la administración identifica los riesgos de negocio y desarrolla enfoques para tratarlos. Este proceso de evaluación del riesgo es parte del control interno y se discute en los párrafos 76-79.

34. Las entidades pequeñas a menudo no establecen sus objetivos y estrategias ni administran los riesgos de negocio relacionados, mediante planes o procesos formales. En muchos casos puede no haber documentación de estos asuntos. En estas entidades el entendimiento del auditor se obtiene ordinariamente mediante investigaciones con la administración y observación de cómo responde la entidad a estos asuntos.

### **Medición y revisión del desempeño financiero de la entidad**

35. El auditor deberá obtener un entendimiento de la medición y revisión del desempeño financiero de la entidad. Las medidas del desempeño y su revisión indican al auditor aspectos del desempeño de la entidad que la administración y otros consideran de importancia. Las medidas de desempeño, ya sean externas o internas, crean presiones sobre la entidad que, a su vez, pueden motivar a la administración a emprender acciones para mejorar el desempeño del negocio o para representar erróneamente los estados financieros. Obtener un entendimiento de las medidas de desempeño de la entidad, ayuda al auditor a considerar si esas presiones dan como resultado acciones de la administración que puedan haber aumentado los riesgos de representación errónea de importancia relativa.

36. La medición y revisión por la administración del desempeño financiero de la entidad debe distinguirse del monitoreo de controles (discutido como un componente del control interno en los párrafos 96-99), aunque sus propósitos puedan traslaparse. El monitoreo de controles, sin embargo, se interesa específicamente en la operación efectiva del control interno mediante la consideración de información sobre el control. La medición y revisión del desempeño se dirige a si el desempeño del

negocio cumple con los objetivos establecidos por la administración (o terceros), pero en algunos casos los indicadores de desempeño también proporcionan información que hace posible a la administración identificar deficiencias en el control interno.

37. La información generada internamente que usa la administración para ese fin puede incluir indicadores clave de desempeño (financieros y no financieros), presupuestos, análisis de desviaciones, información por segmentos e informes de desempeño divisional, departamental o de otro nivel, y comparaciones del desempeño de una entidad con el de los competidores. El desempeño financiero de la entidad puede medirse y revisarse también por partes externas. Por ejemplo, la información externa como informes de analistas e informes de agencias calificadoras de crédito puede proporcionar información útil para el entendimiento de la entidad y su entorno por el auditor. Estos informes a menudo se obtienen de la entidad que se audita.

38. Las medidas internas pueden señalar resultados inesperados o tendencias que requieran investigación de la administración con otros para determinar su causa y tomar acción correctiva (incluyendo, en algunos casos, la detección y corrección oportuna de representaciones erróneas). Las medidas de desempeño pueden también indicar al auditor un riesgo de representación errónea de información relacionada con los estados financieros. Por ejemplo, las medidas de desempeño que la entidad tiene un crecimiento o rentabilidad inusualmente rápidos cuando se compara con el de otras entidades en la misma industria. Esta información, particularmente si se combina con otros factores como un bono basado en desempeño o remuneración por incentivos, puede indicar el riesgo potencial de sesgo de la administración en la preparación de los estados financieros.

39. Mucha de la información usada en la medición del desempeño puede ser producida por el sistema de información de la entidad. Si la administración asume que los datos usados para revisar el desempeño de la entidad son exactos sin tener una base para dicho supuesto, pueden existir errores en la información, llevando

potencialmente a la administración a conclusiones incorrectas sobre el desempeño. Cuando el auditor se propone hacer uso de las medidas de desempeño para fines de la auditoría (por ejemplo, para procedimientos analíticos), el auditor considera si la información relacionada con la revisión del desempeño de la entidad por la administración proporciona una base confiable y es suficientemente precisa para tal propósito. Si hace uso de medidas de desempeño el auditor considera si son bastante precisas para detectar representaciones erróneas de importancia relativa.

40. Las entidades pequeñas ordinariamente no tienen procesos formales para medir y revisar el desempeño financiero de la entidad. La administración, sin embargo a menudo confía en ciertos indicadores clave cuyo conocimiento y experiencia del negocio le sugieren como bases confiables para evaluar el desempeño financiero y emprender la acción apropiada.

#### **4.1.9 Control interno**

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

El control interno relevante para la auditoría se discute en los párrafos 47-53, más adelante. Además, la profundidad del entendimiento se discute en los párrafos 54-56, más adelante.

42. El control interno es el proceso diseñado y efectuado por los encargados del gobierno corporativa la administración y otro personal para proporcionar seguridad razonable sobre el logro de los objetivos de la entidad respecto de la confiabilidad de la información financiera efectividad y eficiencia de las operaciones y cumplimiento

de las leyes y reglamentaciones aplicables. El control interno se diseña e implementa para atender a riesgos de negocio identificados que amenazan el logro de cualquiera de estos objetivos.

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

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

El Apéndice 2 contiene una discusión detallada de los componentes del control interno.

44. La división del control interno en los cinco componentes proporciona un marco de referencia útil para que los auditores consideren cómo pueden afectar la auditoría los diferentes aspectos del control interno de una entidad. La división no necesariamente refleja cómo considera e implementa una entidad el control interno. También, la principal consideración del auditor es si, y cómo, un control específico previene, o detecta y corrige, representaciones erróneas de importancia relativa en clases de transacciones, saldos de cuentas, o revelaciones, y sus aseveraciones relacionadas, más que su clasificación en cualquier componente particular. En consecuencia, los auditores pueden usar terminología o marcos de referencia diferentes de los usados en esta NIA, para describir los diversos aspectos del control interno y su efecto en la auditoría, siempre y cuando se atienda a todos los componentes descritos en esta NIA.

45. La forma en que se diseña e implementa el control interno varía con el tamaño y complejidad de una entidad. Específicamente, las entidades pequeñas pueden usar

medios menos formales y procesos y procedimientos más sencillos para lograr sus objetivos. Por ejemplo, las entidades pequeñas con implicación activa de la administración en el proceso de información financiera pueden no tener descripciones extensas de procedimientos contables o políticas detalladas por escrito. Para algunas entidades, en particular entidades muy pequeñas, el gerente-dueño puede desempeñar funciones que en una entidad mayor se consideraría que pertenecen a varios de los componentes del control interno.

Por lo tanto, los componentes del control interno pueden no distinguirse claramente dentro de las entidades pequeñas, pero sus fines subyacentes son igualmente válidos.

46. Para fines de esta NIA, el término "control interno" abarca los cinco componentes del control interno establecidos antes. Además, el término "controles" se refiere a uno o más de los componentes, o cualquiera de sus aspectos.

#### **4.1.10 Controles relevantes para la auditoría**

47. Hay una relación directa entre los objetivos de una entidad y los controles que implementa para proporcionar seguridad razonable sobre su logro. Los objetivos de la entidad, y por lo tanto sus controles, se relacionan con información financiera operaciones y cumplimiento; sin embargo, no todos estos objetivos y controles son relevantes para la evaluación del riesgo por el auditor.

48. Ordinariamente, los controles que son relevantes para una auditoría son pertinentes al objetivo de la entidad de preparar estados financieros para fines externos que den un punto de vista verdadero y razonable (o se presenten razonablemente respecto de todo lo importante) de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable y la administración del riesgo que puede dar origen a una representación errónea de importancia relativa en dichos estados financieros. Es un caso de juicio profesional del auditor, sujeto a los

requisitos de esta NIA, si un control, en lo individual o en combinación con otros, es relevante para las consideraciones del auditor al evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa y al diseñar y desempeñar procedimientos adicionales en respuesta a los riesgos evaluados. Al ejercer ese juicio, el auditor considera las circunstancias, el componente aplicable y factores como los siguientes:

- El juicio del auditor sobre la importancia relativa.
- El tamaño de la entidad.
- La naturaleza del negocio de la entidad, incluyendo su organización y características de propiedad.
- La diversidad y complejidad de las operaciones de la entidad.
- Requisitos legales y reglamentarios aplicables.
- La naturaleza y complejidad de los sistemas que son parte del control interno de la entidad, incluyendo el uso de organizaciones de servicios.

49. Los controles sobre la integridad y exactitud de la información producida por la entidad pueden ser también relevantes para la auditoría si el auditor se propone hacer uso de la información para diseñar y desempeñar procedimientos adicionales. La experiencia previa del auditor con la entidad y la información obtenida para entender la entidad y su entorno a lo largo de la auditoría, ayudan al auditor a identificar los controles relevantes para la auditoría. Más aún, aunque el control interno se aplique a toda la entidad o a cualquiera de sus unidades de operación o procesos de negocios, puede no ser relevante para la auditoría un entendimiento del control interno relativo a cada una de las unidades de operación y procesos de negocios de la entidad.

50. Los controles relativos a objetivos de operaciones y cumplimiento pueden sin embargo, ser relevantes para una auditoría si son pertinentes a datos que el auditor evalúa o utiliza al aplicar procedimientos de auditoría. Por ejemplo pueden ser relevantes para una auditoría los controles pertinentes a datos no financieros que el auditor usa en procedimientos analíticos, como estadísticas de producción, o controles para detectar incumplimiento de leyes y reglamentaciones que puedan tener

un efecto directo y de importancia relativa en los estados financieros como controles sobre el cumplimiento de leyes y reglamentos de impuestos usados para determinar las provisiones para el impuesto sobre la renta pueden ser relevantes para la auditoría.

51. Una entidad generalmente tiene controles relativos a objetivos que no son relevantes para una auditoría y, por lo tanto, no necesitan considerarse. Por ejemplo una entidad puede apoyarse en un sistema sofisticado de controles automatizados para proporcionar operaciones eficientes y efectivas (como el sistema automatizado de controles de una línea aérea comercial para mantener programación de vuelos), pero estos controles ordinariamente no serían relevantes para la auditoría.

52. El control interno sobre salvaguarda de activos sobre adquisición, uso, o disposición no autorizados, puede incluir controles relativos a objetivos de información financiera y de operaciones. Para obtener un entendimiento de cada uno de los componentes del control interno, la consideración del auditor de los controles de salvaguarda generalmente se limita a los que son relevantes para la confiabilidad de la información financiera. Por ejemplo, el uso de controles de acceso, como contraseñas, que limitan el acceso a los datos y programas que procesan los desembolsos de efectivo puede ser relevante para una auditoría de estados financieros. A la inversa, los controles para prevenir el uso excesivo de materiales de la producción generalmente no son relevantes para una auditoría de estados financieros.

53. Pueden existir controles relevantes para la auditoría en cualquiera de los componentes del control interno y, más adelante, se incluye una discusión adicional de controles relevantes a la auditoría bajo el encabezado de cada componente del control interno. Además los párrafos 113 y 115 discuten ciertos riesgos para los que se requiere que el auditor evalúe el diseño de los controles de la entidad sobre dichos riesgos y determine si se han implementado.

#### **4.1.11 Profundidad del entendimiento del control interno**

54. Obtener un entendimiento del control interno implica evaluar el diseño de un control y determinar si se ha implementado. Evaluar el diseño de un control implica considerar si el control, individualmente o en combinación con otros controles, tiene la capacidad de prevenir, o detectar y corregir, de manera efectiva representaciones erróneas de importancia relativa. Más adelante hay explicaciones adicionales en la discusión de cada componente del control interno. Implementación de un control significa que el control existe y que la entidad lo está usando. El auditor considera el diseño de un control para determinar si considera su implementación. Un control diseñado de manera no apropiada puede representar una debilidad de importancia relativa en el control entidad y el auditor considera si debe comunicar esto a los encargados del mando (gobierno corporativo) y a la administración según requiere el párrafo 120.

55. Los procedimientos de evaluación del riesgo para obtener evidencia de auditoría sobre el diseño e implementación de controles relevantes pueden incluir investigar con personal de la entidad, observar la aplicación de controles específicos, inspeccionar documentos e informes, y rastrear transacciones a través del sistema de información que sean relevantes a la información financiera. La investigación por sí sola no es suficiente para evaluar el diseño de un control relevante para una auditoría y para determinar si se ha implementado.

56. Obtener un entendimiento de los controles de una entidad no es suficiente para que sirva como prueba de la efectividad operativa de los controles, a menos que haya algo de automatización que disponga la aplicación consistente de la operación del control (más adelante, se describen los elementos manuales y automatizados del control interno relevantes para la auditoría). Por ejemplo, obtener evidencia de auditoría sobre la implementación de un control operado manualmente en un momento determinado, no proporciona evidencia de auditoría sobre la efectividad

operativa del control en otros momentos durante el periodo que se audita. Sin embargo, la TI hace posible a una entidad procesar grandes volúmenes de datos de manera consistente y amplía la capacidad de la entidad de monitorear el desempeño de las actividades de control y de lograr la segregación efectiva de deberes al implementar controles de seguridad en las aplicaciones, bases de datos y sistemas de operación. Por lo tanto, debido a la consistencia inherente del procesamiento con TI, realizar procedimientos de auditoría para determinar si un control automático se ha implementado puede servir como prueba de la efectividad operativa de ese control, dependiendo de la evaluación y pruebas de controles por el auditor como los de cambios en programas. La NIA 330 describe con más detalle las pruebas de efectividad de operación de los controles.

#### **4.1.12 Características de elementos manuales y automatizados del control interno relevantes para la evaluación del riesgo por el auditor**

57. La mayoría de las entidades hacen uso de sistemas de TI (Tecnología de Información) para fines de información financiera y de operaciones. Sin embargo, aun cuando se use extensamente TI habrá elementos manuales en los sistemas. El equilibrio entre elementos manuales y automatizados varía. En ciertos casos, como en entidades pequeñas menos complejas, los sistemas pueden ser principalmente manuales. En otros casos, el grado de automatización puede variar con algunos sistemas sustancialmente automatizados con pocos elementos manuales relacionados y otros, aun dentro de la misma entidad, predominantemente manuales. Como resultado, es probable que el sistema de control interno de una entidad contenga elementos manuales y automatizados, cuyas características sean relevantes para la evaluación del riesgo por el auditor y los procedimientos adicionales de auditoría que se basan en esta evaluación.

58. El uso de elementos manuales o automatizados en el control interno también afecta la manera en que las transacciones se inician, registran, procesan e informan.

Los controles en un sistema manual pueden incluir procedimientos como aprobaciones y revisiones de actividades, y conciliaciones y seguimiento de partidas de conciliación alternativamente, una entidad puede usar procedimientos automatizados para iniciar, registrar, procesar e informar transacciones, en cuyo caso los registros en formato electrónico sustituyen documentos de papel como órdenes de compra, facturas, documentos de embarque y registros de contabilidad relacionados. Los controles en sistemas de TI (Tecnología de Información) consisten de una combinación de controles automatizados (por ejemplo, controles integrados en programas de computadora) y controles manuales. Más aún, los controles manuales pueden ser independientes de TI, pueden usar información producida por TI, o pueden estar limitados a monitorear el funcionamiento efectivo de TI y de los controles automatizados y a manejar las excepciones. Cuando se usa TI para iniciar, registrar, procesar o informar transacciones, u otros datos financieros para inclusión en los estados financieros, los sistemas y programas pueden incluir controles relacionados con las correspondientes aseveraciones para cuentas de importancia relativa o pueden ser críticos para el funcionamiento efectivo de los controles manuales que dependen de TI. La mezcla de controles manuales y automatizados en una entidad varía con la naturaleza y complejidad del uso de TI por la entidad.

59. Generalmente, la TI proporciona beneficios potenciales de efectividad y eficiencia para el control interno de una entidad porque hace posible que la misma:

- Aplique de manera consistente reglas de negocios predefinidas y realice cálculos complejos al procesar grandes volúmenes de transacciones o datos;
  - ✓ Mejore la oportunidad, disponibilidad y exactitud de la información;
  - ✓ Facilite el análisis adicional de información;
- Amplíe la capacidad de monitorear el desempeño de las actividades de la entidad y sus políticas y procedimientos;
- Reduzca el riesgo de que se burlen los controles; y

- Aumente la capacidad de lograr una efectiva segregación de deberes al implementar controles de seguridad en aplicaciones, bases de datos y sistemas de operación.

60. La TI también presenta riesgos específicos al control interno de una entidad incluyendo los siguientes:

- Dependencia de sistemas o programas que procesen los datos de una manera no exacta o que procesen datos no exactos. o ambas cosas.
- Acceso no autorizado a datos que puedan dar como resultado destrucción de datos o cambios no apropiados a los mismos, incluyendo el registro de transacciones no autorizadas o inexistentes, o registro inexacto de transacciones. Pueden surgir riesgos particulares cuando múltiples usuarios tienen acceso a una base común de datos.
- La posibilidad de que personal de TI obtenga privilegios de acceso más allá de los necesarios para desempeñar sus deberes asignados, faltando, por lo tanto, a la segregación de deberes.
- Cambios no autorizados a datos en los archivos maestros.
- Cambios no autorizados a sistemas o programas.
- Dejar de hacer los cambios necesarios a sistemas o programas.
- Intervención manual inapropiada.
- Potencial pérdida de datos o incapacidad de acceder a los datos según se requiere.

61. Los aspectos manuales de los sistemas pueden ser más adecuados donde se requiera juicio y discreción como para las circunstancias siguientes:

- Transacciones grandes, inusuales o no recurrentes.
- Circunstancias donde los errores sean difíciles de definir, anticipar o predecir.
- En circunstancias cambiantes que requieran una respuesta de control fuera del alcance de un control automatizado existente.

- ✓ Al monitorear la efectividad de controles automatizados

62. Los controles manuales son desempeñados por personas y, por lo tanto presentan riesgos específicos al control interno de la entidad. Los controles manuales pueden ser menos confiables que los controles automatizados porque pueden ser más fácilmente burlados, ignorados o sobrepasados y son también más propensos a errores y equivocaciones simples. Por lo tanto, no puede asumirse la consistencia de la aplicación de un elemento manual del control.

*Los sistemas manuales pueden ser menos adecuados para lo siguiente:*

- Alto volumen de transacciones o transacciones recurrentes, o en situaciones donde errores que pueden anticiparse o predecirse puedan prevenirse o detectarse por parámetros de control que son automatizados.
- Actividades del control donde las maneras específicas de desempeñar el control puedan diseñarse y automatizarse de manera adecuada.

63. La extensión y naturaleza de los riesgos para el control interno varían dependiendo de la naturaleza y características del sistema de información de la entidad. Por lo tanto, para entender el control interno, el auditor considera si la entidad ha respondido de manera adecuada a los riesgos que se originan por el uso de TI o sistemas manuales estableciendo controles efectivos.

#### **4.1.13 Limitaciones del control interno**

64. El control interno, no importa lo bien diseñado y operado que esté, puede proporcionar a una entidad sólo una seguridad razonable sobre el logro de los objetivos de información financiera de la entidad. La probabilidad de logro se afecta por las limitaciones inherentes al control interno. Éstas incluyen las realidades relativas a que el juicio humano en la toma de decisiones puede ser errado y que pueden ocurrir fallas en el control interno debido a errores humanos, errores o equivocaciones. Por ejemplo, si el personal del sistema de una entidad no entiende

completamente cómo procesa las transacciones de ventas un sistema de entrada de pedidos, pueden diseñar erróneamente cambios al sistema para procesar transacciones de ventas para una nueva línea de productos. Por otra parte, estos cambios pueden estar correctamente diseñados pero ser malentendidos por las personas que traducen el diseño al código del programa. Pueden también ocurrir errores en el uso de información producida por TI. Por ejemplo, pueden diseñarse controles automatizados para informar transacciones por encima de una cantidad especificada para una revisión de la administración, pero las personas responsables de conducir la revisión pueden no entender el propósito de estos informes y, consecuentemente, pueden dejar de revisarlos o no investigar las partidas inusuales.

65. Adicionalmente, los controles pueden ser evitados por la colusión de dos o más personas o porque la administración inapropiadamente sobrepasa el control interno. Por ejemplo, la administración puede participar en arreglos marginales con los clientes, que alteren los términos y condiciones de los contratos estándar de ventas de la entidad, lo que puede dar como resultado un reconocimiento impropio de ingresos. También pueden sobrepasarse o incapacitarse las verificaciones de emisión de cheques en un programa de software que se diseñan para identificar e informar transacciones que excedan de límites de crédito especificados.

66. Las entidades pequeñas a menudo tienen menos empleados, lo cual puede limitar la extensión en que es factible la segregación de deberes. Sin embargo, para áreas clave, aun en una entidad muy pequeña, puede ser factible implementar algún grado de segregación de deberes u otra forma de controles no sofisticados pero efectivos. El potencial de que el gerente dueño sobrepase los controles depende en alto grado del ambiente de control y, en particular, de las actitudes del gerente dueño sobre la importancia del control interno.

#### 4.1.14 Ambiente de control

67. El auditor deberá obtener un entendimiento del ambiente de control. El ambiente de control incluye las funciones de gobierno corporativo y administración, y las actitudes, conciencia y acciones de los encargados del gobierno corporativo y de la administración en lo concerniente al control interno de la entidad y su importancia en la misma. El ambiente de control marca el tono de una organización, influyendo en la conciencia de control de su gente. Es el fundamento para un control interno efectivo, y brinda disciplina y estructura.

68. La principal responsabilidad por la prevención y detección de fraude y error descansa tanto en los encargados del gobierno corporativo como en la administración de una entidad. Al evaluar el diseño del ambiente de control y determinar si se ha implementado, el auditor entiende cómo la administración, con la supervisión de los encargados del gobierno corporativo, ha creado y mantenido una cultura de honestidad y conducta ética, y ha establecido los controles apropiados para prevenir y detectar el fraude y error dentro de la entidad.

69. Al evaluar el diseño del ambiente de control de la entidad, el auditor considera los siguientes elementos y cómo se han incorporado en los procesos de la entidad:

- a) Comunicación y ejecución de la integridad y valores éticos – elementos esenciales que influyen en la efectividad del diseño, administración y monitoreo de los controles.
- b) Compromiso hacia la competencia consideración de la administración de los niveles de competencia para puestos particulares y cómo se traducen esos niveles en habilidades y conocimiento requeridos.
- c) Participación por parte de los encargados del gobierno corporativo - independencia de la administración, su experiencia y estatura, el grado de su implicación y escrutinio de las actividades, la información que reciben, el grado

al que plantean y dan seguimiento a cuestiones difíciles ante la administración, y su interacción con los auditores internos y externos.

- d) Filosofía y estilo operativo de la administración - el enfoque de la administración para tomar y administrar riesgos de negocio, y actitudes y acciones de la administración hacia las funciones de información financiera, procesamiento de información, y contabilidad y personal.
- e) Estructura organizacional - el marco de referencia dentro del cual se planean, ejecutan, controlan y revisan las actividades de una entidad para lograr sus objetivos.
- f) Asignación de autoridad y responsabilidad - cómo se asignan la autoridad y responsabilidad por las actividades operativas, y cómo se establecen las relaciones de información y jerarquías de autorización.
- g) Políticas y prácticas de recursos humanos - reclutamiento, orientación, entrenamiento, evaluación, asesoría, promoción, compensación y acciones correctivas.

70. Al entender los elementos del ambiente de control, el auditor también considera si se han implementado. Ordinariamente, el auditor obtiene evidencia de auditoría relevante mediante una combinación de investigaciones y otros procedimientos de evaluación del riesgo, por ejemplo, corroborar las investigaciones a través de la observación o inspección de documentos. Por ejemplo, mediante las investigaciones con la administración y empleados, el auditor puede obtener un entendimiento de cómo comunica la administración a los empleados sus puntos de vista sobre las prácticas de negocios y conducta ética. El auditor determina si los controles se han implementado, considerando, por ejemplo, si la administración ha establecido un código formal de conducta y si actúa de manera tal que soporte el código o pase por alto las violaciones, o autorice excepciones al mismo.

71. La evidencia de auditoría para elementos del ambiente de control puede no estar disponible en forma de documentos, en particular para entidades pequeñas donde la

comunicación entre la administración y demás personal puede ser informal; aunque efectiva. Por ejemplo, el compromiso de la administración hacia los valores éticos y la competencia a menudo se implementan mediante la conducta y actitud que demuestran en el manejo del negocio de la entidad y no en un código de conducta escrito. Consecuentemente, las actitudes de la administración, su conciencia y acciones son de particular importancia en el diseño del ambiente de control de una entidad pequeña. Además, el papel de los encargados del gobierno corporativo a menudo lo asume el gerente dueño donde no hay otros dueños.

72. Las responsabilidades generales de los encargados del gobierno corporativo se reconocen en códigos de prácticas y otras reglamentaciones o guías producidas para beneficio de los encargados del gobierno corporativo. Uno de los papeles, más no el único, de los encargados del gobierno corporativo es equilibrar las presiones sobre la administración en relación con la información financiera. Por ejemplo, la base para la remuneración de la administración puede poner énfasis en que la administración sobresalga en las conflictivas demandas de información financiera y beneficios percibidos por mejores resultados. Al entender el diseño del ambiente de control el auditor considera asuntos como la independencia de los directores y su capacidad para evaluar las acciones de la administración. El auditor también considera si hay un comité de auditoría que entienda las transacciones de negocios de la entidad y evalúe si los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable (o están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante) de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable.

73. La naturaleza del ambiente de control de una entidad es tal que tiene un efecto dominante en la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Por ejemplo, los controles del gerente dueño pueden mitigar la falta de segregación de deberes en un negocio pequeño, o un consejo de directores activo e independiente puede influir en la filosofía y estilo operativo de la administración de alto rango en entidades mayores. La evaluación del auditor del diseño del ambiente

de control de la entidad, incluye considerar si las fuerzas de los elementos del ambiente de control dan de manera colectiva un fundamento apropiado para los otros componentes del control interno y no son socavados por las debilidades del ambiente de control. Por ejemplo, las políticas y prácticas de recursos humanos dirigidas a la contratación de personal competente en finanzas, contabilidad y TI pueden no mitigar un fuerte sesgo por parte de la alta administración hacia la declaración exagerada de utilidades. Los cambios en el ambiente de control pueden afectar la relevancia de la información obtenida en auditorías anteriores. Por ejemplo, la decisión de la administración de comprometer suficientes recursos para atender a los riesgos de seguridad que presenta la TI puede afectar de manera adversa al control interno al permitir que se hagan cambios no apropiados a programas o datos de computadora, o al permitir que se procesen transacciones no autorizadas.

74. La existencia de un ambiente de control satisfactorio puede ser un factor positivo cuando el auditor evalúa los riesgos de representación errónea de importancia relativa y según, se explica en el párrafo 5 de la NIA 330, influye en la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría. En particular, puede ayudar a reducir el riesgo de fraude, aunque un ambiente de control satisfactorio no es un freno absoluto al fraude. A la inversa, las debilidades del ambiente de control pueden debilitar la efectividad de los controles y ser, por lo tanto, factores negativos en la evaluación del auditor de los riesgos de representación errónea de importancia relativa, en particular en relación con el fraude.

75. El ambiente de control en sí mismo no previene, o detecta y corrige, una representación errónea de importancia relativa en clases de transacciones, saldos de cuentas, y revelaciones y aseveraciones relacionadas. El auditor, por lo tanto, ordinariamente considera el efecto de otros componentes junto con el ambiente de control cuando evalúa los riesgos de representación errónea de importancia relativa; por ejemplo, el monitoreo de los controles y la operación de actividades de control específicas.

#### **4.1.15 El proceso de evaluación del riesgo por la entidad**

76. El auditor deberá obtener un entendimiento del proceso de la entidad para identificar riesgos de negocio relevantes para los objetivos de información financiera y para decidir sobre acciones para atender a esos riesgos, y los resultados consecuentes. El proceso se describe como el proceso de evaluación del riesgo por la entidad y forma la base de cómo determina la administración los riesgos que hay que administrar.

77. Al evaluar el diseño e implementación del proceso de evaluación del riesgo por la entidad, el auditor determina cómo identifica la administración los riesgos de negocio relevantes para la información financiera, estima la importancia de los riesgos, evalúa la probabilidad de su ocurrencia y decide las acciones para administrarlos. Si el proceso de evaluación del riesgo por la entidad es apropiado a las circunstancias, ayuda al auditor a identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa.

78. El auditor investiga sobre los riesgos de negocio que la administración ha identificado y considera si pueden dar como resultado una representación errónea de importancia relativa. Durante la auditoría, el auditor puede identificar riesgos de representación errónea de importancia relativa que la administración no haya identificado. En estos casos, el auditor considera si hubo un riesgo subyacente de algún tipo que debiera haberse identificado por el proceso de evaluación del riesgo de la entidad, y si es así, por qué ese proceso no lo hizo y si el proceso es el apropiado a sus circunstancias. Si, como resultado, el auditor juzga que hay una debilidad de importancia relativa en el proceso de evaluación del riesgo por la entidad, el auditor lo comunica a los encargados del gobierno corporativo, según lo requiere el párrafo 120.

79. En una entidad pequeña, la administración puede no tener un proceso formal de evaluación del riesgo, según se describe en el párrafo 76. Para estas entidades, el auditor discute con la administración cómo se identifican los riesgos para el negocio por la administración y cómo se atiende a ellos. Sistema de información, incluyendo los procesos de negocio relacionados, relevante para la información financiera, y comunicación

80. El sistema de información relevante a los objetivos de información financiera, que incluye el sistema contable, consiste de los procedimientos y registros establecidos para iniciar, registrar, procesar e informar transacciones de la entidad (así como los hechos y condiciones) y para mantener la rendición de cuentas por los activos, pasivos y capital relacionados.

81. El auditor deberá obtener un entendimiento del sistema de información, incluyendo los procesos de negocio relacionados, relevante para la información financiera, incluyendo las áreas siguientes:

- Las clases de transacciones en las operaciones de la entidad que sean importantes para los estados financieros.
- Los procedimientos, tanto en sistemas de TI como manuales, por los que se inician, registran, procesan e informan dichas transacciones en los estados financieros.
- Los registros contables relacionados, ya sea electrónicos o manuales. Que soportan información y cuentas específicas en los estados financieros, respecto de iniciar, registrar, procesar e informar las transacciones.
- Cómo captura el sistema de información los hechos y condiciones. distintos de clases de transacciones, que son importantes para los estados financieros.
- El proceso de información financiera utilizado para preparar los estados financieros de la entidad, incluyendo estimaciones contables y revelaciones importantes.

82. Al obtener este entendimiento, el auditor considera los procedimientos utilizados para transferir información de los sistemas de procesamiento de transacciones al libro mayor principal o sistemas de información financiera. El auditor también entiende los procedimientos de la entidad para capturar información relevante a la información financiera para hechos y condiciones distintos de las transacciones, como la depreciación y amortización de activos y cambios en la probabilidad de cobro de cuentas por cobrar.

83. El sistema de información de una entidad típicamente incluye el uso de asiento, estándar en el diario que se requieren de manera recurrente para registrar transacciones como ventas, compras y desembolsos de efectivo en el mayor general, o para registrar estimaciones contables que hace periódicamente la administración como cambios en el estimado de cuentas incobrables.

84. El proceso de información financiera de una entidad también incluye el uso de asientos no estándar en el diario, para registrar transacciones inusuales no recurrentes o ajustes. Ejemplos de estos asientos incluyen consolidar ajustes asientos por una combinación o disposición de negocios o estimaciones no recurrentes como el deterioro de un activo. En sistemas manuales de mayor general en papel, los asientos no estándar del diario pueden identificarse mediante inspección de mayores, diarios y documentación soporte. Sin embargo cuando se usan procedimientos automatizados para mantener el mayor general preparar los estados financieros, estos asientos pueden existir sólo en forma electrónica y pueden ser más fácilmente identificados a través del uso de técnicas de auditoría con ayuda de computadora.

85. La preparación de los estados financieros de la entidad incluye procedimientos que se diseñan para asegurar que la información que se requiere revelar según el marco de referencia de información financiera aplicable se acumule, registre, procese, resuma e informe de manera apropiada en los estados financieros.

86. Al obtener un entendimiento, el auditor considera los riesgos de representación errónea de importancia relativa asociados con el hecho de sobrepasar de modo inapropiado los controles sobre los asientos del diario y los controles que rodean los asientos no estándar del diario. Por ejemplo, los procesos y controles automatizados pueden reducir el riesgo de error inadvertido pero no superan el riesgo de que individuos puedan sobrepasar de manera inapropiada estos procesos automatizados, por ejemplo, cambiando las cantidades que se pasan automáticamente al mayor general o al sistema de información financiera. Más aún, el auditor se mantiene atento a que cuando se usa TI para transferir información automáticamente, puede haber poca o ninguna evidencia visible de esta intervención en los sistemas de información.

87. El auditor también entiende cómo se resuelve el procesamiento incorrecto de las transacciones, por ejemplo, si es que hay un archivo de suspenso automatizado y cómo lo usa la entidad para asegurar que las partidas en suspenso se aclaren oportunamente, y cómo se procesan y contabilizan las omisiones al sistema y situaciones no consideradas por los controles.

88. El auditor obtiene un entendimiento del sistema de información de la entidad relevante a la información financiera de una manera que sea apropiada a las circunstancias de la entidad. Esto incluye obtener un entendimiento de cómo se originan las transacciones dentro de los procesos de negocios de la entidad. Los procesos de negocios de una entidad son las actividades diseñadas para desarrollar, comprar, producir, vender y distribuir los productos y servicios de una entidad; asegurar el cumplimiento de leyes y reglamentaciones, y registrar información, incluyendo información financiera y contable.

89. El auditor deberá entender cómo comunica la entidad los papeles y responsabilidades de la información financiera y los asuntos importantes relativos a la información financiera. La comunicación implica proporcionar un entendimiento de los papeles y responsabilidades individuales del control interno sobre la información

financiera y puede adoptar formas como manuales de políticas y manuales de información financiera. Incluye el grado al que el personal entiende cómo sus actividades en el sistema de información financiera se relacionan con el trabajo de otros y los medios de informar excepciones a un nivel más alto apropiado dentro de la entidad. Los canales de comunicación abiertos ayudan a asegurar que se informen las excepciones y se actúe sobre ellas. El entendimiento del auditor de la comunicación correspondiente a asuntos de información financiera también incluye comunicaciones entre la administración y los encargados del gobierno corporativo, particularmente el comité de auditoría, así como comunicaciones externas, como con las autoridades reguladoras.

#### **4.1.16 Actividades de control**

90. El auditor deberá obtener un entendimiento suficiente de las actividades de control para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración y para diseñar procedimientos adicionales de auditoría que respondan a los riesgos evaluados. Las actividades de control son las políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que se llevan a cabo las directivas de la administración: por ejemplo, que se toman las acciones necesarias para atender a los riesgos que amenazan el logro de los objetivos de la entidad. Las actividades de control, sean dentro de sistemas de TI o manuales, tienen diversos objetivos y se aplican a diversos niveles organizacionales y funcionales. Ejemplos de actividades de control específicas incluyen las relativas a lo siguiente:

- . Autorización.
- . Revisiones de desempeño.
- . Procesamiento de información.
- . Controles físicos.
- . Segregación de deberes.

91. Al obtener un entendimiento de las actividades de control, la principal consideración del auditor es si y cómo, una actividad de control específica, en lo individual o en combinación con otras, previene, o detecta y corrige, representaciones erróneas de importancia relativa en clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones. Las actividades de control relevantes para la auditoría son aquéllas de las que el auditor considera necesario obtener un entendimiento para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración y para diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de auditoría que respondan a los riesgos evaluados. Una auditoría no requiere un entendimiento de todas las actividades de control relacionada, con cada clase importante de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones de los estados financieros o con todas las aseveraciones que les son relevantes. El énfasis del auditor está en identificar y obtener un entendimiento de las actividades de control que atienden a las áreas donde el auditor considera que es más probable que ocurran representaciones erróneas de importancia relativa. Cuando múltiples actividades de control logran el mismo objetivo, es innecesario obtener un entendimiento de cada una de las actividades de control relacionadas con dicho objetivo.

92. El auditor considera el conocimiento de la presencia o ausencia de actividades de control obtenido del entendimiento de los otros componentes del control interno al determinar si es necesario dedicar atención adicional a obtener un entendimiento de las actividades de control. Al considerar si las actividades de control son relevantes para la auditoría el auditor considera los riesgos que ha identificado que puedan dar origen a representación errónea de importancia relativa. También las actividades de control son relevantes para la auditoría si se requiere que el auditor las evalúe según se discute en los párrafos 113 y 115.

93. El auditor deberá obtener un entendimiento de cómo ha respondido la entidad a los riesgos que se originan de la TI. El uso de TI afecta la manera en que se implementan las actividades de control. El auditor considera si la entidad ha

respondido de manera adecuada a los riesgos que se originan de TI estableciendo controles generales de TI efectivos y controles de aplicación. Desde la perspectiva del auditor, los controles sobre los sistemas de TI son efectivos cuando mantienen la integridad de la información y la seguridad de los datos que procesan dichos sistemas.

94. Los controles generales de TI son políticas y procedimientos que se relacionan con muchas aplicaciones y soportan el funcionamiento efectivo de los controles de aplicación al ayudar a asegurar la operación continua apropiada de los sistemas de información. Los controles generales de TI que mantienen la integridad de la información y seguridad de los datos comúnmente incluyen controles sobre lo siguiente:

- . Operaciones de centros de datos y redes.
- . Adquisición cambio y mantenimiento de software del sistema.
- . Seguridad de acceso.
- . Adquisición, desarrollo y mantenimiento de sistemas de aplicación.

Generalmente se implementan para manejar los riesgos a que se refiere el párrafo 60 anterior.

95. Los controles de aplicación son procedimientos manuales o automatizados que típicamente operan en el ámbito del proceso del negocio. Los controles de aplicación pueden ser de naturaleza preventiva o de detección y se diseñan para asegurar la integridad de los registros contables. Consecuentemente. Los controles de aplicación se relacionan con procedimientos que se usan para iniciar, registrar, procesar e informar transacciones u otros datos financieros.

Estos controles ayudan a asegurar que las transacciones ocurrieron, que están autorizadas y que son registradas y procesadas de manera completa y exacta. Los ejemplos incluyen verificaciones de emisión de cheques de datos de entrada, y verificaciones de secuencia numérica de los cheques con seguimiento manual de informes de excepción o corrección en el punto de entrada de los datos.

## **Monitoreo de controles**

96. El auditor deberá obtener un entendimiento de los principales tipos de actividades que la entidad usa para monitorear el control interno sobre la información financiera, incluyendo los relacionados con las actividades de control relevantes para la auditoría, y de cómo inicia la entidad acciones correctivas a sus controles.

97. El monitoreo de controles es un proceso para evaluar la efectividad del desempeño del control interno a través del tiempo. Implica evaluar el diseño y operación de los controles oportunamente y emprendiendo las acciones correctivas necesarias modificadas por cambios en las condiciones. La administración logra el monitoreo de los controles a través de actividades continuas, evaluaciones separadas, o una combinación de ambas. A menudo las actividades continuas de monitoreo están incorporadas a las actividades normales recurrentes de una entidad e incluyen actividades regulares de administración y supervisión.

98. En muchas entidades, los auditores internos o el personal que desempeña funciones similares contribuyen al monitoreo de las actividades de una entidad. Para guías adicionales, ver la NIA 610, Consideración del Trabajo de Auditoría Interna. Las actividades de monitoreo de la administración pueden también incluir el usar información de comunicaciones de partes externas como reclamaciones de clientes y comentarios de reguladores que pueden indicar problemas o señalar áreas que necesitan mejoras.

99. Mucha de la información usada en el monitoreo puede producirse por el sistema de información de la entidad. Si la administración supone que los datos usados para monitorear son exactos sin tener una base para dicho supuesto, pueden existir errores en la información, llevando potencialmente a la administración a conclusiones incorrectas de sus actividades de monitoreo. El auditor obtiene un entendimiento de las fuentes de la información relacionada con las actividades de monitoreo de la

entidad y la base sobre la que considera la administración que la información es suficientemente confiable para ese propósito. Cuando el auditor se propone hacer uso de la información de la entidad producida para actividades de monitoreo, como informes del auditor interno. El auditor considera si la información brinda una base confiable y está suficientemente detallada para el fin del auditor.

### **Evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa**

100. El auditor deberá identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de estado financiero y al nivel de aseveración para clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones. Para este fin, el auditor:

- . Identifica los riesgos a lo largo del proceso de obtención de entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo los controles relevantes que se relacionan con los riesgos y al considerar las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones en los estados financieros;

- . Relaciona los riesgos identificados con lo que pueda estar mal al nivel de Aseveración;

- . Considera si los riesgos son de una magnitud que pudiera dar como resultado una representación errónea de importancia relativa de los estados financieros; y considera la probabilidad de que los riesgos pudieran dar como resultado una representación errónea de importancia relativa de los estados financieros.

101. El auditor utiliza información reunida al desempeñar procedimientos de evaluación del riesgo, incluyendo la evidencia de auditoría obtenida al evaluar el diseño de los controles y determinar si se han implementado, como evidencia de auditoría para soportar la evaluación del riesgo. El auditor usa la evaluación del riesgo para determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría por desempeñar.

102. El auditor determina si los riesgos identificados de representación errónea de importancia relativa se relacionan con clases específicas de transacciones, saldos de cuentas, y revelaciones y aseveraciones relacionadas, o si se relacionan de un modo más dominante con los estados financieros como un todo y potencialmente afectan a muchas aseveraciones. Estos últimos riesgos (riesgos al nivel de estado financiero) pueden derivar, en particular, de un ambiente de control débil.

103. La naturaleza de los riesgos que se originan de un ambiente de control débil de control es tal que no es probable que se reduzcan a riesgos individuales específicos de representación errónea de importancia relativa en clases de transacciones. Saldos de cuentas y revelaciones particulares. Más bien, las debilidades como falta de competencia de la administración, pueden tener un efecto más dominante en los estados financieros y pueden requerir una respuesta global por parte del auditor.

104. Al hacer evaluaciones de los riesgos el auditor puede identificar los controles con probabilidad de prevenir, o detectar y corregir, una representación errónea de importancia relativa en aseveraciones específicas. Generalmente, el auditor obtiene un entendimiento de los controles y los relaciona con aseveraciones en el contexto de procesos y sistemas en que existen. Hacer esto es útil porque las actividades individuales de control a menudo no atienden por sí mismas a un riesgo. A menudo sólo las actividades múltiples de control, junto con otros elementos del control interno, serán suficientes para atender a un riesgo.

105. A la inversa, algunas actividades de control pueden tener un efecto específico e una aseveración individual incorporada en una clase particular de transacciones o saldos de cuenta. Por ejemplo, las actividades de control que establece una entidad para asegurar que su personal esté contando y registrando de manera apropiada el inventario físico, anual se relacionan directamente con las aseveraciones de existencia e integridad para el saldo de cuenta de inventario.

106. Los controles pueden estar directa o indirectamente relacionados con una aseveración. Mientras más directa sea la relación, menos efectivo puede ser el control para prevenir, o detectar y corregir, representaciones erróneas en dicha aseveración. Por ejemplo, la revisión de un gerente de ventas de un resumen de actividades de ventas por tiendas específicas por región, ordinariamente está sólo indirectamente relacionada con la aseveración de integridad para ingreso de ventas. Consecuentemente, puede ser menos efectiva para reducir el riesgo para dicha aseveración que los controles directamente relacionados con la misma como cotejar documentos de embarque con documentos de facturación.

107. El entendimiento del auditor del control interno puede despertar dudas sobre la adaptabilidad de los estados financieros de una entidad. Las preocupaciones sobre la integridad de la administración de la entidad pueden ser tan serias como para causar que el auditor concluya que el riesgo de representación errónea por parte de la administración en los estados financieros sea tal que no pueda conducirse una auditoría. También, las preocupaciones sobre la condición y confiabilidad de los registros de una entidad pueden hacer que el auditor concluya que es poco probable que haya disponible suficiente evidencia apropiada de auditoría para soportar una opinión limpia sobre los estados financieros. En estas circunstancias el auditor considera una calificación o abstención de opinión, pero en algunos casos el único recurso del auditor puede ser retirarse del trabajo.

### **Riesgos de importancia que requieren consideración especial de auditoría**

108. Como parte de la evaluación del riesgo, según se describe en el párrafo 100, el auditor deberá determinar cuáles de los riesgos identificados son, a juicio del auditor, riesgos que requieran una consideración especial de auditoría (estos riesgos se definen como "riesgos importancia"). Además, la NIA 320, párrafos 44 y 51, describe las consecuencias que tiene para los procedimientos adicionales de auditoría el identificar un riesgo como importante.

109. La determinación de los riesgos de importancia, que surgen en la mayoría de las auditorías, es un caso de juicio profesional del auditor. Al ejercer este juicio, el auditor excluye el efecto de los controles identificados relacionados con el riesgo para determinar si la naturaleza del riesgo, la probable magnitud de la potencial representación errónea incluyendo la posibilidad de que el riesgo pueda dar origen a múltiples representaciones erróneas, y la probabilidad de que el riesgo ocurra son tales que requieren una consideración especial de auditoría. Es menos probable que las transacciones de rutina, no complejas, que están sujetas a procesamiento sistemático den origen a riesgos importantes porque tienen riesgos inherentes más bajos. Por otra parte, los riesgos importantes a menudo se derivan de riesgos de negocio que pueden dar como resultado una representación errónea de importancia relativa. Al considerar la naturaleza de los riesgos, el auditor considera un número de asuntos, incluyendo los siguientes:

- ✓ . Si el riesgo es un riesgo de fraude.
- ✓ . Si el riesgo está relacionado con recientes desarrollos económicos o contables importantes u otros desarrollos y, por lo tanto, requiere atención específica.
- ✓ . La complejidad de las transacciones.
- ✓ . Si el riesgo implica transacciones importantes con partes relacionadas.
- ✓ . El grado de subjetividad en la medición de información financiera relacionada con el riesgo, especialmente la que implique una amplia gama de falta de certeza en la medición.
- ✓ . Si el riesgo implica transacciones importantes que estén fuera del curso normal del negocio para la entidad, o que de otro modo parezcan ser inusuales.

110. Los riesgos de importancia a menudo se relacionan con transacciones importantes no rutinarias y con asuntos de juicio. Las transacciones no rutinarias son aquellas que son inusuales, ya sea debido a su tamaño o naturaleza y que, por lo tanto ocurren con poca frecuencia. Los asuntos de juicio pueden incluir el desarrollo de

estimaciones contables para las que hay una falta importante de certeza en la medición.

111. Los riesgos de representación errónea de importancia relativa pueden ser mayores para riesgos relacionados con transacciones importantes no rutinarias que se originan de asuntos como los siguientes:

- ✓ Mayor intervención de la administración para especificar el tratamiento contable.
- ✓ Mayor intervención manual para la compilación y procesamiento de datos.
- ✓ Cálculos o principios de contabilidad complejos.
- ✓ La naturaleza de las transacciones no rutinarias, que pueden dificultar a la entidad implementar controles efectivos sobre los riesgos.

112. Los riesgos de representación errónea de importancia relativa pueden ser mayores para riesgos relacionados con asuntos importantes de juicio que requieren el desarrollo de estimaciones contables, que se originan de asuntos como los siguientes:

- ✓ Los principios de contabilidad para estimaciones contables o reconocimiento de ingresos pueden estar sujetos a interpretación diferente.
- ✓ El juicio requerido puede ser subjetivo, complejo o requerir supuestos sobre los efectos de cuentas futuras, por ejemplo. Juicio sobre el valor razonable.

113. Para riesgos de importancia, al grado en que el auditor no lo haya hecho así, éste deberá evaluar el diseño de los controles relacionados de la entidad, incluyendo actividades relevantes de control, y determinar si se han implementado. Se requiere un entendimiento de los controles de la entidad relacionados con los riesgos de importancia para proporcionar al auditor información adecuada para desarrollar un enfoque de auditoría efectivo. La administración debería estar enterada de los riesgos importantes; sin embargo, a menudo es menos probable que los riesgos relativos a asuntos no rutinarios o de juicio estén sujetos a controles de rutina. Por lo tanto, el entendimiento del auditor de si la entidad ha diseñado e implementado controles para

estos riesgos de importancia incluye si, y cómo, responde la administración a los riesgos y si se han implementado actividades de control como revisión de supuestos de la administración de alto rango o expertos, procesos formales para estimaciones o aprobación de los encargados del gobierno corporativo, para atender a los riesgos. Por ejemplo, donde hay hechos fuera de serie como el recibo de notificación de un juicio legal importante, la consideración de la respuesta de la entidad incluirá asuntos como si se ha referido a los expertos apropiados (al asesor legal interno o externo), si se ha hecho una evaluación del efecto potencial y cómo se propone que las circunstancias se revelen en los estados financieros.

114. Si la administración no ha respondido de manera apropiada mediante la implementación de controles sobre los riesgos de importancia y si. Como resultado, el auditor juzga que hay una debilidad de importancia relativa en el control interno de la entidad, el auditor comunica este asunto a los encargados del gobierno también considera las implicaciones para la evaluación del riesgo por el auditor.

**Riesgos para los que los procedimientos sustantivos solos no Proporcionan suficiente evidencia apropiada de auditoría.**

115. Como parte de la evaluación del riesgo, según se describe en el párrafo 100, el auditor deberá evaluar el diseño y determinar la implementación de los controles de la entidad, incluyendo las actividades relevantes de control, sobre los riesgos para los que, a juicio del auditor, no es posible o factible reducir los riesgos de representación errónea de importancia relativa por aseveración a un nivel aceptablemente bajo con la evidencia de auditoría obtenida sólo de los procedimientos sustantivos. Las consecuencias que tiene para los procedimientos adicionales de auditoría la identificación de estos riesgos se describen en el párrafo 25 de la NIA 330.

116. El entendimiento del sistema de información de la entidad relevante para la información financiera, hace posible al auditor identificar los riesgos de

representación errónea de importancia relativa que se relacionan directamente con el registro de clases rutinarias de transacciones o saldos de cuentas y la preparación de estados financieros confiables; éstos incluyen los riesgos de procesamiento inexacto o incompleto. Ordinariamente estos riesgos se relacionan con clases importantes de transacciones como ingreso, compras y recibos de efectivo o pagos en efectivo de una entidad.

117. Las características de las transacciones de negocios diarias de rutina a menudo permiten un procesamiento altamente automatizado con poca o ninguna intervención manual. En tales circunstancias, puede no ser posible desempeñar sólo procedimientos sustantivos en relación con el riesgo. Por ejemplo, en circunstancias donde una cantidad importante de la información de una entidad se inicia, registra, procesa o informa electrónicamente como en un sistema integrado, el auditor puede determinar que no es posible diseñar procedimientos sustantivos efectivos que por sí mismos proporcionen suficiente evidencia apropiada de auditoría de que las clases importantes de transacciones o saldos de cuentas, no están representadas erróneamente de importancia relativa. En estos casos, la evidencia de auditoría puede estar disponible sólo en forma electrónica, y el que sea suficiente y apropiada generalmente depende de la efectividad de los controles sobre su exactitud e integridad. Más aún el potencial de que ocurra una iniciación impropia o alteración de la información y que no se detecte puede ser mayor si la información se inicia, registra procesa o informa sólo en forma electrónica y los controles apropiados no están operando de manera efectiva.

118. Los ejemplos de situaciones donde el auditor puede hallar imposible diseñar procedimientos sustantivos efectivos que por sí mismos den suficiente evidencia apropiada de auditoría de que ciertas aseveraciones no están representadas erróneamente de importancia relativa, incluyen los siguientes:

- Una entidad que conduce su negocio utilizando TI para iniciar órdenes para la compra y entrega de mercancías con base en reglas predeterminadas de qué pedir y en qué cantidades y para pagar las cuentas por pagar relacionadas, con base en decisiones generadas por el sistema iniciadas a la confirmación, de recibo de las mercancías y de los términos de pago. No se produce ni mantiene ninguna otra documentación de pedidos colocados o de mercancías recibidas, más que a través del sistema de TI.
- Una entidad que presta servicios a clientes vía medios electrónicos (por ejemplo, un proveedor de servicio de Internet o una compañía de telecomunicaciones) y usa TI para crear un registro de los servicios dados a sus clientes, para iniciar y procesar sus facturaciones por los servicios y registrar automáticamente dichas cantidades en registros electrónicos de contabilidad que son parte del sistema que se usa para producir los estados financieros de la entidad.

### **Revisión de la evaluación del riesgo**

119. La evaluación por el auditor de los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración se basa en evidencia de auditoría disponible y puede cambiar durante el curso de la auditoría al obtener evidencia adicional de auditoría. En particular, la evaluación del riesgo puede basarse en una expectativa de que los controles están operando de manera efectiva para prevenir o detectar y corregir, una representación errónea e importancia relativa al nivel de aseveración. Al desempeñar pruebas de control para obtener evidencia de auditoría sobre su efectividad operativa, el auditor puede obtener evidencia de auditoría de que los controles no están operando de manera efectiva en momentos relevantes durante la auditoría. De modo similar, al realizar procedimientos sustantivos el auditor puede detectar representaciones erróneas en cantidades o frecuencia mayores de lo que sea consistente con las evaluaciones del riesgo por el auditor. En circunstancias donde el

auditor, al realizar procedimientos adicionales de auditoría obtiene evidencia de que la, evidencia de auditoría sobre la que originalmente basó la evaluación, el auditor revisa la evaluación y modifica consecuentemente los procedimientos adicionales de auditoría planeados. Ver párrafos 66 y 70 de la NIA 330 para más guías.

### **Comunicación con los encargados del gobierno corporativo y la administración**

120. El auditor deberá enterar al gobierno corporativo o a la administración, tan pronto sea factible, y a un nivel apropiado de responsabilidad, de las debilidades de importancia relativa en el diseño o implementación del control interno que hayan llegado a la atención del auditor.

121. Si el auditor identifica riesgos de representación errónea de importancia relativa que la entidad no ha controlado, o cuyo control relevante es inadecuado, o si a juicio del auditor hay una debilidad de importancia relativa en el proceso de evaluación del riesgo por la entidad, entonces el auditor incluye estas debilidades del control interno en la comunicación de asuntos de auditoría del interés del gobierno corporativo. Ver NIA 260, Comunicaciones de asuntos de auditoría con los encargados del gobierno corporativo.

### **Documentación**

122. El auditor deberá documentar:

- (a) La discusión entre el equipo del trabajo respecto de la susceptibilidad de los estados financieros a representación errónea de importancia relativa debida a error o fraude, y las decisiones importantes que se alcancen;
- (b) Elementos clave del entendimiento que se obtiene respecto de cada uno de los aspectos de la entidad y su entorno identificados en el párrafo 20, incluyendo cada uno de los componentes del control que se identifican en el párrafo 43, para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados

financieros; las fuentes de información de las que se obtiene el entendimiento; y los procedimientos de evaluación del riesgo;

(c) Los riesgos identificados y evaluados de representación errónea de importancia relativa al nivel de estado financiero y al nivel de aseveración, según requiere el párrafo 100; y

(d) Los riesgos identificados y los controles relacionados evaluados como resultado de los requisitos de los párrafos 113 y 115.

123. La manera en que se documenten estos asuntos debe determinarla el auditor usando juicio profesional. En particular, los resultados de la evaluación del riesgo pueden documentarse por separado, o pueden documentarse como parte de la documentación de los procedimientos adicionales por el auditor (ver párrafo 73 de NIA 330 para guías adicionales). Los ejemplos de técnicas comunes, usadas solas o en combinación, incluyen descripciones narrativas, cuestionarios, listas de verificación y diagramas de flujo. Estas técnicas pueden también ser útiles para documentar la evaluación del auditor de los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel global de los estados financieros o de las aseveraciones. La forma y extensión de esta documentación está influida por la naturaleza, tamaño y complejidad de la entidad y su control interno, disponibilidad de información de la entidad y la metodología y tecnología específicas usadas en el curso de la auditoría. Por ejemplo, la documentación del entendimiento de un sistema complejo de información en que se inician, registran, procesan o informan electrónicamente un gran volumen de transacciones puede incluir diagramas de flujo, cuestionarios o tablas de decisiones. Para un sistema de información que hace uso limitado o ningún uso de TI o por el que se procesan muy pocas transacciones (por ejemplo, deuda a largo plazo) puede ser suficiente la documentación en forma de un memorándum.

Ordinariamente, mientras más compleja la entidad y más extensos los procedimientos de auditoría realizados por el auditor, más extensa será la

documentación del auditor. La NIA 230, Documentación, da guías respecto de la documentación en el contexto de la auditoría de estados financieros.

### **Vigencia**

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

### **Perspectiva del sector público**

1. Al llevar a cabo auditorías de entidades del sector público, el auditor toma en cuenta el marco de referencia legislativo y cualesquier otras reglamentaciones, ordenanzas o directivas ministeriales relevantes que afecten al mandato de auditoría y cualesquier otros requisitos especiales de auditoría. Por lo tanto, para obtener un entendimiento del marco de referencia de regulación según requiere el párrafo 22 de esta NIA, los auditores considerarán la legislación y autoridad apropiada que gobierne la operación de una entidad. De modo similar, respecto del párrafo 30 de esta NIA el auditor deberá estar enterado de que los .objetivos de administración. De las entidades del sector público pueden estar influidos por preocupaciones respecto de la rendición pública de cuentas y pueden incluir objetivos que tengan su fuente en legislación, reglamentaciones, ordenanzas de gobierno y directivas ministeriales.

2. los párrafos 47-53 de esta NIA explican los controles relevantes para la auditoría. Los auditores del sector público a menudo tienen responsabilidades adicionales con respecto a los controles internos, por ejemplo, informar en cumplimiento con un Código de Práctica establecido. Los auditores del sector público pueden también tener responsabilidades de informar en cumplimiento con autoridades legislativas. Su revisión de los controles internos puede ser más amplia y más detallada.

3. Los párrafos 120 y 121 de esta NIA tratan de la comunicación de debilidades. Puede haber requisitos adicionales de comunicación e información para auditores del sector público. Por ejemplo, las debilidades del control interno pueden tener que informarse a la legislatura o a otro órgano de gobierno.

### **Apéndice 1 Entendimiento de la entidad y su entorno**

Este apéndice da guías adicionales sobre asuntos que el auditor puede considerar al obtener un entendimiento de los factores de la industria, de regulación y otros factores externos que afectan a la entidad, incluyendo el marco de referencia de información financiera aplicable; la naturaleza de la entidad; objetivos y estrategias y riesgos de negocio relacionados; y medición y revisión del desempeño financiero de la entidad. Los ejemplos proporcionados cubren una amplia gama de asuntos aplicables a muchos trabajos y la lista de ejemplos no es necesariamente completa. El apéndice 2 contiene guías adicionales sobre el control interno.

#### **Factores de la industria, de regulación y otros factores externos, incluyendo el marco de referencia de información financiera aplicable**

Los ejemplos de asuntos que un auditor puede considerar incluyen los siguientes:

- Condiciones de la industria
  - El mercado y la competencia, incluyendo demanda, capacidad, y competencia en precios.
  - Actividad cíclica o estacional
  - Tecnología de productos relativa a productos de la entidad
  - Suministro y costo de energía
- Entorno de regulación
  - Principios de contabilidad y prácticas específicas de la industria
  - Marco de referencia regulador para una industria regulada

- Legislación y regulación que afecten de manera importante las operaciones de la entidad
- Requisitos de regulación
- Actividades directas de supervisión
  - Impuestos (corporativo y otros)
  - Políticas del gobierno que afectan actualmente la conducción del negocio de la entidad
- Controles monetarios, incluyendo cambio extranjero
- Fiscal
- Incentivos financieros (por ejemplo, programas de ayuda del gobierno)
- Tarifas, restricciones al comercio
  - Requisitos ambientales que afectan a la industria y al negocio de la entidad
- Otros factores externos que afectan actualmente al negocio de la entidad
  - Nivel general de actividad económica (por ejemplo, recesión, crecimiento)
  - Tasas de interés y disponibilidad de financiamiento
  - Inflación, revaluación de moneda

### **Naturaleza de la entidad**

*Los ejemplos de asuntos que puede considerar un auditor, incluyen los siguientes:*

#### ***Operaciones del negocio***

- Naturaleza de fuentes de ingresos (por ejemplo, manufacturero, mayorista, banca, seguros u otros servicios financieros, comercio importación/exportación, servicio público, transporte, y productos y servicios de tecnología)
- Productos o servicios y mercados (por ejemplo, principales clientes y contratos, términos de pago, márgenes de utilidad, participación del mercado, competidores, exportaciones, políticas de precios, reputación de productos,

- garantías, libro de pedidos, tendencias, estrategia y objetivos de mercadotecnia, procesos de manufactura)
- Conducción de operaciones (por ejemplo, etapas y métodos de producción, segmentos del negocio, entrega o productos y servicios, detalles de operaciones en descenso o en expansión)
  - Alianzas, negocios conjuntos y actividades de subcontratación mercadeo por internet
  - Dispersión geográfica y segmentaciones por industria
  - Localización de instalaciones de producción, bodegas y oficinas
  - Clientes clave
  - Proveedores importantes de bienes y servicios (por ejemplo, contratos a largo plazo, estabilidad de suministro, términos de pago, importaciones, métodos de entrega, como justo a tiempo.
  - Empleo (por ejemplo, por localidad, suministro, niveles de salario, contratos sindicales, pensión y otros beneficios post-empleo, arreglos de opción a acciones o bonos de incentivo, y regulaciones del gobierno relacionadas con asuntos de empleo)
  - Actividades y gastos de investigación y desarrollo
  - Transacciones con partes relacionadas

### ***Inversiones***

- Adquisiciones, fusiones o disposición de actividades de negocios (planeadas o recién ejecutadas)
- Inversiones y disposiciones de valores y préstamos
- Actividades de inversiones de capital, incluyendo inversiones en planta y equipo y tecnología, y cualquier cambio reciente o planeado
- Inversiones en entidades no consolidadas, incluyendo sociedades, negocios conjuntos y entidades de propósito especial
- Financiamiento

- Estructura del grupo. Principales subsidiarias y entidades asociadas, incluyendo estructuras consolidadas y no consolidadas
- Estructura de deuda, incluyendo restricciones, garantías y acuerdos de financiamiento fuera del balance general
- Arrendamiento de propiedad, planta o equipo para uso del negocio Dueños usufructuarios (locales, extranjeros, reputación y experiencia del negocio)
- Partes relacionadas
- Uso de instrumentos financieros derivados
- Información financiera
- Principios de contabilidad y prácticas específicas de la industria
- Prácticas de reconocimiento de ingresos
- Contabilización de valores razonables
- Inventarios (por ejemplo, localidades, cantidades)
- Activos, pasivos y transacciones en moneda extranjera
- Categorías importantes específicas por industria (por ejemplo, préstamos e inversiones por bancos, cuentas por cobrar e inventario por fabricantes, investigación y desarrollo por productos farmacéuticos)
- Contabilización de transacciones inusuales o complejas, incluyendo las de áreas de controversia o emergentes (por ejemplo, contabilización de compensación basada en acciones)
- Presentación y revelación de estados financieros

***Objetivos y estrategias y riesgos de negocio relacionados***

Los ejemplos de asuntos que puede considerar el auditor incluyen los siguientes;

- Existencia de objetivos (o sea, cómo atiende la entidad los factores de la industria, de regulación y otros factores externos) relativos a, por ejemplo, lo siguiente:

- Desarrollos de la industria (un potencial riesgo de negocio relacionado podría ser, por ejemplo, que la entidad no tenga el personal o pericia para manejar los cambios en la industria)
- Nuevos productos y servicios (un potencial riesgo de negocio relacionado podría ser, por ejemplo, que haya un aumento en la responsabilidad del producto). Expansión del negocio (un potencial riesgo de negocio relacionado podría ser, por ejemplo, que no se haya estimado exactamente la demanda)
- Nuevos requisitos de contabilización (un potencial riesgo de negocio relacionado podría ser, por ejemplo, implementación incompleta o inapropiada, o incremento de costos)
- Requisitos de regulación (un potencial riesgo de negocio relacionado podría ser, por ejemplo, que haya un aumento en la exposición legal);
- Requisitos de financiamiento actual y prospectivo (un potencial riesgo de negocio relacionado podría ser, por ejemplo, la pérdida de financiamiento debido a la incapacidad de la entidad de cumplir con los requisitos)
- Uso de TI (un potencial riesgo de negocio relacionado podría ser, por ejemplo, que los sistemas y procesos sean incompatibles)
- Efectos de implementar una estrategia, como cualesquier efectos que conduzcan a nuevos requisitos de contabilización (un potencial riesgo de negocio relacionado podría ser, por ejemplo, implementación incompleta o inapropiada).

### **Medición y revisión del desempeño financiero de la entidad**

*Los ejemplos de asuntos que puede considerar un auditor incluyen los siguientes:*

- Razones financieras clave y estadísticas de operación
- Indicadores clave de desempeño
- Medidas de desempeño de empleados y políticas de compensación por incentivos
- Tendencias

- Uso de pronósticos, presupuestos y análisis de variación
- Informes de análisis e informes de calificación de crédito
- Análisis de competidores
- Desempeño financiero periodo sobre periodo (crecimiento de ingreso, rentabilidad, apalancamiento)

## **Apéndice 2. Componentes del control interno**

1. Como se expone en el párrafo 43 y se describe en los párrafos 67-99, el control interno consiste de los siguientes componentes:

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

### **Ambiente de control**

2. El ambiente de control incluye las actitudes, conciencia y acciones de la administración y de los encargados del gobierno corporativo respecto del control interno de la entidad y su importancia en la entidad. El ambiente de control también incluye las funciones del gobierno corporativo y administración y marca el tono de una organización, influyendo en la conciencia de control de su gente. Es el fundamento para un control interno efectivo, brindando disciplina y estructura.

3. el ambiente de control abarca los siguientes elementos:

- (a) Comunicación y ejecución de la integridad y valores éticos. La efectividad de los controles no puede estar por encima de la integridad y valores éticos de las personas que los crean, administran y monitorean. Integridad y valores éticos son

elementos esenciales del ambiente de control que influyen en la efectividad del diseño, administración y monitoreo de otros componentes del control interno. La integridad y la conducta ética son producto de las normas éticas y de conducta de la entidad, de cómo se comunican, y de cómo se refuerzan en la práctica. Incluyen las acciones de la administración para eliminar o reducir los incentivos y tentaciones que podrían impulsar al personal a participar en actos deshonestos, ilegales o no éticos. También incluyen la comunicación de los valores y normas de conducta de la entidad al personal mediante declaraciones de políticas y códigos de conducta, por ejemplo. Compromiso con la competencia. Competencia es el conocimiento y habilidades necesarios para lograr tareas que definen el puesto del individuo. El compromiso con la competencia incluye la consideración de la administración de los niveles de competencia para puestos particulares y cómo se traducen esos niveles en las habilidades y conocimiento requeridos.

(c) Participación de los encargados del gobierno corporativo. La conciencia de control de una entidad está influida de manera importante por los encargados del gobierno corporativo. Los atributos de los encargados del gobierno corporativo incluyen independencia de la administración, su experiencia y estatura, la extensión de su implicación y escrutinio de las actividades, lo apropiado de sus acciones, la información que reciben, el grado en que plantean y dan seguimiento a cuestiones difíciles ante la administración, y su interacción con los auditores internos y externos. La importancia de las responsabilidades de los encargados del gobierno corporativo se reconoce en códigos de prácticas y otras regulaciones o guías producidas para beneficio de los encargados del gobierno corporativo. Otras responsabilidades de los encargados del gobierno corporativo incluyen supervisión del diseño y operación efectiva de los procedimientos para informadores y el proceso para revisar la efectividad del control interno de la entidad.

(d) Filosofía y estilo operativo de la administración. La filosofía y estilo operativo de la administración abarcan una amplia gama de características. Estas

características pueden incluir lo siguiente: el enfoque de la administración al tomar y monitorear riesgos de negocios; actitudes y acciones de la administración hacia la información financiera (selección conservadora o dinámica de los principios de contabilidad alternativos disponibles, y contables); y actitudes de la administración hacia las funciones de procesamiento de información y contabilización y hacia personal.

(e) Estructura organizacional. La estructura organizacional de una entidad proporciona el marco de referencia dentro del cual se planean, ejecutan, controlan y revisan sus actividades para lograr objetivos al nivel de entidad. Establecer una estructura organizacional relevante incluye considerar áreas clave de autoridad y responsabilidad y líneas apropiadas de información. Una entidad desarrolla una estructura organizacional adecuada a sus necesidades. Lo apropiado de la estructura organizacional de una entidad depende, en parte, de su tamaño y de la naturaleza de sus actividades.

(f) Asignación de autoridad y responsabilidad. Este factor incluye cómo se asignan la autoridad y responsabilidad para actividades de operación y cómo se establecen las relaciones de información y jerarquías de autorización. También incluye políticas relativas a las prácticas apropiadas del negocio, conocimiento y experiencia del personal clave, y recursos proporcionados para llevar a cabo los deberes. Además, incluye políticas y comunicaciones dirigidas a asegurar que todo el personal entienda los objetivos de la entidad, sepa cómo se interrelacionan sus acciones individuales y contribuya a dichos objetivos, y reconozca cómo y de qué se les pedirá que rindan cuentas.

(g) Políticas y prácticas de recursos humanos. Las políticas y prácticas de recursos humanos se relacionan con reclutamiento, orientación, entrenamiento, evaluación, asesoría, promoción, compensación y acciones correctivas. Por ejemplo, las normas para reclutar a los individuos más calificados. Con énfasis en antecedentes

educacionales, experiencia previa de trabajo, logros pasados, y evidencia de integridad y conducta ética. Demuestran el compromiso de una entidad hacia personas competentes y dignas de confianza. Las políticas de entrenamiento que comunican los papeles y responsabilidades prospectivas e incluyen prácticas como escuelas y seminarios de entrenamiento, ilustran los niveles esperados de desempeño y conducta. Las promociones guiadas por evaluaciones periódicas de desempeño demuestran el compromiso de la entidad hacia el progreso del personal calificado a niveles más altos de responsabilidad.

#### **Aplicación a entidades pequeñas.**

4. Las entidades pequeñas pueden implementar los elementos del ambiente de control de manera diferente a las entidades mayores. Por ejemplo, las entidades pequeñas podrían no tener un código de conducta por escrito sino, desarrollar una cultura que enfatice la importancia de la integridad y de la conducta ética a través de comunicaciones orales y con el ejemplo de la administración. De modo similar, los encargados del gobierno corporativo en las entidades pequeñas pueden no incluir un miembro independiente o externo.

#### **El proceso de evaluación del riesgo por la entidad.**

5. El proceso de evaluación del riesgo por una entidad es su proceso para identificar y responder al riesgo de negocio y los resultados consecuentes. Para fines de información financiera, el proceso de evaluación del riesgo por la entidad incluye cómo identifica la administración los riesgos relevantes para la preparación de estados financieros que den un punto de vista verdadero y razonable (o que se presenten razonablemente, respecto de todo lo de importancia relativa) de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable, cómo estima su importancia, evalúa la probabilidad de su ocurrencia y decide las acciones para manejarlos. Por ejemplo, el proceso de evaluación del riesgo de la entidad puede

atender a cómo considera la entidad la posibilidad de transacciones no registradas o identifica y analiza estimaciones importantes registradas en los estados financieros. Los riesgos relevantes para una información financiera confiable también se relacionan con hechos o transacciones específicos.

6. Los riesgos relevantes para la información financiera incluyen hechos y circunstancias externos e internos que pueden ocurrir y afectar de manera adversa la capacidad de una entidad para iniciar, registrar, procesar e informar datos financieros consistentes con las aseveraciones de la administración en los estados financieros. Una vez que se identifican los riesgos, la administración considera su importancia, la probabilidad de su ocurrencia y cómo deberán manejarse. La administración puede iniciar planes, programas o acciones para atender a riesgos específicos o puede decidir aceptar un riesgo debido al costo u otras consideraciones. Los riesgos pueden surgir o cambiar debido a circunstancias como las siguientes:

- Cambios en el entorno de operaciones. Cambios en el entorno de regulación o de operaciones pueden dar como resultado cambios en presiones competitivas y riesgos significativamente diferentes.
- Personal nuevo. El nuevo personal puede tener un diferente enfoque o entendimiento del control interno.
- Sistemas de información nuevos o renovados. Los cambios importantes y rápidos en los sistemas de información pueden cambiar el riesgo relativo al control interno.
- Crecimiento rápido. La expansión importante y rápida de las operaciones puede forzar los controles y aumentar el riesgo de una falla en los controles.
- Nueva tecnología. Incorporar nuevas tecnologías en los procesos de producción o sistemas de información puede cambiar el riesgo asociado con el control interno.

- Nuevos modelos, productos o actividades del negocio. Introducirse a áreas transacciones de negocios con las que tiene poca experiencia la entidad puede traer nuevos riesgos asociados con el control interno.
- Reestructuraciones corporativas. Las reestructuraciones pueden ir acompañadas de reducciones de personal y cambios en supervisión y segregación de deberes que pueden cambiar el riesgo asociado con el control interno.
- Operaciones extranjeras en expansión. La expansión o adquisición de operaciones extranjeras acarrea riesgos nuevos y a menudo únicos, que cambiados por transacciones en moneda extranjera.
- Nuevos pronunciamientos contables. La adopción de nuevos pronunciamientos contables o principios de contabilidad cambiantes puede afectar a los riesgos en la preparación de los estados financieros.

#### **Aplicación a entidades pequeñas.**

7. Los conceptos básicos del proceso de evaluación del riesgo por la entidad son relevantes para toda la entidad, sin importar tamaño, pero es probable que el proceso de evaluación del riesgo sea menos formal y estructurado en las entidades pequeñas que en las grandes. Todas las entidades deberán tener establecidos objetivos de información financiera, pero en las entidades pequeñas quizá se reconozcan implícitamente más que explícitamente. La administración debe estar enterada de los riesgos relacionados con estos objetivos sin el uso de un proceso formal sino a través de implicación personal directa con los empleados y partes externas.

#### **Sistemas de información, incluyendo los procesos relacionados de negocios, relevantes para la información financiera y comunicación.**

8. Un sistema de información consiste de infraestructura (física y componentes de hardware), software, personas, procedimientos y datos. La infraestructura y el software estarán ausentes, o tendrán menos importancia, en sistemas que sean

exclusivamente o principalmente manuales. Muchos sistemas de información hacen uso extenso de tecnología de la información (TI).

9. El sistema de información relevante para los objetivos de información financiera, que incluye el sistema de información financiera, consiste de los procedimientos y registros establecidos para iniciar, registrar, procesar e informar transacciones de la entidad (así como hechos y condiciones) y para mantener la rendición de cuentas por los activos, pasivos y capital relacionados. Las transacciones pueden iniciarse manualmente o automáticamente por procedimientos programados. El registro incluye identificar y capturar la información relevante de transacciones o hechos. El procesamiento incluye funciones como edición y validación, cálculo, medición, valuación, resumen y conciliación, ya sea que se desempeñen por procedimientos automatizados o manuales. Informar se relaciona con la preparación de informes financieros así como otra información, en forma electrónica o impresa, que la entidad usa para medir y revisar el desempeño financiero de la entidad y en otras funciones. La calidad de la información generada por el sistema afecta la capacidad de la administración para tomar decisiones apropiadas para administrar y controlar las actividades de la entidad y para preparar informes financieros confiables.

10. Consecuentemente, un sistema de información abarca métodos y registros que:

- Identifican y registran todas las transacciones válidas.
- Describen oportunamente las transacciones con suficiente detalle para permitir la clasificación apropiada de las mismas para la información financiera.
- Miden el valor de las transacciones en una manera que permite registrar su valor monetario apropiado en los estados financieros.
- Determinan el periodo de tiempo en que las transacciones ocurrieron para permitir registrar las transacciones en el ejercicio contable apropiado.
- Presentan de manera apropiada las transacciones y revelaciones relacionadas en los estados financieros.

11. Comunicación implica proporcionar un entendimiento de los papeles individuales y responsabilidades correspondientes al control interno sobre la información financiera. Incluye el grado al que el personal entiende cómo se relacionan sus actividades en el sistema de información financiera con el trabajo de otros y los medios de informar excepciones a un nivel más alto apropiado dentro de la entidad. Los canales de comunicación abiertos ayudan a asegurar que se informen las excepciones y se actúe sobre ellas.

12. La comunicación adopta formas como manuales de políticas, manuales de contabilidad y de información financiera y memorándums. La comunicación puede hacerse también de manera electrónica, oral y a través de las acciones de la administración.

#### **Aplicación a entidades pequeñas.**

13. Los sistemas de información y procesos relacionados de negocios relevantes para la información financiera en entidades pequeñas pueden ser menos formales que en las entidades mayores, pero su papel es igual de importante. Las entidades pequeñas con implicación activa de la administración pueden no necesitar descripciones extensas de los procedimientos de contabilidad, registros contables sofisticados o políticas escritas. La comunicación puede ser menos formal y más fácil de lograr en una entidad pequeña que en una entidad mayor, debido al tamaño y menor número de niveles de la entidad pequeña así como a la mayor visibilidad y disponibilidad de la administración.

#### **Actividades de control.**

14. Actividades de control son las políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que las directivas de la administración se llevan a cabo, por ejemplo, que se toman las acciones necesarias para atender a los riesgos que amenazan el logro de los objetivos

de la entidad. Las actividades de control, sean dentro de sistemas de TI o manuales, tienen objetivos diversos y se aplican a diversos niveles organizacionales y funcionales.

15 .Generalmente, las actividades de control que pueden ser relevantes para una auditoría pueden categorizarse como políticas y procedimientos correspondientes a lo siguiente:

- Revisiones de desempeño. Estas actividades de control incluyen revisiones y análisis de desempeño real versus presupuestos, pronósticos y desempeño del periodo anterior; relacionar diferentes conjuntos de datos .operativos y financieros-entre sí, junto con análisis de las relaciones y acciones de investigación y correctivas; comparar datos internos con fuentes externas de información; y revisión de desempeño funcional o de actividad, como la revisión que hace un gerente de préstamos al consumidor en un banco de los informes por sucursal, región, y tipo de préstamo para aprobaciones y cobros de los préstamos.

- Procesamiento de información. Se realiza una variedad de controles para verificar la exactitud, integridad y autorización de las transacciones. Los dos grandes agrupamientos de actividades de control de los sistemas de información son los controles de aplicación y los controles generales de TI. Los controles de aplicación sirven para el procesamiento de aplicaciones individuales. Estos controles ayudan a asegurar que ocurrieron las transacciones, que están autorizadas, y que son registradas y procesadas de manera completa y exacta. Los ejemplos de controles de aplicación incluyen verificar la exactitud aritmética de los registros, mantenimiento y revisión de saldos de cuentas y balances de comprobación, controles automatizados como verificaciones de edición de datos de entrada y verificaciones de secuencia numérica, y seguimiento manual de informes de excepción. Los controles generales de TI son políticas y procedimientos que se relacionan con muchas aplicaciones y soportan el funcionamiento efectivo de los controles de aplicación ayudando a asegurar la operación apropiada continua de los sistemas de información. Los controles generales

de TI comúnmente incluyen controles sobre centros de datos y operaciones en red; adquisición, cambio y mantenimiento de software del sistema; seguridad de acceso; y adquisición, desarrollo y mantenimiento del sistema de aplicación. Estos controles se aplican a entornos de computadora central, microcomputadoras y de usuario final. Los ejemplos de estos controles generales de TI son controles de cambio de programas, controles que restringen el acceso a programas o datos, controles sobre la implementación de nuevas emisiones de aplicaciones de software en paquetes, y controles sobre software del sistema que restringen acceso a, o monitorean, el uso de servicios del sistema que pudieran cambiar datos o registros financieros sin dejar un rastro de auditoría.

□ Controles físicos. Estas actividades abarcan la seguridad física de los activos, incluyendo salvaguardas adecuadas como instalaciones aseguradas sobre el acceso a activos y registros; autorización para acceso a programas de computadora y archivos de datos; y conteo periódico y comparación con cantidades mostradas en los registros de control (por ejemplo, comparar los resultados de conteo de efectivo, valores e inventario con los registros contables). El grado en que los controles físicos que se proponen prevenir robo de activos son relevantes para la confiabilidad de la preparación de los estados financieros y, por lo tanto, para la auditoría, depende de circunstancias como cuando los activos son altamente susceptibles a malversación. Por ejemplo, estos controles ordinariamente no serían relevantes cuando se detectaran pérdidas de inventario conforme a inspección física periódica y se registraran en los estados financieros. Sin embargo, si para fines de información financiera la administración se apoya exclusivamente en registros de inventario perpetuo, los controles de seguridad física serían relevantes para la auditoría.

□ Segregación de deberes. Asignar a personas diferentes las responsabilidades de autorizar transacciones, registrarlas y mantener custodia de los activos, tiene la intención de reducir las oportunidades de permitir a alguna persona estar en posición tanto de perpetrar como de ocultar errores o fraude en el curso normal de los deberes

de la persona. Los ejemplos de segregación de deberes incluyen informar, revisar y aprobar conciliaciones, y aprobación y control de documentos.

16. Ciertas actividades de control pueden depender de la existencia de políticas apropiadas de más alto nivel establecidas por la administración o por los encargados del gobierno corporativo. Por ejemplo, los controles de autorización pueden delegarse bajo lineamientos establecidos, como criterios de inversiones establecidos por los encargados del gobierno corporativo; alternativamente, las transacciones no rutinarias como adquisiciones o desembolsos importantes pueden requerir aprobación específica de alto nivel, incluyendo en algunos casos la de los accionistas.

#### **Aplicación a entidades pequeñas.**

17. Es probable que los conceptos subyacentes a las actividades de control en las entidades pequeñas sean similares a los de las entidades mayores, pero la formalidad con que operan varía. Más aun, las entidades pequeñas pueden encontrar que ciertos tipos de actividades de control no son relevantes debido a controles aplicados por la administración. Por ejemplo, el que la administración retenga la autoridad para aprobar ventas a crédito, compras importantes y disposiciones en línea de crédito, puede dar un fuerte control sobre dichas actividades aminorando o eliminando la necesidad de actividades de control más detalladas. Una apropiada segregación de deberes a menudo parece presentar dificultades en las entidades pequeñas. Sin embargo, aun las compañías que tienen sólo unos cuantos empleados tal vez puedan asignar sus responsabilidades para lograr una segregación apropiada o, si eso no es posible, usar supervisión de la administración sobre las actividades incompatibles para lograr los objetivos de control.

## **Monitoreo de controles**

18. Una importante responsabilidad de la administración es establecer y mantener el control interno de manera continua. El monitoreo de los controles por la administración incluye considerar si están operando como se planeó y que éstos se modifican según sea apropiado por cambios en las condiciones. El monitoreo de los controles puede incluir actividades como revisión de la administración de si las conciliaciones bancarias se preparan oportunamente, evaluación de los auditores internos del cumplimiento del personal de ventas con las políticas de la entidad sobre términos de los contratos de ventas, y una supervisión del departamento legal del cumplimiento de las políticas éticas o de prácticas de negocio de la entidad.

19. El monitoreo de los controles es un proceso para evaluar la calidad del desempeño del control interno después de un tiempo. Implica evaluar el diseño y operación de los controles de manera puntual y tomar las acciones correctivas necesarias. El monitoreo se hace para asegurar que los controles siguen operando de manera efectiva. Por ejemplo, si la puntualidad y exactitud de las conciliaciones bancarias no se monitorean, es probable que el personal deje de prepararlas. El monitoreo de los controles se logra mediante actividades continuas de monitoreo, evaluaciones separadas, o una combinación de ambas.

20. Las actividades continuas de monitoreo se integran en las actividades normales recurrentes de una entidad e incluyen actividades regulares de administración y supervisión. Los gerentes de ventas, de compras y de producción a niveles divisionales y corporativos están en contacto con las operaciones y pueden cuestionar los informes que difieran de manera importante de su conocimiento de las operaciones.

21. En muchas entidades, los auditores internos o el personal que desempeña funciones similares contribuyen al monitoreo de los controles de una entidad a través

de evaluaciones separadas. Regularmente proporcionan información sobre el funcionamiento del control interno, centrandose considerable atención en evaluar el diseño y operación del control interno. Comunican información sobre las fuerzas y debilidades y recomendaciones para mejorar el control interno.

22. Las actividades de monitoreo pueden incluir el uso de información de comunicaciones de partes externas que pueden indicar problemas o áreas que necesitan mejoras. Los clientes, de manera implícita, corroboran los datos de facturación al pagar sus facturas o al quejarse sobre los cargos. Además, los reguladores pueden comunicarse con la entidad respecto a asuntos que afecten al funcionamiento del control interno, por ejemplo, comunicaciones concernientes a exámenes de las dependencias reguladoras de bancos. También, la administración puede considerar comunicaciones relativas al control interno por auditores externos al desempeñar actividades de monitoreo.

#### **Aplicación a entidades pequeñas.**

23. Es más probable que las actividades continuas de monitoreo de las entidades pequeñas sean informales y se desempeñen típicamente como parte de la administración general de las operaciones de la entidad. La estrecha implicación de la administración en las operaciones a menudo identificará las variaciones importantes respecto de las expectativas y las faltas de exactitud en los datos financieros, lo que llevará a acciones correctivas al control.

### **Apéndice 3**

#### **Condiciones y hechos que pueden indicar riesgos de representación errónea de importancia relativa**

Los siguientes son ejemplos de condiciones y hechos que pueden indicar la existencia de riesgos de representación errónea de importancia relativa. Los ejemplos que se dan cubren una amplia gama de condiciones y hechos; sin embargo, no todas las condiciones y hechos son relevantes para todos los trabajos de auditoría y la lista de los ejemplos no es necesariamente completa.

- Operaciones en regiones que son económicamente inestables, por ejemplo, países con devaluación importante de la moneda o con economías altamente inflacionarias.
- Operaciones expuestas a mercados volátiles, por ejemplo, el comercio de futuros.
- Alto grado de regulaciones complejas.
  
- Problemas de negocio en marcha y de liquidez, incluyendo pérdida de clientes importantes.
- Impedimentos a la disponibilidad de capital y crédito.
- Cambios en la industria en que opera la entidad.
- Cambios en la cadena de suministros.
- Desarrollar u ofrecer nuevos productos o servicios, o cambiar a nuevas líneas de negocio.
- Expansión a nuevas localidades.
- Cambios en la entidad como grandes adquisiciones o reorganizaciones u otros hechos inusuales.
- Probabilidad de venta de las entidades o segmentos del negocio.
- Alianzas y negocios conjuntos complejos.
- Uso de financiamiento fuera del balance general, entidades de propósito especial y otros arreglos financieros complejos.
- Transacciones importantes con partes relacionadas
- Falta de personal con habilidades en contabilidad e información financiera.
- Cambios en personal clave incluyendo salida de ejecutivos clave.

- Debilidades en el control interno, especialmente las que no son atendidas por la administración.
- Inconsistencias entre la estrategia de TI de la entidad y sus estrategias de negocios.
- Cambios en el entorno de TI.
- Instalación de nuevos sistemas importantes de TI relacionados con información financiera.
- Investigaciones de las operaciones o resultados financieros de la entidad por organismos reguladores o gubernamentales.
- Representaciones erróneas pasadas, historia de errores o una cantidad importante de ajustes al final del ejercicio.
- Cantidad importante de transacciones no rutinarias o no sistemáticas incluyendo transacciones intercompañía y transacciones de grandes ingresos al final del ejercicio.
- Transacciones que se registran con base en las intenciones de la administración, por ejemplo, refinanciamiento de deuda, activos por vender y clasificación de valores comerciales.
- Aplicación de nuevos pronunciamientos contables.
- Mediciones contables que implican procesos complejos.
- Hechos o transacciones que implican una importante falta de certeza en la medición, incluyendo estimaciones contables.
- Litigios pendientes y pasivos contingentes, por ejemplo, garantías sobre ventas, garantías financieras y saneamiento ambiental.

## **4.2 ANALISIS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 315, ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE REPRESENTACIÓN ERRÓNEA DE IMPORTANCIA RELATIVA**

El propósito de esta norma consiste en que el auditor debe obtener una comprensión de la entidad y de su ambiente incluido el control interno que sea suficiente para identificar y evaluar los riesgos de errores significativos en los estados contables debido a fraudes o simplemente errores y que sea suficiente para diseñar y ejecutar los procedimientos de auditoría apropiados.

Obtener un entendimiento de la entidad y su entorno es un aspecto esencial del desempeño de una auditoría de acuerdo con NIAs. En particular, dicho entendimiento establece un marco de referencia dentro del cual el auditor planea la auditoría y ejerce juicio profesional acerca de evaluarlos riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros y responder a dichos riesgos a lo largo de la auditoría; por ejemplo, cuando:

- Establece y evalúa si el juicio sobre importancia relativa es apropiado al avanzar la auditoría;
- Considera lo apropiado de la selección y aplicación de políticas contables y lo adecuado de las revelaciones de los estados financieros;
- Identifica áreas donde pueden ser necesarias consideraciones especiales de auditoría, por ejemplo, transacciones departes relacionadas, lo apropiado del uso del supuesto de negocio en marcha por la administración, o al considerar el propósito de negocio de las transacciones;
- Diseña y realiza procedimientos adicionales de auditoría para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo; y

- Evalúalo suficiente y apropiado de la evidencia de auditoría obtenida, tal como lo apropiado de los supuestos y de las representaciones orales y escritas de la administración.

El auditor usa el juicio profesional para determinar el grado requerido de entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno. La principal consideración de los auditores si el entendimiento que se ha obtenido es suficiente para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros y para diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de auditoría. La profundidad del entendimiento general que requiere el auditor al desempeñar la auditoría es menor que la que posee la administración para manejarla entidad.

La existencia de un ambiente de control satisfactorio puede ser un factor positivo cuando el auditor evalúa los riesgos de representación errónea de importancia relativa e influye en la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría. En particular, puede ayudar a reducir el riesgo de fraude, aunque un ambiente de control satisfactorio no es un freno absoluto al fraude. A la inversa, las debilidades del ambiente de control pueden debilitar la efectividad de los controles y ser, por lo tanto, factores negativos en la evaluación del auditor de los riesgos de representación errónea de importancia relativa, en particular en relación con el fraude.

El auditor deberá obtener un entendimiento del ambiente de control. El ambiente de control incluye las funciones de gobierno corporativo y administración, y las actitudes, conciencia y acciones de los encargados del gobierno corporativo y de la administración en lo concerniente al control interno de la entidad y su importancia en la misma. El ambiente de control marca el tono de una organización, influyendo en

la conciencia de control de su gente. Es el fundamento para un control interno efectivo, y brinda disciplina y estructura.

La naturaleza del ambiente de control de una entidad es tal que tiene un efecto dominante en la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa. La evaluación del auditor del diseño del ambiente de control de la entidad, incluye considerar si las fuerzas de los elementos del ambiente de control dan de manera colectiva un fundamento apropiado para los otros componentes del control interno y no son socavados por las debilidades del ambiente de control. Por ejemplo, las políticas y prácticas de recursos humanos dirigidas a la contratación de personal competente en finanzas, contabilidad y TI pueden no mitigar un fuerte sesgo por parte de la alta administración hacia la declaración exagerada de utilidades. Los cambios en el ambiente de control pueden afectar la relevancia de la información obtenida en auditorías anteriores. Por ejemplo, la decisión de la administración de comprometer suficientes recursos para atender a los riesgos de seguridad que presenta la TI puede afectar de manera adversa al control interno al permitir que se hagan cambios no apropiados a programas o datos de computadora, o al permitir que se procesen transacciones no autorizadas.

Entre los procedimientos que el auditor debería ejecutar para obtener el conocimiento de la entidad, se encuentran la información oral a la dirección y otros funcionarios de la empresa, la revisión analítica preliminar y la observación e inspección. Todos estos aspectos deben ser discutidos por el auditor con su equipo de trabajo.

Los procedimientos analíticos pueden ser útiles para identificarla existencia de transacciones o hechos inusuales, y cantidades, coeficientes y tendencias que pudieran indicar asuntos que tengan implicaciones para los estados financieros y de auditoría. Al realizar procedimientos analíticos como procedimientos de evaluación

del riesgo, el auditor desarrolla expectativas sobre posibles relaciones que razonablemente puedan existir. Cuando las comparaciones de dichas expectativas con los montos registrados o coeficientes desarrollados de los montos registrados producen relaciones inusuales de representación errónea de importancia relativa. Sin embargo, cuando estos procedimientos analíticos usan datos agregados a un alto nivel, los resultados de esos procedimientos analíticos sólo proporcionan una indicación inicial general sobre si puede existir una presentación errónea de importancia relativa.

Una de las inquietudes del auditor externo durante el proceso de una auditoría es identificar los riesgos de error importante o significativo, que pudieran existir en los estados financieros sujetos a examen, originados por una acción fraudulenta o debido a error.

El entorno en que operan las empresas y los procesos con los que lo hacen, presentan riesgos que pueden causar errores en los estados financieros sujetos a auditoría, por lo que el auditor externo tiene la tarea de, al menos, realizar las siguientes actividades:

- ✓ Identificar riesgos.
- ✓ Evaluar su susceptibilidad a distorsiones en la información financiera, incluyendo errores o fraudes.
- ✓ Evaluar las medidas (controles) que la empresa ha puesto a funcionar para minimizar los riesgos.
- ✓ Diseñar procedimientos de auditoría que pongan a prueba esas medidas, para aprovecharlas y que los demás procedimientos a aplicar, con posterioridad, se realicen a la luz de combinaciones de riesgos bajos, en los que se apoye la confianza profesional.

La mayoría de los riesgos de negocio eventualmente tendrán consecuencias financieras y, por lo tanto, un efecto en los estados financieros. Sin embargo, no todos

los riesgos de negocio dan origen a riesgos de representación errónea de importancia relativa. Un riesgo de negocio puede tener una consecuencia inmediata para el riesgo de representación errónea de importancia relativa para clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones al nivel de aseveración o para los estados financieros como un todo. Por ejemplo, el riesgo de negocio que se origina en una base de clientes que se reduce debido a la consolidación de la industria puede aumentar el riesgo de representación errónea asociado con la valuación de cuentas por cobrar. Sin embargo, el mismo riesgo, particularmente en combinación con una economía en contracción, puede también tener una consecuencia a largo plazo, lo que el auditor considera cuando evalúa lo apropiado del supuesto de negocio en marcha. La consideración del auditor sobre si un riesgo de negocio puede dar como resultado representación errónea de importancia relativa se hace, por lo tanto, a la luz de las circunstancias de la entidad

En el proceso de evaluación de riesgos, se investigará y entenderá si la entidad tiene establecido un proceso para: identificar los riesgos de negocio que son relevantes para el logro de los objetivos de la información financiera; estimar la importancia de los riesgos; evaluar la probabilidad de su ocurrencia, y decidir sobre las acciones a seguir para hacer frente a esos riesgos.

Cuando una entidad ha establecido un proceso de evaluación de riesgos, el auditor obtendrá una comprensión de dicho proceso, así como de los resultados logrados. Si no tiene establecido un proceso de evaluación de riesgos o si no cuenta con un proceso adecuado, el auditor discutirá con la administración de la entidad si los riesgos de negocio, que son relevantes para los propósitos de su información financiera, han sido identificados y cómo fueron tratados. El auditor evaluará si la ausencia de un proceso de evaluación de riesgos documentado es el apropiado en las circunstancias o representa una debilidad importante en la estructura de control interno de la entidad.

Al evaluar el diseño e implementación del proceso de evaluación del riesgo por la entidad, el auditor determina cómo identifica la administración los riesgos de negocio relevantes para la información financiera, estima la importancia de los riesgos, evalúa la probabilidad de su ocurrencia y decide las acciones para administrarlos. Si el proceso de evaluación del riesgo por la entidad es apropiado a las circunstancias, ayuda al auditor a identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa.

El auditor investiga sobre los riesgos de negocio que la administración ha identificado y considera si pueden dar como resultado una representación errónea de importancia relativa. Durante la auditoría, el auditor puede identificar riesgos de representación errónea de importancia relativa que la administración no haya identificado. En estos casos, el auditor considera si hubo un riesgo subyacente de algún tipo que debiera haberse identificado por el proceso de evaluación del riesgo de la entidad, y si es así, por qué ese proceso no lo hizo y si el proceso es el apropiado a sus circunstancias. Si, como resultado, el auditor juzga que hay una debilidad de importancia relativa en el proceso de evaluación del riesgo por la entidad, el auditor lo comunica a los encargados del gobierno corporativo.

Al respecto, debe considerar que aunque la mayoría de los controles son relevantes para una auditoría, es probable que estén relacionados con la información financiera, no todos los controles que se relacionan con dicha información son relevantes para una auditoría. Considerar si un control, de manera individual o en combinación con otros es relevante para la auditoría, es una cuestión de juicio profesional del auditor.

El auditor deberá obtener un entendimiento del sistema de información, incluyendo los procesos de negocio relacionados, relevante para la información financiera, incluyendo las áreas siguientes:

- Las clases de transacciones en las operaciones de la entidad que sean importantes para los estados financieros.
- Los procedimientos, tanto en sistemas de TI como manuales, por los que se inician, registran, procesan e informan dichas transacciones en los estados financieros.
- Los registros contables relacionados, ya sea electrónico o manual. Que soportan información y cuentas específicas en los estados financieros, respecto de iniciar, registrar, procesar e informar las transacciones.
- Cómo captura el sistema de información los hechos y condiciones. Distintos de clases de transacciones, que son importantes para los estados financieros.
- El proceso de información financiera utilizado para preparar los estados financieros de la entidad, incluyendo estimaciones contables y revelaciones importantes.

Al obtener este entendimiento, el auditor considera los procedimientos utilizados para transferir información de los sistemas de procesamiento de transacciones al libro mayor principal o sistemas de información financiera. El auditor también entiende los procedimientos de la entidad para capturar información relevante a la información financiera para hechos y condiciones distintos de las transacciones, como la depreciación y amortización de activos y cambios en la probabilidad de cobro de cuentas por cobrar.

El sistema de información de una entidad típicamente incluye el uso de asientos estándar en el diario que se requieren de manera recurrente para registrar transacciones como ventas, compras y desembolsos de efectivo en el mayor general,

o para registrar estimaciones contables que hace periódicamente la administración como cambios en el estimado de cuentas por cobrar incobrables.

El proceso de información financiera de una entidad también incluye el uso de asiento no estándar en el diario, para registrar transacciones inusuales no recurrentes o ajustes. Ejemplos de estos asientos incluyen consolidar ajustes asientos por una combinación o disposición de negocios o estimaciones no recurrentes como el deterioro de un activo. En sistemas manuales de mayor general en papel, los asientos no estándar del diario pueden identificarse mediante inspección de mayores, diarios y documentación soporte. Sin embargo cuando se usan procedimientos automatizados para mantener el mayor general preparar los estados financieros, estos asientos pueden existir sólo en forma electrónica y pueden ser más fácilmente identificados a través del uso de técnicas de auditoría con ayuda de computadora.

La preparación de los estados financieros de la entidad incluye procedimientos que se diseñan para asegurar que la información que se requiere revelar según el marco de referencia de información financiera aplicable se acumule, registre, procese, resuma e informe de manera apropiada en los estados financieros.

La evaluación que hace el auditor del riesgo de error material a nivel de aseveración, puede cambiar durante el transcurso de la auditoría conforme obtiene evidencia adicional, u obtiene nueva información y ésta es inconsistente con la evidencia sobre la que basó su evaluación. En esas situaciones, éste debe revisar la evaluación y modificar los procedimientos de auditoría.

Si como resultado del trabajo de auditoría realizado se ha identificado alguna debilidad importante en el diseño, implementación o mantenimiento del control interno, el auditor la comunicará a la administración de la entidad y a los directivos de la empresa.

Esta norma tiene una estrecha relación con otras normas de auditoría, en especial, con las referentes a consideraciones sobre fraude que deben hacerse en una auditoría de estados financieros, evidencia de auditoría, La respuesta del auditor a los riesgos determinados e importancia relativa en la planeación de la auditoría.

Esta norma es muy detallada y se refiere muy explícitamente a todos los pasos que debe dar el auditor para cumplir con este importante cometido. En particular, la graduación de los riesgos observados, los controles de la entidad para reducir esos riesgos y los procedimientos de auditoría que diseñará para obtener suficiente seguridad en su opinión sobre los estados contables objeto del examen.

Para el Contador Público Independiente, los conceptos de riesgo, evaluación, control, fraude, error, error importante, juicio profesional, entre otros, son conceptos con los cuales debe convivir siempre que realiza una auditoría de estados financieros.

### **4.3 NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 320, IMPORTANCIA RELATIVA**

Entra en vigor para auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en, o después del, 15 de diciembre de 2004

#### **4.3.1 Introducción**

1 El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre el concepto de importancia relativa y su relación con el riesgo de auditoría.

2 El auditor deberá considerar la importancia relativa y su relación con el riesgo de auditoría cuando conduzca una auditoría.

3 Importancia Relativa es definida Marco de Referencia para la Preparación y Presentación de Estados Financieros del Comité Internacional de Normas de Contabilidad (IASC) en los términos siguientes.

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

### 4.3.2 Importancia Relativa.

4. El objetivo de una auditoría de estados financieros es hacer posibles al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros estén preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con un marco de referencia para información financiera aplicable. La evolución de que es de importancia relativa es un asunto de juicio profesional.

5 Al diseñar el plan de auditoría el auditor establece un nivel aceptable de importancia relativa a modo de detectar en forma cuantitativa las representaciones erróneas de importancia relativa. Sin embargo necesitan considerarse tanto el monto (cantidad), y la naturaleza (calidad) de las representaciones. Ejemplos de representaciones erróneas cualitativas sería la descripción inadecuada e impropia de una política de contabilidad cuando es probable que un usuario de los estados financieros fuera guiado equivocadamente por la descripción, y el dejar de revelar la infracción a requisitos reguladores cuando es probable que la imposición consecuente de restricciones regulatorias hará disminuir en forma importancia la capacidad de operación.

6 El auditor necesita considerar la posibilidad de representaciones erróneas de cantidades relativamente pequeñas que, acumulativamente podrían tener un efecto importante sobre los estados financieros. Por ejemplo, un error en un procedimiento de fin de mes podría ser una indicación de una representación errónea de importancia relativa si este error se repitiera cada mes.

7 El auditor necesita considera la importancia relativa tanto al nivel global, del estado financiero como en relación a saldos de cuentas particulares clases de transacciones y revelaciones. La importancia relativa puede ser influida por consideraciones como

requerimientos legales y reguladores y consideraciones relativas a clases de transacciones, saldos de cuentas, y revelaciones y sus relaciones. Este proceso puede dar como resultados diferentes niveles de importancia relativa dependiendo del aspecto de los estados financieros que está siendo considerado.

8 La importancia relativa debería ser considerada por el auditor cuando:

- a) Determina la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría; y
- b) Evalúa el efecto de las representaciones erróneas.

#### **La relación entre importancia relativa y el riesgo de auditoría.**

9 Al planear la auditoría, el auditor considera que pudiera hacer que los estados financieros se representaran de una manera errónea de importancia relativa. El entendimiento del auditor de la entidad y su entorno establece un marco de referencia dentro del cual el auditor planea la auditoría y ejerce el juicio profesional para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros y responder a dichos riesgos durante la auditoría. También le ayuda a establecer la importancia relativa y a evaluar si el juicio sobre importancia relativa sigue siendo apropiado al avanzar la auditoría. La evaluación de importancia por el auditor, relativa a clases de transacciones, saldos de cuentas, y revelaciones, ayuda al auditor a decidir cuestiones como que partidas examinar y si ha de usar muestreo y procedimientos analíticos sustantivos. Esto le da capacidad al auditor para seleccionar los procedimientos de auditoría que, en combinación, puede esperarse que reduzcan el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

10 Hay una relación inversa entre la importancia relativa y el nivel de riesgos de auditoría, que es que mientras más alto el nivel de importancia relativa, más bajo el

riesgo de auditoría y viceversa. El auditor toma en cuenta la relación inversa entre importancia relativa y riesgo de auditoría cuando determina la naturaleza, oportunidad y alcance del procedimiento de auditoría. Por ejemplo, si después de planear procedimientos de auditoría específicos, el auditor determina que el nivel de importancia relativa aceptable es más bajo, el riesgo de auditoría aumenta. El auditor compensara esto:

- a) Reduciendo el nivel evaluado de riesgo de control, cuando esta sea factible, y apoyando el nivel reducido desarrollando pruebas de control extensas o adicionales o
- b) Reduciendo el riesgo de detección al modificar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos planeados.

### **Importancia relativa y riesgo de auditoría al evaluar evidencia de auditoria**

11 La evaluación del auditor de importancia relativa y riesgo de auditoría puede ser diferente en el momento de planear inicialmente el trabajo que en el momento de evaluar los resultados de procedimientos de auditoría. Esto podría ser a causa de un cambio en circunstancias o a causa de un cambio en el conocimiento del auditor como resultados de la auditoria. Por ejemplo, si la auditoria es planeada antes del final del periodo, el auditor anticipara los resultados de operaciones y la posición financiera. Si los resultados reales de operaciones y de la posición financiera son sustancialmente diferentes, la evaluación de importancia relativa y riesgo de auditoría puede también cambiar. Adicionalmente, al planear el trabajo de auditoría, el auditor puede, intencionalmente, fijar el nivel de importancia relativa aceptable a un nivel más bajo de los que se piensa usar para evaluar los resultados de la auditoria. Esto puede ser hecho para reducir la probabilidad de representaciones erróneas no descubiertas y para dar el auditor un margen de seguridad cuando evalué el efecto de representaciones erróneas descubiertas durante la auditoria.

**Evaluación del efecto de representaciones erróneas.**

12 Al evaluar si los estados financieros son preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia aplicable, el auditor debe evaluar si en el agregado de las representaciones erróneas no corregidas que han sido identificadas durante la auditoría son importancia relativa.

13 El agregado de representaciones erróneas o corregidos comprende:

- a) Representaciones erróneas específicas identificadas por el auditor incluyendo el efecto neto de representaciones erróneas no corregidas identificadas durante la auditoría de periodo previos; y
- b) La mejor estimación del auditor de otras representaciones erróneas que no pueden ser identificadas específicamente (o sea, errores proyectados).

14 El auditor necesita considerar si el agregado de representaciones erróneas no corregidas es de importancia relativa. Si el auditor concluye que las representaciones erróneas pueden ser de importancia relativa el auditor necesita considerar el reducir el riesgo de auditoría ampliando los procedimientos de auditoría o pidiendo a la administración que ajuste los estados financieros. En todo caso, la administración puede desear ajustar los estados financieros según las representaciones erróneas identificadas.

15 Si la administración se niega ajustar los estados financieros y los resultados de los procedimientos de auditoría ampliados no capacitan al auditor para concluir que el agregado de representaciones erróneas no corregidas no es de importancia relativa, el auditor debería considerar la modificación apropiada al dictamen del auditor de acuerdo con NIA 700 El dictamen del auditor sobre estados financieros.

16 Si el agregado de las representaciones erróneas no corregidas que el auditor ha identificado se acerca al nivel de importancia relativa, el auditor debería considerar si es probable que las representaciones erróneas no detectadas, al tomarse con las representaciones erróneas no corregidas agregadas podría exceder el nivel de importancia relativa. Así, al acercarse el agregado de representaciones erróneas no corregidas nivel de importancia relativa, el auditor consideraría reducir el riesgo, desempeñando procedimiento de auditorías adicionales o pidiendo a la administración que ajuste los estados financieros según las representaciones erróneas no identificadas.

#### **4.3.6 Comunicación de Errores**

17. Si el auditor ha identificado una representación erróneas de importancia relativa resultante de error, el auditor deberá comunicar la representación errónea al nivel apropiado de la administración oportunamente, y considerar la necesidad de informar a los encargados del gobierno corporativo de acuerdo con la NIA 260 Comunicación de asuntos de auditoría con los encargados del gobierno corporativo.”

#### **Perspectiva del Sector Público.**

18. Al evaluar la importancia relativa, el sector público debe, además de ejercer el juicio profesional, considerar cualquier legislación o reglamento que pueda impactar dicha evaluación. En el sector público, la importancia relativa se basa también en el (contexto y naturaleza) de una partida e incluye, por ejemplo, susceptibilidad tanto como valor. La susceptibilidad cubre una variedad de asuntos tales como cumplimiento con las autoridades, interés legislativo o interés público.

#### **4.4 ANALISIS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 320 IMPORTANCIA RELATIVA**

El propósito de esta Norma es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre el concepto de importancia relativa y su relación con el riesgo de auditoría.

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

El auditor considera la importancia relativa tanto al nivel global del estado financiero como en relación a saldos de cuentas particulares, clases de transacciones y revelaciones. La importancia relativa puede ser influida por consideraciones como requerimientos legales y reguladores y consideraciones que se refieren a saldos de una cuenta de los estados financieros y sus relaciones con otras cuentas. Este proceso puede dar como resultado diferentes niveles de importancia relativa dependiendo del aspecto de los estados financieros que está siendo considerado.

El auditor debe expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con un marco de referencia para informes financieros identificado; el auditor establece un nivel aceptable de importancia relativa a modo de detectar en forma cuantitativa las representaciones erróneas de importancia relativa. Sin embargo, deberán considerarse tanto el monto (cantidad) como la naturaleza (calidad) de las representaciones. Ejemplos de representaciones erróneas cualitativas sería la descripción inadecuada e impropia de

una política de contabilidad cuando sea probable que un usuario de los estados financieros fuera guiado equivocadamente por la descripción, y el dejar de revelar la infracción a requisitos reguladores cuando sea probable que la imposición consecuente de restricciones regulatorias hará disminuir en forma importante la capacidad de operación.

El auditor deberá considerar la posibilidad de representaciones erróneas de cantidades relativamente pequeñas que, acumulativamente podrían tener un efecto importante sobre los estados financieros. Por ejemplo, un error en un procedimiento de fin de mes podría ser una indicación de una representación errónea de importancia relativa si ese error se repitiera cada mes.

Al evaluar la apropiada presentación de los estados financieros, el auditor deberá evaluar si el valor acumulado de las representaciones erróneas no corregidas que han sido identificadas durante la auditoría, es de importancia relativa.

Si el auditor ha identificado una representación errónea de importancia relativa resultante de error, el auditor deberá comunicar la representación errónea al nivel apropiado de la administración oportunamente, y considerar la necesidad de informar a los encargados del gobierno corporativo de acuerdo con la NIA 260 Comunicación de asuntos de auditoría con los encargados del gobierno corporativo.”

Si la administración se niega a ajustar los estados financieros y los resultados de los procedimientos de auditoría ampliados no capacitan al auditor para concluir que el valor acumulado de las representaciones erróneas no corregidas no es de importancia relativa, el auditor deberá considerar la modificación apropiada de su dictamen de acuerdo con la NIA 700 “El Dictamen del Auditor sobre Estados Financieros”.

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.

#### **4.5 LA RELACIÓN ENTRE LA NIA 320, IMPORTANCIA RELATIVA Y LA NIA 315, EL RIESGO DE AUDITORÍA**

Cuando el auditor planea la auditoría, deberá considerar qué haría que los estados financieros estuvieran representados erróneamente con una importancia relativa. La evaluación del auditor de la importancia relativa, relacionada con saldos de cuentas y clases de transacciones específicas, ayuda al auditor a decidir sobre aspectos como qué partidas examinar y si aplicar procedimientos de muestreo y analíticos. Esto da capacidad al auditor para seleccionar procedimientos de auditoría que, en combinación, pueda esperarse que reduzcan el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

Existe una relación inversa entre la importancia relativa y el nivel de riesgo de auditoría, que es que mientras más alto sea el nivel de importancia relativa, más bajo es el riesgo de auditoría y viceversa.

El auditor toma en cuenta la relación inversa entre importancia relativa y riesgo de auditoría cuando determina la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, si después de planear procedimientos de auditoría específicos, el auditor determina que el nivel de importancia relativa aceptable es más bajo, el riesgo de auditoría aumenta. El auditor compensará esto:

- a. Reduciendo el nivel evaluado de riesgo de control, cuando esto sea factible, y apoyando el nivel reducido desarrollando pruebas de control extensas o adicionales; o
- b. Reduciendo el riesgo de detección al modificar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos planeados.

## CONCLUSIONES

Los cambios que manifiesta el mundo actual en razón de la internacionalización de la economía, unidos a los requerimientos de información de las empresas en un mercado altamente competitivo, en el cual, la eficiencia es factor fundamental del éxito, ponen de presente la importancia de las Normas Internacionales de Contabilidad y por consiguiente las Normas Internacionales de Auditoría y la necesidad de su adecuación al interior de cada país.

Tales normas se consideran fundamentales para transar en un mercado abierto dentro de una base homogénea y con parámetros sólidos, que le brinden seguridad a quienes interactúan con los entes económicos.

Las normas internacionales de auditoría, crean un fuerte lazo entre inversor-empresa, ya que acerca al empresario a nuevos conceptos de control empresarial. Estas normas, son aplicables a empresas que buscan un mayor control sobre estados financieros, y posibles interferencias negativas sobre las mismas.

En esta investigación pudimos conocer más a fondo específicamente la Norma Internacional de Auditoría N°315 y 320; la NIA 315 se enfoca en como el auditor deberá obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, suficiente para identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros ya sea debido a fraude o error, y suficiente para diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de auditoría.

La NIA320 – Importancia Relativa; 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.

El auditor considera la importancia relativa tanto al nivel global del estado financiero como en relación a saldos de cuentas particulares, clases de transacciones y revelaciones.

El auditor debe expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con un marco de referencia para informes financieros identificado; el auditor establece un nivel aceptable de importancia relativa a modo de detectar en forma cuantitativa las representaciones erróneas de importancia relativa.

## RECOMENDACIONES

En el desarrollo de esta investigación se evidenció el poco manejo de información por parte de los profesionales de la contaduría pública con respecto a la implantación de las nuevas normas internacionales adoptadas en Venezuela, las NIC y NIAS.

### *Por lo que se recomienda:*

- Todos los estudiantes, profesores y profesionales deben actualizarse constantemente en todo lo referente a la contabilidad y auditoría, en el país donde laboran.
- Capacitar o mejorar los conocimientos de instructores para brindar asesoramiento profesional de la contaduría pública sobre la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad, Normas Internacionales de Auditoría y Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas.
- Las Universidades deben actualizar los pensum de estudios para que de esta forma cuando los profesionales en proceso de formación incursionen en el mercado laboral no se encuentren en desventaja con los demás profesionales.
- Las empresas deberían capacitar y actualizar a su personal de trabajo constantemente para brindarles un mejor desempeño laboral a la misma.
- Realizar charlas o talleres para estudiantes y profesionales abarcando temas importantes sobre actualizaciones recientes.
- Los profesores incorporen en las materias de contabilidad, como básica, avanzadas y contabilidades especiales, aspectos, comentarios y casos prácticos referentes a las Normas Internacionales de Contabilidad y las Normas Internacionales de Auditoría.

## BIBLIOGRAFIA

-  Normativa NIIF-IFRS, **Normas internacionales sobre servicios relacionados (NISR)**, Disponible en: <http://normativaiifrs.cl/index.php?topic=511.0>. Fecha de consulta: 09/2011
  
-  **NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA**, Disponible en: <http://www.slideshare.net/alafito/normas-internacionales-de-auditoria>. Fecha de consulta: 09/2011
  
-  Guillermo Cuellar. **Lecturas de Auditoría, Normas internacionales de auditoría, Facultad de ciencias contables económicas y administrativas.** Universidad del Cauca, Santo Domingo, Colombia. Disponible en: <http://fccea.unicauca.edu.co/old/importancia.htm>. Fecha de consulta: 09/2011
  
-  Dr. Julio César Maldonado H., **Normas internacionales de auditoría y aseguramiento NIIA.** Disponible en: [http://www.adico.com.ec/index.php?option=com\\_content&view=article&id=55:as-normas-internacionales-de-auditoria-y-aseguramientoniaa&catid=1:contaduria-publica](http://www.adico.com.ec/index.php?option=com_content&view=article&id=55:as-normas-internacionales-de-auditoria-y-aseguramientoniaa&catid=1:contaduria-publica). Fecha de consulta: 08/2011
  
-  Glemilit Madrid. **Normas Internacionales de Auditoria.** Disponible en: <http://www.monografias.com/trabajos81/normas-internacionales-auditoria/normas-internacionales-auditoria.shtml>. Fecha de consulta: 08/2011
  
-  Colegio de Contadores Públicos Bolivia. **NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 315.** Disponible en: [http://www.colegiodecontadorescochabamba.org.bo/descargas/12\\_nia\\_315\\_enten](http://www.colegiodecontadorescochabamba.org.bo/descargas/12_nia_315_enten)

diemiento\_de\_la\_entidad\_y\_su\_entorno\_y\_evalu.pdf. Fecha de consulta:  
08/2011

 Auditores & Gerentes. Contadores Públicos Ltda. **AUDITORIA Y NORMAS  
INTERNACIONALES.** Fecha de consulta: 08/2011

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

<b>TITULO</b>	Análisis de las Normas Internacionales de Auditoría NIA (315) Evaluación de los Riesgos de Representación Errónea de Importancia Relativa y (NIA 320) La Importancia Relativa de la Auditoría.
<b>SUBTITULO</b>	

**AUTOR (ES):**

<b>APELLIDOS Y NOMBRES</b>	<b>CÓDIGO CVLAC / EMAIL</b>
<b>Gámez M. Carolina M.</b>	<b>CVLAC: 17..326.029</b> <b>EMAIL: karolgrint@hotmail.com</b>
	<b>CVLAC:</b> <b>EMAIL:</b>
<b>González G. Numia J.</b>	<b>CVLAC:</b> <b>EMAIL:</b>
	<b>CVLAC:</b> <b>EMAIL:</b>

**PALABRAS O FRASES CLAVES:**


---

 AUDITORIA
 

---



---

 NORMAS
 

---



---

 INTERNACIONAL
 

---



---

 IMPORTANCIA RELATIVA
 

---



---

 RIESGO DE AUDITORIA
 

---

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

AREA	SUBAREA
CIENCIAS ADMINISTRATIVAS	
	CONTADURIA PUBLICA

**RESUMEN (ABSTRACT):**

La adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y Las Normas de Internacionales de Información Financiera (NIF) surge de la necesidad de presentar confiabilidad en la información financiera suministrada a los usuarios, con el objeto de armonizar los procedimientos contables para la información sea eficaz y comparable a nivel internacional; es por ellos que también es obligatorio adoptar las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) ya que representan el esfuerzo por establecer normas de auditoría de elevada calidad, con el propósito de que esta actividad se desarrolle en el ámbito internacional bajo unos estándares uniformes y homogéneos. Para los efectos de este trabajo de investigación, tratara sobre el estudio analítico de las normas específicamente: Las Normas Internacionales de auditoría 315 que habla sobre la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa, la cual que el auditor debe documentar por escrito su plan general y un programa de auditoría que defina los procedimientos necesario para implementar dicho plan, y la Norma Internacional de auditoría 320 que habla sobre la importancia relativa de la información o materialidad de los estados financieros tanto desde punto de vista de quien realiza los estados financieros como quien se encarga de su revisión y verificación.

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

APELLIDOS Y NOMBRES	ROL / CÓDIGO CVLAC / E_MAIL				
	Iris González.	ROL	CA	AS	TU X
CVLAC:		4.939.545			
E_MAIL		nhernandezc59@hotmail.com			
E_MAIL					
	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:				
	E_MAIL				
	E_MAIL				

**FECHA DE DISCUSIÓN Y APROBACIÓN:**

2011	10	26
AÑO	MES	DÍA

**LENGUAJE. SPA**



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

De acuerdo con el artículo 41, del reglamento de trabajo de grado:

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

**AUTOR**

---

**Gámez M. Carolina M.****AUTOR**

---

**Numia J. González G.****TUTOR**

---

**Iris González****POR LA COMISION DE TRABAJO DE GRADO**

---