

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



ANÁLISIS Y SÍNTESIS DE LOS CURSOS ESPECIALES DE GRADO

Realizado Por:

ALIENDRES M., DIANA C

SANDOVAL S., SABRINA

**Trabajo de Grado Presentado como Requisito Parcial
para optar al Título de:**

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

Barcelona, Mayo de 2009

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



ANÁLISIS Y SÍNTESIS DE LOS CURSOS ESPECIALES DE GRADO

**ANÁLISIS DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA
NÚMERO 230 (DOCUMENTACIÓN DE AUDITORÍA) - 240
(RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR DE CONSIDERAR EL FRAUDE Y
ERROR EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS) Y SU
ADOPCIÓN EN VENEZUELA.**

**ANÁLISIS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD
NÚMERO 16 (PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO) – 24 (INFORMACIÓN A
REVELAR SOBRE PARTES VINCULANTES) Y SU ADOPCIÓN
APROBADA POR LA FEDERACIÓN DEL COLEGIO DE CONTADORES
PÚBLICOS DE VENEZUELA.**

REALIZADO POR:

**Aliendres M., Diana C.
C.I. 18.401.630**

**Sandoval S., Sabrina
C.I. 17.871.019**

**Trabajo de Grado Presentado como Requisito Parcial
para Optar al Título de:**

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

Barcelona, Mayo de 2009

ÍNDICE GENERAL

RESOLUCIÓN.....	VII.
DEDICATORIA.....	VIII.
AGRADECIMIENTOS	XI.
PRESENTACIÓN	XIV.
OBJETIVOS	XV.
General.....	XV.
Específicos	XV.
METODOLOGÍA.....	XVI.
IMPORTANCIA.....	XVII.
INTRODUCCIÓN GENERAL	XVIII.
RESUMEN	XX.
INTRODUCCIÓN.....	XXI.
CAPÍTULO I: EL PROBLEMA	23.
1.1 Planteamiento del Problema	23.
1.2 Interrogantes	25.
1.3 Objetivos de la Investigación	27.
1.4 Justificación e Importancia.....	28.
1.5 Limitaciones	30.
CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO	31.
2.1 Bases Teóricas	31.
2.1.1 Auditoría	31.
2.1.1.1 Historia de la Auditoría	35.
2.1.1.2 Auditoría Integral	40.
2.1.1.3 Contratos de Aseguramiento	42.
2.1.2 Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas	43.
2.1.2.1 Origen.....	43.

2.1.2.2	Definición de las normas	44.
2.1.2.3	Aplicación de las normas.....	45.
2.1.3	Normas Internacionales de Auditoría.....	45.
2.1.4	Declaraciones de Normas de Auditoría	68.
2.1.5	Papeles de Trabajo.....	76.
2.1.5.1	Propósito	76.
2.1.5.2	Clasificación	77.
2.1.5.3	Archivos de Papeles de Trabajo.....	77.
2.1.5.4	Contenido	78.
2.1.5.5	Propiedad de los Papeles de Trabajo.....	78.
2.1.5.6	Confiabilidad de los Papeles de Trabajo	79.
2.1.5.7	Cédulas	79.
2.1.5.8	Cédulas de Auditoría.....	80.
2.1.5.9	Clasificación	80.
2.1.5.10	Asientos de Reclasificación.....	81.
2.1.5.11	Asientos de Ajuste.....	82.
2.1.5.12	Expedientes o Archivos Pendientes	83.
2.1.5.13	Pruebas Sustantivas.....	85.
2.1.5.14	Pruebas de Cumplimiento	86.
2.1.5.15	Procesamiento Electrónico de Datos (PED).....	87.
2.1.5.15.1	Complejidad Técnica	87.
2.1.5.15.2	Grado de Uso	87.
2.1.5.15.3	Efecto del PED sobre las Organizaciones.....	88.
2.1.6	Fraude	89.
2.1.6.1	Tipos de Fraude	89.
2.1.6.2	Razones para la Existencia de Fraudes	90.
2.1.6.3	Forma de Evitar un Fraude.....	91.
2.1.6.4	Forma de Detectar un Fraude	91.
2.1.6.5	Errores e Irregularidades.....	91.

2.1.7 Error.....	92.
2.1.7.1 Error Tolerable	93.
2.1.7.2 El Problema de los Errores.....	93.
2.1.7.3 Tipos de Errores.....	93.
2.1.7.4 El Error de Muestreo	94.
2.2 Definición De Términos Básicos	95.
CAPÍTULO III: MARCO METODOLÓGICO.....	110.
3.1 Modelo De La Investigación.....	110.
3.2 Diseño De La Investigación	112.
3.3 Tipo De Investigación.....	113.
3.4 Procedimientos	114.
CAPÍTULO IV: NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA	
230 Y 240	115.
4.1 NIA 230.- Documentación De Auditoría	115.
4.2 Análisis NIA 230.....	121.
4.3 Comparación Con La Normativa Local DNA 01.- Papeles	
De Trabajo	126.
4.4 Caso Práctico.....	127.
4.5 NIA 240.- Responsabilidad Del Auditor De Considerar	
El Fraude Y Error En Una Auditoría De Estados Financieros ...	129.
4.6 Análisis NIA 240.....	181.
4.7 Caso Práctico NIA 240.....	190.
CONCLUSIÓN	191.
RECOMENDACIONES	192.
BIBLIOGRAFÍA	193.
METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSOS	
RESUMEN	CCI.
INTRODUCCIÓN.....	CCII.
CAPÍTULO I: EL PROBLEMA	204.

1.1 Planteamiento Del Problema	204.
1.2 Interrogantes	207.
1.3 Justificación e Importancia	208.
1.4 Objetivos de la Investigación	209.
1.5 Limitaciones	211.
CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO	212.
2.1 Antecedentes	212.
2.2 Bases Teóricas	214.
CAPÍTULO III: MARCO METODOLÓGICO.....	240.
3.1 Modelo de la Investigación.....	240.
3.2 Diseño de la Investigación	242.
3.3 Tipo de Investigación	243.
3.4 Procedimientos	244.
CAPÍTULO IV: NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD 16 Y 24.....	245.
4.1 NIC 16.- Propiedad, Planta y Equipo	245.
4.2 Análisis NIC 16.....	286.
4.3 Caso Práctico NIC 16.....	296.
4.4 NIC 24.- Información a Revelar Sobre Partes Vinculadas	299.
4.5 Análisis NIC 24.....	311.
4.6 Caso Práctico NIC 24.....	319.
CONCLUSIONES.....	321.
RECOMENDACIONES	323.
BIBLIOGRAFÍA	325.
METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSOS	

UNIVERSIDAD DE ORIENTE
NÚCLEO DE ANZOÁTEGUI
ESCUELA DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS
CURSOS ESPECIALES DE GRADO



RESOLUCIÓN

De acuerdo al artículo 44 del Reglamento de Trabajo de Grado: “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, quien participará al Consejo Universitario”.

Barcelona, Edo Anzoátegui

DEDICATORIA

Primero que nada quiero dedicarlo a mis amados padres Elina y José Luis y a mi querido hermano José por todo el apoyo brindado y la paciencia que siempre me han tenido. Me enseñaron todo lo que se y todavía lo sigo poniendo en práctica. Sin ustedes no sería la persona que soy. Los amo, se merecen todo.

A mi Anthony, mi compañero, mi amor, por estar conmigo en las buenas y malas y por ayudarme a ser una mejor persona. Gracias por la paciencia y el cariño que me demuestras cada día. Espero tener la fuerza para ayudarte siempre que me necesites y pueda regresarte poco a poco todo lo que me has dado. Te amo.

A mis mejores amigos por todos los momentos, buenos y malos, alegres y tristes, porque me ayudaron a crecer, a madurar y a descubrir el valor de una buena amistad. Todos los recuerdos juntos quedarán grabados en mi corazón.

Y en especial a Dios y la Virgen del Valle por escuchar mis oraciones y estar allí cuando más los necesito siendo mi consuelo y mi apoyo.

Sandoval, Sabrina

A mi Dios y a la Virgen del Valle, por dame la luz, entendimiento y por estar en todo momento a mi lado y por guiarme en este camino para culminar mi carrera, y ver unos de mis sueños hecho realidad.

A mi madre bella, Nairovis Elena Martínez, mami este triunfo te lo dedico con todo el amor del mundo, ya que tú me has dado todo tu amor para mí, estoy muy orgullosa de ser tu hija, gracias mami bella.

A mi segunda madre, abuela y amiga, Juana Serrano de Martínez, Tita tú has sido unas de las personas que más me ha apoyado para yo lograr este triunfo que también es tuyo, gracias por ser tan incondicional conmigo y escucharme siempre TE AMO...

A mi tía bella que se ha comportado como mi tercera madre y amiga, María Martínez, Tía tú has sido muy incondicional conmigo, siempre me has escuchado toda mis loqueras jejeje... gracias tía bella, la más linda de todas, te adoro tía.

Para todos mis tías y tíos que siempre han estado a mi lado y me han ayudado con todos sus consejos para no salirme del camino y ser firme en mis decisiones, Nicolás, Atilio, José, Jesús, Luis, Tomas, José Gregorio, Omar, Oscar, Angélica, Hilda, rosa, Belkis, Olga, Alida, Jessica, gracias por toda su ayuda y apoyo.

Mis primos que siempre me han acompañado en mis alegrías, travesuras, tristezas y peleas pero gracias por todo son más que primos para mí son mis hermanos, lo más bello que me ha regalado dios, Nicolás, Luis Antonio, Mariani, Anny, Athina, Oriana, Oscarina, Jesús David, Luis enrique, Angel, Yuris gracias por estar a mi lado y confiar tanto en mi... por supuesto

a mis demás primos que también los quiero muchísimo... disculpe pero son muchos pero igual los quiero...

Mi amiga del alma, mi hermanita gracias por todo te quiero muchísimo, tu siempre has estado a mi lado casi desde que comenzamos la carrera solo espero que nuestra amistad perdure amiga, Elenibeth Laya (Mi chiquita)...

Mi compañera y amiga Sabrina Sandoval, que es una de las mejores personas que he conocido, por su amistad, su comprensión, y paciencia, gracias por trabajar conmigo para hacer este sueño realidad amiga te quiero mucho, ah y por supuesto a tu novio Anthony, por ayudarnos tanto jejeje...

A mis amigos y compañeros que han compartido conmigo, durante estos cinco años gracias por todas sus alegrías y su compañía, Milagros, Lidiana, Maybellines, Alejandro, Juan, Jonathan, Alejandra, gracias por estar presente en cada momento de mi vida y espero contar con ustedes siempre aunque nos distanciaremos ustedes seguirán siendo mis amigos por eso los quiero a todos por igual, todos ustedes valen su peso en oro. Sé que me faltan muchos pero no me acuerdo para variar...

Aliendres M., Diana C.

AGRADECIMIENTOS

A mi Dios por sobre todas las cosas y a la Virgen del Valle por estar presentes en mí durante toda la vida.

A mi toda mi familia: Papá, Mamá, José, mis tíos, mis primos bellos y mis adorables abuelos, por la constancia y el apoyo incondicional.

A ti Anthony por ser quien eres y así ayudarme a ser quien soy. Por ayudarme con mis estudios y hasta con mi salud. Por preocuparte por mi y estar siempre a mi lado. Pase lo que pase siempre estaré orgullosa de ti.

A mis amigos: Ibis, Fabiola, Diannelis, May, Reinaldo, Alejandra, Alejandro, Alfredo, Dario, Carol, Pattryk, a mis primas Mili y Mary y especialmente a mis amigas Mayerlin y Elenibeth por estar presentes y ser las amigas más bellas que se puede tener y por darme confianza y cariño siempre.

A mi amiga y compañera de áreas Diana por todo su cariño y dedicación, por todos los momentos divertidos y por la gran ayuda que me ha dado desde que la conozco. Siempre seremos amigas.

Y por último, pero no menos importante, a mis profesores por guiarme durante todos mis años de educación. Especialmente a los profesores: Yazmín Núñez, Tula Madruga, José Campos, Luis Cuellar, Elizabeth Herrera, María Luisa Rodríguez, Iris González, Chanty Hernández, José Marchan y Atilio Martínez.

Y a todos aquellos que me acompañaron en el camino, algunos que hoy no están entre nosotros, pero que desde el cielo me han mandado solo bendiciones y cosas positivas, a ustedes.... MUCHAS GRACIAS!!!

Sandoval, Sabrina

A mi Dios y mi Virgen del Valle, por estar conmigo en cada paso que doy, por fortalecer mi corazón e iluminar mi mente y mi camino, y por haber puesto en mi camino a aquellas personas que han sido mi soporte y compañía durante toda mi vida universitaria.

A mi madre, abuela, tías y tíos, que me han brindado todo su apoyo, y han sido mi guía durante toda mi vida.

A mis compañeros de áreas por toda su ayuda y compartir estos últimos día de la universidad conmigo.

A mis profesores que me han ayudado en mi desarrollo profesional, sin su ayuda y conocimiento no estaría donde me encuentro ahora.

Aliendres M., Diana C.

PRESENTACIÓN

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

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

Tutor: Lcda. Iris González.

Tema: Análisis de las Normas Internacionales de Auditoría Número 230 (Documentación de Auditoría) - 240 (Responsabilidad del Auditor de Considerar el Fraude y Error en una Auditoría de Estados Financieros) y su Adopción en Venezuela.

Tutor (s): Lcdo. Manuel Ramos.

Lcdo. Juan Martínez.

Tema: Análisis de la Norma Internacional de Contabilidad Número 16 (Propiedad, Planta y Equipo) – 24 (Información a Revelar Sobre Partes Vinculantes) y su Adopción aprobada por la Federación del Colegio de Contadores Públicos de Venezuela.

OBJETIVOS

General

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

Específicos

- Facilitar a los estudiantes de la Universidad una herramienta práctica de consulta para futuras investigaciones.
- Incrementar y desarrollar los conocimientos adquiridos a lo largo de la carrera.
- Aportar conocimientos actualizados acerca de los temas estudiados durante el curso especial de grado.
- Preparar y complementar la información de los estudiantes para el mejor desempeño de su carrera profesional.

METODOLOGÍA

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

- Investigación bibliográfica.
- Asistencia a clases.
- Revisión de revistas especializadas.
- Revisión de materiales de talleres.
- Consultas vía Internet.

Excelente asesoría de los profesores: Quienes nos brindaron toda la información realmente requerida para culminar nuestra investigación.

IMPORTANCIA

Son importantes los Cursos Especiales de Grado, para los estudiantes de la Universidad de Oriente, ya que representa el medio más rápido para obtener el título universitario. También recabamos una serie de información a través de la investigación de los diferentes temas que fueron objeto de análisis, mediante el asesoramiento de los profesores, y de esta manera se relaciona con nuestra carrera, generando a nosotros la capacidad para aplicar los conocimientos adquirido a lo largo de esta.

Otorga a los estudiantes la oportunidad de expresarse en ciertos casos, en donde se tiene que afrontar diversas situaciones de la cual nos sirve para la toma decisiones importantes, ya que no depende de una sola persona.

Además su contenido se podrá utilizar como material de apoyo para realizar otras investigaciones de las áreas tratadas.

INTRODUCCIÓN

Con la finalidad de cumplir con los Requisitos exigidos por la Universidad de Oriente, Núcleo de Anzoátegui para optar por el Título de **LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA**, se desarrolló este análisis de los Cursos Especiales de Grado, agrupándose Áreas diferentes en un sólo trabajo cada una de las antes mencionadas engloba un tema específico, los cuales serán clasificados en dos partes y se hará de la siguiente manera.

I Parte: “Análisis de las Normas Internacionales de Auditoría Número 230 (Documentación de Auditoría) - 240 (Responsabilidad del Auditor de Considerar el Fraude y Error en una Auditoría de Estados Financieros) y su Adopción en Venezuela.”

De las Cátedras: Auditoría

Dirigido por: Lcda. Iris González

II Parte: “Análisis de la Norma Internacional de Contabilidad Número 16 (Propiedad, Planta y Equipo) – 24 (Información a Revelar Sobre Partes Vinculantes) y su Adopción aprobada por la Federación del Colegio de Contadores Públicos de Venezuela.”

De la Cátedra: Contabilidad

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

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



TEMA I

**ANÁLISIS DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE
AUDITORIA NÚMERO 230 (DOCUMENTACIÓN DE
AUDITORÍA) - 240 (RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR DE
CONSIDERAR EL FRAUDE Y ERROR EN UNA AUDITORÍA DE
ESTADOS FINANCIEROS) Y SU ADOPCIÓN EN VENEZUELA.**

REALIZADO POR:

Aliendres M., Diana C.
C.I.: 18.401.630

Sandoval S., Sabrina
C.I.: 17.871.019

**Trabajo de Grado Presentado como Requisito Parcial
para Optar al Título de:**

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

Barcelona, Mayo de 2009

**Analizar de la Normas Internacionales de Auditoria,
Documentación de Auditoría 230 y la Responsabilidad del auditor de
considerar el fraude en una auditoría de Estados Financieros 240**

Autoras: ALIENDRES MARTÍNEZ, Diana carolina

SANDOVAL SIFONTES, Sabrina

AÑO: 2009

RESUMEN

En el trabajo que a continuación se presenta se desarrollan las Normas Internacionales de Auditoría 230 *Documentación de Auditoría*, y la Norma Internacional de Auditoría 240 *Responsabilidad del Auditor de Considerar el Fraude y Error en una Auditoría de Estados Financieros*. La Norma Internacional de Auditoría 230 proporciona lineamientos para realizar la documentación respectiva a los estados financieros. Los Papeles de Trabajo, elemento fundamental de la Documentación, son preparados por el auditor y para él, incluyendo en ellos los procedimientos, evidencias y conclusiones de la auditoría. Deben realizarse de forma suficiente y entendible para su comprensión posterior. La Norma Internacional de Auditoría 240 suministra pautas sobre la responsabilidad del auditor sobre fraude y error en auditorías de estados financieros. El error son las equivocaciones no intencionales en los estados financieros y el fraude es un acto intencionado en el cual pueden estar involucrados una o más personas dentro y fuera de la entidad. Los encargados del mando y de la administración son responsables de detectar ambas situaciones.

PALABRAS CLAVE: Papeles de Trabajo, Documentación de Auditoría, Fraude, Error, Riesgo de Auditoría, Riesgo inherente.

INTRODUCCIÓN

La auditoría utilizada generalmente por los profesionales de la contaduría pública es la auditoría financiera que se encarga de la revisión y examen de los estados financieros con la finalidad de emitir una opinión o dictamen en el cual revela si los mismos están preparados bajo las normas que los rigen.

En la actualidad se presenta una gran necesidad de informaciones que servirán para llevar a cabo la toma de decisiones la cual será afectada significativamente por la eficiencia y la eficacia al momento de revelar los estados financieros si estos son presentables de forma confiable.

La IFAC ha desarrollado un conjunto de principios y normas con el propósito de mejorar la calidad de los estados financieros y lograr uniformidad en los mismos con respecto a otros países. Estos principios son conocidos como Normas Internacionales de Auditoría y su adopción en nuestro país se está llevando a cabo gracias a la Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela, decisión tomada en el año 2004.

Esta decisión de implementación se está llevando a cabo actualmente con acciones como los cambios en programas de estudios en las universidades, jornadas de actualización, entre otras actividades.

La norma Internacional de Auditoría 230, está referida a la documentación concerniente al trabajo de auditoría, donde se proveen las características y ventajas principales de la misma y se identifican tanto su contenido como lo referente a su retención y confiabilidad.

La Norma Internacional de Auditoría 240, conlleva las consideraciones que debe tener el auditor al momento de evaluar su responsabilidad en los riesgos de fraude y error en la presentación de estados financieros de una entidad.

El siguiente trabajo fue estructurado de la siguiente manera:

CAPITULO I. Representado por el planteamiento del problema, la justificación de la investigación, objetivo general, objetivos específicos y limitantes de la investigación.

CAPITULO II. Constituido por Bases Teóricas, que incluyen todos los conceptos y fundamentos relacionados con la Normas Internacionales de Auditoria 230 y 240.

CAPITULO III. Donde se muestra el Marco Metodológico. Contiene el modelo, diseño de investigación, así como tipo de la investigación y procedimientos.

CAPITULO IV. Contiene las normas internacionales de Auditoria 230 y 240. Donde se explica la NIA 230 documentación de auditoría y su análisis, comparación con la norma local DNA 01.- Papeles de trabajo. También la NIA 240 responsabilidad del auditor de Considerar el fraude y error en una auditoría De estados financieros , su análisis, auditoria integral y los contratos de aseguramientos.

CAPITULO I

EL PROBLEMA

1.1 Planteamiento del problema:

Existe una creciente demanda de información financiera, por ello, los países han exigido que se creen estándares con la ayuda de la tecnología y así facilitar el trabajo eficiente y eficaz de las empresas y mejorar la revisión de los estados financieros, que se reconozcan igualmente valiosos a nivel internacional; esto también les permite a las empresas que puedan tomar decisiones de un modo más fácil y práctico en un momento determinado.

En 1994 Peter Drucker afirmaba en su publicación ***The Theory of the Business, Harvard Business Review*** que *los años que tenemos por delante traerán cambios vertiginosos en tecnología, en la segmentación de mercados, en el comportamiento de los consumidores, en finanzas, en las realidades políticas y geográficas, en las políticas económicas y comerciales. Por lo tanto, lo más probable es que ninguna de las teorías empresariales que ahora funcionan sea válida en el futuro cercano, por lo menos no sin grandes modificaciones.*

Ante semejantes afirmaciones, es evidente que en todos los órdenes debemos estar sumamente atentos, dado que quedar marginados del cambio, podría significar quedar marginados del futuro.

En el mismo sentido, Alvin Tofler en su libro **La Tercera Ola** (1983) podemos rescatar un par de enseñanzas sobre por qué debemos estar en guardia, cuando afirmaba que *los cambios más importantes en el mundo nos toman por sorpresa. Somos incapaces de advertir cuán profunda es la revolución que estamos viviendo. Este es el eje de los errores en los pronósticos. Se trata de una revolución que alcanza a todo el planeta... estos cambios se generan básicamente en nuevos sistemas de creación de riqueza. Hoy el conocimiento es el recurso más importante en el mundo. Porque si se tiene la información correcta en el momento preciso, usted puede relativizar todos los otros factores de producción: el trabajo, la energía, el espacio y el tiempo.*

También en lo que nos ocupa, el cambio es sinónimo de ruptura, de nuevas ideas y tendencias que serán las que regirán los destinos de nuestra disciplina.

Por esto mismo, se nos presenta la situación en la que debemos tomar una decisión entre si somos parte del cambio que viene o quedamos marginados del mismo, con escasas chances de inserción en el contexto internacional.

La Federación Internacional de Contadores continúa fortaleciendo la profesión de la contabilidad y de la auditoría en todo el mundo y contribuyendo al desarrollo de economías internacionales fuertes, ésta ha venido desde su creación estableciendo normas profesionales de alta calidad, a través de la Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB), que funcionan como un marco conceptual y un conjunto de principios generales construidos a partir del enfoque existente de auditoría y

de las competencias que han generado la confianza que los usuarios colocan en la función de auditoría para mejorar la credibilidad de los estados financieros y de la información de una amplia variedad temática.

En Venezuela ya fue preparado el plan de adopción de las Normas Internacionales de Auditoría. Entre las cuales tenemos a las NIA 230, Documentación de Auditoría y la NIA 240 Responsabilidad del auditor de considerar el fraude en una auditoría de Estados Financieros, con el fin de desarrollar un planteamiento para entrenar y capacitar a los profesionales en esta materia, y así poder cumplir con estas normas que garantiza a nuestro país las herramientas necesarias y técnicas contables con la finalidad de cumplir con los procedimientos para que la información financiera sea confiables y que gocen de credibilidad a nivel internacional.

1.2 Interrogantes

En virtud de lo expuesto con anterioridad, se presentan una serie de preguntas con respecto a la adopción e implementación de estas Normas Internacionales de Auditoría en nuestro país Venezuela específicamente en la (NIA 230 Y 240), entre ellas encontramos:

¿De dónde surge la necesidad de implementar las llamadas Normas Internacionales de Auditoría en Venezuela? ¿Qué escenario se presenta actualmente en Venezuela respecto a la adopción de estas normas? y ¿Cómo se prevé que será el escenario futuro de la misma? ¿Qué facilidades concede la Documentación de auditoría? ¿Qué responsabilidades conlleva el trabajo del auditor respecto del fraude y error en los estados financieros?

Para dar respuesta a estas interrogantes se presenta la siguiente investigación: **Análisis las Normas Internacionales de Auditoría, Documentación de Auditoría (230) y la Responsabilidad del auditor de considerar el fraude en una auditoría de Estados Financieros (240).**

1.3 Objetivos de la investigación

1.3.1 Objetivo general

Analizar las Normas Internacionales de Auditoría referida al uso y presentación de los documentos de trabajo (230) y la responsabilidad del auditor respecto de la existencia de fraude y error en los estados contables sometidos a su examen (240).

1.3.2 Objetivos específicos

- Identificar la responsabilidad del auditor para evaluar la existencia de fraude en la realización de una auditoría de los estados financieros.
- Determinar la responsabilidad e importancia del auditor al no detectar que se ha cometido un error o fraude.
- Describir algunos tipos de documentación de auditoría y su uso
- Definir el alcance de la norma dictaminada para la documentación de la auditoría.
- Comparar la normativa local de Papeles de trabajo DNA 1 con la Norma Internacional de Auditoría 230 Documentación de auditoría.

1.4 Justificación e importancia

La globalización ha dejado de ser un término marcadamente económico para transformarse en un concepto económico, político y social. Económico porque transforma las bases fundamentales del comercio, de la producción y de los mercados; político, porque trasciende las fronteras de los países y la influencia de los gobiernos; social, porque está afectando indudablemente a todos los habitantes de la sociedad y sus condiciones de vida.

Para la profesión contable, la “globalización” implica la vigencia simultánea de disposiciones, criterios y normas originadas en distintos países, y puede significar la búsqueda de “nuevas fronteras en la actuación profesional” y al mismo tiempo cambios en los programas educativos al requerirse un conocimiento previo bastante amplio de las mismas, si se quiere lograr un nivel elevado en el ambiente competitivo al momento de obtener su título profesional y emprender su búsqueda de trabajo.

El desarrollo del mundo de los negocios llevó a definir con mayor precisión el papel del auditor en la emisión de informes y al mismo tiempo se advirtió que si bien no era posible fijar detalladamente el desempeño profesional, era necesario establecer reglas o normas dentro de un marco global de actuación. Actualmente los contadores llevan consigo la responsabilidad de realizar su trabajo de forma efectiva lo cual, con estos cambios presentados, no se logra de la forma esperada al no tenerse el conocimiento necesario de estos estándares de auditoría, como consecuencia, muchos profesionales han sido sancionados o amonestados, por lo cual su investigación y documentación resulta inmensamente apropiado.

De acuerdo con una de las Normas Internacionales de Auditoría, el auditor debe planear la auditoría con una actitud de escepticismo profesional reconociendo que pueden existir circunstancias que cause que los estados financieros estén declarados de manera errónea. Las asimetrías existentes deberán superarse con el objetivo de lograr la armonización ambicionada

Por consiguiente, las Normas Internacionales de Auditoría tienen una gran relevancia en el juicio que el auditor debe forjarse a la hora de emitir un informe financiero.

1.5 Limitaciones

Para llevar a cabo esta investigación se suscitaron distintos hechos, los cuales ayudaron de manera negativa con la misma, ya que no permitieron el desarrollo espontáneo de las actividades propuestas, entre tales retrasos se encuentran:

- El tiempo de ejecución del mismo, debido a los eventos suscitados en el presente semestre y la reprogramación del mismo.
- La poca accesibilidad a bibliografías relacionadas con el tema.
- La escasa información y contenido práctico de las normas, ya que en nuestro país es relativamente nuevo.
- Poca información bibliográfica en la Biblioteca de la Escuela de Ciencias Administrativas de la Universidad de Oriente- Núcleo Anzoátegui respecto a las Normas Internacionales de Auditoría.

CAPITULO II

MARCO TEÓRICO

2.1 Bases teóricas

2.1.1 Auditoría

La 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 razonabilidad de los estados financieros.

La auditoría se debe construir mediante un pensamiento coherente con la realidad que brinde guías de orientación y reflexión al profesional contable, ampliando horizontes y derrumbando los obstáculos que no la dejan expandir. El estado actual de la auditoría necesita una reconcepción en su construcción teórica respecto al concepto de auditoría y la desarticulación de sus enfoques. Debemos reconocer que la mayoría de los profesionales contables se desempeña en la contabilidad y auditoría de libros con propósitos tributarios y financieros, creando una barrera respecto a su campo de acción profesional al encasillarse únicamente en el sector contable-financiero. Si limitamos la contaduría pública al reducido universo de las transacciones financieras, su campo de acción presentaría pobreza en sus niveles de articulación y vinculación con la realidad de la organización respecto a sus variables internas y externas.

Se ha amarrado, desde hace muchos años, el objeto de estudio del campo profesional contable a los aspectos contable y financiero de las organizaciones, arraigando la idea de que la auditoría sólo es contable-financiera, aunque muchos teóricos han expresado un concepto de auditoría más amplio, la idea que ha persistido tanto en la literatura de auditoría como en su enseñanza es la contable-financiera; por tal motivo debemos reflexionar sobre su objeto de estudio para dirigirlo hacia la convergencia multidisciplinaria, científica y profesional que se presenta en las organizaciones, respondiendo de este modo a las necesidades de la sociedad y de sus organizaciones.

Se ha generado la idea de que sólo sobre lo contable-financiero se puede brindar fe pública, motivo por el que se ha disminuido el alcance del imprescindible requerimiento social que es la fe pública, garantía de que se ha realizado una investigación cuidadosa respecto a la situación auditada y que sus resultados han sido comunicados de forma imparcial, brindando una opinión fundamentada plenamente en la ciencia y la técnica.

La fe pública es oficio privativo de los notarios y de los profesionales contables, la pregunta en cuestión es: ¿cuáles son los asuntos sobre los que un contador público puede dar fe?, algunos lo limitan al campo financiero-contable, otros se dirigen a otros niveles como: la administración, la operación en tanto su eficiencia, eficacia y economía, los sistemas de información, los modelos de control, la previsión de riesgos, por mencionar algunos de los múltiples aspectos en los que se requiere conocimiento, que pueda ser garantizado por la idoneidad profesional que sólo un fedatario como lo es el contador público puede ofrecer.

Los contadores no se han apropiado plenamente de los diferentes enfoques de la auditoría, la clasificación presenta problemas de subjetividad según el teórico o la organización profesional que emite su taxonomía, en la práctica los niveles de articulación entre el conocimiento adquirido con un enfoque de auditoría y otro, no produce relaciones que aporten significativamente a la optimización de la organización.

Como consecuencia de los diferentes enfoques las auditorías brindan un conocimiento parcializado del objeto de estudio, no pudiendo realizar una gestión del conocimiento de la organización para transformar dicho conocimiento en una ventaja competitiva.

La auditoría como requerimiento que brinda confianza a la sociedad, se debe contextualizar en los movimientos actuales de internacionalización y globalización, no sólo de la economía sino también de la cultura. Las organizaciones dejan de estar insertas en el conjunto local, regional, nacional e internacional para empezar a ser parte del patrimonio global. Es deber de la auditoría colocar el tono de actualización y optimización en las organizaciones preparándolas para los desafíos de esta era.

La organización se transforma continuamente al experimentar su realidad, la que es dinámica y prospectiva; cambia por influencia externa e interna al exponerse a la tensión de las distintas variables las que se relacionan y conjugan determinando la compleja realidad organizacional, la auditoría se debe orientar hacia el conocimiento y la previsión o pronóstico de la organización en todo sentido. Por así decirlo, la auditoría debe reconocer el pasado para dirigirse al futuro.

Actualmente, el ejercicio profesional de la auditoría se limita a los requerimientos legales, siguiendo la regla de hacer tal como es pre-escrito, por tal motivo, el grado de creatividad para diseñar nuevos métodos de evaluación y control parece que se convirtiera en un camino agotado, produciendo como característica la monotonía típica de la técnica y perdiendo la capacidad reestructuradora y reconceptualizadora que promueve la ciencia.

Se necesita un cambio en la profesión contable que amplíe horizontes y produzca una liberación del cumplimiento de requisitos mínimos brindados por la norma, para crear un verdadero despliegue profesional de servicios que les sean útiles a la sociedad y a sus organizaciones.

Como consecuencia de la actuación normalizada de la profesión contable se reconoce una marcada actitud de indiferencia del auditor con la representación administrativa de la organización, que genera brechas en la comunicación eficiente de la información, produciendo una extrapolación yuxtapuesta de posiciones contrarias con desconocimiento de las expectativas a alcanzar, desequilibrios en el grado de conocimiento de las intenciones, planes, estrategias, objetivos que dirigen el objeto social, y provocando una pérdida de sinergia en la prestación de los servicios de auditoría.

El éxito de la auditoría se encuentra en el colocarse la camisa de la organización por parte del auditor y jugar para ella, mediante la asesoría que es la característica que marca la diferenciación en la prestación de servicios de auditoría al introducir valor agregado a la prestación de dichos servicios. La asesoría se basa en las competencias y el conocimiento del profesional contable conjugada con su comprensión de la situación organizacional; sin

embargo, la asesoría del auditor tiene que contar con la interacción cooperativa con el cliente, para que no exista desgaste de esfuerzos inoficiosos acerca de la realidad de la organización. El sostener una comunicación eficiente entre el auditor y la representación administrativa de la organización encamina mejor el trabajo de auditoría, en cuanto las soluciones que puede aportar el auditor coincidan con las limitaciones y estrategias gerenciales.

El trabajo de auditoría se debe caracterizar, principalmente, por la comunicación eficiente con quien tenga interés en conocer sobre el asunto objeto de estudio y con todos los que estén implicados en el conocimiento de la situación auditada, para formarse un conocimiento amplio con el que se pueda realizar síntesis desde los múltiples saberes científicos y técnicos que convergen en las organizaciones.

2.1.1.1 Historia de la auditoría

La auditoría es tan antigua como la humanidad y tiene origen en la práctica de la contabilidad; la contabilidad desde los primeros estadios de la sociedad hasta ahora se encarga de desarrollar un sistema de información en el que se realiza una acumulación y registro ordenado de datos acerca de factores productivos en los que existe interés, con la intención de clasificarlos en cuentas que los representen así: derechos (activos), obligaciones (pasivo y patrimonio), entradas (ingresos) y salidas (egresos), para tener conocimiento acerca del valor de éstos y con base en dicho conocimiento poder tomar decisiones.

Los vestigios de la contabilidad desde la perspectiva macroeconómica se presentan en los gobiernos de las primeras sociedades, los que buscaban

determinar o conocer qué poseían y qué no era de ellos, decidir acerca de la manera más racional de gastar, y de qué manera se pudiera gestionar para producir cambios positivos a corto, mediano y largo plazos. Desde el enfoque macroeconómico los comienzos de la contabilidad están dados en la administración de conteo típica, vista del estado más esencial de trueque o intercambio para la subsistencia.

Respecto a la perspectiva macroeconómica la auditoría responde históricamente con lo que se ha denominado auditoría pública o gubernamental y se encarga de ejercer control de la hacienda pública y las cuentas de los gobiernos, mientras que en el campo macroeconómico se le denomina auditoría privada y se encarga de la detección de fraudes y errores en las cuentas de las organizaciones privadas para opinar acerca de la razonabilidad de los estados financieros.

La auditoría se origina en el hecho de que quien está directamente interesado (propietario) en el incremento de valor de la organización, no es quien la administra, ni tampoco quien contabiliza sus derechos, obligaciones, entradas y salidas de riqueza.

Quienes son responsables de dichas tareas son otras personas ajenas en quienes se confían tales labores, proporcionando situaciones propicias para que la probabilidad del riesgo de detrimento se materialice, un ejemplo de materialización de este riesgo se presenta hipotéticamente cuando quienes tengan la responsabilidad de contabilizar tergiversen la información encomendada, con o sin intención dolosa, cuando es sin intención dolosa se le cataloga como error, cuando existe intención dolosa se le denomina fraude, de uno u otro modo el confiar en una información contable tergiversada trae como consecuencia decisiones erradas por ser tomada de

informaciones equivocadas que se pueden ver manipuladas e influenciadas por diversos factores, con lo que dejaría de ser una decisión libre; cuando la información es equivocada genera erróneas decisiones.

La auditoría da respuesta a la pregunta ¿cómo confiar en que la información presentada por la administración de la organización refleje realmente la realidad económica?, y su respuesta se dio por el camino de la revisión, de allí surge la auditoría como puente que cruza la incertidumbre hacia la seguridad relativa, logrando confianza por parte de los usuarios en la información de quienes administran y contabilizan los hechos económicos.

De este modo la auditoría se ve ligada a la detección de errores y fraudes dentro de los estados financieros contables y la contabilidad que los produce, la detección se realiza por medio de la revisión y comunicación de hallazgos o evidencias, la razón de ser de la auditoría es la de proteger la posesión y buen devenir económico del ente a favor de sus interesados (propietarios-sociedad), satisfaciendo la necesidad de certeza requerida por los usuarios de la información contable.

Entre las prácticas más antiguas de auditoría se reconoce el hecho de que en diversos países, en los primeros estadios de la sociedad, para evitar desfalcos y fraudes en sus cuentas, los soberanos exigían que el mantenimiento de éstas fuera realizado por dos escribanos independientes, suceso que manifiesta haber sido tomadas algunas medidas de control patrimonial desde épocas antiguas.

Se empieza a utilizar el término auditor en Inglaterra, durante el reinado de Eduardo I, refiriéndose a quien practicaba de modo independiente la verificación de los registros patrimoniales de las haciendas para observar

su exactitud. Etimológicamente proviene del latín *audīto - ôris*. En inglés el verbo *to audit* significa verificar, inspeccionar y también posee la acepción de intervención y ajuste de cuentas, mientras en español su significado se refiere a quien tiene la virtud de oír. Respecto a la explicación del surgimiento de esta palabra, se hace relación al hecho histórico de que los registros de hacienda pública que brindaba la contabilidad de los gobiernos, en las formaciones sociales primitivas, eran aprobados después de su lectura y escucha pública, dicha lectura era ejecutada por parte de quien efectuara la revisión de tales registros, garantizando a quienes lo oían que los registros se encontraban verificados y por ende eran ciertos con lo que se llegaba a un acuerdo de general aceptación respecto a las cifras (fe pública).

Con la evolución de la sociedad, los gobiernos empiezan a normalizar los actos comerciales y a desarrollar las teorías impositivas, tanto las prácticas comerciales como la teoría tributaria, se enfoca en la contabilidad y le imponen un papel social de generador de información económica confiable la que es usada entre los comerciantes para sus negociaciones y por el gobierno para la determinación de gravámenes.

El progreso de la contabilidad se ve ligado a las normas (investigación normativa) desarrolladas en diferentes países, en este sentido se aumentaron los conocimientos teóricos y técnicos de la ciencia contable, mientras le daban un cimiento jurídico fuerte por su gran importancia en la economía de las naciones.

Paralelamente al desarrollo de la contabilidad la auditoría fue asumiendo sus avances con el propósito de poder realizar revisiones o comprobaciones a la contabilidad, al igual que la contabilidad la auditoría fue

objeto de la normalización por parte de los gobiernos y agremiaciones profesionales que ejercían tales oficios.

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

Los rastros de la historia de la auditoría se evidencian mediante diferentes hechos, debemos reconocer la influencia de los siguientes sucesos históricos en la transformación de la auditoría:

- Formación de la sociedad, el poder soberano o gobierno y prácticas comerciales.

- Formación del pensamiento capitalista.

- La revolución industrial.

- El surgimiento y adopción del modelo de sociedad comercial de capital anónimo.

- La revolución francesa y la aparición del derecho al trabajo.

- La crisis económica de 1930.
- El desarrollo de la tecnología informática.
- La globalización como transformación social, económica y cultural.

Se presenta recientemente la inclusión, primeramente, en 4 grandes potencias como lo son: Estados Unidos, Inglaterra, Gales y Canadá, de la llamada **Auditoría Integral**, donde se mezclan a diferentes tipos de auditoría a las cuales se les hará referencia posteriormente.

2.1.1.2 Auditoria integral.

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.

La auditoría de cumplimiento consiste en la comprobación o examen de las operaciones financieras, administrativas, económicas y de otra índole de una entidad para establecer que se han realizado conforme a las normas legales, estatutarias y de procedimientos que le son aplicables.

La integración de estos tres tipos de auditoría implica que examen se debe realizar sobre tres grandes sistemas de información de la organización: sistema de información financiera, sistema de información de gestión y sistema de información legal. El concepto de auditoría integral realmente no es nuevo en nuestro país y por el contrario es si se quiere el más antiguo, pues si se considera la figura de la institución de la Revisaría Fiscal, ésta cumple con los requerimientos de una auditoría integral, pues en esencia el

Revisor Fiscal debe examinar los tres grandes sistemas objeto de examen por esta última.

Por lo dicho anteriormente se podría construir el siguiente concepto de auditoría integral:

Auditoría integral es el examen crítico, sistemático 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 permitan la mejora de la productividad de la misma.

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, las administraciones se mostraron partidarias del crecimiento de departamentos de auditoría dentro de las organizaciones de los clientes, los que se encargarían del desarrollo y mantenimiento de unos buenos procedimientos del control interno, independientemente del departamento de contabilidad general; progresivamente las compañías adoptaron la expansión de la labor de auditoría interna a las actividades y áreas que se encontraban más allá del alcance de los sistemas contables, ampliando el número de objetos de estudio o situaciones por auditar; surgiendo así los diferentes enfoques de auditoría que se conocen y desarrollan actualmente.

Es así como después de la Segunda Guerra Mundial se empieza hacer mención de la auditoría de gestión, la que es consecuencia de la auditoría financiero-contable, puesto que la información utilizada para verificar la gestión es producida por la contabilidad; sin embargo, la auditoría de gestión analiza la información desde el enfoque de la productividad buscando aumentar la eficiencia de los procesos y calidad y eficacia de los resultados, para llegar hasta la efectividad administrativa y la economía operativa de las decisiones administrativas.

Asimismo, consecutivamente, se empieza a tener conciencia del concepto de los **Contratos de Aseguramiento**, los cuales son otro servicio prestado por el Contador – Auditor y que se resumen de la forma siguiente:

2.1.1.3 Contratos de Aseguramiento

En los Contratos de Aseguramiento se describen los objetivos y los elementos de los contratos de aseguramiento que tienen la intención de proveer un nivel de seguridad, ya sea alto o moderado, también establece normas que van dirigida a los contadores públicos en la práctica independiente en relación con el desempeño de los contratos que tienen la intención de proveer un nivel alto de seguridad y actúa como un marco conceptual para el desarrollo por parte del IAASB (anteriormente IAPC), de normas específicas para tipos particulares de contratos de aseguramiento. Así mismo se especifican los tipos de contratos que se pueden presentar como los contratos para reportar sobre un rango amplio de asuntos que cubren información financiera y no financiera, los contratos que tienen la intención de proveer niveles altos o moderados de seguridad, entre otros.

Esta norma hace referencia a: 1) los contratos de alto nivel de aseguramiento, que son aquellos donde el auditor debe evaluar o medir un asunto principal que es responsabilidad de otra parte contra criterios adecuados identificados; 2) a los requerimientos del Código de Ética para Contadores Públicos de IFAC, 3) al acuerdo de los términos del contrato de aseguramiento con la parte que lo contrata, 4) a la implementación de políticas y procedimientos de control de calidad para asegurar que todos los contratos de aseguramiento se conducen de acuerdo con las normas aplicables emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), 5) a la planeación y conducción del contrato de aseguramiento de una manera efectiva para satisfacer el objetivo del contrato, 6) a la obtención de evidencia suficiente y apropiada sobre la cual basar la conclusión, 7) a la documentación de los asuntos que sean importantes para soportar la conclusión expresada en su informe y proporcionar evidencia respecto de que el contrato de aseguramiento se llevó a cabo de acuerdo con las normas aplicables, 8) a la consideración del efecto de los hechos posteriores hasta la fecha de su informe, 9) al uso del trabajo de un experto y, 10) a la presentación del informe, que transmita un nivel alto de seguridad sobre el asunto principal y al contenido del mismo.

2.1.2 Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAs)

Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAs) son los principios fundamentales de auditoría a los que deben enmarcarse su desempeño los auditores durante el proceso de la auditoría. El cumplimiento de estas normas garantiza la calidad del trabajo profesional del auditor.

2.1.2.1 Origen

Las NAGAs, tiene su origen en los Boletines (Statement on Auditing Estándar – SAS) emitidos por el Comité de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos de los Estados Unidos de Norteamérica en el año 1948.

Estas normas son de observación obligatoria para los Contadores Públicos que ejercen la auditoría en nuestro país, por cuanto además les servirá como parámetro de medición de su actuación profesional y para los estudiantes como guías orientadoras de conducta por donde tendrán que caminar cuando sean profesionales.

Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas son 10, las mismas que constituían los (10) diez mandamientos para el auditor y son:

Normas Generales o Personales

1. Entrenamiento y capacidad profesional
2. Independencia
3. Cuidado o esmero profesional.

Normas de Ejecución del Trabajo

4. Planeamiento y Supervisión
5. Estudio y Evaluación del Control Interno

6. Evidencia Suficiente y Competente

Normas de Preparación del Informe

7. Aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

8. Consistencia

9. Revelación Suficiente

10. Opinión del Auditor

2.1.2.2 Definición De Las Normas

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.

La mayoría de este grupo de normas son contempladas también en los Códigos de Ética de otras profesiones.

2.1.2.3 Aplicación de las Normas

En la aplicación de las Normas de Auditoría de Aceptación General, los profesionales de la contaduría pública en Venezuela debían guiarse en primer término por los promulgados por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela emitidas y auscultado por intermedio de

su Comité Permanente de Normas y Procedimientos de Auditoría: “Declaraciones sobre Normas y Procedimientos de Auditoría DNA” “Publicaciones Técnicas-PT”.

2.1.3 Normas Internacionales de Auditoría. (NIAs)

El Comité Internacional de Prácticas de Auditoría ha sido autorizado a emitir Normas Internacionales de Auditoría (NIAs). El propósito de este documento es describir el marco de referencia dentro del cual se emiten las NIAs en relación a los servicios que pueden ser desempeñados por los auditores.

Para fácil referencia, excepto donde se indique, el término “auditor” se usa a lo largo de las NIAs cuando se describe tanto la auditoría como los servicios relacionados que pueden ser desempeñados. Tal referencia no tiene la intención de implicar que una persona que desempeñe servicios relacionados necesite ser el auditor de los estados financieros de la entidad.

El IASSB emite las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs o ISA en inglés), utilizado para reportar acerca de la confiabilidad de información preparada bajo normas de contabilidad (normalmente información histórica).

Para asegurar el cumplimiento de las prácticas de ética y de trabajo el IASSB emitió la ISQC 1 Control de Calidad para Firmas que desempeñan auditorías y revisiones de información financiera histórica, y otros trabajos para atestiguar y de servicios relacionados. Esta es la base para asegurar que las Firmas de Auditoría cumplan con los parámetros de calidad y se aseguren de seguir las demás normas.

Las Normas Internacionales de Auditoría se pueden observar en la siguiente lista:

200 – 299 **Responsabilidades**

200. Objetivos y principios que gobiernan una auditoría.

210. Acuerdo sobre los términos del trabajo de auditoría.

220. Normas sobre control de calidad.

230. Documentación del trabajo (papeles de trabajo).

240. Fraude y error en los estados contables.

250. Responsabilidad del auditor frente a las leyes y reglamentos en la auditoría de estados contables.

260. Comunicación de los hallazgos de auditoría a los encargados del gobierno del ente.

300 – 399 **Planeación**

300. Planeamiento del trabajo.

310. Conocimiento del negocio.

315. Comprensión del ente y su ambiente y evaluación del riesgo de errores significativos.

320. Significación relativa.

330. Procedimientos de auditoría para responder a los riesgos evaluados.

400 – 499 **Control Interno**

400. Evaluaciones del riesgo y control interno.

401. Auditoría en un ambiente computadorizado.

402. Consideraciones de auditoría relativas a organizaciones que usan servicios de terceros.

500 – 599 **Evidencia de Auditoría**

500. Evidencia de auditoría.

501. Evidencia de auditoría. Consideraciones para ítems específicos.

505. Confirmaciones externas.

510. Primera auditoría. Saldo inicial.

520. Procedimientos analíticos.

530. Muestreo de auditoría y otras pruebas selectivas.

540. Auditoría de las estimaciones contables.

545. Auditoria de las mediciones a valores corrientes y su exposición.

550. Partes relacionadas.

560. Hechos posteriores.

570. Empresa en marcha.

580. Representaciones de la dirección o gerencia.

600 – 699 **Uso del Trabajo de Otros**

600. Uso del trabajo de otro auditor.

610. Consideración del trabajo de la auditoría interna.

620. Uso del trabajo de un experto.

700 – 799 **Conclusiones y Dictamen de Auditoría**

700. El informe del auditor sobre los estados contables.

710. Comparativos.

720. Otra información en documentos que contienen estados contables auditados.

800 – 899 **Áreas Especializadas**

800. El informe del auditor en compromisos de auditorías de propósitos especiales.

Estas normas se resumen de la siguiente manera:

NIA 200. Objetivos y principios que gobiernan una auditoría

Esta norma señala que el objetivo de una auditoría de estados contables es permitirle al auditor expresar una opinión acerca de si los estados contables están preparados razonablemente, en los aspectos significativos, de acuerdo con un marco de referencia para los estados e informes contables procurando que estén libres de errores significativos.

Finalmente, la norma, claramente destaca que es de la responsabilidad de la dirección del ente la preparación de los estados contables, mientras que la responsabilidad del auditor se circunscribe a su examen.

NIA 210. Acuerdo sobre los términos del trabajo de auditoría

Esta norma tiene como propósito establecer una guía para acordar con el cliente los términos del trabajo de auditoría y, en su caso, ilustra sobre la posición que debe adoptar un auditor ante un requerimiento del cliente para cambiar los términos convenidos para pasar a otro trabajo de nivel más bajo de seguridad que el que proporciona la auditoría.

La carta o acuerdo del compromiso de la auditoría debe ser enviada al cliente al comienzo del trabajo, de manera de evitar malos entendidos respecto de las cuestiones claves del compromiso. El contenido variará según el tipo de cliente.

Finalmente, si al auditor le fuera solicitado disminuir el alcance del trabajo luego de ponerse de acuerdo en los términos de un compromiso de auditoría completa, debería considerar, según los elementos de juicio que proporciona esta NIA, si es apropiado aceptar el pedido y, si no fuera adecuado, decidirá si corresponde renunciar al compromiso. En tal caso deberá comunicar los hechos a la dirección de la empresa o a la asamblea de accionistas, según corresponda.

NIA 220. Normas sobre control de calidad

El propósito de esta NIA es establecer reglas y guías de procedimiento para el control de la calidad del trabajo de auditoría.

Las políticas y procedimientos de control de calidad deben ser implementadas tanto al nivel de la firma de auditoría como respecto de un trabajo de auditoría en particular.

Respecto de las firmas profesionales, las políticas y procedimientos tienen que estar diseñadas para asegurar que todas las auditorías se conducen de acuerdo con las NIA o, en su caso, con las normas locales aplicables

En el nivel de una auditoría individual, temas clave que trata esta NIA, son: la dirección del compromiso; la supervisión adecuada y la revisión del trabajo, que incluye la revisión concurrente por parte de profesionales no involucrados en el compromiso específico.

NIA 230. Documentación del trabajo (papeles de trabajo)

La NIA 230 expresa que el auditor debe documentar las materias que son importantes en la provisión de elementos de juicio para respaldar tanto la opinión del auditor como el debido cumplimiento de las normas de auditoría. Los papeles de trabajo pueden estar en la forma de papeles propiamente dichos, películas, medios electrónicos u otro tipo de almacenamiento de datos.

La norma que se comenta trata sobre la forma y contenido de los papeles de trabajo; su confidencialidad; la custodia segura de tales papeles; la retención de ellos por parte del auditor y, finalmente, la propiedad de los papeles reconocida al auditor.

NIA 240. Fraude y error en los estados contables

Esta NIA establece normas sobre la responsabilidad del auditor respecto de la existencia de fraude y error en los estados contables sometidos a su examen.

La norma destaca que el auditor debe considerar el riesgo de la existencia de errores significativos y fraude en los estados contables, cuando planea la auditoría, ejecuta los procedimientos necesarios para tal fin y rinde el informe respectivo.

La norma distingue los fraudes de los errores e incluye sus características. Asimismo, destaca la responsabilidad primaria de la dirección del ente por la prevención y detección de los fraudes y errores que pudieran existir.

Por otra parte, señala como responsabilidad del auditor, tal cual se ha dicho al comentar la NIA 200, la de conducir una auditoría cumpliendo con las NIA de manera que los procedimientos seleccionados estén dirigidos a expresar una opinión acerca de si los estados contables examinados, en sus aspectos significativos, están libres de errores y fraudes importantes. Cabe notar que, claramente, la norma destaca que el auditor no es responsable por la prevención del fraude y el error.

La NIA que se comenta, se ocupa de destacar las limitaciones inherentes a una auditoría respecto de obtener absoluta seguridad de detectar fraudes y errores aún cuando la auditoría haya sido eficientemente planeada y eficazmente ejecutados los procedimientos de acuerdo con las NIA. Por ello, la opinión del auditor se emite en un marco de razonable seguridad y no de certeza.

Aclarado lo precedente, la norma reclama del auditor el cumplimiento de determinados requisitos y procedimientos para mitigar el riesgo de que fraudes y errores importantes pudieran no ser descubiertos.

La norma hace un análisis detallado del riesgo de la auditoría y de sus componentes: el riesgo inherente, el riesgo de control y el riesgo de detección, explicando cada uno de ellos e indicando que actitud debe asumir el auditor frente a ellos.

También la norma hace un análisis de los procedimientos que debe cumplir el auditor cuando existen circunstancias que indican una posible distorsión de los estados contables y, en particular, cuando la distorsión se debe a un posible fraude. Además de los procedimientos requeridos, la

norma establece los efectos que pueden tener esas distorsiones en el informe del auditor.

Finalmente, otras cuestiones tratadas en la NIA 240 se refieren a la documentación en los papeles de trabajo del auditor de los factores de riesgo de fraude o error detectados; los procedimientos ejecutados en conexión con ellos; las representaciones de la dirección que debe obtener; las comunicaciones de los hallazgos de fraude o error a la dirección; las comunicaciones de debilidades importantes de control interno; las cuestiones que se suscitan si el auditor no fuera capaz de completar el trabajo; la comunicación al auditor sucesor propuesto y otros temas relacionados.

NIA 250. Responsabilidad del auditor frente a las leyes y reglamentos en la auditoría de estados contables

Dice esta NIA que: a) cuando el auditor planifique y ejecute los procedimientos de auditoría y b) en la evaluación y comunicación de los resultados de su trabajo, debe reconocer que el incumplimiento por parte de la entidad de las leyes y regulaciones pueden afectar significativamente los estados contables sujetos a examen.

A su vez, la norma expresa la responsabilidad de la dirección del ente por el cumplimiento de las leyes y reglamentos.

Luego de comprender la estructura legal, el auditor debe ejecutar procedimientos de auditoría para identificar instancias de incumplimiento y determinar de qué modo ellas afectan a los estados contables sujetos a examen.

Finalmente, la norma trata de los procedimientos por seguir cuando se detectan incumplimientos; las comunicaciones al respecto por hacer a la dirección, a los usuarios de los estados contables y, en su caso, a las autoridades. También trata de la necesidad en ciertos casos del retiro del auditor del compromiso de trabajo asumido.

NIA 260. Comunicación de los hallazgos de auditoría a los encargados del gobierno del ente

Esta norma establece las guías para determinar las materias que el auditor debe comunicar a las autoridades del ente y que surgen de su trabajo de auditoría. A su vez, indica la oportunidad y la forma en que tales cuestiones deben ser comunicadas y la debida confidencialidad que debe guardar respecto de los hallazgos de auditoría

NIA 300. Planeamiento del trabajo

La norma regula las guías para el planeamiento efectivo de un trabajo recurrente y distingue los aspectos que debe considerar en una primera auditoría. En rigor se trata del plan general, de la debida documentación de ese plan y de las materias que deben ser consideradas por el auditor. Incluye el programa de auditoría en el que se determina el alcance, la naturaleza y la oportunidad de las pruebas de auditoría, sobre bases dinámicas. Esto quiere decir, que está sujeto a cambios en la medida de los hallazgos del auditor.

NIA 310. Conocimiento del negocio

Para la ejecución adecuada de la auditoría el auditor y su equipo deben obtener un apropiado conocimiento del negocio tal que les permita identificar los sucesos, las transacciones y las prácticas relevantes que tengan efecto sea en los estados contables auditados tomados en su conjunto como en el informe de auditoría.

NIA 315. Comprensión del ente y su ambiente y evaluación del riesgo de errores significativos

El auditor debe obtener una comprensión de la entidad y de su ambiente incluido el control interno que sea suficiente para identificar y evaluar los riesgos de errores significativos en los estados contables debido a fraudes o simplemente errores y que sea suficiente para diseñar y ejecutar los procedimientos de auditoría apropiados. Entre los procedimientos que el auditor debería ejecutar para obtener el conocimiento a que se alude más arriba, se encuentran la indagación oral a la dirección y otros funcionarios del ente, la revisión analítica preliminar y la observación e inspección. 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.

NIA 320. Significación relativa

El auditor cuando conduce una auditoría debe considerar la significación relativa y sus relaciones con el riesgo de auditoría. La norma define el concepto de “significación” en forma similar a la contabilidad y se refiere al objetivo de la auditoría que es permitirle al auditor expresar una

opinión acerca de si los estados contables están libres de errores significativos. La norma provee guías para la determinación de la significación, su relación con el riesgo de auditoría y la evaluación de los efectos de los errores. Asimismo, se refiere al efecto que los errores significativos tienen en el informe del auditor.

NIA 330. Procedimientos de auditoría para responder a los riesgos evaluados

La norma establece las guías para responder en forma global a la evaluación de los riesgos de errores significativos en los estados contables a través de la aplicación de los procedimientos de auditoría. Estos procedimientos de auditoría están dirigidos para responder a los riesgos en el nivel de las afirmaciones contenidas en los estados contables. Incluyen pruebas de controles que mitiguen los riesgos evaluados y, en su caso, la determinación de naturaleza extensión y oportunidad de la aplicación de los procedimientos sustantivos adecuados. Finalmente, la norma incluye elementos para evaluar la suficiencia de los elementos de juicio obtenidos y expresa de qué modo deben documentarse en papeles de trabajo los resultados de los procedimientos aplicados.

NIA 400. Evaluaciones del riesgo y control interno

La norma provee guías para que el auditor pueda obtener una comprensión de los sistemas contables y de control interno del ente que sean suficientes para planear la auditoría y desarrollar una estrategia efectiva en la ejecución. Señala la norma, que el auditor debe usar su juicio profesional para evaluar el riesgo de auditoría y diseñar procedimientos que

le aseguren que tal riesgo queda reducido a un nivel aceptable. Trata las diferentes clases de riesgo a los que clasifica en riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección, sus interrelaciones y su impacto en las pequeñas auditorías. Finalmente, establece la forma de comunicación a las autoridades de la empresa de las debilidades detectadas.

NIA 401. Auditoría en un ambiente computadorizado

La norma establece que el auditor debe considerar de que manera el ambiente computadorizado influye en la auditoría; se refiere a la idoneidad del auditor para evaluar esas cuestiones y, en su caso, cuando utilizar el trabajo de terceros expertos en el área pero no comprometidos con la organización auditada. Trata la cuestión en las fases de planeamiento, evaluación de riesgos y aplicación de procedimientos de auditoría específicos.

NIA 402. Consideraciones de auditoría relativas a organizaciones que usan servicios de terceros

El auditor debe considerar como una organización de servicios (un tercero) que presta servicios a su cliente (usualmente ejecuta transacciones o procesa datos del cliente) puede afectar los sistemas contables y de control interno de ese cliente de manera de establecer en forma apropiada su plan de auditoría y la ejecución posterior de un modo efectivo. La norma trata sobre la información que el auditor debe obtener de esa organización de servicios, las preguntas que debe formularle, la naturaleza y contenido de sus informes, el alcance de los servicios que ella le presta a su cliente, el efecto de tales servicios en la evaluación del riesgo y, finalmente, su posición como auditor a la hora de emitir su informe de auditoría.

NIA 500. Evidencia de auditoría

El auditor debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes (provenientes de los registros contables y de la documentación) para sustentar en forma razonable sus conclusiones en las que basa su opinión. La norma expone qué se consideran elementos de juicio “válidos”, que es un concepto cualitativo, y qué significa el término “suficientes”, que es un concepto cuantitativo. Tales elementos de juicio incluyen, además de los originados en los procedimientos sustantivos de auditoría, los provenientes de sus pruebas de control interno que respaldan su evaluación del riesgo de control. En la norma, se tratan asimismo cuáles son los procedimientos de auditoría para obtener los citados elementos de juicio. Entre ellos se desarrollan: a) la inspección de registros y documentos; b) la inspección de activos físicos; c) la observación; d) la indagación oral; e) las confirmaciones de terceros; f) los recálculos aritméticos; g) el reproceso de la información y h) las revisiones analíticas sustantivas.

NIA 501. Evidencia de auditoría. Consideraciones para ítems específicos

La norma proporciona las guías para el trabajo del auditor durante el conteo del inventario físico, los elementos de juicio que debe reunir, la oportunidad de efectuar ese trabajo y, en su caso, si puede ser pospuesto. A su vez ofrece elementos para evaluar si resulta apropiado, en caso de que su participación en el inventario sea impracticable, la aplicación de procedimientos alternativos y sus efectos en el alcance del trabajo.

Esta norma trata también, los procedimientos que el auditor debe llevar a cabo para tomar conocimiento de cualquier litigio o reclamo que involucre al ente y que pueda tener un efecto significativo en los estados contables.

Finalmente, la norma se refiere a los elementos de juicio, válidos y suficientes que el auditor debe obtener.

NIA 505. Confirmaciones externas

La norma señala que el auditor debe determinar si el uso de confirmaciones externas es necesario para obtener elementos de juicio válidos y suficientes para respaldar las afirmaciones contenidas en los estados contables. Para ello debe considerar la significación de las partidas por confirmar, su evaluación de los riesgos inherente y de control y el modo en que otros procedimientos de auditoría planeados pueden reducir el riesgo de error en las afirmaciones de los estados contables a un nivel bajo que sea aceptable.

La norma es suficientemente detallada para tratar y explicar: las relaciones entre las confirmaciones y la evaluación que hace el auditor de los riesgos inherentes y de control; qué tipo de afirmaciones pueden ser confirmadas externamente; cómo se diseñan los pedidos de confirmación; el uso de confirmaciones positivas y negativas; las características que debe poseer quien responde a los pedidos; la evaluación de los resultados de ese proceso y, finalmente, la posibilidad de utilizar confirmaciones a una fecha anterior a la de cierre del ejercicio.

NIA 510. Primera auditoría. Saldo iniciales

Para las primeras auditorías el auditor debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes respecto de que: 1) los saldos iniciales no contengan errores significativos que pudieran afectar los saldos del período corriente; 2) los saldos del ejercicio anterior han sido correctamente trasladados al presente ejercicio o, en su caso, han sido ajustados; 3) las políticas contables del ente son apropiadas y han sido uniformemente aplicadas o sus cambios debidamente contabilizados y adecuadamente expuestos. La norma detalla, además, los procedimientos para cumplir estos propósitos y los efectos en las conclusiones y en el informe de auditoría.

NIA 520. Procedimientos analíticos

La norma provee guías para la aplicación de procedimientos de revisión analítica en las etapas de planeamiento, de recopilación de elementos de juicio es decir como pruebas sustantivas y a la finalización de la auditoría como una revisión global. A su vez, proporciona detalles sobre las diferentes pruebas analíticas por ejecutar y el alcance de la confianza que ellas proveen de acuerdo con un conjunto de factores indicados en la norma. Incluye una guía sobre la investigación de partidas inusuales y la obtención de evidencias corroborativas de las desviaciones determinadas.

NIA 530. Muestreo de auditoría y otras pruebas selectivas

La norma expresa que cuando el auditor diseña sus procedimientos de auditoría debe determinar medios apropiados para seleccionar los ítems que va a probar como así también los elementos de juicio que debe recopilar para cumplir con los objetivos de las pruebas de auditoría.

La norma contiene definiciones sobre muestreo y sobre los elementos que conforman tanto los muestreos con base estadística como los

denominados “a criterio”. La norma establece que usar un muestreo estadístico o no estadístico es una cuestión de juicio del auditor.

NIA 540. Auditoría de las estimaciones contables

Dado que los estados contables contienen variadas estimaciones de la dirección del ente tales como provisiones para incobrables, vidas útiles de bienes de uso e intangibles, provisiones para juicios, para desvalorizaciones de inventarios, etc., la norma establece que el auditor debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes para sustentar las estimaciones de la administración del ente. En tal sentido proporciona los procedimientos de revisión que debe seguir el auditor y que incluyen: el análisis del proceso de estimaciones de la gerencia; la comparación con elementos independientes o la revisión de los hechos posteriores que confirmen la estimación efectuada y, finalmente, la evaluación de los resultados de sus procedimientos.

NIA 545. Auditoría de las mediciones a valores corrientes y su exposición

El auditor debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes para respaldar las mediciones y exposiciones a valor corriente de ciertos activos, pasivos y de las variaciones de valor corriente de estos últimos, sea que impacten en resultados o en el patrimonio neto de acuerdo con las normas contables vigentes.

La norma señala que el auditor debe 1) obtener un conocimiento de cómo la entidad determina y expone los valores corrientes; 2) evaluar los riesgos inherente y de control que puedan afectar esas mediciones; 3) con base en 1) y 2) diseñar los procedimientos de auditoría apropiados para su

examen; 4) evaluar si las mediciones y exposiciones de valores corrientes están de acuerdo con las normas contables vigentes; 5) evaluar la uniformidad en la aplicación de los criterios seguidos; 6) en su caso, determinar si necesita la ayuda de un experto; 7) en su caso, evaluar las premisas seguidas por la gerencia para las estimaciones efectuadas, la consistencia de los datos utilizados en las estimaciones y los cálculos realizados por la gerencia; 8) evaluar los hechos posteriores referidos a la confirmación o no de los valores corrientes determinados; 9) comparar la consistencia de los elementos de juicio obtenidos con otras evidencias obtenidas durante la auditoría; 10) obtener representación escrita de la gerencia sobre la razonabilidad de las premisas significativas utilizadas por ella incluidos los cursos de acción relevantes que seguirá en orden a los valores corrientes determinados.

NIA 550. Partes relacionadas

El auditor debe ejecutar procedimientos de auditoría tendientes a obtener elementos de juicio válidos y suficientes respecto de la identificación y exposición que la dirección ha hecho de las partes relacionadas y del efecto de las transacciones significativas hechas por el ente con las partes relacionadas. Una cuestión clave es la integridad en la medición y exposición de transacciones con partes relacionadas. A tal efecto la norma señala qué procedimientos de auditoría debe ejecutar el auditor para satisfacerse de la integridad de la información referida a partes relacionadas. Finalmente, la norma determina que si el auditor tiene dudas sobre la obtención de elementos de juicio válidos y suficientes sobre este punto, debe modificar apropiadamente la opinión que emita sobre los estados contables del ente.

NIA 560. Hechos posteriores

La norma establece que el auditor debe considerar los efectos de los hechos posteriores al cierre de los estados contables examinados sobre tales estados contables y sobre su informe de auditoría.

La norma distingue el tratamiento a darle a los hechos significativos: 1) ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría; 2) los descubiertos después de la fecha del informe de auditoría pero antes de que los estados contables hayan sido emitidos y 3) los descubiertos después que los estados contables fueron emitidos. Como caso especial, trata estas situaciones en empresas que hacen oferta pública de sus títulos valores.

NIA 570. Empresa en marcha

El auditor debe considerar cuando planea y ejecuta los procedimientos de auditoría, la validez de la asunción por parte de la dirección de la condición de “empresa en marcha” del ente cuyos estados contables están siendo objeto de auditoría.

La responsabilidad del auditor sobre el análisis de la evaluación de la gerencia sobre la condición de “empresa en marcha” comienza en la fase de planeamiento de la auditoría y en su caso, debe determinar cómo afecta el riesgo de auditoría. El auditor debe considerar el período que utiliza la gerencia para estimar esta condición pero si este fuera menor de doce meses, el auditor deberá pedir a la gerencia que extienda sus estimaciones

al período de doce meses a contar de la fecha de cierre del balance examinado.

NIA 580. Representaciones de la dirección o gerencia

El auditor debe obtener evidencia respecto de que la dirección del ente reconoce su responsabilidad sobre la presentación razonable de los estados contables de acuerdo con las normas contables vigentes y que los ha aprobado debidamente. Para ello, el auditor debe obtener una carta de representación escrita de la dirección que incluya las afirmaciones significativas, tanto explícitas como implícitas, que contienen los estados contables, cuando ninguna otra evidencia apropiada es razonable pensar que pueda existir. La norma provee un ejemplo de carta de representación.

Si la dirección se rehusara a proporcionar esta carta de representación, ello constituiría una limitación al alcance del trabajo y por lo tanto el auditor debería emitir una opinión con salvedad indeterminada o abstenerse de opinar.

NIA 600. Uso del trabajo de otro auditor. Modificada en Octubre 2007. *Auditoria de los Estados Financieros en los Grupos*

Dice la norma que cuando el auditor principal usa el trabajo de otro auditor, el auditor principal debe determinar cómo el trabajo del otro auditor afectará la auditoría. La primera cuestión que debe considerar el auditor principal es si su participación como tal es suficiente para actuar en ese carácter.

La norma trata en detalle los procedimientos del auditor principal; la consideración que éste debe hacer de los hallazgos significativos del otro auditor; la cooperación entre los auditores; las consideraciones sobre el informe de auditoría y las guías sobre la división de responsabilidades.

NIA 610. Consideración del trabajo de la auditoría interna

La norma establece guías para el auditor en relación con la auditoría interna del ente. En efecto, el auditor externo debería considerar las actividades de la auditoría interna y sus efectos, si existieran, sobre los procedimientos de auditoría externa.

La norma describe el alcance y objetivos de la auditoría interna; las relaciones entre el auditor interno y el externo; la comprensión del trabajo del auditor interno y la evaluación preliminar que hace el auditor externo de manera de establecer si puede tenerlo en cuenta en el planeamiento de la auditoría para que ésta resulte más efectiva.

NIA 620. Uso del trabajo de un experto

Cuando un auditor externo utiliza el trabajo de un experto, debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes de que tal trabajo es adecuado a los propósitos de la auditoría.

La primer cuestión es determinar si necesita usar los servicios de un experto y en qué casos; luego evaluar la competencia y objetividad del experto; seguidamente, analizar el alcance del trabajo del experto; a continuación, evaluar el trabajo realizado por el experto y, finalmente, evaluar si será necesario modificar su informe de auditoría haciendo referencia al

trabajo del experto ya que si no hiciera tal referencia el informe sólo podría ser favorable y sin salvedades.

NIA 700. El informe del auditor sobre los estados contables

La norma trata sobre la forma y contenido del informe del auditor sobre los estados contables auditados para lo cual debe revisar y evaluar las conclusiones derivadas de los elementos de juicio obtenidos que sustentan su opinión. La opinión debe ser escrita y referirse a los estados en su conjunto.

La norma trata cada uno de los elementos básicos del informe: título adecuado; destinatario; párrafo de introducción que incluye la identificación de los estados auditados y de la responsabilidad de la dirección sobre su preparación; párrafo de alcance que describe la naturaleza de una auditoría y la referencia a las NIA aplicadas en la auditoría; párrafo de opinión que refiere a las normas contables vigentes; fecha del informe; dirección del auditor y firma del auditor.

Respecto de la opinión, la norma establece que la opinión no es calificada cuando el auditor concluye en que los estados contables presentan razonablemente la información de acuerdo con las normas contables en vigor. Los asuntos que provocan modificaciones al informe del auditor, deben ser adecuadamente explicados por éste y, en su caso, cuantificados sus efectos.

NIA 710. Comparativos

La norma establece las responsabilidades del auditor cuando se presentan estados contables comparativos. En tal sentido expresa que el auditor debe determinar, sobre la base de elementos de juicio válidos y suficientes recopilados, si la información comparativa cumple en todos sus aspectos significativos con las normas contables vigentes.

La norma trata de modo diferente las siguientes situaciones:

Si las cifras de los estados contables del ejercicio anterior se incluyen como parte integrante de los estados del corriente año y, usualmente, no se presentan completas, el informe de auditoría sólo se refiere a los estados contables del corriente ejercicio del cual forman parte los datos comparativos.

Si la información de períodos precedentes se incluye a efectos meramente comparativos en los estados contables corrientes, en ocasiones completos, pero sin formar parte integrante de ellos, el informe de auditoría se refiere a cada uno de los estados contables, pudiendo expresar opiniones diferentes para cada uno de ellos.

NIA 720. Otra información en documentos que contienen estados contables auditados

La norma trata de la relación entre el auditor externo e información adjunta a los estados contables sobre la cual no tiene la obligación de auditar (Ej. La memoria del directorio). En tal caso, la norma establece que el auditor debe leer esa otra información para identificar, si existieran, inconsistencias significativas respecto de los estados contables auditados. Si ello ocurriera, debe determinar si son los estados contables o la otra información los que necesitan ser corregidos. En caso que la entidad se rehusara a efectuar las

correcciones, si ellas afectan los estados contables, el auditor debe expresar una opinión con salvedades o adversa, lo que correspondiere. Si, en cambio, afectara la otra información, el auditor debería manifestar la inconsistencia en el párrafo de énfasis y, en su caso, tomar otras acciones (retirarse del trabajo, solicitar consejo legal, etc.)

NIA 800. El informe del auditor en compromisos de auditorías de propósitos especiales

Las auditorías de propósitos especiales se efectúan sobre: estados contables preparados sobre bases diferentes a las normas contables vigentes; partes o componentes de los estados contables; el cumplimiento de acuerdos contractuales y sobre estados contables resumidos. En estos casos, la norma establece que el auditor debe revisar y evaluar las conclusiones surgidas de los elementos de juicio obtenidos durante estos compromisos especiales de auditoría como una base para expresar su opinión que debe constar claramente en un informe escrito.

La norma requiere que el auditor acuerde formalmente con el cliente el alcance y el propósito del compromiso y el tipo de informe que va a ser emitido. En general, la estructura del informe es similar al informe sobre los estados contables, lógicamente con las variaciones necesarias de acuerdo con la especial naturaleza de estos trabajos. La norma incluye requisitos y elementos para cada uno de estos informes especiales.

Las normas de auditoría establecen que el contador público debe opinar sobre la razonabilidad de los hechos económicos, de los efectos que producen y de la documentación que los respalda, pero no sobre la legitimidad de los mismos.

Es decir que al auditor no le asiste el poder de policía que tienen los organismos del estado, por lo que su función será, necesariamente limitada por diversos acontecimientos.

Respecto del contenido específico de las normas de auditoría, cabe destacar que al analizar las “normas para el desarrollo de la auditoría”, surge que el auditor debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes que permitan respaldar las aseveraciones formuladas en su informe. Su tarea debe ser planificada en función de los objetivos de la auditoría.

En la aplicación de los procedimientos, el auditor debe tener en cuenta que puede actuar sobre bases selectivas, determinadas según su propio criterio o apoyándolo con el uso de métodos estadísticos.

En lo que hace a normas sobre informes, claramente se diferencian las que se refieren a informes sobre estados contables de las que se relacionan con cuestiones distintas, como las certificaciones y otros informes especiales.

Todas estas normas ponen en cabeza del auditor la planificación de la tarea a realizar para obtener la satisfacción que le permita emitir una opinión indubitable.

2.1.4 Declaración de Normas de Auditoría. (DNA)

Las DNA comprenden un conjunto de normas (13 en total), que van a ser los lineamientos por los cuales los contadores profesionales que realicen actividades de auditoría se van a regir.

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

Estas son:

DNA 0: Declaración sobre Normas y Procedimientos de Auditoría

DNA 01: Papeles de Trabajo

DNA 02: Solicitud de información al abogado del cliente

DNA 03: Manifestaciones de la Gerencia

DNA 04: El informe de control interno

DNA 05: Efecto de la función de auditoría Interna en el alcance del examen del contador público independiente

DNA 06: Planificación y supervisión

DNA 07: Transacciones entre partes relacionadas

DNA 08: Comunicación entre el auditor predecesor y el sucesor

DNA 09: Procedimientos analíticos de revisión

DNA 10: Evidencia comprobatoria

DNA 11: El dictamen del contador público independiente sobre los estados financieros

DNA 12: Control de calidad en el Ejercicio Profesional

DNA 13: El Examen de la Información Financiera Prospectiva

Cada una se puede resumir de la siguiente manera:

DNA 0: Declaración sobre Normas y Procedimientos de Auditoría

Publicación técnica relativa a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas incluyendo en ella las consideraciones generales sobre la elaboración y presentación de los estados financieros, al igual que de sus responsabilidades ante los usuarios, la información que se obtenga durante el curso del examen, la selección de los procedimientos de auditoría, el conocimiento que debe tener el Contador Público de los sistemas de contabilidad y de control que tiene la entidad y la documentación apropiada para revisión y evaluación del trabajo de auditoría, al igual que otros aspectos importantes que la contienen.

DNA 01: Papeles de Trabajo

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

DNA 02: Solicitud de información al abogado del cliente

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

La Gerencia de la empresa es la responsable de adoptar políticas y procedimientos para identificar, evaluar y registrar los litigios, demandas y otras reclamaciones o contingencias de tipo legal, como base para la preparación de estados financieros de acuerdo con principios de contabilidad de aceptación general.

DNA 03: Manifestaciones de la Gerencia

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

DNA 04: El informe de control interno

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

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

DNA 05: Efecto de la función de auditoría interna en el alcance del examen del contador público independiente

El Contador Público Independiente puede considerar el trabajo de los auditores internos al determinar el alcance, naturaleza y oportunidad de sus procedimientos de auditoría y así mismo, utilizar la ayuda de éstos para la realización de su trabajo. Sin embargo, el trabajo del auditor interno no puede sustituir al trabajo del Contador Público Independiente.

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

trabajos como parte de sus obligaciones normales, o en los casos que realiza trabajos para el Contador Público Independiente.

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.

DNA 07: Transacciones entre partes relacionadas

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

DNA 08: Comunicación entre el auditor predecesor y el sucesor

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

El auditor sucesor, generalmente deberá iniciar las comunicaciones. La comunicación podrá ser oral o escrita, pero el auditor predecesor y el sucesor deberán guardar, con la confidencialidad que el caso requiera, la información que crucen entre sí. Esta obligación es necesaria aun cuando el auditor sucesor acepte o no el trabajo.

DNA 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.

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.

DNA 12: Control de calidad en el Ejercicio Profesional

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

DNA 13: El Examen de la Información Financiera Prospectiva

El propósito de esta Declaración es establecer normas y proporcionar lineamientos para examinar e informar sobre información financiera prospectiva, incluyendo los procedimientos del examen para los mejores estimados y supuestos hipotéticos.

2.1.5 Papeles de Trabajo

Son el conjunto de cédulas y documentación fehaciente que contienen los datos e información obtenidos por el auditor en su examen, así como la descripción de las pruebas realizadas y los resultados de las mismas sobre los cuales sustenta la opinión que emite al suscribir su informe.

2.1.5.1 Propósito

El objetivo general de los papeles de trabajo es ayudar al auditor a garantizar en forma adecuada que una auditoría se hizo de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas. Los papeles de trabajo, dado que corresponden a la auditoría del año actual son una base para planificar la auditoría, un registro de las evidencias acumuladas y los resultados de las

pruebas, datos para determinar el tipo adecuado de informe de auditoría, y una base de análisis para los supervisores y socios.

2.1.5.2 Clasificación

La clasificación de los papeles de trabajo es la siguiente:

- Archivo de referencia permanente: Contiene información que servirá para auditorías posteriores
- Legajo de Auditoria: Los papeles de trabajo que sustentan el resultado de la auditoria

2.1.5.3 Archivo de Papeles de Trabajo

Todas las asociaciones de contadores públicos establecen un método propio para preparar, diseñar, clasificar y organizar los papeles de trabajo, y el auditor principiante adopta el método de su despacho. Los conceptos generales comunes a todos los papeles de trabajo son:

ARCHIVOS PERMANENTES. Tienen como objetivo reunir los datos de naturaleza histórica o continua relativos a la presente auditoria. Estos archivos proporcionan una fuente conveniente de información sobre la auditoria que es de interés continuo de un año a otro. Más adelante estudiaremos más acerca del archivo permanente.

ARCHIVOS PRESENTES. Incluyen todos los documentos de trabajo aplicables al año que se está auditando. Los tipos de información que se incluyen en el archivo presente son: programas de auditoría, información

general, balanza de comprobación de trabajo, asientos de ajuste y reclasificación y cedulas de apoyo.

2.1.5.4 Contenido

La preparación adecuada de las cédulas acumuladas para documentar las evidencias de auditoría, los resultados encontrados y las conclusiones alcanzadas es una parte importante de la auditoría. El auditor reconoce las circunstancias que requieren una cédula y el diseño adecuado de las cédulas que deben incluirse en los archivos. Aunque el diseño depende de los objetivos involucrados los papeles de trabajo deben poseer ciertas características:

- Cada papel de trabajo debe de estar identificado con información tal como nombre del cliente, periodo cubierto, descripción del contenido, la firma de quien lo preparó, la fecha de preparación y el código de índice.
- Los papeles de trabajo están catalogados y con referencias cruzadas para ayudar el archivo y organización.
- Los papeles de trabajo completos indican con claridad el trabajo de auditoría realizado.
- Cada papel de trabajo incluye suficiente información para cumplir los objetivos para los cuales fue diseñado.
- Las conclusiones a las que se llegaron sobre el segmento de auditoría que se está considerando también se expresan en forma clara.

2.1.5.5 Propiedad de los Papeles de Trabajo.

Los papeles de trabajo preparados durante la auditoria, incluyendo aquellos que preparó el cliente para el auditor, son propiedad del auditor. La única vez en que otra persona, incluyendo el cliente, tiene derechos legales de examinar los papeles es cuando los requiere un tribunal como evidencia legal. Al término de la auditoria los papeles de trabajo se conservan en las oficinas del despacho de contadores para referencia futura.

2.1.5.6 Confidencialidad de los Papeles de Trabajo.

De la misma manera que los libros, registros y documentos de la contabilidad respaldan y comprueban los balances y los estados financieros de las empresas, así también los papeles de trabajo constituyen la base del dictamen que el contador público rinde con relación a esos mismos balances y estados financieros.

Cuando una empresa da a conocer el resultado de sus operaciones, siempre lo hace a través de los estados financieros que ha preparado, y no mediante los libros y registros contables o procedimientos administrativos.

El dictamen del auditor debe ser suficiente para los efectos de informar, por lo tanto no revelará ninguna información confidencial que haya obtenido en el curso de una auditoria profesional excepto con el consentimiento del cliente.

Si el dictamen del auditor fuera objetado o refutado el profesional puede recurrir -y en algunos casos se ve obligado-, a presentar sus papeles

de trabajo, tanto como prueba de su buena fe, como de la corrección técnica de sus procedimientos para llegar a su dictamen.

2.1.5.7 Cédulas

Para realizar un trabajo de auditoría, ya sea como empleado del departamento de auditoría interna o como contador público, el auditor necesitará examinar los libros y los documentos que amparen las operaciones registradas y deberá, además conservar constancia de la extensión en que se practicó ese examen, formulando al efecto, extractos de las actas de las asambleas de accionistas, del consejo de administración, de los contratos celebrados, etc. así como análisis del contenido de sus libros de contabilidad, de los procedimientos de registro, etc. Estos extractos, análisis, notas y demás constancias constituyen lo que se conoce como cédulas, y su conjunto debidamente clasificado y ordenado los papeles de trabajo. Estos documentos constituyen la base y la evidencia para el dictamen o el informe final.

2.1.5.8 Cédula de Auditoria

Es el documento o papel que consigna el trabajo realizado por el auditor sobre una cuenta, rubro, área u operación sujeto a su examen.

2.1.5.9 Clasificación

Las cédulas de auditoría se pueden considerar de dos tipos:

- Tradicionales.
- Eventuales.

Las tradicionales, también denominadas básicas, son aquellas cuya nomenclatura es estándar y su uso es muy común y ampliamente conocido; dentro de estas se encuentran las:

- **Cédulas sumarias.-** Que son resúmenes o cuadros sinópticos de conceptos y/o cifras homogéneas de una cuenta, rubro, área u operación.
- **Cédulas analíticas.-** En ellas se coloca el detalle de los conceptos que conforman una cédula sumaria.

Por ejemplo: La cédula sumaria de cuentas por cobrar a clientes informará, por grupos homogéneos, los tipos de clientela que tiene la entidad sujeta a auditoria: clientes mayoreo, clientes gobierno, así como el saldo total de cada grupo. Las cédulas analíticas se harán una por cada tipo de clientela, señalando en ellas como está conformado el saldo de cada grupo.

Las cédulas eventuales no obedecen a ningún tipo de patrón estándar de nomenclatura y los nombres son asignados a criterio del auditor y pueden ser cédulas de observaciones, programa de trabajo, cédulas de asientos de ajuste, cédulas de reclasificaciones, confirmaciones, cartas de salvaguarda, cédulas de recomendaciones, control de tiempos de la auditoria, asuntos pendientes, entre muchos más tipos de cédulas que pudieran presentarse.

2.1.5.10 Asientos de reclasificación

Los asientos de reclasificación deben ser registrados únicamente en los papeles de trabajo del auditor y corresponden a la debida presentación de estados financieros de la agrupación correcta de cuentas, sin importar

que las operaciones realizadas en un periodo estén debidamente registradas.

Para determinar el asiento de reclasificación que se requiere, el auditor deberá asegurarse de la debida composición del saldo de la cuenta. Por lo tanto si el saldo de la partida de obligaciones en circulación incluya algunas obligaciones que vencen el próximo año, estas deberán presentarse como pasivo circulante. El asiento que corresponde a este caso será cargo a obligaciones en circulación con abono a porción vencida de obligaciones en circulación.

El auditor deberá resumir estos asientos en una lista dentro de los papeles de trabajo, codificarlos mediante una letra y explicarlos al cliente si es necesario, pero no deberá registrarlos; porque su trabajo no es hacer la contabilidad.

Para facilitar la identificación, los asientos de reclasificación deben estar debidamente agrupados.

2.1.5.11 Asientos de ajuste

Cuando el auditor descubre errores importantes en los registros de contabilidad, deben corregirse los estados financieros. Por ejemplo, si el cliente no redujo de forma adecuada el inventario en cuanto a materias primas obsoletas, el auditor puede hacer un ajuste para reflejar el valor de realización del inventario. Aunque el asiento de ajuste descubierto en la auditoria típicamente lo prepara el auditor, éstos deben ser aprobados por el cliente porque la administración tiene la responsabilidad principal por la presentación razonable de los estados financieros.

Sólo los asientos que afecten en forma relevante la presentación razonable de los estados financieros, deben ser hechos. La determinación de cuándo ajustar un error se basa en el impacto que tendrá dicho error en los estados financieros de la empresa que se trate. El auditor debe recordar que varios errores no importantes que no se ajustan pueden ocasionar un error global importante cuando se combinan. Es común que los auditores resuman todos los asientos que no hayan sido registrados en un papel de trabajo aparte como medio para determinar su efecto acumulativo.

2.1.5.12 Expedientes o archivos permanentes

Como su nombre lo indica en el archivo permanente debe conservarse información de interés continuo que se extiende más allá de cualquier periodo de auditoría en particular.

En la parte introductoria de este archivo se debe incorporar una cédula que hará las veces de índice o contenido que indicará las distintas secciones que lo integran, mismas que, a su vez, se acomodarán en orden cronológico conforme a la fecha de recopilación. Por lo tanto resulta indispensable planear adecuadamente la información que debe contener este archivo; previendo así su crecimiento.

Es importante que al término del trabajo de auditoría se haga una revisión final de la información que contiene el archivo permanente, para cerciorarse que sea la que (a juicio del auditor) se considere conveniente mantener.

Los archivos permanentes tienen como objetivo reunir los datos de naturaleza histórica o continua relativos a la presente auditoría. Estos archivos proporcionan una fuente conveniente de información sobre la

auditoria que es de interés continuo de un año al otro. Los archivos permanentes incluyen lo siguiente:

- Programa general de trabajo de la auditoria y su evolución.
- Resúmenes o copias de documentos de la compañía que son de importancia continúa como el acta constitutiva, los estatutos, los convenios legales de emisión y compra de bonos y los contratos. Los contratos son los planes de pensiones, los arrendamientos, las opciones de acciones, etc. Cada uno de estos documentos es de importancia para el auditor durante tantos años como está en vigor.
- Obligaciones fiscales y legales a que se encuentra sujeta la entidad
- Copia o extracto de los principales contratos con los que está obligada la entidad.
- Análisis de años anteriores de cuentas tales como deudas a largo plazo, cuentas del capital de accionistas, crédito mercantil y activos fijos. Al tener esta información en archivos permanentes el auditor la concentra analizando sólo cambios del balance del presente año mientras conserva para un estudio posterior los resultados de las auditorias de años anteriores en forma accesible.
- Evolución de las cuentas de activos capitalizables y su correspondiente depreciación y/o amortización.

- Información relacionada con el conocimiento de la estructura de control interno y la evaluación del riesgo de control. Incluye organigramas, flujogramas, cuestionarios y otra información de control interno, incluyendo lista de controles y desventajas en el sistema.
- Los resultados de los procedimientos analíticos de auditorías de años anteriores. Entre estos datos están razones y porcentajes calculados por el auditor y el saldo total o el saldo por mes para cuentas seleccionadas. Esta información es útil pues ayuda al auditor a decidir si existen cambios inusuales en los saldos en cuenta del presente año que deberían investigarse con mayor amplitud.
- Sistemas de operación en uso, como es el caso de sistemas de contabilidad general y del sistema de contabilidad de costos (incluyendo en ambos, catálogo de cuentas, guía contabilizadora e instructivo de contabilización).

2.1.5.13 Pruebas sustantivas

Una prueba sustantiva es un procedimiento diseñado para probar el valor monetario de saldos o la inexistencia de errores monetarios que afecten la presentación de los estados financieros. Dichos errores (normalmente conocidos como errores monetarios) son una clara indicación de que los saldos de las cuentas pueden estar desvirtuados. La única duda que el auditor debe resolver, es de si estos errores son suficientemente importantes como para requerir ajuste o su divulgación en los estados financieros.

Deben ejecutarse para determinar si los errores monetarios han ocurrido realmente.

En resumen ayudarán a comprobar si la información ha sido corrompida comparándola con otra fuente o revisando los documentos de entrada de datos y las transacciones que se han ejecutado.

Una vez valorados los resultados de las pruebas se obtienen conclusiones que serán comentadas y discutidas con los responsables directos de las áreas afectadas con el fin de corroborar los resultados. Por último, el auditor deberá emitir una serie de comentarios donde se describa la situación, el riesgo existente y la deficiencia a solucionar, y en su caso, sugerirá la posible solución.

Esta será la técnica a utilizar para auditar el entorno general de un sistema de bases de datos, tanto en su desarrollo como durante la explotación.

2.1.5.14 Pruebas de cumplimiento

Las pruebas de cumplimiento representan procedimientos de auditoría diseñados para verificar si el sistema de control interno del cliente está siendo aplicado de acuerdo a la manera en que se le describió al auditor y de acuerdo a la intención de la gerencia. Si, después de la comprobación, los controles del cliente parecen estar operando efectivamente, el auditor justifica el poder tener confianza en el sistema y por consiguiente reduce sus pruebas sustantivas.

Las pruebas de cumplimiento están relacionadas con tres aspectos de los controles del cliente:

- La **frecuencia** con que los procedimientos de control necesarios fueron llevados a efecto. Para reducir las pruebas sustantivas, los procedimientos prescritos en el sistema deben estar cumpliéndose consistentemente.
- La **calidad** con que se ejecutan los procedimientos de control. Los procedimientos de control se deben ejecutar en forma apropiada. La calidad de su ejecución puede ser probada mediante discusiones sobre el criterio seguido para tomar ciertas decisiones.
- La **persona** que ejecuta el procedimiento. La persona responsable de los procedimientos de control, debe ser independiente de funciones incompatibles para que el control sea efectivo.

2.1.5.15 Procesamiento electrónico de datos (PED)

Con los avances de la tecnología , es necesario que el auditor conozca los equipos electrónicos que utilice su cliente para aprovecharlos al practicar su auditoria. No es necesario que el auditor sea experto en la programación, pero sí que conozca los programas de contabilidad que utiliza el cliente.

2.1.5.15.1 Complejidad técnica

Los sistemas PED se definen por su complejidad técnica y el grado en que se utilizan en una organización. Una mejor medida de la complejidad es la capacidad de un sistema en comparación con la capacidad de un sistema conceptuado como mejor norma, y se define como complejo.

2.1.5.15.2 Grado de uso

Hay dos maneras de las cuales el auditor podría servirse de los equipos electrónicos:

- a. Para obtener estados, relaciones, análisis de cuentas, etc. que podrá utilizar como cédulas cuyo contenido facilite la verificación de ciertas partidas.
- b. Como medio para comprobar el funcionamiento del control interno, en caso que se trate de una auditoría operacional.

El grado en que el PED se utiliza en un sistema también está relacionado con la complejidad. Por lo general, cuando más funciones de negocios y contabilidad se realizan mediante computadora, el sistema tiene que irse haciendo más complejo para acomodar las necesidades de procesamiento. Una forma en que un sistema puede hacerse más complejo es incrementando el número de ciclos de transacciones que se basan en la computadora.

La complejidad también se incrementa a medida que se incrementa el número de funciones basadas en computadora en un ciclo dado.

2.1.5.15.3 Efecto del PED sobre las organizaciones

El PED tiene varios efectos importantes sobre las organizaciones. El más importante desde la perspectiva de la auditoría se relaciona con los cambios organizacionales, la visibilidad de la información y el potencial de comisión de errores.

El cambio organizacional se refiere a las instalaciones, el personal, la centralización de datos y separación de responsabilidades y a los métodos de autorización de las organizaciones que usan el PED, estos cambios dependerán de la complejidad del mismo.

En sistemas no complejos del PED, con frecuencia existen documentos fuentes en apoyo de cada transacción, y la mayor parte de los resultados de procesamiento se imprimen. De manera que las entradas, salidas y también en gran parte del procesamiento, son visibles para el usuario y el auditor del PED. Con mayores volúmenes de datos y más complejidad la visibilidad de los datos de entrada, la visibilidad del procesamiento y la visibilidad del rastro de la transacción ya no será posible.

Otros factores que incrementan la probabilidad de cometer errores importantes en los estados financieros son: reducción de la participación humana, la uniformidad de procesamiento, el acceso no autorizado y la pérdida de datos. Estos factores son de importancia para el auditor.

2.1.6 Fraude

Representa un engaño hacia un tercero, abuso de confianza, dolo, simulación, etc. El término "fraude" se refiere al acto intencional de la Administración, personal o terceros, que da como resultado una representación equivocada de los estados financieros, pudiendo implicar:

- Manipulación, falsificación o alteración de registros o documentos.
- Malversación de activos

- Supresión u omisión de los efectos de ciertas transacciones en los registros o documentos.
- Registro de transacciones sin sustancia o respaldo
- Mala aplicación de políticas contables.

2.1.6.1 Tipos de fraude:

Se considera que hay dos tipos de fraudes: el primero de ellos se realiza con la intención financiera clara de malversación de activos de la empresa.

El segundo tipo de fraude, es la presentación de información financiera fraudulenta como acto intencionado encaminado a alterar las cuentas anuales.

- Los fraudes denominados internos son aquellos organizados por una o varias personas dentro de una institución, con el fin de obtener un beneficio propio.
- Los fraudes conocidos como externos son aquellos que se efectúan por una o varias personas para obtener un beneficio, utilizando fuentes externas como son: bancos, clientes, proveedores, etc.

2.1.6.2 Razones para la existencia de Fraudes

Se considera que hay fraudes por:

- Falta de controles adecuados.
- Poco y mal capacitado personal.
- Baja / alta rotación de puestos.
- Documentación confusa.
- Salarios bajos.
- Existencia de activos de fácil conversión: bonos, pagares, etc.
- Legislación deficiente.
- Actividades incompatibles entre sí.

Es un hecho demostrado que evitar fraudes es responsabilidad de todos los empleados. Por ello, es importante crear una cultura empresarial encaminada a minimizar el riesgo de fraude.

Oportunidad.- Para que exista un fraude debe existir una oportunidad. Esta puede ser provocada por la falta de controles.

2.1.6.3 Forma de evitar un Fraude

La respuesta más sencilla es la de mejorar el control administrativo, implementar prácticas y políticas de control, analizar los riesgos que motiven a un fraude, tener la mejor gente posible, bien remunerada y motivada.

2.1.6.4 Forma de detectar un fraude

Existe una infinidad de respuestas a esta pregunta las más comunes son:

- Observar, probar o revisar los riesgos específicos de control, identificar los más importantes y vigilar constantemente su adecuada administración.
- Simular operaciones.
- Revisar constantemente las conciliaciones de saldos con bancos, clientes, etc.
- Llevar a cabo pruebas de cumplimiento de la eficacia de los controles.

2.1.6.5 Errores e irregularidades

La presentación adecuada de los estados financieros depende de varios factores, entre los que se encuentra la aplicación de los PCGA, el ejercicio de un criterio adecuado en la realización de las estimaciones necesarias en aquellas áreas en donde existan incertidumbres y el suficiente desglose de aspectos significativos, además de los elementos básicos, que son la adecuación y validez de las operaciones y saldos.

Los errores, se consideran que se producen sin intención, mientras que las irregularidades se producen intencionalmente. Puesto que es más difícil prevenir o detectar las irregularidades que los errores.

Las posibles irregularidades que efectúan las operaciones de caja y bancos y de sus saldos pueden clasificarse, desde el punto de vista de su ejecución de la siguiente forma:

a) Desfalcos:

1. Interceptación – efectuar cobros antes de que estos se registren (ejemplos: ventas al contado o cobros de cuentas a cobrar no registrados)
2. Sustracciones – Hacerse con una cantidad en efectivo después de haberla registrado (Ejemplo: apoderarse de una cantidad de los cobros registrados pero no depositados, de fondos fijos o cuentas bancarias)
3. Desviaciones – Hacer que un desembolso que en un principio es legítimo se desvíe de su destino correspondiente.

b) Distorsiones:

Modificación de los estados financieros sin obtener ningún activo.

2.1.7 Los Errores

Los errores pueden ser consecuencia de fallos matemáticos o administrativos en los registros contables, aplicación errónea de los PCGA o mal interpretación de los hechos existentes.

Las irregularidades en los estados financieros pueden ser el resultado de una mal interpretación u omisión deliberadas de los efectos de hechos u operaciones u otros cambios intencionados en los registros contables básicos.

Errores más comunes:

- En la clasificación del activo que no sería material en cuanto a su cantidad, si está afectada a dos categorías de la planta o el equipo.
- Error en un principio, un cambio de un principio debe ser evaluado en cuanto a sí: el principio contable adoptado es generalmente aceptado, el método contable por el efecto de cambio está en conformidad con los pcga.

2.1.7.1 Error tolerable:

Se especifica generalmente como un componente de la precisión deseada.

2.1.7.2 El problema de los errores

El sistema de control debe ser adecuado para detectar errores, así como desfalcos.

2.1.7.3 Tipos de Errores:

1. Errores de Omisión: no son intencionales, son errores humanos y los más numerosos y costosos en la industria, pues contribuyen en más al gasto o la falta de beneficio.
2. Errores intencionales: son los desfalcos y falsificaciones de registros.

2.1.7.4 El Error de Muestreo

Se produce cuando se utiliza incorrectamente el valor de una variable incluida en la muestra como por ejemplo, cuando se lista un saldo de una cuenta de 87, 65 anotando en su lugar 78, 56.

2.2 Definición de Términos Básicos

Abstención de opinión— (ver Dictamen modificado del auditor).

Administración— Administración comprende a los funcionarios y otros que también desempeñan funciones gerenciales senior. Administración incluye a los directores y al comité de auditoría sólo en aquellos casos cuando desempeñen dichas funciones.

Alcance de una auditoría— El término *alcance de una auditoría* se refiere a los procedimientos de auditoría que se consideren necesarios en las circunstancias para lograr el objetivo de la auditoría.

Alcance de una revisión— El término *alcance de una revisión* se refiere a los procedimientos de revisión que se consideren necesarios en las circunstancias para lograr el objetivo de la revisión.

Ambiente del control— El entorno del control comprende la actitud total, la conciencia, junto con las acciones de los directores y administración respecto del sistema de control interno, así como su importancia en la entidad.

Aseveraciones de los estados financieros— Las aseveraciones de los estados financieros son aseveraciones de la administración, explícitas o de otro tipo, que están incorporadas en los estados financieros y pueden ser categorizadas como sigue:

- (a) *existencia*: existe un activo o pasivo en una fecha dada;
- (b) *derechos y obligaciones*: un activo o pasivo pertenece a la entidad en una fecha dada;
- (c) *ocurrencia*: una transacción o evento que tuvo lugar y que pertenece a la entidad durante el período;
- (d) *integridad*: no hay activos, pasivos, transacciones o eventos sin registrar, ni partidas sin revelar;
- (e) *valuación*: un activo o pasivo se registra a un valor apropiado en libros;
- (f) *cuantificación*: una transacción o evento se registra al monto apropiado y el ingreso o gasto es asignado al período apropiado; y
- (g) *presentación y revelación*: una partida se revela, clasifica y describe de acuerdo al marco de referencia para informes financieros aplicables.

Aseveraciones— Las aseveraciones son representaciones de la administración, explícitas o de otro tipo, que están incorporadas en los estados financieros

Asistencia— Asistencia (presencia) consiste en estar presente durante todo o parte de un proceso que otros desempeñan; por ejemplo, asistir a la toma de inventario físico hará posible al auditor inspeccionar el inventario, observar el cumplimiento de los procedimientos de la administración para el conteo de cantidades, así como el registro de dichos conteos y someter a prueba este conteo.

Asociación del auditor— Un auditor está asociado con la información financiera cuando acompaña un reporte a dicha información o consiente en el uso del nombre del auditor en una conexión profesional.

Auditor— El auditor es la persona con la responsabilidad final de la auditoría. Este término también se usa para referirse a una firma de auditoría (para facilidad de referencia, se usa el término *auditor* en todas las NIAs cuando se describe tanto auditoría como servicios relacionados que pueden prestarse. Esta referencia no pretende implicar que una persona que desempeñe servicios relacionados necesariamente tenga que ser el auditor de los estados financieros de la entidad).

Auditoría— El objetivo de una auditoría de estados financieros es hacer posible al auditor expresar una opinión acerca de si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo a un marco de referencia de información financiera identificado. Las frases usadas para expresar la opinión del auditor son “dan un punto de vista verdadero y justo” o “presentan en forma razonable, en todos los aspectos de

importancia,” que son formas equivalentes. Un objetivo similar aplica a la auditoría de la información financiera o de otro tipo preparada de acuerdo con criterios apropiados.

Auditoría externa/auditor externo- (ver Auditor).

Auditoría interna— Auditoría interna es una actividad de evaluación establecida dentro de una entidad como un servicio a la entidad. Sus funciones incluyen, entre otras cosas, examinar, evaluar, monitorear la adecuación, la efectividad de los sistemas de contabilidad y de control interno.

Auxiliares— Los auxiliares son el personal involucrado en una auditoría particular distintos del auditor.

Base de datos— Es una colección de datos que se comparte y usa por un número de diferentes usuarios para diferentes propósitos.

Carta compromiso— Una carta compromiso documenta y confirma la aceptación del auditor del nombramiento, objetivo y alcance de la auditoría, el grado de las responsabilidades del auditor para el cliente, así como la forma de cualquier dictamen.

Certeza— (ver Seguridad).

Certeza razonable— (ver Seguridad razonable).

Comparativas— Las comparativas en los estados financieros, pueden presentar cantidades (tales como posición financiera, resultados de operaciones, flujos de efectivo) y revelaciones apropiadas de una entidad por

más de un periodo, dependiendo del marco de referencia. Los marcos de referencia y métodos de presentación son como sigue:

(a) cifras correspondientes donde se incluyen cantidades y otras revelaciones por el periodo anterior como parte de los estados financieros del período actual, y se pretende que se lean con relación a las cantidades y otras revelaciones relacionadas con el período actual (a las que se hace referencia como “cifras del periodo actual”). Estas cifras correspondientes no se presentan como estados financieros completos con capacidad de ser independientes, sino que son una parte integral de los estados financieros del periodo actual, además, que se pretende se lean sólo con relación a las cifras del periodo actual; y

(b) estados financieros comparativos donde se incluyen cantidades y otras revelaciones por el periodo anterior para comparación con los estados financieros del período actual, pero no forman parte de los estados financieros del período actual.

Confirmación— (ver Confirmación externa)

Confirmación externa— Confirmación externa es el proceso de obtener y evaluar evidencia de auditoría mediante una comunicación directa de una tercera parte, en respuesta a una solicitud de información sobre una partida particular que afecta las aseveraciones hechas por la administración en los estados financieros.

Controles de calidad— Las políticas y procedimientos adoptados por una firma para proporcionar certeza razonable de que todas las auditorías hechas por la firma se realizan de acuerdo con los *objetivos y principios*

generales que gobiernan una auditoría de estados financieros, según se establece en la Norma Internacional de Auditoría 220, control de calidad para el trabajo de auditoría.

Dictamen modificado del auditor— El dictamen de un auditor se considera modificado ya sea que se añada un párrafo de énfasis de asunto al dictamen o que la opinión sea distinta de una no calificada:

Asuntos que no afectan la opinión del auditor

Asunto de énfasis — El dictamen de un auditor puede modificarse al añadir un(os) párrafo(s) de énfasis para resaltar un asunto que afecte a los estados financieros y se incluye en una nota a los estados financieros que analiza el asunto en forma más extensa. El aumentar ese párrafo de énfasis no afecta la opinión del auditor. El auditor puede también modificar su dictamen, usando un párrafo de énfasis para informar asuntos distintos a los que afectan los estados financieros.

Asuntos que sí afectan la opinión del auditor

Abstención de opinión— Se expresa una abstención de opinión cuando el posible efecto de una limitación al alcance sea tan sustancial y total que el auditor no haya podido obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría y consecuentemente no pueda expresar una opinión sobre los estados financieros.

Opinión adversa— Se expresa una opinión adversa cuando el efecto de un desacuerdo es tan sustancial y total para los estados financieros que el auditor concluye que una calificación del dictamen no es adecuada para revelar la naturaleza errónea o incompleta de los estados financieros.

Opinión calificada (o con salvedad) — Se expresa una opinión calificada cuando el auditor concluye que no puede expresarse una opinión no calificada pero que el efecto de cualquier desacuerdo con la administración, o limitación al alcance no es tan sustancial y total como para requerir una opinión adversa o una abstención de opinión.

Documentación— Documentación es el material (papeles de trabajo) preparado por y para, u obtenido y retenido por el auditor en conexión con el desempeño de la auditoría.

Empresas de negocios del gobierno— Empresas de negocios del gobierno son negocios que operan dentro del sector público ordinariamente para cumplir con un objetivo político o de interés social. Ordinariamente se requiere que operen comercialmente, o sea, que tengan ganancias o que recuperen por medio de cargos a los usuarios una proporción sustancial de sus costos de operación.

Entidad pequeña— Una entidad pequeña es cualquier entidad en la que:

(a) hay una concentración de propiedad y administración en un número pequeño de individuos (a menudo un solo individuo); y

(b) se encuentran también uno o más de los siguientes:

- pocas fuentes de ingreso;
- registros poco sofisticados,
- controles internos limitados junto con el potencial de que la administración sobrepase los controles.

Error— Un error es una falta no intencional en los estados financieros.

Estados financieros— El balance general, estados de resultados o cuentas de ganancias y pérdidas, estados de cambios en la posición financiera (que pueden presentarse en una variedad de formas, por ejemplo, como un estado de flujos de efectivo o un estado de flujos de fondos), notas, otras declaraciones y material explicativo que se identifican como parte de los estados financieros.

Estados financieros resumidos— Una entidad puede preparar estados financieros que resumen sus estados financieros anuales auditados con el fin de informar a los grupos de usuarios interesados en sólo lo sobresaliente del desempeño y posición financiera de la entidad.

Estados financieros resumidos— (ver Estados financieros).

Estimación contable— Una estimación contable es una aproximación del monto de una partida en ausencia de un medio preciso de cuantificación.

Evidencia de auditoría— Evidencia de auditoría es la información obtenida por el auditor para llegar a una conclusión sobre la cual se basa la opinión de auditoría. La evidencia de auditoría comprenderá documentos fuente y registros contables que fundamenten los estados financieros y corroboren la información de otras fuentes.

Experto— Un experto es una persona o firma que posee habilidades conocimiento y experiencia especiales en un campo particular distinto al de la contabilidad y auditoría.

Falta de certeza— Una falta de certeza es un asunto cuyo resultado depende de acciones o hechos futuros no bajo el control directo de la entidad pero que pueden afectar a los estados financieros.

Firma de auditoría— Firma de auditoría es una firma o entidad que proporciona servicios de auditoría, incluyendo, donde sea apropiado, a sus socios, o a un único practicante.

Fraude— El término “fraude” se refiere a un acto intencional de uno o más individuos dentro de la administración, empleados, o terceras partes, que da como resultado una representación errónea de los estados financieros.

Hechos posteriores al balance— (ver Hechos posteriores).

Hechos posteriores— La Norma Internacional de Contabilidad 10 identifica dos tipos de hechos tanto favorables como desfavorables que ocurren después del final del periodo:

(a) los que proporcionan evidencia adicional de las condiciones que existían al final del periodo; y

(b) los que son indicadores de condiciones que surgieron posteriormente al final del periodo.

Importancia— Importancia se relaciona con la importancia relativa de la aseveración afectada de los estados financieros.

Importancia relativa— La información es de importancia relativa si su omisión o representación errónea pudiera influir en las decisiones económicas de los usuarios considerada 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 umbral o punto de corte más que ser una característica cualitativa primordial que deba tener la información para ser útil.

Información financiera prospectiva— Información financiera prospectiva es información financiera basada en supuestos sobre eventos que pueden ocurrir en el futuro y acciones posibles por parte de una entidad. La información financiera prospectiva puede ser en la forma de un pronóstico, una proyección, o una combinación de ambos.

Información por segmentos— Información en los estados financieros que se refiere a componentes o aspectos por industria o geográficos de una entidad que son distinguibles.

Informe anual— Una entidad ordinariamente emite sobre una base anual un documento que incluye sus estados financieros junto con el dictamen de auditoría correspondiente.

Este documento frecuentemente es conocido como el *informe anual*.

Limitación sobre el alcance— A veces puede imponerse por parte de la entidad una limitación al alcance del trabajo del auditor (por ejemplo, cuando los términos del trabajo especifican que el auditor no llevará a cabo un procedimiento de auditoría que el auditor cree que es necesario). Las circunstancias pueden imponer una limitación al alcance (por ejemplo, cuando el momento del nombramiento del auditor es tal que el auditor no puede observar el conteo de los inventarios físicos). Puede darse también cuando, en opinión del auditor, los registros contables de la entidad son inadecuados o cuando el auditor no puede llevar a cabo un procedimiento de auditoría considerado deseable.

Mando- El término *mando* describe el papel de personas a quienes se confía la supervisión, control y dirección de una entidad. Los encargados del mando ordinariamente son responsables de asegurar que la entidad logre sus objetivos, de la información financiera, así como de informar a las partes interesadas. Los encargados del mando incluyen a la administración sólo cuando desempeña dichas funciones.

Normas nacionales (de auditoría)— Es un conjunto de normas de auditoría definidas por la ley o los reglamentos o un órgano autorizado a un nivel nacional, cuya aplicación es obligatoria para conducir una auditoría o servicios relacionados y que debieran cumplirse en la conducción de una auditoría o servicios relacionados.

Observación— Observación consiste en mirar a un proceso o procedimiento que se lleva a cabo por otros, por ejemplo, la observación por parte del auditor del conteo de inventarios por el personal de la entidad o del desempeño de procedimientos de control interno que no dejan rastro de auditoría.

Opinión adversa (o con salvedad) — (ver Dictamen modificado del auditor).

Opinión calificada— (ver Dictamen modificado del auditor).

Opinión de auditoría— (ver Opinión).

Opinión— El dictamen del auditor contiene una clara expresión de opinión por escrito sobre los estados financieros como un todo. Se expresa una opinión no calificada (limpia) cuando el auditor concluye que los estados financieros dan un punto de vista verdadero y justo (o se presentan en forma razonable, respecto de todo lo importante), de acuerdo con el marco de referencia para informes financieros identificados. (Ver Dictamen modificado del auditor.)

Opinión no calificada (o limpia) — (ver Opinión).

Papeles de trabajo— Los papeles de trabajo son un registro de la planeación del auditor; naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría realizados; y resultados de dichos procedimientos y las conclusiones sacadas de la evidencia obtenida. Los papeles de trabajo pueden ser en forma de datos almacenados en papel, película, medios electrónicos u otros medios.

Partes relacionadas— Partes relacionadas y transacción de parte relacionada se definen en la Norma Internacional de Contabilidad 24, como:

Parte relacionada— Las partes se consideran relacionadas si una parte tiene la capacidad de controlar a la otra parte o de ejercer influencia significativa sobre la otra parte al tomar decisiones financieras y operativas.

Transacción de parte relacionada— Un traspaso de recursos u obligaciones entre partes relacionadas, sin importar si se carga un precio.

Personal— (ver Auditor).

Planeación— Planeación implica desarrollar una estrategia general, así como un enfoque detallado para la naturaleza, oportunidad y extensión esperadas de la auditoría.

Prácticas nacionales (de auditoría)— Es un conjunto de lineamientos de auditoría que no tienen la autoridad de las normas, definidos por un órgano autorizado a un nivel nacional y comúnmente aplicados por los auditores en la conducción de una auditoría o servicios relacionados.

Procedimientos Analíticos— Los procedimientos analíticos consisten en el análisis de índices, así como tendencias importantes, incluyendo la investigación resultante de fluctuaciones y relaciones que son inconsistentes con otra información relevante o se desvían de los montos predecibles.

Procedimientos de control— Procedimientos de control son las políticas y procedimientos además del ambiente del control que la administración ha establecido para lograr los objetivos específicos de la entidad.

Procedimientos sustantivos— Procedimientos sustantivos son pruebas realizadas para obtener evidencia de auditoría para detectar representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros, y son de dos tipos:

- (a) pruebas de detalles de transacciones y saldos; y
- (b) procedimientos analíticos.

Programa de auditoría— Un programa de auditoría expone la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría planeados que se requieren para implementar el plan total de auditoría. El programa de auditoría sirve como un conjunto de instrucciones a los auxiliares involucrados en la auditoría como un medio para controlar la apropiada ejecución del trabajo.

Pruebas de control— Se realizan pruebas de control para obtener evidencia de auditoría sobre la efectividad de:

- (a) el diseño de los sistemas de contabilidad y de control interno, o sea, si están planeados adecuadamente para prevenir o detectar y corregir representaciones erróneas de importancia relativa; y
- (b) la operación de los controles internos a lo largo del periodo.

Representación errónea de importancia relativa de un hecho— Existe una representación errónea sustancial de un hecho en otra información, cuando dicha información no relacionada con asuntos que aparecen en los estados financieros auditados, se declara o presenta en forma incorrecta.

Representación errónea— Es una equivocación en la información financiera que se origina de errores y fraude.

Representaciones de la administración— Son representaciones hechas por la administración al auditor durante el curso de una auditoría, ya sea sin haber sido solicitadas o en respuesta a averiguaciones específicas.

Riesgo de auditoría— Es el riesgo de que el auditor emita una opinión de auditoría inapropiada cuando los estados financieros están expresados en una forma sustancialmente errónea. El riesgo de auditoría tiene tres componentes: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección.

Riesgo de control— Es el riesgo de que una declaración errónea que pudiera ocurrir en un saldo de cuenta o clase de transacciones y que pudiera ser de importancia relativa, en forma individual o en agregado con otras representaciones erróneas en otros saldos o clases, no se evite, se detecte o se corrija oportunamente por los sistemas de contabilidad y de control interno.

Riesgo de detección— Es el riesgo de que los procedimientos sustantivos de un auditor no detecten una representación errónea que exista en el saldo de una cuenta o clase de transacciones, lo cual pudiera ser de importancia relativa, individualmente o en agregado con representaciones erróneas en otros saldos o clases.

Riesgo inherente— Se refiere a que el saldo de una cuenta o clase de transacciones sea susceptible a una representación errónea que pudiera ser de importancia relativa, individualmente o en agregado con representaciones

erróneas en otros saldos o clases asumiendo que no hubiera controles internos relacionados.

Riesgo de control— (ver Riesgo de auditoría).

Riesgo de detección— (ver Riesgo de auditoría).

Riesgo de muestreo— se origina en la posibilidad de que la conclusión del auditor, basada en una muestra, pueda ser diferente de la conclusión alcanzada si se sujetara toda la población al mismo procedimiento de auditoría.

Riesgo inherente— (ver Riesgo de auditoría).

Sector público— Se refiere a gobiernos nacionales, regionales (por ejemplo, estatal, provincial, territorial), locales (por ejemplo, ciudad, población) y entidades gubernamentales relacionadas (por ejemplo, dependencias, consejos, comisiones y empresas).

Seguridad— (ver seguridad razonable).

Seguridad razonable — En un trabajo de auditoría, el auditor proporciona un nivel de seguridad alto, pero no absoluto, expresado en forma positiva en el dictamen de auditoría como seguridad razonable, de que la información sujeta a auditoría está libre de representaciones erróneas de importancia relativa.

Servicios relacionados— Son revisiones, procedimientos convenidos y compilaciones.

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

3.1 Modelo de la Investigación:

La investigación se comprenderá con un modelo cualitativo, ex post facto, explorativa. Para **Ruiz citado en Tamayo (1.998)**, el modelo de la investigación cualitativo *“pretende describir e interpretar más que medir y predecir; persigue conocer como se producen los procesos a través de las interpretaciones que hacen de sus actividades los protagonistas”* (pp.21) **Ortiz U. (2004)** investigación cualitativa *“Es el tipo de investigación que tiene como base la interpretación, compensación y entendimiento.”* (pp.92)

Ortiz U. (2004) sostiene que investigación ex post facto *“Este tipo de investigación se centra en las vivencias de la gente, en las formas que experimentan su mundo,...”* (pp.93); **Sabino, C. (1994)** señala *“son investigaciones explorativas aquellas que solo se proponen alcanzar una visión general, aproximativa, del tema en estudio”...* (pp.92)

Para la realización de este Trabajo de Grado se emplearon técnicas y procedimientos basados en el tipo de investigación documental, ya que se recopilaron diversas de información de tipo secundario. Por lo tanto, el tipo de estudio aplicado es de carácter bibliográfico documental. Es importante destacar que para la elaboración, presentación, y evaluación de los trabajos de grado de la Universidad de Oriente. La misma expone que los estudios bibliográficos o documentales son la base y punto inicial de los otros tipos de estudios y están dirigidos principalmente a la racionalización de la actividad investigativa.

3.2 Diseño de Investigación.

Diseño cualitativo; al igual que la muestra, la recolección de los datos y el análisis, van surgiendo desde el planteamiento del problema hasta la inmersión y el trabajo de campo y desde luego van surgiendo modificaciones, aun cuando es más bien una forma de enfocar el fenómeno de interés; según **Sampieri, Collado y Lucio (2006)** "... las investigaciones cualitativas no se plantean con detalles y están sujetas a las circunstancias de cada ambiente o escenario en particular..." "...el diseño se refiere al abordaje general que habremos de utilizar en el proceso de investigación" **Álvarez- Gayou (2003)** citado en **Sampieri, Collado y Lucio (2006)** lo denomina *marco interpretativo* (pp.686)

3.2.1 Diseño de la Investigación-acción: tiene como finalidad resolver problemas cotidianos e inmediatos y mejorar practicas concretas, según **Álvarez- Gayou (2003)** citado en **Sampieri, Collado y Lucio (2006)** "su propósito fundamental se centra en aportar información que guie la toma de decisiones para programa, procesos y reformas estructurales". (pp.706)

3.3 Tipos de Investigación:

Atendiendo a las orientaciones para realizar este trabajo establecido por la Universidad de Oriente, fue seleccionado, la investigación es 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 **Universidad Pedagógica Experimental Libertador (UPRL) (2005)**: “Se entiende por *Investigación Documental*, el estudio de problemas con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza...” “... la originalidad del estudio se refleja en el enfoque, criterio, conceptualización, reflexiones, conclusiones, recomendaciones y general en el pensamiento del autor” (pp.25); para **Sampieri, Collado y Lucio (2006)** “Los estudios descriptivos buscan especificar las propiedades, las características y los perfiles importantes de personas, grupos comunidades o cualquier otro fenómeno que se someta a un análisis”. (pp.99); **Sampieri, Collado y Lucio (2006)** “los estudios descriptivos pretenden medir o recoger información de manera independiente o conjunta sobre los conceptos o las variables a los que se refieren” (pp.99)

Oswaldo Hevia (2004) “... la prospectivas y el uso de los escenarios se convierten en una adecuada explicación racional de lo que puede ocurrir, de lo deseado, de traer el triunfo hacia nosotros” (pp.53)

3.4 Procedimientos de Recolección de Información:

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

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

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS NORMA 230 DOCUMENTACIÓN DE AUDITORÍA Y NORMA 240 RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR DE CONSIDERAR EL FRAUDE Y ERROR EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

4.1 Norma 230 Documentación de Auditoría

CONTENIDO

- ✓ **Introducción**
- ✓ **Forma y contenido de los papeles de trabajo**
- ✓ **Confidencialidad, salvaguarda, retención y propiedad de los papeles de trabajo**

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos respecto de la documentación en el contexto de la auditoría de estados financieros.
2. **El auditor deberá documentar los asuntos que son importantes para apoyar la opinión de auditoría y dar evidencia de que la auditoría se llevó a cabo de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría.**
3. Documentación" significa el material (papeles de trabajo) preparados por y para, u obtenidos o retenidos por el auditor en conexión con el

desempeño de la auditoría. Los papeles de trabajo pueden ser en la forma de datos almacenados en papel, película, medios electrónicos, u otros medios.

4. Los papeles de trabajo:
 - a. auxilian en la planeación y desempeño de la auditoría;
 - b. auxilian en la supervisión y revisión del trabajo de auditoría; y
 - c. registran la evidencia de auditoría resultante del trabajo de auditoría desempeñado, para apoyar la opinión del auditor.

Forma y Contenido de los Papeles de Trabajo

5. **El auditor deberá preparar papeles de trabajo que sean suficientemente completos y detallados para proporcionar una comprensión global de la auditoría.**
6. **El auditor deberá registrar en papeles de trabajo la planeación, la naturaleza, oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría desempeñados, y por lo tanto los resultados, y las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida.** Los papeles de trabajo incluirían el razonamiento del auditor sobre todos los asuntos importantes que requieran un ejercicio de juicio, junto con la conclusión del auditor. En áreas que impliquen cuestiones difíciles de principio o juicio, los papeles de trabajo registrarán los hechos relevantes que fueron conocidos por el auditor en el momento de alcanzar las conclusiones.
7. La extensión de los papeles de trabajo es un caso de juicio profesional ya que ni es necesario ni práctico documentar todos los asuntos que

el auditor considera. Al evaluar la extensión de los papeles de trabajo que se deberán preparar y ser retenidos, puede ser útil para el auditor considerar qué es lo que sería necesario para proporcionar a otro auditor sin experiencia previa con la auditoría una posibilidad de comprensión del trabajo desempeñado y la base de las decisiones de principios tomadas, pero no los aspectos detallados de la auditoría. Ese otro auditor quizá sólo pueda obtener una comprensión de los aspectos detallados de la auditoría discutiéndolos con los auditores que prepararon los papeles de trabajo.

8. La forma y contenido de los papeles de trabajo son afectadas por asuntos como:
 - La naturaleza del trabajo
 - La forma del dictamen del auditor
 - La naturaleza y complejidad del negocio
 - La naturaleza y condición de los sistemas de contabilidad y control interno de la entidad
 - Las necesidades en las circunstancias particulares, de dirección, supervisión, y revisión del trabajo desempeñado por los auxiliares
 - Metodología y tecnología de auditoría específicas usadas en el curso de la auditoría
9. Los papeles de trabajo son diseñados y organizados para cumplir con las circunstancias y las necesidades del auditor para cada auditoría en

particular. El uso de papeles de trabajo estandarizados (por ejemplo, listas de control, cartas machotes, organización estándar de papeles de trabajo) puede mejorar la eficiencia con que son preparados y revisados dichos papeles de trabajo. Facilitan la delegación de trabajo a la vez que proporcionan un medio para controlar su calidad.

10. Para mejorar la eficiencia de la auditoría, el auditor puede utilizar calendarios, análisis y otros documentos preparados por la entidad. En tales circunstancias, el auditor necesitaría estar satisfecho de que esos materiales han sido apropiadamente preparados.

11. Los papeles de trabajo regularmente incluyen:

- Información referente a la estructura organizacional de la entidad.
- Extractos o copias de documentos legales importantes, convenios, y minutas.
- Información concerniente a la industria, entorno económico y entorno legislativo dentro de los que opera la entidad.
- Evidencia del proceso de planeación incluyendo programas de auditoría y cualesquier cambios al respecto.
- Evidencia de la comprensión del auditor de los sistemas de contabilidad y de control interno.
- Evidencia de evaluaciones de los riesgos inherentes y de control y cualesquiera revisiones al respecto.

- Evidencia de la consideración del auditor del trabajo de auditoría interna y las conclusiones alcanzadas.
- Análisis de transacciones y balances.
- Análisis de tendencias e índices importantes.
- Evidencia de que el trabajo desempeñado por los auxiliares fue supervisado y revisado.
- Una indicación sobre quién desempeñó los procedimientos de auditoría y cuándo fueron desempeñados.
- Detalles de procedimientos aplicados respecto de componentes cuyos estados financieros sean auditados por otro auditor.
- Copias de comunicaciones con otros auditores, expertos y otras terceras partes.
- Copias de cartas o notas referentes a asuntos de auditoría comunicados a, o discutidos con la entidad, incluyendo los términos del trabajo y las debilidades sustanciales en control interno.
- Cartas de representación recibidas de la entidad.
- Conclusiones alcanzadas por el auditor, concernientes a aspectos importantes de la auditoría, incluyendo cómo se

resolvieron los asuntos excepcionales o inusuales, si los hay, revelados por los procedimientos del auditor.

- Copias de los estados financieros y dictamen del auditor

12. En el caso de auditorías recurrentes, algunos archivos de papeles de trabajo pueden ser clasificados como archivos de auditoría "permanentes" que son actualizados con nueva información de importancia que subsiste, distinto de los archivos de auditoría periódicos que contienen información que se relaciona primordialmente a la auditoría de un único periodo.

Confidencialidad, salvaguarda, retención y propiedad de los papeles de trabajo

13. El auditor deberá adoptar procedimientos apropiados para mantener la confidencialidad y salvaguarda de los papeles de trabajo y para su retención por un periodo suficiente para satisfacer las necesidades de la práctica, de acuerdo con requisitos legales y profesionales de retención de registros.

14. Los papeles de trabajo son propiedad del auditor. Aunque algunas porciones o extractos de los papeles de trabajo pueden ponerse a disposición de la entidad a discreción del auditor, no son un sustituto de los registros contables de la entidad.

4.2 Análisis de la Norma Internacional de Auditoría 230: Documentación de Auditoría

Introducción

El objetivo principal que persigue esta norma es el de proporcionar preceptos y patrones que puedan emplearse como apoyo para realizar la documentación vinculada a la auditoría de estados financieros. Al realizar la misma se deben considerar todos los aspectos importantes donde se evidencie su ejecución bajo los lineamientos que suministran las Normas Internacionales de Auditoría. Al mismo tiempo, éste registro debe realizarse de forma suficiente y apropiada para que su revisión se desarrolle de forma efectiva, que la evaluación de la evidencia se simplifique y que las conclusiones y resoluciones sean alcanzadas antes de que el informe de auditoría sea finalizado.

La documentación de auditoría o papeles de trabajo persigue otros objetivos de gran importancia para la realización y ejecución del trabajo como lo son:

- ✓ Asistir al equipo de auditoría en la planeación y realización de la misma al permitir que se obtengan evidencias competentes y suficientes para las circunstancias que se presentan, además ayuda a mantener los costos a un nivel razonable, entre otras cosas.
- ✓ Auxiliar en la supervisión y revisión del trabajo de auditoría, si y solo si, los registros representan fielmente la realidad.
- ✓ Permitir el registro de la evidencia de auditoría, lo cual sirve como apoyo o base para sustentar la opinión emitida por el auditor.

- ✓ Posibilita al auditor con experiencia, conducir inspecciones externas en caso de ser necesario.

Los papeles de trabajo son preparados por y para un auditor, en ellos se incluyen los procedimientos, la evidencia y las conclusiones que haya obtenido el mismo. Pueden presentarse en forma de datos almacenados en papel, películas, medios electrónicos u otros medios.

Ejemplo de ello puede observarse en Programas de auditoría, correspondencia (incluyendo en ella los correos electrónicos), cartas de confirmación y recomendación, listas de chequeo, entre otros.

No se incluyen en ellos los borradores de trabajo y de estados de resultado, notas incompletas o conclusiones preliminares, copias previas de documentos corregidos y duplicados de documentos.

La documentación de auditoría no puede considerarse sustituto de los registros contables de la entidad.

Forma y contenido de los papeles de trabajo.

El auditor debe preparar los papeles de trabajo de forma suficiente para que proporcione información competente y apta para su comprensión global por parte de otro auditor que no tenga conocimiento previo de la auditoría y así podrá comprender:

- La naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría analizados para cumplir con las Normas Internacionales de Auditoría y con los requerimientos regulatorios y legales aplicables.
- Los resultados de los procedimientos de auditoría y la evidencia de auditoría obtenida.
- Los asuntos importantes que surgen durante la auditoría y las conclusiones alcanzadas posteriormente.

En los casos en los cuales se impliquen cuestiones asuntos difíciles de principio y juicio, el auditor deberá registrar los hechos relevantes que lo llevaron a obtener esas conclusiones.

El auditor al evaluar la extensión de los papeles de trabajo, debe considerar aquellos que sean necesarios para la comprensión de otro auditor respecto de las razones por las cuales se tomaron tales decisiones y se desempeñó el trabajo sin ahondar en los detalles de la auditoría. Ese otro auditor quizá solo pueda entender estos aspectos discutiéndolos con el equipo que preparó la documentación.

La forma y contenido de los papeles de trabajo se ven afectados principalmente por:

- La naturaleza del trabajo, que depende de las necesidades del mismo.
- La forma del dictamen del auditor, que le servirá como apoyo a la opinión emitida.

- La naturaleza y complejidad del negocio, ya que los papeles de trabajo aplicados no serán los mismos para una empresa grande que para una pequeña o mediana empresa.
- La naturaleza y condición de los sistemas de contabilidad y control interno de la entidad, ya que mientras más avanzados sean los sistemas de contabilidad y el control interno de la entidad más fácil será la preparación de la documentación de auditoría.
- Las necesidades en las circunstancias particulares, de dirección, supervisión y revisión del trabajo desempeñado por los auditores, esto debido a que se precisará de mayor o menor cantidad de papeles de trabajo de acuerdo a los requerimientos específicos del auditor.
- Metodología y tecnología de auditoría específicas usadas en el curso de la auditoría que influye de manera significativa gracias a los avances en estas áreas.

En los casos en los cuales se presente la situación de que la auditoría sea suficientemente específica se podrán elaborar papeles de trabajo estandarizados para cada situación, facilitando así la delegación del trabajo.

Dependiendo del trabajo de auditoría, podrían realizarse la documentación siguiente.

- Registro de entradas diarias durante un monto específico de los registros diarios, en el caso en que se requiera la selección y revisión de todos los asuntos pertinentes a un monto específico de una población.

- Registro de fechas de indagaciones, nombres y cargos del personal de la entidad, cuando se requieren inspecciones un personal específico de la entidad.

Los papeles de trabajo en general incluyen:

- Asuntos importantes: se deben considerar hechos y circunstancias importantes, como los que dan origen a riesgos significativos y resultados de procedimientos de auditoría.
- Discusiones de asuntos relevantes con la administración y con otros.
- Documentación de desviaciones de los principios básicos o de procedimientos especiales.
- Identificación del preparador y del revisor; entre otras.

El archivo final de auditoría debe completarse a tiempo luego de la fecha del informe de auditoría, éste es un proceso administrativo que no implica la realización de nuevos procedimientos de auditoría o el alcance de nuevas conclusiones.

Confidencialidad, salvaguarda, retención y propiedad de los papeles de trabajo

El auditor debe basarse en requisitos legales y profesionales de retención de registros para mantener la confidencialidad y salvaguarda de los papeles de trabajo, así como también de su retención.

Los papeles de trabajo son propiedad del auditor, aunque algunas partes puedan ponerse a disposición de la entidad si se requiere.

4.3 Comparación con la normativa local DNA 01.- Papeles de Trabajo

Su objetivo permanece igual, ya que en ambas se especifica la forma en que deben prepararse y conservarse los asuntos importantes que sirvan

para soportar la opinión emitida por el auditor, al igual que la forma en que se presenta la documentación (datos archivados en papel u otros medios)

En líneas generales se presentan diferencias mínimas entre la normativa local DNA 01.- Papeles de Trabajo y la Norma Internacional de Auditoría 230.- Documentación de Auditoría, estas son:

- ✓ En la NIA 230 se hace referencia a la extensión de los Papeles de Trabajo, mientras que en la DNA 01 no se habla al respecto.
- ✓ En la NIA 230 el contenido de los Papeles de Trabajo viene más detallado, ya que en la normativa local solo se habla de 3 aspectos en general. Por ejemplo: en la DNA 01 se menciona solo “la evidencia de la auditoría” mientras que en la NIA 230 se especifican los diferentes tipos en que se puede presentar la misma.
- ✓ EL segmento de la norma local que esta presentado como “Propiedad y custodia de los papeles de trabajo”, mientras que en la NIA 230 se muestra como “Confidencialidad, salvaguarde, retención y propiedad de los Papeles de Trabajo”

4.4 Caso práctico

Al realizar la auditoría de la compañía Lider S.A. se presenta como Documentación el siguiente programa:

Nota: Los código alfanuméricos no son más que las cédulas donde se encuentra plasmada la información

COMPañIA LIDER S.A.		PA1
		1/10
PROGRAMA DE AUDITORIA DE	DEUDORES	
I.R.P		
12-31-2008		02/01/2009
<p>1. OBJETIVO</p> <p style="text-align: center;">NATURALEZA DE LA CUENTA</p> <p style="text-align: center;">PUNTOS FUERTES Y DEBILES</p>		
	CONTESTE	HECHO
	SI/NO	POR
<p>2. EVALUACION DEL CONTROL INTERNO</p>		
2.1. CONSTROLES ADECUADOS	SI	IRP
2.2. SEGREGACION DE FUNCIONES	SI	IRP
<p>3. PROCEDIMIENTOS</p>		
3.1. HAGA CIRCULARIZACION	C51	IRP

3.2. REVISE FACTURAS	C52	IRP
3.3. CRUCE CON ESTADOS FINANCIEROS	C1	IRP

4.5 Norma 240 Responsabilidad del Auditor de Considerar el Fraude y Error en una Auditoría de Estados Financieros

CONTENIDO

- ✓ **Introducción**

- ✓ **Fraude y error. Características**
- ✓ **Responsabilidad de los encargados del mando y de la administración**
- ✓ **Responsabilidades del auditor**
- ✓ **Procedimientos cuando las circunstancias indican una posible representación errónea**
- ✓ **Consideración de si un representación errónea identificada puede ser indicativa de fraude**
- ✓ **Evaluación y disposición de representaciones erróneas y el efecto en el dictamen del auditor**
- ✓ **Documentación**
- ✓ **Representaciones de la administración**
- ✓ **Comunicación**
- ✓ **Incapacidad del auditor de completar el trabajo**
- ✓ **Fecha de vigencia**
- ✓ **Apéndice 1: Ejemplos de factores de riesgo relativos a representaciones erróneas resultantes de fraude**
- ✓ **Apéndice 2: Ejemplos de modificaciones de procedimientos en respuesta a la evaluación de factores de riesgo de fraude de acuerdo con párrafos 39 – 41**
- ✓ **Apéndice 3: Ejemplos de circunstancias que indican la posibilidad de fraude y error**

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la responsabilidad del Contador Público como (de aquí en adelante, el auditor) auditor de

considerar el fraude y error en una auditoría de estados financieros. Si bien esta NIA se centra en las responsabilidades del auditor con respecto al fraude y error, la responsabilidad primordial para la prevención y detección de fraude y error compete tanto a los encargados del mando como a la administración de una entidad.

2. Al planear y llevar a cabo procedimientos de auditoría y al evaluar e informar de los resultados correspondientes, el auditor deberá considerar el riesgo de representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros resultantes de fraude o error.

Fraude y error. Características

3. Las representaciones erróneas en los estados financieros pueden originarse en fraude o error. El término “error” se refiere a una representación errónea no intencional en los estados financieros, incluyendo la omisión de una cantidad o una revelación, tales como:

- Una equivocación al reunir o procesar datos con los cuales se preparan los estados financieros.
- Una estimación contable incorrecta que se origina por descuido o mala interpretación de los hechos.
- Una equivocación en la aplicación de principios de contabilidad relativos a valuación, reconocimiento, clasificación, presentación o revelación.

4. El término “fraude” se refiere a un acto intencional por parte de uno o más individuos de entre la administración, los encargados del mando, empleados o terceras partes, que implique el uso de engaño para obtener

una ventaja injusta o ilegal. Aunque el fraude es un concepto legal amplio conciernen al auditor los actos fraudulentos que son causa de una representación errónea en los estados financieros. La representación errónea de los estados financieros puede no ser el objetivo de algunos fraudes. Los auditores no hacen determinaciones legales de si el fraude ha ocurrido realmente. El fraude que implica a uno o más miembros del equipo administrativo o de los encargados del mando es conocido como “fraude de la administración”; el fraude que implica sólo empleados de la entidad es conocido como “fraude de empleado”. En cualquiera de los dos casos puede haber colusión con terceras partes fuera de la entidad.

5. Dos tipos de representaciones erróneas intencionales son relevantes para la Responsabilidad del Auditor de Considerar el Fraude y Error en una Auditoría de Estados Financieros consideración del fraude por el auditor - representaciones erróneas resultantes de información financiera fraudulenta y representaciones erróneas resultantes de malversación de activos.

6. La información financiera fraudulenta implica representaciones erróneas u omisiones de cantidades o revelaciones en los estados financieros para engañar a los usuarios de los mismos. La información financiera fraudulenta puede implicar:

- Engaño tal como manipulación, falsificación o alteración de registros contables o documentos de soporte con los cuales se preparan los estados financieros.
- Representación falsa u omisión intencional en los estados financieros de eventos, transacciones u otra información importante.

- Aplicación falsa intencional de principios de contabilidad relativos a valuación, reconocimiento, clasificación, presentación o revelación.

7. La malversación de activos implica el robo de los activos de una entidad. La malversación de activos puede lograrse en una variedad de modos (incluyendo desfalco de recibos, robar activos físicos o intangibles, o bien, hacer que una entidad pague bienes y servicios no recibidos); a menudo se acompaña de registros o documentos falsos o engañosos para ocultar el hecho de que faltan los activos.

8. El fraude implica motivación a cometer fraude y una oportunidad percibida como para hacerlo. Los individuos podrían estar motivados a malversar activos, por ejemplo, porque los individuos viven más allá de sus medios. Se puede someter información financiera fraudulenta porque la administración está bajo presión de fuentes fuera o dentro de la entidad, de lograr una meta de utilidades esperada (y quizá poco realista), particularmente porque pueden ser importantes para la administración las consecuencias por la falta de cumplimiento de los objetivos financieros. Puede existir una oportunidad percibida para información financiera fraudulenta o malversación de activos cuando un individuo cree que el control interno podría circunvenirse, por ejemplo, porque el individuo está en una posición de confianza o tiene conocimiento de debilidades específicas en el sistema de control interno.

9. El factor distintivo entre fraude y error es si la acción fundamental que da como resultado la representación errónea en los estados financieros es intencional o no. Distinto al error, el fraude es intencional y generalmente incluye encubrimiento deliberado de hechos. Si bien el auditor puede tener la

capacidad de identificar las oportunidades potenciales para perpetrar fraude es difícil, si no imposible, para el auditor determinar la intención, particularmente en asuntos que implican juicio de la administración, tales como estimaciones contables y la aplicación apropiada de principios de contabilidad.

Responsabilidad de los encargados del mando y de la administración

10. La responsabilidad primaria de la prevención y detección de fraude y error compete tanto a los encargados del mando como a la administración de una entidad. Las responsabilidades respectivas de los encargados del mando y de la administración pueden variar por entidad y de país a país. La administración, con la supervisión de los encargados del mando, necesita establecer el tono apropiado, crear y mantener una cultura de honestidad y alta ética, así como establecer controles apropiados para prevenir y detectar fraude y error dentro de la entidad.

11. Es responsabilidad de los encargados del mando de una entidad asegurar, mediante supervisión de la administración, la integridad de los sistemas de información financiera y contable de una entidad y de que estén establecidos los controles apropiados, incluyendo los de vigilancia y control de riesgo, control financiero y cumplimiento con la ley.

12. Es responsabilidad de la administración de una entidad establecer un ambiente de control y mantener políticas y procedimientos para ayudar a lograr el objetivo de asegurar, tanto como sea posible, la conducción ordenada y eficiente del negocio de la entidad. Esta responsabilidad incluye poner en vigor y asegurar la operación continua de los sistemas de contabilidad y de control interno planeados para prevenir y detectar fraude y

error. Dichos sistemas reducen pero no eliminan el riesgo de representaciones erróneas, causados ya sea por fraude o error. Consecuentemente, la administración asume la responsabilidad de cualquier riesgo remanente.

Responsabilidades del auditor

13. Como se describe en la NIA 200, “Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros,” el objetivo de la auditoría de estados financieros es permitir al auditor expresar una opinión acerca de si los estados financieros están preparados respecto de todo lo importante, de acuerdo con un marco de referencia de información financiera identificado. Una auditoría conducida de acuerdo con NIAs está planeada para proporcionar una certeza razonable de que los estados financieros tomados como un todo están libres de representación errónea de importancia relativa, causada ya sea por fraude o error. El hecho de que se lleve a cabo una auditoría puede actuar de manera disuasiva, pero el auditor no es y no puede ser considerado responsable de la prevención de fraude y error.

Limitaciones inherentes de una auditoría

14. Un auditor no puede obtener certeza absoluta de que se detectarán las representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros. Debido a las limitaciones inherentes de una auditoría, hay un riesgo inevitable de que no sean detectadas algunas representaciones erróneas de importancia relativa de los estados financieros, aun cuando la auditoría esté planeada en forma apropiada y sea llevada a cabo de acuerdo con NIAs. Una auditoría no garantiza que todas las representaciones erróneas importantes serán detectadas a causa de factores tales como el uso de juicio, el uso de pruebas, las limitaciones inherentes al control interno

y el hecho de que mucha de la evidencia disponible al auditor es de naturaleza persuasiva más que concluyente. Por estas razones, el auditor puede obtener sólo certeza razonable de que serán detectadas las representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros.

15. El riesgo de no detectar una representación errónea de importancia relativa, resultante de fraude, es más alto que el riesgo de no detectar una representación errónea de importancia relativa resultante de error porque el fraude puede incluir estratagemas sofisticadas y cuidadosamente organizadas y planeadas para encubrirlo, tales como falsificación, omisión deliberada de registro de transacciones o representaciones falsas intencionales hechas al auditor. Dichos intentos de encubrimiento pueden ser aún más difíciles de detectar cuando se acompañan de colusión. La colusión puede causar que el auditor crea que la evidencia es persuasiva cuando, de hecho, es falsa. La capacidad del auditor de detectar un fraude depende de factores tales como la pericia del que lo ejecuta, la frecuencia y extensión de la manipulación, el grado de colusión logrado, el tamaño relativo de las cantidades individuales manipuladas, junto con la antigüedad y categoría de los implicados. Los procedimientos de auditoría que son efectivos para detectar un error pueden no ser efectivos para detectar fraude.

16. Más aún, el riesgo de que al auditor no detecte una representación errónea de importancia relativa resultante de fraude de la administración es mayor que para el fraude de empleado, porque los encargados del mando y la administración a menudo están en una posición que supone su integridad y les da capacidad de pasar sobre los procedimientos de control formalmente establecidos. Ciertos niveles de administración pueden estar en posición de pasar sobre los procedimientos de control planeados para prevenir fraudes similares por otros empleados, por ejemplo, al dirigir a los subordinados a

registrar transacciones en forma incorrecta o a encubrirías. Dada su posición de autoridad dentro de una entidad, la administración tiene la capacidad ya sea de dirigir a los empleados a hacer algo o a solicitar su colaboración para ayudar a la administración a llevar a cabo un fraude, con o sin conocimiento del empleado.

17. La opinión del auditor sobre los estados financieros se basa en el concepto de obtener certeza razonable; de aquí que, en una auditoría, el auditor no garantiza que sean detectadas las representaciones erróneas de importancia relativa, ya sea por fraude o error. Por tanto, el descubrimiento posterior de una representación errónea de importancia relativa en los estados financieros resultante de fraude o error no indica, en sí y por sí mismo:

- (a) falta de obtención de una certeza razonable,
- (b) planeación, desempeño, o juicio inadecuados,
- (c) ausencia de competencia profesional y debido cuidado, o
- (d) falta de cumplimientos con NIAs.

Este es particularmente el caso para ciertas clases de representaciones erróneas intencionales, ya que los procedimientos de auditoría pueden no ser efectivos para detectar una representación errónea intencional que sea encubierta mediante colusión entre uno o más individuos de la administración, los encargados del mando, empleados o terceras partes, o bien, que implique documentación falsificada. El que el auditor haya desempeñado o no una auditoría de acuerdo con NIAs se determina por lo adecuado de los procedimientos de auditoría llevados a cabo en las circunstancias y lo adecuado del dictamen del auditor con base en el resultado de dichos procedimientos.

Escepticismo profesional

18. El auditor planea y lleva a cabo una auditoría con una actitud de escepticismo profesional de acuerdo con la NIA 200, “Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros” (párrafo 6). Esta actitud es necesaria para que el auditor identifique y evalúe correctamente, por ejemplo:

- Asuntos que incrementan el riesgo de una representación errónea de importancia relativa en los estados financieros, resultante de fraude o error (por ejemplo, características de la administración y su influencia sobre el ambiente de control, condiciones de la industria, características operacionales y estabilidad financiera).
- Circunstancias que hacen que el auditor sospeche que los estados financieros están presentados en forma errónea de importancia relativa.
- Evidencia obtenida (incluyendo el conocimiento del auditor por auditorías previas) que cuestiona la confiabilidad de las representaciones de la administración.

19. Sin embargo, a menos que la auditoría revele evidencia en contrario, el auditor tiene derecho a aceptar los registros y documentos como genuinos. Consecuentemente, una auditoría llevada a cabo de acuerdo con NIAs rara vez contempla la autenticación de documentación, ni se entrena a los auditores como, ni se espera que lo sean, expertos en dicha autenticación.

Discusiones de planeación

20. Al planear la auditoría, el auditor deberá discutir con otros miembros del equipo de auditoría la susceptibilidad de la entidad a representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros resultantes de fraude o error.

21. Estas discusiones deben implicar considerar, por ejemplo, en el contexto de la entidad particular, dónde es más probable que ocurran errores o cómo podría perpetrarse el fraude. Con base en estas discusiones, los miembros del equipo de auditoría pueden obtener una mejor comprensión del potencial de representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros resultantes de fraude o error en las áreas específicas de la auditoría que se les asignó, y de cómo los resultados de los procedimientos de auditoría que ellos lleven a cabo pueden afectar otros aspectos de la auditoría. Pueden también tomarse decisiones sobre cuáles miembros del equipo de auditoría conducirán ciertas investigaciones o procedimientos de auditoría, y sobre cómo se compartirán los resultados de dichas investigaciones y procedimientos.

Investigaciones con la administración

22. Al planear la auditoría, el auditor deberá hacer investigaciones con la administración:

(a) para obtener una adecuada comprensión de:

(i) la evaluación de la administración del riesgo de que los estados financieros puedan estar presentados en forma errónea de importancia relativa, como resultado de fraude; y

(ii) los sistemas de contabilidad y de control interno que la administración ha establecido para manejar dicho riesgo;

(b) para obtener conocimiento de la comprensión de la administración respecto de los sistemas de contabilidad y de control interno establecidos para prevenir y detectar errores;

(c) para determinar si la administración está al tanto de algún fraude conocido que haya afectado a la entidad o presunto fraude que esté investigando la entidad; y

(d) para determinar si la administración ha descubierto algún error de importancia relativa.

23. El auditor suplementa su conocimiento sobre el negocio de la entidad, haciendo investigaciones con la administración respecto a la propia evaluación de la administración del riesgo de fraude y de los sistemas establecidos para prevenirlo y detectarlo. Además, el auditor hace investigaciones con la administración respecto de los sistemas de contabilidad y de control interno establecidos para prevenir y detectar errores. Ya que la administración es responsable de los sistemas de contabilidad y de control interno de la entidad y de la preparación de los estados financieros, es apropiado que el auditor investigue con la administración cómo descarga estas responsabilidades. Los asuntos que podrían discutirse como parte de estas investigaciones incluyen:

(a) si hay particularmente subsidiarias, segmentos del negocio, tipos de transacciones, saldos de cuentas o categorías de estados financieros donde pueda ser alta la posibilidad de error, o donde puedan existir factores de riesgo de fraude, y cómo se manejan por la administración;

(b) el trabajo de la función de auditoría interna de la entidad y si la auditoría interna ha identificado fraude o alguna debilidad seria en el sistema de control interno; y

(c) cómo comunica la administración a los empleados sus puntos de vista sobre prácticas de negocios responsables y conducta ética, por ejemplo, mediante políticas de ética o códigos de conducta.

24. La naturaleza, alcance y frecuencia de la evaluación de la administración de estos sistemas y del riesgo varían de entidad a entidad. En algunas entidades la administración puede hacer evaluaciones detalladas en forma anual o como parte de vigilancia continua. En otras entidades, evaluación de la administración puede ser menos formal y frecuente. La naturaleza, alcance y frecuencia de la evaluación de la administración son relevantes para la comprensión por parte del auditor del ambiente de control de la entidad. Por ejemplo, el hecho de que la administración no haya realizado una evaluación del riesgo de fraude puede ser indicativo de la falta de importancia que da la administración al control interno.

25. Es también importante que el auditor obtenga una comprensión del diseño de los sistemas de contabilidad y de control interno dentro de la entidad. Al diseñar estos sistemas, la administración emite juicios informados

sobre la naturaleza y alcance de los procedimientos de control que escoge implementar y la naturaleza y alcance de los riesgos que decide asumir. Como resultado de hacer estas investigaciones con la administración, el auditor puede enterarse, por ejemplo, que la administración ha escogido en forma consciente aceptar el riesgo asociado a una falta de división de funciones. La información de estas investigaciones puede también ser útil para identificar los factores de riesgo de fraude que pueden afectar la evaluación del auditor del riesgo de que los estados financieros puedan contener representaciones erróneas de importancia relativa causadas por fraude.

26. Es también importante que el auditor investigue sobre el conocimiento de la administración acerca de fraudes que hayan afectado a la entidad, de presuntos fraudes que estén siendo investigados y de errores de importancia que se hayan descubierto. Estas investigaciones podrían indicar posibles debilidades en los procedimientos de control si, por ejemplo, se ha encontrado un número de errores en ciertas áreas. En forma alterna, estas investigaciones podrían indicar que los procedimientos de control están operando en forma efectiva porque se están identificando las anomalías y se investigan con prontitud.

27. Aunque las investigaciones del auditor con la administración pueden proporcionar información útil concerniente al riesgo de representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros resultantes de fraude de empleados, no es probable que tales investigaciones proporcionen información útil respecto al riesgo de representaciones erróneas de importancia relativas en los estados financieros resultantes de fraude de la administración.

Consecuentemente, es de particular relevancia el seguimiento de los factores de riesgo de fraude por parte del auditor, según se discute en el párrafo 39, con relación al fraude de la administración.

Discusiones con los encargados del mando

28. Los encargados del mando de una entidad tienen responsabilidad de vigilancia de los sistemas para monitorear el riesgo del control financiero y del cumplimiento con la ley. En muchos países las prácticas de mando corporativo están bien desarrolladas y los encargados de éstas juegan un papel activo en la vigilancia de cómo la administración ha descargado sus responsabilidades. En tales circunstancias, se recomienda a los auditores buscar los puntos de vista de los encargados del mando sobre lo adecuado de los sistemas de contabilidad y de control interno establecidos para prevenir y detectar fraude y error, el riesgo de fraude y error, así como la competencia e integridad de la administración.

Tales investigaciones pueden proporcionar claridad respecto, por ejemplo, de la susceptibilidad de la entidad a fraude de la administración. El auditor puede tener una oportunidad de buscar los puntos de vista de los encargados del mando, por ejemplo, durante una reunión con los encargados del mando para discutir el enfoque general y el alcance global de la auditoría. La discusión puede también proporcionar a los encargados del mando la oportunidad de traer a la atención del auditor asuntos de interés.

29. Ya que las responsabilidades de los encargados del mando y de la administración varían de entidad a entidad y de país a país, es importante que el auditor comprenda la naturaleza de esas responsabilidades dentro de

una entidad para asegurar que las investigaciones y comunicaciones descritas anteriormente sean dirigidas a los individuos apropiados.

30. Además, después de las investigaciones con la administración descritas en los párrafos 22-27, el auditor considera si hay algunos asuntos de interés del mando por discutir con los encargados del mando de la entidad.² Tales asuntos pueden incluir, por ejemplo:

- Asuntos de interés sobre la naturaleza, alcance y frecuencia de las evaluaciones de la administración de los sistemas de contabilidad y de control interno establecidos para prevenir así como detectar fraude y error, junto con el riesgo de que los estados financieros puedan ser presentados en forma errónea.
- Una falta de tratamiento apropiado por la administración de las debilidades de importancia relativa en el control interno identificadas durante la auditoría del periodo anterior.
- La evaluación del auditor del ambiente de control de la entidad, incluyendo cuestiones relativas a la competencia e integridad de la administración.
- El efecto de cualquier asunto, como los mencionados antes sobre el enfoque general y alcance global de la auditoría, incluyendo procedimientos adicionales que el auditor pueda requerir llevar a cabo.

Riesgo de auditoría

31. La NIA 400, “Evaluaciones de riesgo y control interno,” párrafo 3, establece que el “riesgo de auditoría” es el riesgo de que el auditor emita una

opinión inapropiada de auditoría cuando los estados financieros estén presentados en forma errónea de importancia relativa. Tales representaciones erróneas pueden ser resultado de fraude o error. La NIA 400 identifica los tres componentes de riesgo de auditoría y proporciona lineamientos sobre cómo evaluar estos riesgos: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección.

Riesgo inherente y riesgo de control

32. Cuando se evalúa el riesgo inherente y el riesgo de control de acuerdo con la NIA 400, “Evaluación de riesgo y control interno,” el auditor deberá considerar cómo podrían ser presentados en forma errónea de importancia relativa los estados financieros como resultado de fraude o error. Al considerar el riesgo de representación errónea de importancia relativa resultante de fraude, el auditor deberá considerar si están presentes factores de riesgo de fraude que indiquen la posibilidad de información financiera errónea o de malversación de activos.

33. La NIA 400, “Evaluación de riesgo y control interno,” describe la evaluación del auditor del riesgo inherente y el riesgo de control, así como la manera en que esas evaluaciones afectan la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría. Al hacer esas evaluaciones, el auditor considera cómo podrían presentarse en forma errónea de importancia relativa los estados financieros como resultado de fraude o error.

34. El hecho de que el fraude generalmente es encubierto puede hacer muy difícil detectarlo. Sin embargo el auditor, utilizando su conocimiento del negocio, puede identificar eventos o condiciones que proporcionen una oportunidad, un motivo o un medio para cometer fraude, o que indiquen que

el fraude pueda ya haber ocurrido. Tales eventos o condiciones son conocidos como “factores de riesgo de fraude”. Por ejemplo, puede faltar un documento, un libro general puede estar fuera de balance o un procedimiento analítico puede no tener sentido. Sin embargo, estas condiciones pueden ser el resultado de circunstancias distintas a fraude. Por lo tanto, los factores de riesgo de fraude no necesariamente indican la existencia del mismo; sin embargo, a menudo han estado presentes en circunstancias en que han ocurrido fraudes. La presencia de factores de riesgo de fraude puede afectar la evaluación del auditor del riesgo inherente o del riesgo de control. En el Apéndice 1 de esta NIA se exponen ejemplos de factores de riesgo de fraude.

35. Los factores de riesgo de fraude no pueden ser catalogados fácilmente en orden de importancia o combinados en modelos preventivos efectivos. La importancia de los factores de riesgo de fraude varía ampliamente. Algunos de estos factores estarán presentes en entidades donde las condiciones específicas no presenten un riesgo de representación errónea de importancia relativa.

Consecuentemente, el auditor ejerce su juicio profesional cuando considera los factores de riesgo de fraude individualmente o en combinación, y si hay o no controles específicos que aminoren el riesgo.

36. Aunque los factores de riesgo de fraude descritos en el Apéndice 1 cubren una amplia gama de situaciones a las que típicamente se enfrentan los auditores, son sólo ejemplos. Más aún, no todos estos ejemplos son relevantes en todas las circunstancias, y algunos pueden ser de mayor o menor importancia en entidades de diferente tamaño, con diferentes características de propiedad, en diferentes industrias o a causa de otras

características o circunstancias distintas. Consecuentemente, el auditor usa su juicio profesional cuando valora la importancia y relevancia de los factores de riesgo de fraude y al determinar la respuesta de auditoría apropiada.

37. El tamaño, complejidad y características de propiedad de la entidad tienen una influencia importante en la consideración de los factores de riesgo relevantes.

Por ejemplo, en el caso de una entidad grande, el auditor ordinariamente considera factores que generalmente restringen la conducta impropia de la administración, tales como la efectividad de los encargados del mando y la función de auditoría interna. El auditor también considera qué medidas se han tomado para ejecutar un código formal de conducta así como la efectividad del sistema de presupuestos. En el caso de una entidad pequeña, algunas o todas estas consideraciones pueden ser inaplicables o de menor importancia. Por ejemplo, una entidad de menor tamaño podría no tener un código de conducta por escrito pero, en su lugar, puede haber desarrollado una cultura que enfatice la importancia de la integridad y conducta ética mediante la comunicación verbal y con el ejemplo de la administración. El dominio de la administración por un solo individuo no indica, en sí y por sí mismo una falta de la administración en presentar y comunicar una actitud apropiada respecto al control interno y al proceso de información financiera. Más aún, los factores de riesgo de fraude considerados a un nivel operacional de un segmento del negocio pueden proporcionar un diferente discernimiento que la consideración de los mismos a nivel de toda la entidad.

38. La presencia de factores de riesgo de fraude puede indicar que el auditor no podrá evaluar el riesgo de control en medida menor que alto para

ciertas aseveraciones de los estados financieros. Por otra parte, el auditor puede tener la capacidad de identificar los controles internos diseñados para aminorar esos factores de riesgo de fraude, los cuales puede poner a prueba el auditor para soportar una evaluación de riesgo de control menor que alto.

Riesgo de detección

39. Con base en la evaluación del auditor de los riesgos inherente y de control (incluyendo los resultados de cualquier prueba de controles), el auditor deberá planear procedimientos sustantivos para reducir a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de que no sean detectadas las representaciones erróneas resultantes de fraude y error que sean de importancia relativa para los estados financieros tomados en su conjunto.

Al planear los procedimientos sustantivos, el auditor deberá manejar los factores de riesgo de fraude que haya identificado como presentes.

40. La NIA 400 explica que la evaluación del auditor del riesgo de control, junto con la evaluación del riesgo inherente influye en la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos por desempeñar para reducir el riesgo de detección a un nivel aceptablemente bajo. Al planear los procedimientos sustantivos, el auditor se refiere a los factores de riesgo de fraude que ha identificado como presentes. La respuesta del auditor a dichos factores es influida por su naturaleza e importancia. En algunos casos, aun cuando los factores de riesgo de fraude han sido identificados como presentes, el juicio del auditor puede ser que los procedimientos de auditoría, incluyendo tanto las pruebas de control como

los procedimientos sustantivos ya planeados, son suficientes para responder a los factores de riesgo de fraude.

41. En otras circunstancias, el auditor puede concluir que hay necesidad de modificar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos para tratar los factores de riesgo de fraude presentes. En este contexto, el auditor considera si la evaluación del riesgo de representación errónea de importancia relativa demanda una respuesta global, una respuesta que sea específica a un saldo de una cuenta en lo particular, clase de transacciones o aseveración, o bien ambos tipos de respuesta. El auditor considera si cambiar la naturaleza de los procedimientos de auditoría, más que el alcance de los mismos, pueda ser más efectivo para responder a los factores de riesgo de fraude identificados. En el Apéndice 2 de esta NIA se exponen ejemplos de procedimientos de respuesta, incluyendo ejemplos de respuestas a la evaluación del auditor del riesgo de representación errónea de importancia relativa, resultante tanto de información financiera fraudulenta como de malversación de activos.

Procedimientos cuando las circunstancias indican una posible representación errónea

42. Cuando el auditor se encuentra con circunstancias que puedan indicar que hay una representación errónea de importancia relativa en los estados financieros resultante de fraude o error, éste deberá llevar a cabo procedimientos para determinar si los estados financieros están presentados o no en forma errónea de importancia relativa.

43. Durante el curso de la auditoría puede encontrar circunstancias que indican que los estados financieros pueden contener una representación

errónea de importancia relativa resultante de fraude o error. En el Apéndice 3 de esta NIA se exponen ejemplos de tales circunstancias que, individualmente o en combinación, pueden hacer que el auditor sospeche que existe tal representación errónea.

44. Cuando el auditor encuentra tales circunstancias, la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos por desempeñar dependen de su juicio en cuanto al tipo de fraude o error indicado, la probabilidad de su ocurrencia y la probabilidad de que un tipo particular de fraude o error pudiera tener un efecto de importancia relativa sobre los estados financieros. Por lo común, el auditor tiene la capacidad de llevar a cabo suficientes procedimientos para confirmar o disipar una sospecha de que los estados financieros estén presentados en forma errónea de importancia relativa resultante de fraude o error. Si no, el auditor considera el efecto sobre su dictamen según se discute en el párrafo 48.

45. El auditor no puede suponer que un caso de fraude o error es una ocurrencia aislada y, por lo tanto, antes de la conclusión de la auditoría, éste considerará si la evaluación de los componentes del riesgo de auditoría hecha durante la planeación puede necesitar ser revisada así como si la naturaleza, oportunidad y alcance de los otros procedimientos de auditoría puede necesitar ser reconsiderada (ver NIA 400, "Evaluación de riesgo y control interno," párrafos 39 y 46). Por ejemplo, el auditor considera:

- La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos.

- La evaluación de la efectividad de los controles internos si el riesgo de control fue evaluado por debajo de alto.
- La asignación de miembros del equipo de auditoría que puedan ser apropiados en las circunstancias.

Consideración de si una representación errónea identificada puede ser indicativa de fraude

46. Cuando el auditor identifica una representación errónea, el auditor deberá considerar si esta representación errónea puede ser indicativa de fraude y, si hay dicha indicación, el auditor deberá considerar los efectos de la representación errónea con relación a otros aspectos de la auditoría, particularmente la confiabilidad de representaciones de la administración.

47. Si el auditor ha determinado que una representación errónea es, o puede ser, el resultado de fraude, éste evaluará las implicaciones, especialmente las que se refieran a la posición organizacional de la persona o personas implicadas. Por ejemplo, el fraude que incluye malversaciones de efectivo de un fondo de caja chica es por lo general de poca importancia para el auditor al evaluar el riesgo de representación errónea de importancia relativa debida a fraude. Esto es porque tanto la manera de operar el fondo como su tamaño tienden a establecer un límite en el monto de pérdida potencial, y la custodia de estos fondos comúnmente se confía a un empleado con un nivel bajo de autoridad. Por el contrario, cuando el asunto incluye a la administración con un nivel más alto de autoridad, aun cuando el monto en sí no sea de importancia relativa para el estado financiero, puede

ser indicativo de un problema más extenso. En tales circunstancias, el auditor reconsidera la confiabilidad de la evidencia previamente obtenida, ya que puede haber dudas sobre lo completo y fidedigno de las representaciones hechas y sobre lo genuino de los registros contables y la documentación. El auditor también considera la posibilidad de colusión que implique a empleados, administración o terceras partes cuando reconsidera la confiabilidad de la evidencia. Si la administración, particularmente al nivel más alto, está incluida en el fraude, quizá el auditor no pueda obtener la evidencia necesaria para completar la auditoría y dictaminar sobre los estados financieros.

Evaluación y disposición de representaciones erróneas y el efecto en el dictamen del auditor

48. Cuando el auditor confirma que, o no puede concluir si es que, los estados financieros están presentados en forma errónea de importancia relativa, como resultado de fraude o error, el auditor deberá considerar las implicaciones para la auditoría. La NIA 320, “Importancia Relativa de la Auditoría,” párrafos 12-16 y la NIA 700, “El Dictamen del auditor sobre los estados financieros,” párrafos 34-36, proporcionan lineamientos sobre la evaluación y disposición de las representaciones erróneas y el efecto en el dictamen del auditor.

Documentación

49. El auditor deberá documentar los factores de riesgo de fraude identificados como presentes durante el proceso de evaluación del auditor (ver párrafo 32) y documentar la respuesta del auditor a

cualquiera de dichos factores (ver párrafo 39). Si durante el desarrollo de la auditoría se identifican factores de riesgo de fraude que causen que el auditor crea que ciertos procedimientos de auditoría adicionales son necesarios, el auditor deberá documentar la presencia de dichos factores de riesgo y su respuesta a ellos.

50. La NIA 230, "Documentación," requiere que el auditor documente los asuntos que sean importantes para proporcionar evidencia que soporte su opinión de auditoría, estableciendo que los papeles de trabajo incluyen el razonamiento del auditor sobre todos los asuntos importantes que requieran juicio de éste, junto con su conclusión correspondiente. A causa de la importancia de los factores de riesgo de fraude en la evaluación del riesgo inherente o el riesgo de control de representación errónea de importancia relativa, el auditor documenta los factores de riesgo de fraude identificados y su respuesta considerada apropiada.

Representaciones de la administración

51. El auditor deberá obtener representaciones por escrito de la administración de que:

(a) reconoce su responsabilidad de la puesta en marcha y operación de los sistemas de contabilidad y de control interno planeados para prevenir y detectar fraude y error;

(b) cree que los efectos de las representaciones erróneas sin corregir de los estados financieros, acumuladas por el auditor durante la auditoría no son de importancia

relativa, tanto en lo individual como en el agregado de su totalidad para los estados financieros tomados en conjunto. Deberá incluirse un resumen de tales partidas en o acompañado a la representación escrita;

(c) ha revelado al auditor todos los hechos importantes relativos a cualquier fraude o presunto fraude conocidos por la administración que puedan haber afectado a la entidad; y

(d) ha revelado al auditor los resultados de su evaluación del riesgo de que los estados financieros puedan estar presentados en forma errónea de importancia relativa como resultado de fraude.

52. La NIA 580, "Representaciones de la administración," proporciona lineamientos sobre la obtención de representaciones apropiadas de la administración en la auditoría. Además de reconocer su responsabilidad por los estados financieros, es importante que la administración reconozca su responsabilidad por los sistemas de contabilidad y de control interno planeados para prevenir y detectar fraude y/o error.

53. Porque la administración es responsable de ajustar los estados financieros para corregir las representaciones erróneas de importancia relativa, es importante que el auditor obtenga representación escrita de la administración de que cualquier representación errónea no corregida resultante ya sea de fraude y/o error no son, en opinión de la administración, de importancia relativa, tanto en lo individual como en el total. Tales

representaciones no son un sustituto de la obtención de suficiente evidencia apropiada de auditoría. En ciertas circunstancias, la administración puede no creer que algunas de las representaciones erróneas de los estados financieros no corregidas acumuladas por el auditor durante la auditoría sean representaciones erróneas. Por esa razón, la administración quizá quiera añadir a su representación escrita palabras tales como, “No estamos de acuerdo en que las partidas...constituyen representaciones erróneas porque (descripción de razones)”.

54. El auditor puede designar una cantidad por debajo de la cual las representaciones erróneas no necesiten acumularse porque el auditor espera que la acumulación de dichas cantidades no tendría un efecto de importancia relativa en los estados financieros. Al hacer esto, el auditor considera el hecho de que la determinación de importancia relativa implica consideraciones cualitativas y cuantitativas y que las representaciones erróneas de una cantidad relativamente pequeña podrían, sin embargo, tener un efecto de importancia relativa sobre los estados financieros. El resumen de representaciones erróneas sin corregir incluidas o anexas a la representación escrita no necesita contener dichas representaciones erróneas.

55. A causa de la naturaleza del fraude y de las dificultades encontradas por los auditores para detectar representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros resultantes de fraude, es importante que el auditor obtenga una representación escrita de las administraciones, confirmando que ha revelado al auditor todos los hechos relativos a cualquier fraude o presuntos fraudes de que se tenga conocimiento o que puedan haber afectado a la entidad; así como que la administración ha revelado al auditor los resultados de la evaluación de la

administración del riesgo de que los estados financieros puedan estar presentados en forma errónea de importancia relativa como resultado de fraude.

Comunicación

56. Cuando el auditor identifica una representación errónea resultante de fraude, o un presunto fraude y/o error, deberá considerar la responsabilidad del auditor de comunicar esta información a la administración, a los encargados del mando y, en algunas circunstancias, a las autoridades reguladoras y ejecutoras.

57. La comunicación oportuna de una representación errónea resultante de fraude, o un presunto fraude o error, al nivel apropiado de administración, es importante porque permite a la administración tomar acción según sea necesario. La determinación de qué nivel de administración es el apropiado es una cuestión de juicio profesional y se afecta por factores como la naturaleza, magnitud y frecuencia de la representación errónea o presunto fraude. Por lo común, el nivel apropiado de administración es cuando menos un nivel por encima de las personas que parecen estar implicadas en la representación errónea o presunto fraude.

58. La determinación de cuáles asuntos deben comunicarse por el auditor a los encargados del mando es una cuestión de juicio profesional y también se afecta por un entendimiento entre las partes en cuanto a qué asuntos deben comunicarse. Normalmente, dichos asuntos incluyen:

- Cuestiones relativas a competencia e integridad de la administración.
- Fraude que implique a la administración.
- Otro fraude que dé como resultado una representación errónea de los estados financieros.
- Representaciones erróneas resultantes de error.
- Representaciones erróneas que indiquen debilidades de importancia relativa en el control interno, incluyendo el diseño u operación del proceso de información financiera de la entidad.

Comunicación de representaciones erróneas resultantes de error a la administración y a los encargados del mando

59. Si el auditor ha identificado una representación errónea de importancia relativa resultante de error, éste deberá comunicar la representación errónea al nivel apropiado de administración en forma oportuna, y considerar la necesidad de informarlo a los encargados del mando de acuerdo con la NIA 260, “Comunicación de asuntos de auditoría con los encargados del mando”.

60. El auditor deberá informar a los encargados del mando de las representaciones erróneas sin corregir acumuladas por el auditor durante la auditoría, las cuales la administración determinó que no eran de importancia relativa, tanto en lo individual como en su agregado para los estados financieros tomados como un todo.

61. Como se indica en el párrafo 54, las representaciones erróneas sin corregir, comunicadas a los encargados del mando, no necesitan incluir las representaciones erróneas por debajo de una cantidad señalada.

Comunicación de representaciones erróneas resultantes de fraude a la administración y a los encargados del mando.

62. Si el auditor ha: (a) identificado un fraude, sea o no que dé como resultado una representación errónea de importancia relativa en los estados financieros; o (b) obtenido evidencia que indique que puede existir fraude (aun si el efecto potencial sobre los estados financieros no sería de importancia relativa); el auditor deberá comunicar estos asuntos al nivel apropiado de administración en forma oportuna y considerar la necesidad de informar estos asuntos a los encargados del mando de acuerdo con la NIA 260, “Comunicación de asuntos de auditoría con los encargados del mando”.

63. Cuando el auditor ha obtenido evidencia de que existe o puede existir fraude, es importante que el asunto se traiga a la atención de un nivel apropiado de la administración. Esto es así aun si el asunto pudiera considerarse de poca importancia (por ejemplo, un desfaldo menor por un empleado a un nivel bajo en la organización de la entidad). La determinación de cuál nivel de administración es el apropiado también se afecta en estas circunstancias por la probabilidad de colusión o la participación de un miembro de la administración.

64. Si el auditor ha determinado que la representación errónea es, o puede ser, resultado de fraude y ha determinado que el efecto podría ser de

importancia relativa para los estados financieros, o no ha podido evaluar si el efecto es de importancia relativa o no, el auditor:

(a) discute el asunto y el enfoque para investigación adicional con un nivel apropiado de la administración que sea cuando menos un nivel por encima de los afectados y con la administración al más alto nivel; y

(b) si es apropiado, sugiere que la administración consulte con un asesor legal.

Comunicación de debilidades de importancia relativa en el control interno

65. El auditor deberá comunicar a la administración cualquier debilidad de importancia relativa en el control interno, relacionada con la prevención o detección de fraude y error, que haya llegado a la atención del auditor como resultado del desempeño de la auditoría. El auditor deberá también quedar satisfecho de que los encargados del mando hayan sido informados de cualquier debilidad de importancia relativa en el control interno relacionadas con la prevención y detección de fraude, ya sea que hayan sido traídas a la atención del auditor por la administración o que hayan sido identificadas por el auditor durante la auditoría.

66. Cuando el auditor ha identificado cualquier debilidad de importancia relativa en el control interno, relacionada con la prevención o detección de fraude o error, el auditor comunica estas debilidades de importancia relativa en el control interno a la administración. A causa de las serias implicaciones de las debilidades de importancia relativa en el control interno relacionadas

con la prevención y detección de fraude, es también importante que estas deficiencias se traigan a la atención de los encargados del mando.

67. Si se duda de la integridad u honestidad de la administración o de los encargados del mando, el auditor normalmente considera buscar asesoría legal para ayudarlo en la determinación del curso de acción apropiado.

Comunicaciones a las autoridades reguladoras y ejecutoras

68. El deber profesional del auditor de mantener la confidencialidad de información del cliente ordinariamente impide reportar el fraude y error a una parte fuera de la entidad del cliente. Sin embargo, las responsabilidades legales del auditor varían por país y, en ciertas circunstancias, el deber de confidencialidad puede ser sobrepasado por estatuto, ley o juzgados. Por ejemplo, en algunos países el auditor de una institución financiera tiene un deber estatutario de informar la ocurrencia de fraude y/o error de importancia relativa a las autoridades supervisoras. El auditor considera buscar asesoría legal en tales circunstancias.

Incapacidad del auditor de completar el trabajo

69. Si el auditor concluye que no es posible seguir desempeñando la auditoría como resultado de una representación errónea resultante de fraude o presunto fraude, éste deberá:

(a) considerar las responsabilidades profesionales y legales aplicables en las circunstancias, incluyendo si hay un requisito de que

el auditor informe a la persona o personas que hicieron el compromiso de auditoría o, en algunos casos, a las autoridades reguladoras;

(b) considerar la posibilidad de retirarse del trabajo; y

(c) si el auditor se retira:

(i) discutir con el nivel apropiado de la administración y con los encargados del mando el retiro del auditor del trabajo y sus razones para el retiro; y

(ii) considerar si hay un requisito profesional o legal de informar a la persona o personas que hicieron el compromiso de auditoría o, en algunos casos, a las autoridades reguladoras el retiro del auditor del trabajo y sus razones para ello.

70. El auditor puede encontrar circunstancias excepcionales que cuestione la capacidad del auditor para seguir desempeñando la auditoría, por ejemplo, en circunstancias en que:

(a) la entidad no toma la acción correctiva que el auditor considera necesaria en las circunstancias, respecto al fraude aun cuando este no sea de importancia relativa para los estados financieros;

(b) la consideración del auditor del riesgo de representación errónea de importancia relativa resultante de fraude y los resultados de pruebas de auditoría indiquen un importante riesgo de fraude de importancia relativa y omnipresente; o,

(c) el auditor tiene una inquietud importante sobre la competencia o integridad de la administración o de los encargados del mando.

71. A causa de la variedad de las circunstancias que puedan surgir, no es posible describir en forma definitiva cuándo sea apropiado el retiro de un trabajo. Los factores que afectan la conclusión del auditor incluyen las implicaciones de participación de un miembro de la administración o de los encargados del mando (lo que puede afectar la confiabilidad de las representaciones de la administración) y los efectos para el auditor por continuar su asociación con la entidad.

72. El auditor tiene responsabilidades profesionales y legales en tales circunstancias, las cuales pueden variar según el país. En algunos países, por ejemplo, el auditor puede tener derecho a, o ser requerido a, hacer una declaración o informe a la persona o personas que hicieron el compromiso de auditoría o, en algunos casos, a las autoridades reguladoras. Dada la naturaleza excepcional de las circunstancias y la necesidad de considerar los requisitos legales, el auditor considera buscar asesoría legal cuando decida si retirarse de un trabajo y al determinar un curso de acción apropiado.

Comunicación con un auditor sucesor propuesto

73. Como se asienta en el “Código de Ética para Contadores Públicos” emitido por la Federación Internacional de Contadores (“el Código”), al recibir el requerimiento por parte de un auditor sucesor propuesto, el auditor actual deberá advertir si hay algunas razones profesionales por las que el auditor sucesor propuesto no debería aceptar el nombramiento. Si el cliente niega al auditor actual el permiso de discutir sus asuntos con el auditor sucesor propuesto o limita lo que

el auditor actual pueda decir, dicho hecho deberá revelarse al auditor sucesor propuesto.

74. El auditor puede ser contactado por un auditor sucesor propuesto, cuestionando si hay razones profesionales por las que el auditor sucesor propuesto no debiera aceptar el compromiso. Las responsabilidades de los auditores actuales y sucesor propuesto se exponen con algún detalle en el Código; sin embargo, las responsabilidades profesionales y legales de cada auditor pueden variar según el país.

75. La extensión en la que un auditor actual puede discutir los asuntos de un cliente con un auditor sucesor propuesto dependerá de si el auditor actual ha obtenido el permiso del cliente de hacerlo, así mismo de las responsabilidades profesionales y legales en cada país relativas a dicha revelación. Sujeto a cualquier restricción que surja de estas responsabilidades, el auditor actual notifica al auditor sucesor propuesto si hay alguna razón profesional para no aceptar el compromiso, dando detalles de la información y discutiendo libremente con el auditor sucesor propuesto todos los asuntos relevantes al compromiso. Si el fraude o presunto fraude fue un factor para el retiro del auditor actual del trabajo, es importante que el auditor actual tenga cuidado de declarar sólo los hechos (no su conclusión) relativos a estos asuntos.

Fecha de vigencia

76. Está NIA entra en vigor para auditorías de estados financieros por los periodos que terminen en o después del 30 de junio de 2002. Se permite la aplicación de las disposiciones de esta NIA antes de esa fecha.

Perspectiva del Sector Público

1. *El Comité del Sector Público (PSC) considera y hace uso de los pronunciamientos emitidos por el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría para su aplicación en el sector público. “Sector público” se refiere a gobiernos nacionales, gobiernos regionales (estatal, provincial, territorial), gobiernos locales (ciudad, población) y entidades gubernamentales relacionadas (agencias, consejos, comisiones y empresas).*

2. *Independientemente de si un trabajo de auditoría se está conduciendo en los sectores privado o público, las normas básicas permanecen iguales. Sin embargo, la aplicación de las normas puede necesitar aclaración o suplemento para adecuarse a las circunstancias del sector público y a la perspectiva de las jurisdicciones individuales.*

3. *Respecto al párrafo 2 de esta NIA, hay que anotar que la naturaleza y el alcance de la auditoría del sector público puede ser afectada por la legislación, reglamentación, ordenanzas y directivas ministeriales relativas a la detección de fraude y/o error. Además de cualquier responsabilidad por mandato formal para detectar el fraude, el uso de fondos públicos tiende a imponer un perfil más alto sobre los asuntos defraude, y los auditores pueden necesitar responder a las expectativas del público respecto a la detección defraude. Las expectativas del público respecto al uso de fondos públicos a menudo significarán que un auditor del sector público necesitará considerar qué acción tomar con relación al fraude, aun si el fraude pudiera no ser de importancia relativa para los estados financieros ni afectar al dictamen del auditor sobre los estados financieros.*

4. Los párrafos 56-68 exponen las responsabilidades de comunicación a la administración y a los encargados del mando. En el sector público, el auditor puede tener responsabilidades adicionales a causa de disposiciones específicas del mandato de auditoría o la legislación o reglamentación relacionadas.

Ejemplos de tales disposiciones específicas pueden incluir requisitos de informar los casos en que el dinero público no haya sido gastado para los fines para los que se asignó.

5. Los párrafos 69-72 plantean los asuntos que un auditor deberá considerar si concluye que no es posible seguir con la auditoría. En el sector público, las responsabilidades del auditor generalmente se exponen en la legislación y el auditor puede no tener la opción de retirarse del trabajo. En estas situaciones el auditor necesitará considerar el impacto sobre el dictamen de auditoría y cualquier requisito de informar a otras partes, incluyendo a los encargados del mando. Para los auditores del sector público, las comunicaciones por escrito del auditor pueden ponerse en el registro público y, por lo tanto, sus comunicaciones escritas pueden distribuirse a una audiencia más amplia que sólo a las personas encargadas del mando de la entidad.

6. Los párrafos 73-75 exponen los requisitos concernientes a la comunicación con un auditor sucesor propuesto. Estas disposiciones pueden tener aplicación limitada en el sector público, donde el nombramiento de un auditor y la terminación de los trabajos de auditoría pueden estar sujetos a un régimen legislativo por separado.

Apéndice 1

Ejemplos de factores de riesgo relativos a representaciones erróneas resultantes de fraude

Los factores de riesgo de fraude identificados en este Apéndice son ejemplos de dichos factores a los que típicamente se enfrentan los auditores en una amplia gama de situaciones. Sin embargo, los factores de riesgo de fraude listados más adelante son sólo ejemplos; no es probable que todos estos factores estén presentes en todas las auditorías, ni tampoco la lista es necesariamente completa. Más aun, el auditor ejerce su juicio profesional cuando considera los factores de riesgo de fraude individualmente o en combinación y sobre si hay o no controles específicos que puedan aminorar el riesgo.

Los factores de riesgo de fraude se comentan en los párrafos 34-38.

Factores de riesgo de fraude relativos a representaciones erróneas resultantes de información financiera fraudulenta.

Los factores de riesgo de fraude que se relacionan a las representaciones erróneas resultantes de información financiera fraudulenta pueden agruparse en las siguientes tres categorías:

1. Características de la administración e influencia sobre el ambiente de control.
2. Condiciones de la industria.
3. Características operacionales y estabilidad financiera.

Para cada una de estas tres categorías se exponen abajo ejemplos de factores de riesgo de fraude relativos a representaciones erróneas que se originan de información financiera fraudulenta.

1. Factores de riesgo defraude relativos a características de la administración e influencia sobre el ambiente de control

Estos factores de riesgo de fraude se refieren a capacidades, presiones, estilo, y actitud de la administración con relación al control interno y el proceso de información financiera.

- Hay motivación para que la administración participe en información financiera fraudulenta. Los indicadores específicos podrían incluir lo siguiente:

— Una porción importante de la compensación de la administración está representada por bonos, opciones de acciones u otros incentivos, cuyo valor es contingente a que la entidad logre metas indebidamente agresivas para resultados de operación, posición financiera o flujo de efectivo.

— Hay un excesivo interés por parte de la administración en mantener o incrementar el precio por acción de la entidad o la tendencia de utilidades mediante el uso de prácticas contables inusualmente agresivas.

— La administración se compromete con analistas, acreedores y otras terceras partes a lograr lo que parecen ser pronósticos indebidamente agresivos o claramente poco realistas.

— La administración tiene interés en perseguir medios inapropiados para minimizar las utilidades informadas por razones de impuestos.

- Hay una falta por parte de la administración en presentar y comunicar una actitud apropiada respecto al control interno y al proceso de información financiera. Los indicadores específicos podrían incluir los siguientes:

— La administración no comunica en forma efectiva ni apoya los valores y ética de la entidad, o la administración comunica valores o ética inapropiados.

— La administración está dominada por una sola persona o un pequeño grupo, sin controles compensatorios como una supervisión efectiva por los encargados del mando.

— La administración no vigila en forma adecuada los controles importantes.

— La administración no corrige oportunamente las debilidades de importancia relativa en el control interno.

— La administración fija metas financieras y expectativas indebidamente agresivas para el personal de operación.

— La administración muestra una importante falta de atención por las autoridades reguladoras.

— La administración sigue empleando personal no efectivo en contabilidad, tecnología de la información o auditoría interna.

- La administración que no es de finanzas participa en forma excesiva en, o se preocupa por la selección de principios de contabilidad o la determinación de estimaciones importantes.
- Hay una alta rotación del personal de la administración, de asesoría o del consejo.
- Hay una relación tensa entre la administración y el auditor actual o el precursor. Los indicadores específicos podrían incluir lo siguiente:

— Controversias frecuentes con el auditor actual o uno precursor sobre asuntos de contabilidad, auditoría o de información.

— Demandas poco razonables sobre el auditor, incluyendo restricciones irrazonables de tiempo respecto a la terminación de la auditoría o la emisión del dictamen del auditor.

— Restricciones formales o informales sobre el auditor que en forma inapropiada limitan su acceso a las personas o información, o limitan la capacidad del auditor para comunicarse en forma efectiva con los encargados del mando.

— Conducta dominante de la administración en el trato con el auditor, incluyendo especialmente intentos de influir en el alcance de su trabajo.

— Hay una historia de violaciones a leyes de valores o reclamaciones contra la entidad o su administración con alegatos de fraude o violaciones de las leyes de valores.

- La estructura de mando corporativo es débil o inefectiva, cuyas evidencias son, por ejemplo:

— Falta de personas que sean independientes de la administración.

— Se presta poca atención a los asuntos de información financiera y a los sistemas de contabilidad y de control interno por parte de los encargados del mando.

2. Factores de riesgo defraude relativos a condiciones de la industria

Estos factores de riesgo de fraude implican el ambiente económico y regulador en que opera la entidad.

- Nuevos requisitos contables, estatutarios o regulatorios que pudieran deteriorar la estabilidad financiera o la rentabilidad de la entidad.
- Un alto grado de competencia o saturación del mercado, acompañados de márgenes a la baja.
- Una industria en declive, con fallas de negocios que aumentan, e importantes bajas en la demanda de clientes. Cambios rápidos en la industria, tales como alta vulnerabilidad a la tecnología que cambia rápidamente o la veloz obsolescencia de productos.

3. Factores de riesgo defraude relativos a características operacionales y estabilidad financiera

Estos factores de riesgo de fraude se refieren a la naturaleza y complejidad de la entidad junto con sus transacciones, la condición financiera de la entidad, así como su rentabilidad.

- Incapacidad para generar flujos de efectivo por las operaciones mientras que se informa de utilidades y del crecimiento de utilidades.
- Presión importante para obtener capital adicional necesario para seguir siendo competitivo, considerando la posición financiera de la entidad (incluyendo una necesidad de fondos para financiar investigación y desarrollo importante o desembolsos de capital).
- Activos, pasivos, ingresos o gastos, con base en estimaciones importantes, que implican juicios o faltas de certeza inusualmente subjetivos, o que están sujetos a cambio potencial importante a corto plazo en una manera que puede tener un efecto financiero negativo sobre la entidad (por ejemplo, la posibilidad de recuperación definitiva de cuentas por cobrar, la oportunidad en el reconocimiento de ingresos, la posible realización de instrumentos financieros con base en una valuación altamente subjetiva del colateral o fuentes de reembolso difíciles de evaluar, o un diferimiento importante de costos).
- Transacciones importantes con partes relacionadas que no sean en el curso ordinario de los negocios.

- Transacciones importantes con partes relacionadas sean o no auditadas.
- Transacciones importantes poco usuales o altamente complejas (especialmente en fechas cercanas al final del año) que presenten situaciones difíciles respecto a sustancia sobre forma.
- Cuentas bancarias importantes u operaciones de subsidiarias o sucursales en jurisdicciones de paraísos fiscales, para las que parece no haber una clara justificación de negocios. Una estructura organizacional extremadamente compleja que implica entidades legales, líneas gerenciales de autoridad o numerosos convenios contractuales o poco usuales sin aparente propósito de negocios.
- Dificultad para determinar la organización o persona(s) que controla(n) la entidad.
- Crecimiento o rentabilidad inusualmente elevados, especialmente en comparación con el de otras compañías en la misma industria.
- Vulnerabilidad especialmente alta a cambios en las tasas de interés.
- Dependencia inusualmente alta de deuda, una capacidad marginal para cumplir con requerimientos de reembolso de deuda o pactos de deuda que son difíciles de mantener.
- Programas de incentivos de ventas o rentabilidad irrealistamente agresivos.
- Una amenaza de quiebra, embargo o toma hostil de poder inminente.

- Consecuencias adversas sobre transacciones importantes pendientes (tales como una combinación de negocios o adjudicación de contrato) si se informan malos resultados financieros.
- Una mala posición financiera o en deterioro cuando la administración ha garantizado personalmente deudas importantes de la entidad.

Factores de riesgo defraude relativos a representaciones erróneas resultantes de malversación de activos

Los factores de riesgo de fraude que se relacionan con representaciones erróneas resultantes de malversación de activos pueden agruparse en las siguientes dos categorías:

1. Susceptibilidad de los activos a malversación.
2. Controles.

Para cada una de estas dos categorías, se exponen abajo ejemplos de factores de riesgo de fraude relativos a representaciones erróneas resultantes de malversación de activos.

La amplitud de la consideración del auditor de los factores de riesgo de fraude en la categoría 2 es influida por el grado en que estén presentes los factores de riesgo de fraude en la categoría 1.

1. Factores de riesgo de fraude relativos a la susceptibilidad de los activos a malversación

Estos factores de riesgo de fraude se refieren a la naturaleza de los activos de una entidad y al grado en que estén sujetos a robo.

- Grandes cantidades de efectivo disponible o en proceso de serlo.
- Características del inventario, tales como un tamaño pequeño combinado con alto valor y demanda.
- Activos fácilmente convertibles en efectivo, tales como bonos al portador, diamantes o “chips” de computadora.
- Características de activos fijos, tales como tamaño pequeño combinado con fácil comercialización y falta de identificación de propiedad.

2. Factores de riesgo defraude relativos a controles

Estos factores de riesgo de fraude implican la falta de controles diseñados para prevenir o detectar malversación de activos.

- Falta de supervisión apropiada de la administración (por ejemplo, supervisión inadecuada o vigilancia inadecuada de locales remotos).
- Falta de procedimientos para seleccionar a aspirantes a puestos donde los empleados tienen acceso a activos susceptibles de malversación.

- Mantenimiento inadecuado de registros para activos susceptibles de malversación.
- Falta de una apropiada segregación de funciones o verificaciones independientes.
- Falta de un sistema apropiado de autorización y aprobación de transacciones (por ejemplo, en compras).
- Salvaguardas deficientes sobre efectivo, inversiones, inventario de activos fijos.
- Falta de documentación oportuna y apropiada para las transacciones (por ejemplo, créditos por devoluciones de mercancía).
- Falta de vacaciones obligatorias para empleados que desempeñan funciones clave de control.

Apéndice 2

Ejemplos de modificaciones de procedimientos en respuesta a la evaluación de factores de riesgo de fraude de acuerdo con los párrafos 39-41

Los siguientes son ejemplos de posibles respuestas a la evaluación del auditor del riesgo de representación errónea de importancia relativa resultante tanto de información financiera fraudulenta como de malversación de activos. El auditor ejerce su juicio para seleccionar los procedimientos

más apropiados en las circunstancias. Los procedimientos identificados pueden no ser los más apropiados o necesarios en cada circunstancia. La respuesta del auditor a los factores de riesgo de fraude se comenta en los párrafos 40-41.

Consideraciones generales

Los juicios sobre el riesgo de representaciones erróneas de importancia relativa resultante de fraude pueden afectar la auditoría de las siguientes maneras:

- Escepticismo profesional. La aplicación de escepticismo profesional puede incluir:

(i) mayor sensibilidad en la selección de la naturaleza y extensión de la documentación por examinar en soporte de las transacciones de importancia relativa; y (u) mayor reconocimiento de la necesidad de corroborar las explicaciones o representaciones de la administración respecto a asuntos de importancia relativa.

- Asignación de los integrantes del equipo de auditoría. El conocimiento, pericia y capacidad de los miembros del equipo de auditoría, al que se asignan responsabilidades importantes de auditoría, necesitan ser proporcionales a la evaluación del auditor del nivel de riesgo para el trabajo. Además, el grado de supervisión necesita reconocer el riesgo de representación errónea de importancia relativa resultante de fraude y las calificaciones de los miembros del equipo de auditoría que desempeñe el trabajo.

- Principios y políticas contables. El auditor puede decidir considerar la selección y aplicación adicional de la administración de políticas contables importantes, particularmente las relacionadas con reconocimiento de ingresos, valuación de activos o capitalización versus gasto.
- Controles. La capacidad del auditor de evaluar el riesgo de control por debajo de alto puede reducirse. Sin embargo, esto no elimina la necesidad de que el auditor obtenga una comprensión suficiente de los componentes del control interno de la entidad para planear la auditoría. De hecho, tal comprensión puede ser de particular importancia para entender mejor y considerar los controles (o falta de ellos) que la entidad tenga establecidos para tratar los factores de riesgo de fraude identificados. Sin embargo, esta consideración también necesita incluir una sensibilidad extra a la capacidad de la administración de sobrepasar dichos controles.

La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos pueden necesitar modificación de las siguientes maneras:

- La naturaleza de los procedimientos de auditoría desempeñados puede necesitar cambio para obtener evidencia que sea más confiable, o para obtener información adicional que la corrobore. Por ejemplo, puede necesitarse más evidencia de auditoría de fuentes independientes de la entidad.
- La oportunidad de los procedimientos sustantivos puede necesitar alteración para que sea más próxima al, o en el final del año. Por ejemplo, si hay incentivos poco usuales para que la administración

participe en información financiera fraudulenta, el auditor podría concluir que los procedimientos sustantivos deberían realizarse cerca del o al final del año, porque no sería posible controlar el riesgo de auditoría adicional asociado con ese factor de riesgo de fraude.

- El alcance de los procedimientos aplicados necesitará reflejar la evaluación del riesgo de representación errónea de importancia relativa resultante de fraude. Por ejemplo, pueden ser apropiados tamaños mayores de muestra o procedimientos analíticos más extensos.

El auditor considera si cambiar o no la naturaleza de los procedimientos de auditoría, más que su alcance, pues puede ser más efectivo para responder a los factores de riesgo de fraude identificados.

Consideraciones a nivel de saldo de Cuenta, clase de transacción y de aseveración

Las respuestas específicas a la evaluación del riesgo de representación errónea de importancia relativa resultante de fraude por auditor variarán dependiendo de los tipos o combinaciones de factores de riesgo de fraude o condiciones identificados y de los saldos de cuentas, clases de transacciones y aseveraciones a que puedan afectar. Si estos factores o condiciones indican un riesgo particular aplicable a saldos de cuenta o a tipos de transacciones específicos, necesitarán considerarse procedimientos de auditoría que traten estas áreas específicas, que según el juicio del auditor, limiten el riesgo de auditoría a un nivel apropiado a la luz de los factores de riesgo de fraude o condiciones identificados.

Los siguientes son ejemplos específicos de respuestas:

- Visitar las localidades o llevar a cabo ciertas pruebas en forma sorpresiva y sin anunciar. Por ejemplo, observar el inventario en las localidades donde no se ha anunciado previamente la asistencia del auditor o contar el efectivo en una fecha particular en forma sorpresiva.
- Pedir que se cuenten los inventarios en una fecha cercana al final de año.
- Alterar el enfoque de la auditoría en el año actual. Por ejemplo, ponerse en contacto con los principales clientes y proveedores en forma verbal además de enviarles confirmación escrita; enviar solicitudes de confirmación a una parte específica dentro de una organización, o bien, buscar más y diferente información.
- Realizar una revisión detallada de los asientos de ajuste de la entidad por el final de trimestre o final de año e investigar cualquiera que parezca poco común en cuanto a su naturaleza o cantidad.
- Para las transacciones importantes y poco usuales, particularmente aquellas que ocurran en o cerca del final de año, investigar la posibilidad de partes relacionadas y las fuentes de recursos financieros que soporten las transacciones.
- Practicar procedimientos analíticos sustantivos a un nivel detallado. Por ejemplo, comparar ventas así como costo de ventas por localidad y línea de negocio con las expectativas desarrolladas por el auditor.

- Conducir entrevistas de personal involucrado en áreas por las que hay un interés sobre el riesgo de representación errónea de importancia relativa resultante de fraude, para obtener sus puntos de vista sobre el riesgo y si, o cómo, los controles manejan el riesgo.
- Cuando otros auditores independientes están auditando los estados financieros de una o más subsidiarias, divisiones o sucursales considerar discutir con ellos el alcance del trabajo necesario a desarrollar para asegurar que el riesgo de representación errónea de importancia relativa resultante de fraude que sea el resultado de transacciones y actividades entre estos componentes, sea manejado adecuadamente.
- Si se hace particularmente importante el trabajo de un experto respecto a una partida de los estados financieros para la que es alto el riesgo de representación errónea por fraude, llevar a cabo procedimientos adicionales relativos a algunas o todas las suposiciones, métodos o resultados del experto para determinar que los resultados no sean irrazonables, o contratar a otro experto para ese fin.
- Llevar a cabo procedimientos de auditoría para analizar cuentas seleccionadas de los saldos iniciales de estados financieros previamente auditados para evaluar cómo se resolvieron ciertos asuntos que implican estimaciones y juicios contables, con el beneficio de una percepción retrospectiva, por ejemplo, una asignación de ganancias por ventas.

- Realizar procedimientos en conciliaciones de cuentas u otras preparadas por la entidad, incluyendo consideración de conciliaciones realizadas en periodos intermedios.
- Llevar a cabo pruebas técnicas con ayuda de computadora, como rastreo de datos para poner a prueba las anomalías en una población.
- Poner a prueba la integridad de registros y transacciones producidos por computadora.
- Buscar evidencia de auditoría adicional de fuentes fuera de la entidad a la que se audita.

Respuestas específicas— Representaciones erróneas resultantes de información financiera fraudulenta

Los ejemplos de respuestas a la evaluación del auditor del riesgo de representación errónea de importancia relativa resultante de información financiera fraudulenta son como sigue:

- Reconocimiento de ingresos. Si hay un riesgo de representación errónea de importancia relativa resultante de fraude que pueda implicar o dar como resultado un reconocimiento impropio de ingresos, puede ser apropiado confirmar con los clientes ciertos términos relevantes del contrato y la ausencia de convenios laterales, puesto

que la contabilización apropiada a menudo es influida por dichos términos o convenios.

- C cantidades de inventario. Si hay un riesgo de representación errónea de importancia relativa resultante de fraude con relación a cantidades de inventario, revisar los registros de inventario de la entidad puede ayudar a identificar las localidades, áreas o partidas para atención específica durante o después del conteo físico de inventario. Tal revisión puede llevar por ejemplo, a una decisión de observar los conteos de inventario en ciertas localidades sin previo aviso, o pedir a la administración asegurar que los conteos en todas las localidades sujetas a conteo se realicen en la misma fecha.

- Asientos del diario no estándares. Si hay un riesgo de representaciones erróneas de importancia relativa resultantes de información financiera fraudulenta, aplicar pruebas a los asientos del diario no estándares para confirmar su soporte adecuado y que reflejen los hechos y transacciones fundamentales. Esto puede ayudar a identificar los asientos falsos por prácticas agresivas de reconocimiento. Si bien no hay una definición generalmente aceptada de los asientos del diario no estándares, en general, son cambios a los estados financieros o asientos hechos en los libros y registros (incluyendo registros por computadora) de una entidad que generalmente se inician por personal a nivel administración y no son rutinarios ni están asociados al procesamiento normal de las transacciones.

Respuestas específicas— Representaciones erróneas resultantes de malversación de activos

Diferentes circunstancias requerirán necesariamente diferentes respuestas. Por lo común, la respuesta de auditoría a un riesgo de representación errónea resultante de fraude relacionado con malversación de activos se dirigirá hacia ciertos saldos de cuenta y clases de transacciones.

Aunque algunas de las respuestas de auditoría anotadas en las dos categorías anteriores pueden aplicarse en tales circunstancias, el alcance del trabajo deberá ligarse a la información específica sobre el riesgo de malversación que se haya identificado. Por ejemplo, cuando un activo particular es altamente susceptible de malversación que sea potencialmente de importancia relativa para los estados financieros, puede ser útil para el auditor alcanzar la comprensión de los procedimientos de control relacionados con la prevención y detección de dichas malversaciones y poner a prueba la efectividad operativa de dichos controles.

Apéndice 3

Ejemplos de circunstancias que indican la posibilidad de fraude o error

El auditor puede encontrar circunstancias que, individualmente o en conjunto, indiquen la posibilidad de que los estados financieros puedan contener una representación errónea de importancia relativa resultante de fraude o error. Las circunstancias listadas a continuación son sólo ejemplos; no es probable que todas estas circunstancias estén presentes en todas las auditorías, ni es una lista necesariamente completa. Las circunstancias que indican una posible representación errónea se comentan en los párrafos 43-44.

- Plazos o límite de tiempo poco realistas para la terminación de la auditoría impuestos por la administración.
- Renuencia de la administración a participar en una comunicación franca con las terceras partes apropiadas, tales como reguladores y banqueros.
- Limitación en el alcance de la auditoría impuesta por la administración.
- Identificación de asuntos importantes no revelados previamente por la administración.
- Cifras importantes difíciles de auditar en las cuentas.
- Aplicación agresiva de principios de contabilidad.
- Evidencia conflictiva o no satisfactoria proporcionada por la administración o los empleados.
- Evidencia documental poco usual tal como alteraciones manuscritas a la documentación, o documentación manuscrita que ordinariamente es impresa electrónicamente.
- Información proporcionada de mala gana o después de una demora poco razonable.
- Registros contables seriamente incompletos o inadecuados.
- Transacciones sin soporte.

- Transacciones poco usuales, por virtud de su naturaleza, volumen o complejidad, particularmente si tales transacciones ocurrieron cerca del final del año.
- Transacciones no registradas de acuerdo con la autorización general o específica de la administración.
- Diferencias importantes no conciliadas entre cuentas de control y registros subsidiarios o entre conteo físico y el saldo de cuentas relacionadas que no fueron investigados apropiadamente y corregidos en forma oportuna.
- Control inadecuado sobre el procesamiento por computadora (por ejemplo, demasiados errores de procesamiento; demoras en procesamiento de resultados e informes).
- Diferencias importantes de las expectativas reveladas por procedimientos analíticos.
- Menor número de respuestas de confirmación que las esperadas o diferencias importantes reveladas por las respuestas de confirmación.
- Evidencia de un estilo de vida indebidamente lujoso por parte de funcionarios o empleados.
- Cuentas transitorias no conciliadas.

- Saldos de cuentas por cobrar vigentes desde hace tiempo.

4.6 Análisis de la Norma Internacional de Auditoría 240: Responsabilidad del auditor de considerar el fraude y error en una auditoría de estados financieros

El propósito de esta norma es simplemente establecer lineamientos sobre la responsabilidad del contador público como auditor, aunque cabe destacar que la responsabilidad para la detección de fraude y error les compete realmente a los encargados de la administración de la entidad.

Se dice que el fraude y el error presentan muchas características pero realmente puntualiza lo siguiente:

- El fraude es el acto intencional que implica el uso del engaño para obtener una ventaja injusta o ilegal.

- El error se refiere a equivocaciones no intencionales en los estados financieros, incluyendo la omisión de una cantidad o una revelación al reunir y procesar en los estados financieros.

La responsabilidad de los encargados del mando y la administración

Es responsabilidad de la administración de una entidad establecer un ambiente de control y mantener políticas y procedimientos para ayudar a lograr el objetivo de asegurar, tanto como sea posible, la conducción ordenada y eficiente del negocio de la entidad. Esta responsabilidad incluye poner en vigor y asegurar la operación continua de los sistemas de contabilidad y de control interno diseñados para prevenir y detectar fraude y error. Consecuentemente, la administración asume la responsabilidad de cualquier riesgo remanente.

Responsabilidad del auditor

- *Limitaciones inherente de una auditoría*

Al tener una limitación en la auditoría es inevitable que algunos errores importantes se pasen por alto en los estados financieros, incluso aunque la auditoría este planteada adecuadamente y regida por la norma internacionales de auditoría.

- *Escepticismo profesional*

El escepticismo profesional es una actitud que asume el auditor en la evaluación de la evidencia de auditoría, es decir, son

cuestionamientos indagadores que realiza acerca de su propio criterio.

- *Discusiones de planeación*

Al planear la auditoría, el auditor deberá discutir con otros miembros del equipo de auditoría la susceptibilidad de la entidad a representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros resultantes de fraude o error.

- *Investigaciones con la administración*

Al planear la auditoría, el auditor deberá hacer investigaciones con la administración:

- Para obtener una adecuada comprensión de la evaluación de la administración del riesgo de que los estados financieros puedan estar presentados en forma errónea significativamente, como resultado de fraude.
- Para obtener conocimiento de la comprensión de la administración respecto a los sistemas de contabilidad y de control interno establecidos para prevenir y detectar errores.
- Para determinar si la administración está al tanto de algún fraude conocido que haya afectado a la entidad o presunto fraude que esté investigando la entidad.
- Para determinar si la administración ha descubierto algún error de importancia.

- *Discusiones con los encargados del mando*

Estas no son discusiones como tal, son un dialogo que hacer el auditor con el encargado del mando para saber qué opinión tiene el respecto a sus estados financieros.

- *Riesgo de auditoria*

Es el riesgo que tiene el auditor de emitir una opinión incorrecta de los estados financieros cundo están presentados en forma errónea.

- *Riesgo inherente y riesgo de control*

Se describe la evaluación del auditor del riesgo inherente y el riesgo de control, así como la manera en que esas evaluaciones afectan la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría. Al hacer esas evaluaciones, el auditor considera cómo podrían presentarse en forma errónea de importancia relativa los estados financieros como resultado de fraude o error.

- *Riesgo de detección*

Los auditores pueden emitir un juicio correcto o incorrecto acerca de los estados financieros pero siempre va existir el riesgo de detectar ciertos cambios que no estén de acuerdo a las NIA.

Procedimientos cuando las circunstancias indican una posible representación errónea

Cuando el auditor se encuentra con circunstancias que puedan indicar que hay una representación errónea de importancia relativa en los estados financieros resultante de fraude o error, éste deberá llevar a cabo procedimientos para determinar si los estados financieros están presentados o no en forma errónea de importancia relativa

Consideración de si una representación errónea identificada puede ser indicativa de fraude

Cuando el auditor identifica una representación errónea, el auditor deberá considerar si esta representación errónea puede ser indicativa de fraude y, si hay dicha indicación, el auditor deberá considerar los efectos de la representación errónea con relación a otros aspectos de la auditoría, particularmente la confiabilidad de representaciones de la administración.

Evaluación y disposición de representaciones erróneas y el efecto en el dictamen del auditor.

Cuando el auditor confirma que, los estados financieros están presentados en forma errónea significativamente, como resultado de fraude o error, deberá considerar las implicaciones para la auditoría. La NIA 320, “Importancia Relativa de la Auditoría”, proporciona lineamientos sobre la evaluación y disposición de las representaciones erróneas y el efecto en el dictamen del auditor.

Documentación

El auditor deberá documentar los factores de riesgo de fraude identificados como presentes durante el proceso de evaluación y documentar la respuesta a de dichos factores. Si durante el desarrollo de la auditoría se identifican factores de riesgo de fraude que causen que el auditor crea que ciertos procedimientos de auditoría adicionales son necesarios, el deberá documentar la presencia e dichos factores de riesgo y su respuesta a ellos.

Representaciones de la administración

El auditor deberá obtener representaciones por escrito de la administración de que:

- a. Reconoce su responsabilidad de la puesta en marcha y operación de los sistemas de contabilidad y de control interno diseñados para prevenir y detectar fraude y error.
- b. Cree que los efectos de las representaciones erróneas sin corregir de los estados financieros, acumuladas por el auditor durante la auditoría no afectan significativamente, tanto en lo individual como en el total acumulado los estados financieros tomados en conjunto. Deberá incluirse un resumen de tales partidas en o acompañando a la representación escrita.
- c. Ha revelado al auditor todos los hechos importantes relativos a cualquier fraude o presunto fraude conocidos por la administración que pueden haber afectado a la entidad.
- d. Ha revelado al auditor los resultados de su evaluación del riesgo de que los estados financieros puedan estar

presentados en forma errónea importante como resultado de fraude.

Comunicación

Cuando el auditor identifica una representación errónea resultante de fraude, o un presunto fraude y/o error, deberá considerar la responsabilidad del auditor de comunicar esta información a la administración, a los encargados del mando y, en algunas circunstancias, a las autoridades de vigilancia y control de la entidad.

Comunicación de representaciones erróneas resultantes de error a la administración y a los encargados del mando

Si el auditor ha identificado una representación errónea de impacto importante resultante de error, deberá comunicarla al nivel apropiado de administración en forma oportuna y, considerar la necesidad de informarla a los encargados del mando de acuerdo con la NIA 260 “Comunicación de asuntos de auditoría con los encargados del mando”.

El auditor deberá informar a los encargados del mando el total de las representaciones erróneas no corregidas, detectadas por el auditor durante la auditoría, las cuales la administración consideró que no afectaban significativamente, tanto en lo individual como en su totalidad, los estados financieros tomados en conjunto.

Comunicación de representaciones erróneas resultantes de fraude a la administración y a los encargados del mando

Si el auditor ha:

- a. Identificado un fraude, sea o no que dé como resultado una representación errónea que afecta significativamente los estados financieros; u
- b. obtenido evidencia que indique que puede existir fraude (aun sí el efecto potencial sobre los estados financieros no es importante)

El auditor deberá comunicar estos asuntos al nivel apropiado e administración en forma oportuna y considerar la necesidad de informar estos asuntos a los encargados del mando de acuerdo con la NIA 260 “Comunicación de asuntos de auditoría con los encargados del mando”.

Comunicación de debilidades de importancia relativa en el control interno

El auditor deberá comunicar a la administración cualquier debilidad de importancia relativa en el control interno, relacionada con la prevención o detección de fraude o error, que haya llegado a la atención del auditor en el transcurso de la auditoría.

Comunicaciones a las autoridades de vigilancia y control

El deber profesional del auditor de mantener la confidencialidad de información del cliente ordinariamente impide informar el fraude y error a una parte fuera de la entidad del cliente; sin embargo, en algunos países el deber de confidencialidad puede ser sobrepasado por estatutos, leyes o juzgados.

Incapacidad del auditor de completar el trabajo

Si el auditor concluye que no es posible seguir desarrollando la auditoría como resultado de una representación errónea resultante de fraude o presunto fraude, deberá:

- a. Considerar las responsabilidades profesionales y legales aplicables en las circunstancias, incluyendo si hay un requisito de que el auditor informe a la persona o personas que adquirieron el compromiso de auditoría o, en algunos casos, a las autoridades de vigilancia y control.
- b. Considerar la posibilidad de retirarse del trabajo y discutir con el nivel apropiado de la administración y con los encargados del mando el retiro del auditor del trabajo y sus razones para el retiro.
- c. Considerar si hay un requisito profesional o legal de informar a la persona o personas que adquirieron el compromiso de auditoría o, en algunos casos, a las autoridades de vigilancia y control el retiro del auditor del trabajo y sus razones para ello.

Comunicación con un auditor sucesor propuesto

Como se estipula en el “Código de Ética para Contadores Públicos” emitido por la Federación Internacional de Contadores, al recibir el

requerimiento por parte de un auditor sucesor propuesto, el auditor actual deberá advertir si hay algunas razones profesionales por las que el auditor sucesor propuesto no debería aceptar el nombramiento. Si el cliente niega al auditor actual el permiso de discutir sus asuntos con el auditor sucesor propuesto o limita lo que el auditor actual pueda decir, dicho hecho deberá revelarse al auditor sucesor propuesto.

Perspectiva del sector publico

Las leyes, ordenanzas y directivas ministeriales que inciden en la determinación del fraude y error pueden influir en la naturaleza y el alcance de la auditoria realizable al sector publico. Existe la posibilidad de que el juicio del auditor se vea afectado por estas circunstancias ya que el mismo tiende a ser responsable ante las expectativas publicas respecto de la determinación del fraude.

4.7 Caso Práctico

Como evidencia para el control de Fraudes y Errores se recomienda la Indagación de Litigios, Reclamos y Juicios respecto a la empresa Venerama, S.A. por lo cual se procede a consultar al Departamento Legal de la entidad, esto con el fin de tomar las previsiones necesarias, de existir este tipo de anomalías administrativas, al realizar verificaciones y observación sobre el personal que incurrió de tales eventos.

CONCLUSIÓN

El estudio de las Normas Internacionales de Auditoría es de gran ayuda para el desarrollo profesional del contador público en la actualidad, en nuestro país resulta ventajosa la adopción e implementación de estas normas, lo cual traerá como resultado un nivel de comparabilidad que incidirá positivamente en el mercado competitivo de los negocios a nivel mundial.

La Norma Internacional de Auditoría 230 Documentación de Auditoría, provee los lineamientos a seguir para la realización y retención de los papeles de trabajo que proporcionan la evidencia que servirá como base al auditor para emitir su opinión. Es importante que se realice de forma consistente y eficiente para que se sea de fácil comprensión por parte de otros auditores y del público en general.

La Norma Internacional de Auditoría 240 Responsabilidad del Auditor de Considerar el Fraude y Error en una Auditoría de Estados Financieros, proporciona una serie de pasos que debe tomar en cuenta el auditor para determinar si los estados financieros de una entidad son afectados o no por la existencia de fraude y error y para determinar su grado de responsabilidad en la presencia de los mismos.

RECOMENDACIONES

- ✓ Realización de jornadas de actualización y congresos o simposios de las Normas Internacionales de Auditoría para todos los profesionales de la Contaduría Pública en Venezuela

- ✓ Acrecentar la importación de textos bibliográficos que sirvan como referencia para el entendimiento de las normas

- ✓ Dotar a la Biblioteca del Núcleo y a la Escuela de Ciencias Administrativas de material referido a las normas, incluyendo las mismas traducidas al español, interpretaciones, análisis y casos prácticos.

BIBLIOGRAFÍA

- Arens, A. *Auditoría. Un Enfoque Integral*. México. Editorial Prentice Hall Hispanoamérica, S.A., 6ta. Edición, 1996. 918p.
- Blanco, Yanel y Navas, Reinaldo. *Las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento en el Ejercicio de la Contaduría Pública en Venezuela*. Carabobo – Venezuela. CEF Ediciones, 1ra. Edición, 2006. 1.594p.
- El Registro y el Control (2008) [Página Web en Línea]. Disponible:<http://www.elregistroycontrol.com.ar/normasdeauditoria.htm> [Consulta: 2008, Diciembre 2]
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (2008) [Página Web en Línea]. Disponible: www.cpcesla.org.ar/doc/boletin/163/adopcion_nia.doc [Consulta: 2008, Noviembre 26]
- NIC/NIIF.org (2009) [Página Web en Línea]. Disponible: http://www.nicniif.org/portal/index.php?option=com_content&task=view&id=202&Itemid=772 [Consulta: 2009, Enero 16]
- Universidad del Cauca (2008) [Página Web en Línea]. Disponible: <http://fccea.unicauca.edu.co/old/nias.htm> [Consulta: 2008, Noviembre 25]

- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2009) [Página Web en Línea]. Disponible: <http://74.125.113.132/search?q=cache:hT2E19TnB3EJ:www.fccpv.org/htdocs/downloads/nic24.pdf+nic+24&hl=es&ct=clnk&cd=2&gl=ve> [Consulta: 2009, Enero 20]
- Universidad ICESI (2009) [Página Web en Línea]. Disponible: http://dspace.icesi.edu.co/dspace/bitstream/item/806/1/Deber_ser_auditoria.pdf [Consulta: 2009, Enero 26]
- Monografías (2009) [Página Web en Línea]. Disponible: <http://www.monografias.com/trabajos13/papeltr/papeltr.shtml> [Consulta: 2009, Enero 26]
- Monografías (2009) [Página Web en Línea]. Disponible: <http://www.monografias.com/trabajos11/fraer/fraer.shtml> [Consulta: 2009, Enero 26]
- Gestipolis (2009) [Página Web en Línea]. Disponible: <http://www.gestipolis.com/recursos5/docs/fin/norminter.htm> [Consulta: 2009, Enero 26]

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

TÍTULO	Análisis las Normas Internacionales de Auditoría: Documentación de Auditoría (230) y Responsabilidad del Auditor de Considerar el Fraude y Error en una Auditoría de Estados Financieros (240)
SUBTÍTULO	

AUTOR (ES):

APELLIDOS Y NOMBRES	CÓDIGO CULAC / E MAIL
Aliendres M., Diana C.	CVLAC: 18401630 E MAIL: dinac92@hotmail.com
Sandoval S., Sabrina	CVLAC: 17871019 E MAIL: sss286@hotmail.com
	CVLAC: E MAIL:
	CVLAC: E MAIL:

PALÁBRAS O FRASES CLAVES:

Auditoría
Documentación
Responsabilidad
Fraude
Error

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

ÁREA	SUBÁREA
Ciencias Administrativas	Contaduría Pública

RESUMEN (ABSTRACT):

La Norma Internacional de Auditoría 230 Documentación de Auditoría proporciona lineamientos para realizar la documentación respectiva a los estados financieros. Es preparada por y para él, incluyendo en ella los procedimientos y evidencias de auditoría y las conclusiones alcanzadas. Los papeles de trabajo pueden estar representados por medios electrónicos o impresos, películas, etc. Deben realizarse de forma suficiente y entendible para su comprensión posterior. La documentación de auditoría es propiedad del auditor. La Norma Internacional de Auditoría 240 trata de la responsabilidad del auditor de considerar el fraude y error de una auditoría de estados financieros. Esta norma suministra pautas sobre la responsabilidad del auditor sobre fraude y error en auditorías de estados financieros. El error son las equivocaciones no intencionales en los estados financieros y el fraude es un acto intencionado en el puede estar involucrados una o más personas tanto dentro como fuera de la entidad. La responsabilidad de los encargados del mando y de la administración, y el del auditor.

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

APELLIDOS Y NOMBRES	ROL / CÓDIGO CVLAC / E_MAIL				
González, Iris	ROL	CA	AS _x	TU	JU _x
	CVLAC:	10.830.599			
	E_MAIL	irismargonzalez@gmail.com			
	E_MAIL				
	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:				
	E_MAIL				
	E_MAIL				
	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:				
	E_MAIL				
	E_MAIL				
	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:				
	E_MAIL				
	E_MAIL				

FECHA DE DISCUSIÓN Y APROBACIÓN:

2009	03	25
AÑO	MES	DÍA

LENGUAJE. SPA

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

NOMBRE DE ARCHIVO	TIPO MIME
TESIS. Normas Internacionales de Auditoría.doc	Application/msword

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

ALCANCE

ESPACIAL: Normas Internacionales de Auditoría (OPCIONAL)

TEMPORAL: 6 Meses (OPCIONAL)

TÍTULO O GRADO ASOCIADO CON EL TRABAJO:

Licenciado en Contaduría Pública

NIVEL ASOCIADO CON EL TRABAJO:

Pregrado

ÁREA DE ESTUDIO:

Departamento de Contaduría Pública

INSTITUCIÓN:

Universidad de Oriente – Núcleo de Anzoátegui

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

De acuerdo al artículo 44 del reglamento de trabajos de grado:

“Los Trabajos de grados son exclusiva propiedad de la Universidad de Oriente y solo podrán ser utilizados a otros fines con el consentimiento del consejo de núcleo respectivo, quien lo participara al Consejo Universitario”

Sandoval S, Sabrina.

CI: 17.871.019

AUTOR

Aliendres M, Diana C.

CI: 18.401.630

AUTOR

González, Iris

CI: 10.830.599

TUTOR

TUTOR

TUTOR

**POR LA SUB-COMISIÓN DE CURSOS
ESPECIALES DE GRADO
PROF: Daysi Rodríguez**

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



TEMA II

**ANÁLISIS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE
CONTABILIDAD NÚMERO 16 (PROPIEDAD, PLANTA Y
EQUIPO) – 24 (INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE PARTES
VINCULANTES) Y SU ADOPCIÓN APROBADA POR LA
FEDERACIÓN DEL COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS
DE VENEZUELA.**

REALIZADO POR:

Aliendres M., Diana C.
C.I.: 18.401.630

Sandoval S., Sabrina
C.I.: 17.871.019

**Trabajo de Grado Presentado como Requisito Parcial
para Optar al Título de:**

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

Barcelona, Mayo de 2009

**Análisis de las Normas Internacionales de Contabilidad,
Propiedades, Planta y Equipo (NIC 16) e Información a Revelar sobre
Partes Relacionadas (NIC 24)**

Autoras: ALIENDRES MARTÍNEZ, Diana carolina

SANDOVAL SIFONTES, Sabrina

Año: 2009

RESUMEN

La norma internacional de contabilidad 16 corresponde el tratamiento contable de propiedad, planta y equipo que la empresa espera usar durante el ejercicio o más, ya sea para producir o suministrar bienes y servicios, para arrendar o para propósitos administrativos. Su reconocimiento dependerá de si la entidad obtenga ganancia del activo y que el costo sea valorado con fiabilidad. Su medición posterior podrá hacerse por el modelo de costo o en el modelo de reevaluación. Debe revelarse en los estados financieros principalmente la base de medición, vida útil, importe en libros y depreciación acumulada, conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo. La norma internacional 24 corresponde a información a revelar entre partes vinculadas y cómo afecta esta relación a las entidades en su posición financiera y en el resultado del periodo, así como transacciones y saldos pendientes con ellas. Las transacciones entre estas partes comprenden una transferencia de recursos u obligaciones independientemente si se cobra un precio o no.

PALABRAS CLAVES: Propiedad, planta y equipo, Depreciación, Deterioro, Partes vinculadas, Transacciones de partes vinculadas, Influencia significativa

INTRODUCCIÓN

La profesión de la contaduría pública lleva consigo la responsabilidad de producir y revisar sistemática y estructuradamente informaciones cuantitativas expresadas en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad, esto con el propósito de que la interpretación se haga de forma efectiva y eficaz.

Si estudio, a lo largo del tiempo, ha venido marcado por la presencia de grandes necesidades de información y a la misma vez de uniformidad para que existan una mejor y fácil comprensión de los estados financieros, por lo cual, la federación del colegio de contadores públicos de Venezuela, máximo vocero nacional e internacional de la contaduría pública venezolana, en el marco de un directorio nacional ampliado (evento trimestral donde la junta directiva de la federación se reúne con la juntas directivas de los colegios federados para analizar y tomar decisiones sobre aspectos gremiales, técnicos, legales, etc.) celebrado en el 2004 decide adoptar las normas internacionales de contabilidad en estados financieros cuyo objetivo principal es el de lograr comparabilidad en estados financieros de distintos países.

La norma internacional de contabilidad 16 Propiedad, Planta y Equipo, está referida a la contabilización de los activos fijos, tangibles, donde se destacan las características primordiales de los mismos, su forma de presentación, los modelos de medición y demás aspectos financieros de una entidad.

La norma internacional de contabilidad 24 Información a Revelar Sobre partes Vinculadas, está representada por los lineamientos que debe seguir el Contador Público al momento de realizar los estados financieros de las entidades relacionadas entre sí, primordialmente de sus transacciones.

El siguiente trabajo fue estructurado de la siguiente manera:

CAPITULO I. Representado por el planteamiento del problema, la justificación e importancia de la investigación, interrogantes, objetivo general, objetivos específicos y limitantes de la investigación.

CAPITULO II. Constituido por los Antecedentes, las Bases Teóricas, que incluyen todos los conceptos y fundamentos relacionados con la Normas Internacionales de Contabilidad (NIC16 y NIC 24).

CAPITULO III. Donde se muestra el Marco Metodológico. Contiene el modelo, diseño de investigación, así como tipo de la investigación y procedimientos.

CAPITULO IV. Contiene las normas internacionales de Contabilidad 16 y 24. Donde se explica la Propiedades, Planta y Equipo (NIC 16), También Información a Revelar Sobre Partes Relacionadas (NIC 24) sus análisis y ejemplos de estas normas.

CAPITULO I

EL PROBLEMA

1.1 Planteamiento del problema:

La contabilidad nace cuando el hombre se ve obligado a llevar registros y controles de sus propiedades porque su memoria no bastaba para guardar la información requerida. Se ha demostrado a través de diversos historiadores que en épocas como la egipcia o romana, se empleaban técnicas contables que se derivaban del intercambio comercial.

Actualmente, dentro de lo que son los sistemas de información empresarial, la contabilidad es uno de los sistemas más notables y eficaces para dar a conocer los diversos ámbitos de la información de las unidades de producción o empresas.

También, la contabilidad, como ciencia y técnica de la información financiera y operacional de los entes económicos, debe cumplir con exigencias cada día mayor. Las crecientes necesidades de información para planificar, financiar y controlar el desarrollo nacional, requeridas por un sinnúmero de entidades del Estado; las necesidades de información de trabajadores e inversionistas; el desarrollo de sofisticados procedimientos administrativo – contables para controlar los enormes volúmenes y complejas operaciones de las empresas, que han hecho imprescindible la herramienta de la computación y las complicaciones que involucra utilizar la moneda

como patrón de medida, en países como Venezuela afectados por inflación, plantean un verdadero desafío a nuestra profesión.

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. Cuyo organismo es el responsable de emitir las NIC.

Las normas internacionales de contabilidad 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.

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 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).

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). Para finales del 2008 todas las grandes empresas deben haber adaptado a sus estados financieros y para finales del 2010 se estima que ya todas las NIC debe estar haber adoptado todas las empresas del país.

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.

El objetivo de estudio será el análisis de las normas internacionales de contabilidad la (NIC 16) Propiedades, Planta y Equipo; simboliza todos los activos tangibles adquiridos, construidos o en proceso de construcción, con la intención de emplearlos en forma permanente, para la producción o suministro de otros bienes y servicios, para arrendarlos, o para utilizarlos en la administración, que no están destinados para la venta y cuya vida útil sobrepasa el año de utilización; y la (NIC 24) Información a Revelar sobre partes Relacionadas referida a la revelación de información sobre la existencia de conexiones entre las partes vinculadas cuando existe control y sobre sus transacciones si las hubiere.

1.2 Interrogantes

En lo expuesto con anterioridad, se presentan una serie de preguntas con respecto a la adopción e implementación de estas Normas Internacionales de Contabilidad en nuestro país Venezuela, específicamente en la (NIC 16 Y NIC 24), entre ellas encontramos:

- ¿De dónde surge la necesidad de implementar las llamadas Normas Internacionales de Contabilidad en Venezuela?
- ¿Qué escenario se presenta actualmente en Venezuela respecto a la adopción de estas normas? y ¿Cómo se prevé que será el escenario futuro de la misma?
- ¿Qué propósitos específicos persigue la adopción de la NIC 16 Y NIC 24 en la presentación y revelación de los estados financieros de las empresas de nuestro país?
- ¿Qué alcance posee la NIC 16 Y LA NIC 24 en su ramo?
- ¿En qué lapso (vigencia) debe cumplirse con la correcta adopción de estas normas?

Para dar respuesta a estas interrogantes se presenta la siguiente investigación: **Análisis de las Normas Internacionales de Contabilidad, Propiedades, Planta y Equipo (NIC 16) e Información a Revelar sobre Partes Relacionadas (NIC 24)**

1.3 Objetivos de la investigación

1.3.1 Objetivo general

Analizar las Normas Internacionales de contabilidad, Propiedades, Planta y Equipo (NIC 16) y la Información a Revelar sobre Partes Relacionadas (NIC 24)

1.3.2 Objetivos específicos

- Definir la necesidad de la revisión de la información de los estados financieros en caso de existir partes relacionadas
- Caracterizar las formas en que se presentan las partes relacionadas
- Describir el tratamiento contable de las partes relacionadas.
- Detallar su uso en la determinación de la inversión en propiedades, plantas y equipos que se han realizado
- Describir el tratamiento contable, en forma general, para la partida de propiedad, planta y equipo
- Resaltar la necesidad de su implementación en nuestro país

1.4 Justificación e importancia

La globalización ha dejado de ser un término marcadamente económico para transformarse en un concepto económico, político y social. Económico porque transforma las bases fundamentales del comercio, de la producción y de los mercados; político, porque trasciende las fronteras de los países y la influencia de los gobiernos; social, porque está afectando indudablemente a todos los habitantes de la sociedad y sus condiciones de vida.

Para la profesión contable, la “globalización” implica la vigencia simultánea de disposiciones, criterios y normas originadas en distintos países, y puede significar la búsqueda de “nuevas fronteras en la actuación profesional”

El desarrollo del mundo de los negocios llevó a definir con mayor precisión el desempeño profesional del contador, era necesario establecer reglas o normas dentro de un marco global de actuación, por lo cual se crearon las NIC. Estas normas deben hacerse de conocimiento público por lo cual su enseñanza a niveles educativos resulta de gran utilidad, ya que de ahora en adelante será requisito fundamental para el contador profesional el entendimiento de las mismas al momento de realizar los estados financieros que se regirán por ellas. Al mismo tiempo la investigación y documentación de éstas normas servirán como referencias bibliográficas a futuras generaciones.

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 NIC son emitidas por el International Accounting Standards Board (anterior International Accounting Standards Committee).

La adopción de estas normas conllevan el beneficio de obtener uniformidad tanto en la información como en el tratamiento de las transacciones para no correr el riesgo que unos países las apliquen de un modo y otros lo hagan de otra forma, lo cual produciría incompatibilidad cuando se comparen las informaciones obtenidas.

1.5 Limitaciones

Para llevar a cabo esta investigación se suscitaron distintos hechos, los cuales ayudaron de manera negativa con la misma, ya que no permitieron el desarrollo espontáneo de las actividades propuestas, entre tales retrasos se encuentran:

- El tiempo de ejecución del mismo, debido a los eventos suscitados en el presente semestre y la reprogramación del mismo.
- La poca accesibilidad a bibliografías relacionadas con el tema.
- La escasa información y contenido práctico de las normas, ya que en nuestro país es relativamente nuevo.
- Poca información bibliográfica en la Biblioteca de la Escuela de Ciencias Administrativas de la Universidad de Oriente- Núcleo Anzoátegui respecto a las Normas Internacionales de Auditoría.

CAPITULO II

MARCO TEÓRICO

2.1 Antecedentes

- ✓ Mallo R., Carlos y Pulido A., Antonio (2006) **Normas Internacionales de Contabilidad (NIIF)**: “En el ejercicio en el que las normas se aplican por vez primera los estados financieros han de ser presentados como si se hubieran preparado en el pasado de acuerdo con las mismas.”

Este texto bibliográfico sirve como referencia para el desarrollo de este trabajo ya que en el mismo se habla de las diferentes Normas Internacionales de Contabilidad, específicamente en de su revelación en los estados financieros.

- ✓ F. Alemany y otros autores (2005) **Normas Internacionales de Contabilidad NIC/NIIF**: “Es de común acuerdo que la presentación de los estados financieros por parte de las empresas, aunque puede parecer similar entre los países, presenta diferencias, causadas por una amplia variedad de circunstancias sociales, económicas y legales...”

La bibliografía mencionada anteriormente es de gran ayuda ya que el mismo explica la similitud que puede existir entre los estados financieros de otros países con Venezuela, pero al mismo tiempo,

gracias a una variedad de circunstancias, se pueden presentar estados financieros incomparables.

- ✓ Van Greuning, Hennie (2006) **Estándares Internacionales de Información Financiera**: "...los montos comparativos, incluyendo el balance general de apertura para el período comparativo, deben ser reexpresados de los principios generalmente aceptados (PCGA) hacia IFRS."

Se recurre a este texto bibliográfico como reseña para manifestar la transición de los montos comparativos de la normativa anterior a la actual.

2.2 Bases Teóricas

NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

Las Normas Internacionales de Contabilidad se generan gracias a los estudios y el esfuerzo de diferentes entidades educativas, financieras y profesionales del área contable a nivel mundial, estas normas se encargan principalmente de establecer la información que debe presentarse en los estados financieros y la forma en que deben presentarse dichos estados de tal forma que las operaciones del negocio se vean representadas fielmente.

Las NIC son emitidas por el International Accounting Standards Board (anterior International Accounting Standards Committee).

Origen de las 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 estuvieres leyendo interpretando.

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

El éxito de las NIC 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 República Dominicana se incorpora a las normas internacionales de contabilidad y auditoría a partir del 1 de enero y 30 de junio del 2000 respectivamente. Insertando a nuestro país en el Isaac.

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

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

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

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

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

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

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

cuerpos de la contabilidad fueron organizadas bajo la Federación Internacional de los Contables (IFAC) en 1977.

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

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

Las reuniones de SIC abiertas en el comité público de Basilea expresan la ayuda para IASs y para que los esfuerzos armonicen el lanzamiento del concepto del SEC de la contabilidad internacionalmente con respecto al uso de los estándares internacionales de la contabilidad en los

EUA. Como parte de un programa de la reestructuración, el Comité de IASC aprueba una nueva constitución IOSCO recomendando que sus miembros permitan que los emisores multinacionales utilicen 30 estándares de IASC en las ofrendas fronterizas.

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

Cronología

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

1992: Primera delegación va a República Popular de China

1991: La primera conferencia de IASC de la penetración de los estandar-standard-setters (organizados conjuntamente con HONORARIO y FASB) IASC, de la actualización de IASC y del esquema de la suscripción de las publicaciones lanzó estándares internacionales de las ayudas del plan de FASB

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

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

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

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

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

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

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

1983: Italia se integra al Comité.

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

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

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

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

1978: Nigeria y Sudáfrica se integran al Comité

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

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

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

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

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

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

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

La Aplicación de las NIC en Venezuela

Aun en conocimiento de la necesidad de la aplicación de las NIC en nuestro país el directorio ampliado de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela anunció para Marzo del 2004 que se

iniciaría el proceso de adaptación a las nuevas normas internacionales de contabilidad (NIC's-IFRS), manifestando que dicho proceso podría demorar hasta el 2007 para implantarse en todo el espectro empresarial venezolano.

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

Este anuncio fue realizado conjuntamente por el presidente de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), Oswaldo Rodríguez, y el presidente del Instituto Venezolano de Ejecutivos de Finanzas (IVEF), acompañados por Rafael Dugarte, secretario de Estudio e Investigaciones de la FCCPV; el presidente del Colegio de Contadores Públicos del estado Miranda, Manuel Bujan, y Francisco V. Debera, vicepresidente del Comité de Normas Contables y Financieras del IVEF, en rueda de prensa realizada para tal efecto el día 10 de marzo del 2.004

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

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

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

Impacto internacional

Actualmente, todas las sociedades que cotizan en bolsa en la Unión Europea están elaborando sus estados financieros con las normas internacionales y ya para este año 2005 está establecido como límite de

tiempo para su total establecimiento (aunque algunos países han solicitado un mayor lapso hasta el 2007). La idea es la comparabilidad de las cuentas financieras de las sociedades, establecimientos financieros y empresas de seguros, que constituyen el factor esencial de integración de los mercados financieros, lo que facilitará la comercialización de valores inmobiliarios, fusiones y adquisiciones transfronterizas así como operaciones de financiación.

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

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

NIIF (Normas Internacionales de Información Financieras)

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

obtención de un grado apropiado de comparabilidad de los estados financieros, así como un aumento de la transparencia de la información.

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

El IASB (International Accounting Standards Board)

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

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

En la actualidad es común escuchar sobre las normas internacionales de contabilidad, ya que la internacionalización de los negocios exige disponer de información financiera comparable, en donde las empresas amplíen las miras de sus negocios más allá de las fronteras, generando así una interrelación con otras entidades de los demás países y esto causa la

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

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

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

La declaración del IASC del año 2.000, hace un replanteamiento de los objetivos de este organismo, orientándose al privilegio de la información para los participantes en el mercado de capitales, en la búsqueda de una información financiera clara, transparente y comparable, permitiendo la toma de decisiones a los diferentes agentes involucrados.

De acuerdo a este replanteamiento en abril 1 del 2.001 nace el IASB, esta es una organización privada con sede en Londres, que depende de (*International Accounting Committee Foundation*). En el transcurso de la transformación del IASC por el IASB surgieron cambios en su estructura donde el IASB dispuso adoptar como normas las emitidas por el IASC (NIC), hasta tanto las mismas se modifiquen o reformulen. Las NIC cambian su denominación por ***International Financial Reporting Standards (IFRS)***, en castellano se denominan **Normas internacionales de Información Financiera (NIIF)**.

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

Objetivos del IASB

- Desarrollar estándares contables de calidad, comprensibles y de cumplimiento forzoso, que requieran información de alta calidad, transparente y comparable dentro de los estados financieros para ayudar a los participantes en los mercados globales de capital y otros usuarios de la información contable en la toma de decisiones económicas.

- Cooperar activamente con los emisores locales de estándares de contabilidad con el fin de lograr la convergencia definitiva de normas contables en todo el mundo.

Funciones del IASB

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

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

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

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

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

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

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

1. Diversas modificaciones en la NIC 39 que se espera se conviertan en norma en 2.005.

2. Proyecto cuyo borrador se espera en el 2.005.

- **Consolidación y entidades para propósitos especiales.**
- **Normas contables para PYMES.**

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

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

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

- **Informe de Gestión.**

Con el fin de fomentar la aproximación internacional, el 21 de enero del 2005 el IASB ha llegado a un acuerdo con el emisor de normas japonesas (*ASBJ- Accounting Standards Board of Japan*), a fin de reducir las diferencias entre sus respectivas normas.

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

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

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

Debido al desarrollo económico y a la globalización, la unión europea se enfrenta a la decisión de adaptar los estándares internacionales de contabilidad el cual busca eliminar las incompatibilidades entre las NIIF con las directivas para que sean acordes al marco europeo se regula la Auditoria, se modifica el Código del Comercio y el Plan General de Contabilidad, teniendo en cuenta las recomendaciones de las directivas en cuanto a las sociedades y al manejo de las Cuentas Anuales Consolidadas e Individuales.

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

Objetivos de las NIIF

- Las NIIF favorecerán una información financiera de mayor calidad y transparencia, su mayor flexibilidad, que dará un mayor protagonismo al enjuiciamiento para dar solución a los problemas contables, es decir la aplicación del valor razonable, o el posible incremento de la actividad litigiosa.

- La calidad de las NIIF es una condición necesaria para cumplir con los objetivos de la adecuada aplicación, solo de este modo tiene sentido su condición de bien público susceptible de protección jurídica.
- Imponer el cumplimiento efectivo de la norma y garantizar la calidad del trabajo de los auditores, cuyo papel es esencial para la credibilidad de la información financiera.
- Hacer uso adecuado de la metodología y la aplicación en la praxis diaria.

Normas emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB (International Accounting Standards Board)

Estas Normas versan sobre los siguientes temas:

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

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

NIIF 2: Pagos basados en acciones:

Requiere que una Entidad reconozca las transacciones de pagos basados en acciones en sus Estados Financieros, incluyendo las transacciones con sus empleados o con terceras partes a ser liquidadas en efectivo, otros activos, o por instrumentos de patrimonio de la entidad. Estas transacciones incluyen la emisión de acciones para el pago u opciones de

acciones dadas a los empleados, directores y altos ejecutivos de la entidad como parte de su compensación o para el pago a proveedores tales como los de servicios.

NIIF 3: Combinaciones de negocio:

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

NIIF 4: Contratos de seguros:

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

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

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

operaciones descontinuadas, los cuales deben ser presentados de forma separada en el estado de los resultados.

NIIF 6: Exploración y evaluación de los recursos minerales:

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

Las NIIF y los Estados Financieros

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

La información presentada en los estados financieros interesa a:

- La administración, para la toma de decisiones, después de conocer el rendimiento, crecimiento y desarrollo de la empresa durante un periodo determinado.
- Los propietarios para conocer el progreso financiero del negocio y la rentabilidad de sus aportes.
- Los acreedores, para conocer la liquidez de la empresa y la garantía de cumplimiento de sus obligaciones.

- El estado, para determinar si el pago de los impuestos y contribuciones esta correctamente liquidado.

Los estados financieros básicos son:

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

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

No obstante, el problema de la comparabilidad se ha resuelto con un contenido mínimo del balance de situación, del estado de resultados y del

estado de flujo de efectivo. Las empresas suelen seguir esos formatos mínimos, e incluir información de desglose en las notas, en forma de cuadros complementarios.

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

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

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

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

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

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

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

Propiedad, Planta y Equipo

La propiedad, planta y equipo simboliza todos los activos tangibles adquiridos, construidos o en proceso de construcción, con la intención de emplearlos en forma permanente, para la producción o suministro de otros bienes y servicios, para arrendarlos, o para utilizarlos en la administración, que no están destinados para la venta y cuya vida útil sobrepasa el año de utilización.

El valor histórico de estos activos incluye todas las erogaciones y cargos necesarios para colocarlos en condiciones de utilización, tales como los de ingeniería, supervisión, impuestos, corrección monetaria y todos aquellos que sean susceptibles de cambiar el valor final del bien. También se le debe adicionar el valor de las mejoras, adiciones y reparaciones que aumenten la vida útil o la calidad de la producción.

La contribución de estos activos a la generación de ingresos debe reconocerse en los resultados del ejercicio mediante la depreciación de su valor histórico ajustado.

Información a revelar sobre partes vinculadas

Las relaciones entre empresas de un mismo grupo o entre empresas y administradores y directivos son siempre un punto conflictivo en términos contables y aun fiscales, debido a la existencia de transacciones realizadas a precios diferentes de los de mercado. Por ello la información financiera a facilitar al respecto en las cuentas anuales debe ser específica y detallada, a fin de que los usuarios de la misma no tengan dudas acerca de las características e importes de dichas operaciones vinculadas, y en su caso evaluar los correspondientes niveles de riesgo. La NIC 24 se ocupa de estas transacciones y en especial de la información a revelar, cuyo alcance es más amplio que el contenido en la actual normativa venezolana.

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

3.1 Modelo de la Investigación:

La investigación se comprenderá con un modelo cualitativo, ex post factor, explorativa. Para **Ruiz citado en Tamayo (1.998)**, el modelo de la investigación cualitativo *“pretende describir e interpretar más que medir y predecir; persigue conocer como se produce los procesos a través de las*

interpretaciones que hacen de sus actividades los protagonistas” (pp.21)

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

Ortiz U. (2004) sostiene que investigación ex post facto *“Este tipo de investigación se centra en las viviendas de la gente, en las formas que experimentan su mundo,...” (pp.93); Sabino, C. (1994)* señala *“son investigaciones explorativas aquellas que solo se proponen alcanzar una visión general, aproximativa, del tema en estudio”... (pp.92)*

Para la realización de este Trabajo de Grado se emplearon técnicas y procedimientos basados en el tipo de investigación documental, ya que se recopilaron diversas de información de tipo secundario. Por lo tanto, el tipo de estudio aplicado es de carácter bibliográfico documental. Es importante destacar que para la elaboración, presentación, y evaluación de los trabajos de grado de la Universidad de Oriente. La misma expone que los estudios bibliográficos o documentales son la base y punto inicial de los otros tipos de estudios y están dirigidos principalmente a la racionalización de la actividad investigativa.

3.2 Diseño de Investigación.

Diseño cualitativo; al igual que la muestra, la recolección de los datos y el análisis, van surgiendo desde el planteamiento del problema hasta la inmersión y el trabajo de campo y desde luego van surgiendo modificaciones, aun cuando es más bien una forma de enfocar el fenómeno de interés; según **Sampieri, Collado y Lucio (2006)** "... las investigaciones cualitativas no se plantean con detalles y están sujetas a las circunstancias de cada ambiente o escenario en particular..." "...el diseño se refiere al abordaje general que habremos de utilizar en el proceso de investigación" **Álvarez- Gayou (2003)** citado en **Sampieri, Collado y Lucio (2006)** lo denomina *marco interpretativo* (pp.686)

3.2.1 **Diseño de la Investigación-acción:** tiene como finalidad resolver problemas cotidianos e inmediatos y mejorar practicas concretas, según **Álvarez- Gayou (2003)** citado en **Sampieri, Collado y Lucio (2006)** “su propósito fundamental se centra en aportar información que guie la toma de decisiones para programa, procesos y reformas estructurales”. (pp.706)

3.3 Tipos de Investigación:

Atendiendo a las orientaciones para realizar este trabajo establecido por la Universidad de Oriente, fue seleccionado, la investigación es 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 **Universidad Pedagógica Experimental Libertador (UPRL) (2005)**: “Se entiende por *Investigación Documental*, el estudio de problemas con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza...”
“... la originalidad del estudio se refleja en el enfoque, criterio,

conceptualización, reflexiones, conclusiones, recomendaciones y general en el pensamiento del autor” (pp.25); para **Sampieri, Collado y Lucio (2006)** “*Los estudios descriptivos buscan especificar las propiedades, las características y los perfiles importantes de personas, grupos comunidades o cualquier otro fenómeno que se someta a un análisis*”. (pp.99); **Sampieri, Collado y Lucio (2006)**” “los estudios descriptivos pretenden medir o recoger información de manera independiente o conjunta sobre los conceptos o las variables a los que se refieren” (pp.99)

Oswaldo Hevia (2004) “... la prospectivas y el uso de los escenarios se convierten en una adecuada explicación racional de lo que puede ocurrir, de lo deseado, de traer el triunfo hacia nosotros” (pp.53)

3.4 Procedimientos de Recolección de Información:

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

Para la búsqueda de información que sustenta la base teóricas del proceso de esta investigación, se utilizara las fuentes primarias en términos de libros, revistas que incluyen las fuentes que aportan información original entre el autor y el lector. Otras fuentes secundarias fueron Internet y

direcciones World Wide Web, por ser el más novedoso esquema de organización de información y acceso a servicios de Internet.

CAPÍTULO IV

NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD 16 Y 24

4.1 Norma Internacional de Contabilidad 16: Propiedad, Planta y Equipo

CONTENIDO

INTRODUCCIÓN

OBJETIVO

ALCANCE

DEFINICIONES**RECONOCIMIENTO****Costos iniciales****Costos posteriores****MEDICIÓN EN EL MOMENTO DEL RECONOCIMIENTO****Componentes del costo****Medición del costo****MEDICIÓN POSTERIOR AL RECONOCIMIENTO****Modelo del costo****Modelo de revaluación****Depreciación**

Importe depreciable y periodo de depreciación

Método de depreciación

Deterioro del valor**Compensación por deterioro del valor****BAJA EN CUENTAS****INFORMACIÓN A REVELAR****DISPOSICIONES TRANSITORIAS****FECHA DE VIGENCIA****DEROGACIÓN DE OTROS PRONUNCIAMIENTOS****APÉNDICE:****Modificaciones de otros pronunciamientos**

Introducción

IN1 La Norma Internacional de Contabilidad 16 *Propiedades, Planta y Equipo* (NIC 16) sustituye a la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* (revisada en 1998), y debe ser aplicada en los periodos anuales que

comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada. La Norma también reemplaza a las siguientes interpretaciones:

- SIC-6 *Costos de Modificación de los Programas Informáticos Existentes*
- SIC-14 *Propiedades, Planta y Equipo—Indemnizaciones por Deterioro de Valor de las Partidas*
- SIC-23 *Propiedades, Planta y Equipo—Costos de Revisiones o Reparaciones Generales.*

Razones para la revisión de la NIC 16

IN2 El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad ha desarrollado esta NIC 16 revisada como parte del Proyecto de Mejoras a las Normas Internacionales de Contabilidad, que se emprendió con motivo de las preguntas y críticas recibidas, relativas a las Normas, que procedían de supervisores de valores, profesionales de la contabilidad y otros interesados. Los objetivos del Proyecto consistieron en reducir o eliminar alternativas, redundancias y conflictos entre las Normas, así como resolver ciertos problemas de convergencia y realizar otras mejoras adicionales.

IN3 En el caso concreto de la NIC 16, el principal objetivo del Consejo era proceder a una revisión limitada de la Norma, con el fin de suministrar directrices adicionales y aclaraciones sobre determinados aspectos. El Consejo no reconsideró el enfoque fundamental para la contabilización de propiedades, planta y equipo, tal como se estableció en la versión previa de la NIC 16.

Principales cambios

IN4 Los principales cambios respecto de la versión previa de la NIC 16 se describen a continuación.

Alcance

IN5 Esta Norma aclara que una entidad está obligada a aplicar los principios contenidos en la misma a los elementos de propiedades, planta y equipo utilizados para desarrollar o mantener (a) activos biológicos y (b) derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

Reconocimiento—costos posteriores

IN6 La entidad evaluará, según el principio general de reconocimiento, todos los costos de propiedades, planta y equipo en el momento de incurrir en ellos. Esos costos comprenden tanto los costos en los que se ha incurrido inicialmente para adquirir o construir un elemento de propiedades, planta y equipo, como los costos incurridos posteriormente para añadir a, sustituir parte de o mantener dicho elemento. La versión previa de la NIC 16 contenía dos criterios de reconocimiento. La entidad aplicaba el segundo criterio de reconocimiento a los costos posteriores.

Medición en el momento del reconocimiento—costos de desmantelamiento, retiro y rehabilitación de la ubicación

IN7 El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo incluirá los costos de su desmantelamiento, retiro o rehabilitación de la ubicación, cuando constituyan obligaciones en las que incurre la entidad como consecuencia de la instalación del elemento. Este costo también incluirá los costos de desmantelamiento, retiro o rehabilitación de la ubicación, cuando constituyan obligaciones en las que incurre la entidad como consecuencia de utilizar el elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos de la producción de inventarios durante el mismo. La versión previa de la NIC 16 incluía, dentro de su alcance, sólo los costos incurridos como consecuencia de la instalación del elemento.

Medición en el momento del reconocimiento—permutas de activos

IN8 La entidad medirá las partidas de propiedades, planta y equipo adquiridas a cambio de un activo o activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios, por su valor razonable, a menos que la permuta carezca de carácter comercial. En la versión previa de la NIC 16, la entidad medía el activo adquirido por su valor razonable, a menos que los activos intercambiados fueran similares.

Medición posterior al reconocimiento—modelo de revaluación

IN9 Si se puede medir con fiabilidad el valor razonable, la entidad podrá medir todos los elementos, que pertenezcan a la misma clase de propiedades, planta y equipo, por su importe revaluado, que es el valor razonable en la fecha de la revaluación, menos cualquier depreciación

acumulada o pérdidas por deterioro acumuladas que hayan surgido con posterioridad. En la versión previa de la NIC 16, el uso de importes revaluados no dependía de si los valores razonables podían o no ser medidos con fiabilidad.

Depreciación—unidad de medición

IN10 La entidad estará obligada a determinar el cargo por depreciación, de forma separada, para cada parte significativa de un elemento de propiedades, planta y equipo. En la versión previa de la NIC 16 no se establecía tan claramente este requerimiento.

Depreciación—importe depreciable

IN11 La entidad estará obligada a medir el valor residual de un elemento de propiedades, planta y equipo por el importe estimado que recibiría actualmente por el activo, si tuviera los años y se encontrara en las condiciones en las que se espera que esté al término de su vida útil. En la versión previa de la NIC 16 no se especificaba si el valor residual era este importe o el importe, incluyendo los efectos de la inflación, que la entidad esperaba recibir en el futuro, en la fecha prevista de baja en cuentas del activo.

Depreciación—periodo de depreciación

IN12 La entidad estará obligada a comenzar la depreciación de un elemento de propiedades, planta y equipo cuando esté disponible para su uso, y continuará depreciándolo hasta que sea dado de baja en cuentas,

incluso si durante dicho periodo dicha partida ha estado sin utilizar. En la versión previa de la NIC 16, no se especificaba cuándo comenzaba la depreciación de una partida, y además se especificaba que la entidad debería dejar de depreciar los elementos que habían sido retirados del uso activo y se mantenían para su desapropiación.

Retiro—fecha de baja en cuentas

IN13 La entidad estará obligada a dar de baja el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo del que se haya desapropiado, en la fecha en la que se cumplan los criterios sobre la venta de bienes establecidos en la NIC 18 *Ingresos Ordinarios*. En la versión previa de la NIC 16, la entidad no estaba obligada a utilizar esos criterios para determinar la fecha en la que dar de baja el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo del que se hubiera desapropiado.

IN14 La entidad estará obligada a dar de baja el importe en libros de una parte de un elemento de propiedades, planta y equipo, siempre que esa parte haya sido sustituida y la entidad haya incluido el costo de la sustitución en el importe en libros de la partida.

En la versión previa de la NIC 16, no se extendía el principio de baja en cuentas a las partes de los elementos; además, el criterio de reconocimiento para desembolsos posteriores impedía, de hecho, que el costo de sustitución fuera incluido en el importe en libros de la partida.

Retiro—clasificación de ganancias

IN15 La entidad no podrá clasificar como ingresos de operación las ganancias que obtenga por desapropiarse de un elemento de propiedades, planta y equipo. La versión previa de la NIC 16 no contenía esta disposición.

Norma Internacional de Contabilidad nº 16

Propiedades, Planta y Equipo

Objetivo

1 El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de propiedades, planta y equipo, de forma que los usuarios de los estados financieros puedan conocer la información acerca de la inversión que la entidad tiene en sus propiedades, planta y equipo, así como los cambios que se hayan producido en dicha inversión. Los principales problemas que presenta el reconocimiento contable de propiedades, planta y equipo son la contabilización de los activos, la determinación de su importe en libros y los cargos por depreciación y pérdidas por deterioro que deben reconocerse con relación a los mismos.

Alcance

2 Esta Norma debe ser aplicada en la contabilización de los elementos de propiedades, planta y equipo, salvo cuando otra Norma Internacional de Contabilidad exija o permita un tratamiento contable diferente.

3 Esta Norma no se aplicará a:

(a) las propiedades, planta y equipo clasificadas como mantenidas para la venta de acuerdo con la NIIF 5 *Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas*;

(b) los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 41 *Agricultura*);

(c) el reconocimiento y medición de activos para exploración y evaluación (véase la NIIF 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*); o

(d) los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

No obstante, esta Norma será de aplicación a los elementos de propiedades, planta y equipo utilizados para desarrollar o mantener los activos descritos en los párrafos (b) y (d).

4 Otras Normas Internacionales de Contabilidad pueden obligar a reconocer un determinado elemento de propiedades, planta y equipo de acuerdo con un tratamiento diferente al exigido en esta Norma. Por ejemplo, la NIC 17 *Arrendamientos* exige que la entidad evalúe si tiene que reconocer

un elemento de propiedades, planta y equipo sobre la base de la transmisión de los riesgos y ventajas. Sin embargo, en tales casos, el resto de aspectos sobre el tratamiento contable de los citados activos, incluyendo su depreciación, se guiarán por los requerimientos de la presente Norma.

5 La entidad aplicará esta Norma a las propiedades que estén siendo construidas o desarrolladas para su uso futuro como propiedades de inversión, pero que no satisfacen todavía la definición de 'propiedad de inversión' recogida en la NIC 40 *Propiedades de Inversión*. Una vez que se haya completado la construcción o el desarrollo, la propiedad pasará a ser una inversión inmobiliaria y la entidad estará obligada a aplicar la NIC 40. La NIC 40 también se aplica a las propiedades de inversión que estén siendo objeto de nuevos desarrollos, con el fin de ser utilizadas en el futuro como propiedades de inversión. La entidad que utiliza el modelo del costo para las propiedades de inversión, de acuerdo con la NIC 40, deberá utilizar el modelo del costo al aplicar esta Norma.

Definiciones

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

Importe en libros es el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

Costo es el importe de efectivo o medios líquidos equivalentes al efectivo pagados, o el valor razonable de la contraprestación entregada, para comprar un activo en el momento de su adquisición o

construcción o, cuando sea aplicable, el importe atribuido a ese activo cuando sea inicialmente reconocido de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF, por ejemplo, de la NIIF 2 *Pagos basados en acciones*.

Importe depreciable es el costo de un activo, o el importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.

Depreciación es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.

Valor específico para la entidad es el valor presente de los flujos de efectivo que la entidad espera recibir por el uso continuado de un activo y por desapropiarse del mismo al término de su vida útil. En el caso de un pasivo, es el valor presente de los flujos de efectivo en que se espera incurrir para cancelarlo.

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

La *pérdida por deterioro* es la cantidad en que excede el importe en libros de un activo a su importe recuperable.

Las *propiedades, planta y equipo* son los activos tangibles que:

- (a) posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y

(b) se esperan usar durante más de un periodo.

***Importe recuperable* es el mayor entre el precio de venta neto de un activo y su valor en uso.**

El *valor residual* de un activo es el importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por desapropiarse del elemento, después de deducir los costos estimados por tal desapropiación, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.

***Vida útil* es:**

- (a) el periodo durante el cual se espera utilizar el activo depreciable por parte de la entidad; o bien**
- (b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.**

Reconocimiento

7 Un elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerá como activo si, y sólo si:

- (a) sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y**
- (b) el costo del activo para la entidad pueda ser valorado con fiabilidad.**

8 Las piezas de repuesto y el equipo auxiliar se contabilizan habitualmente como inventarios y se reconocen en el resultado del periodo cuando se

consumen. Sin embargo, las piezas de repuesto importantes y el equipo de mantenimiento permanente, que la entidad espere utilizar durante más de un periodo, cumplen normalmente las condiciones para ser calificados como elementos de propiedades, planta y equipo. De forma similar, si las piezas de repuesto y el equipo auxiliar sólo pudieran ser utilizados con relación a un elemento de propiedades, planta y equipo, se contabilizarán como propiedades, planta y equipo.

9 Esta Norma no establece la unidad de medición para propósitos de reconocimiento, por ejemplo no dice en qué consiste una partida de propiedades, planta y equipo. Por ello, se requiere la realización de juicios para aplicar los criterios de reconocimiento a las circunstancias específicas de la entidad. Podría ser apropiado agregar partidas que individualmente son poco significativas, tales como moldes, herramientas y troqueles, y aplicar los criterios pertinentes a los valores totales de las mismas.

10 La entidad evaluará, de acuerdo con este principio de reconocimiento, todos los costos de propiedades, planta y equipo en el momento en que se incurre en ellos. Estos costos comprenden tanto aquéllos en que se ha incurrido inicialmente para adquirir o construir una partida de propiedades, planta y equipo, como los costos incurridos posteriormente para añadir, sustituir parte de o mantener el elemento correspondiente.

Costos iniciales

11 Algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden ser adquiridos por razones de seguridad o de índole medioambiental. Aunque la adquisición de ese tipo de propiedades, planta y equipo no incremente los beneficios económicos que proporcionan las partidas de propiedades, planta

y equipo existentes, puede ser necesaria para que la entidad logre obtener los beneficios económicos derivados del resto de los activos. Dichos elementos de propiedades, planta y equipo cumplen las condiciones para su reconocimiento como activos porque permiten a la entidad obtener beneficios económicos adicionales del resto de sus activos, respecto a los que hubiera obtenido si no los hubiera adquirido. Por ejemplo, una industria química puede tener que instalar nuevos procesos de fabricación para cumplir con la normativa medioambiental relativa a la producción y almacenamiento de productos químicos, reconociendo entonces como parte de propiedades, planta y equipo las mejoras efectuadas en la planta, en la medida que sean recuperables, puesto que sin ellas la entidad quedaría inhabilitada para producir y vender esos productos químicos. No obstante, el importe en libros resultante de tales activos y otros relacionados con ellos se revisará para comprobar la existencia de deterioro del valor, de acuerdo con la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*.

Costos posteriores

12 De acuerdo con el criterio de reconocimiento contenido en el párrafo 7, la entidad no reconocerá, en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo, los costos derivados del mantenimiento diario del elemento. Tales costos se reconocerán en el resultado cuando se incurra en ellos. Los costos del mantenimiento diario son principalmente los costos de mano de obra y los consumibles, que pueden incluir el costo de pequeños componentes. El objetivo de estos desembolsos se describe a menudo como 'reparaciones y conservación' del elemento de propiedades, planta y equipo.

13 Ciertos componentes de algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden necesitar ser reemplazados a intervalos regulares. Por

ejemplo, un horno puede necesitar revisiones y cambios tras un determinado número de horas de funcionamiento, y los componentes interiores de una aeronave, tales como asientos o instalaciones de cocina, pueden necesitar ser sustituidos varias veces a lo largo de la vida de la aeronave. Ciertos elementos de propiedades, planta y equipo pueden ser adquiridos para hacer una sustitución recurrente menos frecuente, como podría ser la sustitución de los tabiques de un edificio, o para proceder a un recambio no frecuente.

De acuerdo con el criterio de reconocimiento del párrafo 7, la entidad reconocerá, dentro del importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo, el costo de la sustitución de parte de dicho elemento cuando se incurra en ese costo, siempre que se cumpla el criterio de reconocimiento. El importe en libros de esas partes que se sustituyen se dará de baja en cuentas, de acuerdo con las disposiciones que al respecto contiene esta Norma (véanse los párrafos 67 a 72).

14 Una condición para que algunos elementos de propiedades, planta y equipo continúen operando, (por ejemplo, una aeronave) puede ser la realización periódica de inspecciones generales por defectos, independientemente de que las partes del elemento sean sustituidas o no. Cuando se realice una inspección general, su costo se reconocerá en el importe en libros del elemento de propiedades, planta y equipo como una sustitución, siempre y cuando se cumplan las condiciones para su reconocimiento.

Al mismo tiempo, se dará de baja cualquier importe en libros, procedente de una inspección previa, que permanezca en la citada partida y sea distinto de los componentes físicos no sustituidos. Esto sucederá con independencia de que el costo de la inspección previa fuera identificado

contablemente dentro de la transacción mediante la cual se adquirió o construyó dicha partida. Si fuera necesario, puede utilizarse el costo estimado de una inspección similar futura, como indicativo de cuál era el costo de la inspección realizada cuando la partida fue adquirida o construida.

Medición en el momento del reconocimiento

15 Todo elemento de propiedades, planta y equipo, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, se valorará por su costo.

Componentes del costo

16 El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende:

(a) su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio;

(b) todos los costos directamente relacionados con la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia;

(c) la estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando constituyan obligaciones en las que incurre la entidad como consecuencia de utilizar el elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos del de la producción de inventarios durante tal periodo.

17 Ejemplos de costos directamente relacionados son:

(a) los costos de beneficios a los empleados (según se definen en la NIC 19

Beneficios a los Empleados), que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo;

(b) los costos de preparación del emplazamiento físico;

(c) los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior;

(d) los costos de instalación y montaje; y

(e) los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente, después de deducir los importes netos de la venta de cualesquiera elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (tales como muestras producidas mientras se probaba el equipo); y

(f) los honorarios profesionales.

18 La entidad aplicará la NIC 2 *Inventarios* para contabilizar los costos derivados de las obligaciones por desmantelamiento, retiro y rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el elemento, en los que se haya incurrido durante un determinado periodo como consecuencia de haber utilizado dicho elemento para producir inventarios. Las obligaciones por los costos contabilizados de acuerdo con la NIC 2 o la NIC 16 se reconocerán y medirán de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes*.

19 Ejemplos de costos que no forman parte del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo son los siguientes:

(a) costos de apertura de una nueva instalación productiva;

(b) costos de introducción de un nuevo producto o servicio (incluyendo los costos de actividades publicitarias y de promoción);

(c) costos de apertura del negocio en una nueva localización o dirigido a un nuevo segmento de clientela (incluyendo los costos de formación del personal); y

(d) costos de administración y otros costos indirectos generales.

20 El reconocimiento de los costos en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo terminará cuando el elemento se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia. Por ello, los costos incurridos por la utilización o por la reprogramación del uso de un elemento no se incluirán en el importe en libros del elemento correspondiente. Por ejemplo, los siguientes costos no se incluirán en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo:

(a) costos incurridos cuando un elemento, capaz de operar de la forma prevista por la gerencia, todavía tiene que ser puesto en marcha o está operando por debajo de su capacidad plena;

(b) pérdidas operativas iniciales, tales como las incurridas mientras se desarrolla la demanda de los productos que se elaboran con el elemento; y

(c) costos de reubicación o reorganización de parte o de la totalidad de las explotaciones de la entidad.

21 Algunas operaciones, si bien relacionadas con la construcción o desarrollo de un elemento de propiedades, planta y equipo, no son necesarias para ubicar al activo en el lugar y condiciones necesarios para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Estas operaciones accesorias pueden tener lugar antes o durante las actividades de construcción o de desarrollo. Por ejemplo, pueden obtenerse ingresos mediante el uso de un solar como aparcamiento hasta que comience la construcción.

Puesto que estas operaciones accesorias no son imprescindibles para colocar al elemento en el lugar y condiciones necesarios para operar de la forma prevista por la gerencia, los ingresos y gastos asociados a las mismas se reconocerán en el resultado del periodo, mediante su inclusión dentro las clases apropiadas de ingresos y gastos.

22 El costo de un activo construido por la propia entidad se determinará utilizando los mismos principios que si fuera un elemento de propiedades, planta y equipo adquirido.

Si la entidad fabrica activos similares para su venta, en el curso normal de su operación, el costo del activo será, normalmente, el mismo que tengan el resto de los producidos para la venta (véase la NIC 2 *Inventarios*). Por tanto, se eliminará cualquier ganancia interna para obtener el costo de adquisición de dichos activos. De forma similar, no se incluirán, en el costo de producción del activo, las cantidades que excedan los rangos normales de

consumo de materiales, mano de obra u otros factores empleados. En la NIC 23 *Costos por Intereses*, se establecen los criterios para el reconocimiento de los intereses como componentes del importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo construido por la propia entidad.

Medición del costo

23 El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo será el precio equivalente al contado en la fecha de reconocimiento. Si el pago se aplaza más allá de los plazos normales del crédito comercial, la diferencia entre el precio equivalente al contado y el total de los pagos se reconocerá como gastos por intereses a lo largo del periodo de aplazamiento, a menos que se capitalicen dichos intereses de acuerdo con el tratamiento alternativo permitido en la NIC 23.

24 Algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden haber sido adquiridos a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios. La siguiente discusión se refiere solamente a la permuta de un activo no monetario por otro, pero también es aplicable a todas las permutas descritas en el primer inciso de este párrafo. El costo de dicho elemento de propiedades, planta y equipo se medirá por su valor razonable, a menos que (a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o (b) no pueda medirse confiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado. El elemento adquirido se medirá de esta forma incluso cuando la entidad no pueda dar de baja inmediatamente el activo entregado. Si la partida adquirida no se mide por su valor razonable, su costo se medirá por el importe en libros del activo entregado.

25 La entidad determinará si una permuta tiene carácter comercial, considerando en qué medida se espera que cambien los flujos de efectivo futuros como consecuencia de dicha transacción. Una transacción de intercambio tendrá carácter comercial si:

(a) la configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del activo recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo transferido; o

(b) el valor específico para la entidad de la parte de sus actividades afectada por la permuta, se ve modificado como consecuencia del intercambio; y además

(c) La diferencia identificada en (a) o en (b) resulta significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.

Al determinar si una permuta tiene carácter comercial, el valor específico para la entidad de la parte de sus actividades afectada por la transacción, deberá tener en cuenta los flujos de efectivo después de impuestos. El resultado de estos análisis puede quedar claro sin necesidad de que la entidad deba realizar cálculos detallados.

26 El valor razonable de un activo, para el que no existen transacciones comparables en el mercado, puede medirse con fiabilidad si (a) la variabilidad en el rango de las estimaciones del valor razonable del activo no es significativa, o (b) las probabilidades de las diferentes estimaciones, dentro de ese rango, pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la estimación del valor razonable. Si la entidad es capaz de determinar de forma fiable los valores razonables del activo recibido o del activo entregado,

se utilizará el valor razonable del activo entregado para medir el costo del activo recibido, a menos que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido.

27 El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo que haya sido adquirido por el arrendatario en una operación de arrendamiento financiero, se determinará utilizando los principios establecidos en la NIC 17 *Arrendamientos*.

28 El importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo puede ser minorado por el importe de las subvenciones del gobierno, de acuerdo con la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre las Ayudas Gubernamentales*.

Medición posterior al reconocimiento

29 La entidad elegirá como política contable el modelo del costo (párrafo 30) o el modelo de revaluación (párrafo 31), y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una clase de propiedades, planta y equipo.

Modelo del costo

30 Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo se contabilizará por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.

Modelo de revaluación

31 Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad, se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable en la fecha del balance.

32 Normalmente, el valor razonable de los terrenos y edificios se determinará a partir de la evidencia basada en el mercado mediante una tasación, realizada habitualmente por tasadores cualificados profesionalmente. El valor razonable de los elementos de planta y equipo será habitualmente su valor de mercado, determinado mediante una tasación.

33 Cuando no exista evidencia de un valor de mercado, como consecuencia de la naturaleza específica del elemento de propiedades, planta y equipo y porque el elemento rara vez es vendido –salvo como parte de una unidad de negocio en funcionamiento–, la entidad podría tener que estimar el valor razonable a través de métodos que tengan en cuenta los desempeños del mismo o su costo de reposición una vez practicada la depreciación correspondiente.

34 La frecuencia de las revaluaciones dependerá de los cambios que experimenten los valores razonables de los elementos de propiedades, planta y equipo que se estén revaluando. Cuando el valor razonable del activo revaluado difiera significativamente de su importe en libros, será necesaria una nueva revaluación. Algunos elementos de propiedades, planta y equipo experimentan cambios significativos y volátiles en su valor razonable, por lo que necesitarán revaluaciones anuales. Tales revaluaciones frecuentes serán innecesarias para elementos de propiedades, planta y equipo con variaciones insignificantes en su valor razonable. Para éstos, pueden ser suficientes revaluaciones hechas cada tres o cinco años.

35 Cuando se revalúe un elemento de propiedades, planta y equipo, la depreciación acumulada en la fecha de la revaluación puede ser tratada de cualquiera de las siguientes maneras:

(a) Reexpresada proporcionalmente al cambio en el importe en libros bruto del activo, de manera que el importe en libros del mismo después de la revaluación sea igual a su importe revaluado. Este método se utiliza a menudo cuando se revalúa el activo por medio de la aplicación de un índice a su costo de reposición depreciado.

(b) Eliminada contra el importe en libros bruto del activo, de manera que lo que se reexpresa es el valor neto resultante, hasta alcanzar el importe revaluado del activo. Este método se utiliza habitualmente en edificios.

La cuantía del ajuste en la depreciación acumulada, que surge de la reexpresión o eliminación anterior, forma parte del incremento o disminución del importe en libros del activo, que se contabilizará de acuerdo con lo establecido en los párrafos 39 y 40.

36 Si se revalúa un elemento de propiedades, planta y equipo, se revaluarán también todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activos.

37 Una clase de elementos pertenecientes a propiedades, planta y equipo es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las operaciones de una entidad.

Los siguientes son ejemplos de clases separadas:

- (a) terrenos;
- (b) terrenos y edificios;
- (c) maquinaria;
- (d) buques;
- (e) aeronaves;
- (f) vehículos de motor;
- (g) mobiliario y enseres y
- (h) equipo de oficina.

38 Los elementos pertenecientes a una clase, de las que componen las propiedades, planta y equipo, se revaluarán simultáneamente con el fin de evitar revaluaciones selectivas, y para evitar la inclusión en los estados financieros de partidas que serían una mezcla de costos y valores referidos a diferentes fechas. No obstante, cada clase de activos puede ser revaluada de forma periódica, siempre que la revaluación de esa clase se realice en un intervalo corto de tiempo y que los valores se mantengan constantemente actualizados.

39 Cuando se incremente el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, tal aumento se llevará directamente a una cuenta de superávit de revaluación, dentro del patrimonio neto. No obstante, el incremento se reconocerá en el resultado del periodo en la medida en que suponga una reversión de una disminución por devaluación del mismo activo, que fue reconocida previamente en resultados.

40 Cuando se reduzca el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, tal disminución se reconocerá en el resultado del periodo. No obstante, la disminución será cargada directamente al patrimonio neto contra cualquier superávit de revaluación reconocido previamente en relación con el mismo activo, en la medida que tal disminución no exceda el saldo de la citada cuenta de superávit de revaluación.

41 El superávit de revaluación de un elemento de propiedades, planta y equipo incluido en el patrimonio neto podrá ser transferido directamente a la cuenta de ganancias retenidas, cuando se produzca la baja en cuentas del activo. Esto podría implicar la transferencia total del superávit cuando la entidad se desapropie del activo. No obstante, parte del superávit podría transferirse a medida que el activo fuera utilizado por la entidad. En ese caso, el importe del superávit transferido sería igual a la diferencia entre la depreciación calculada según el valor revaluado del activo y la calculada según su costo original. Las transferencias desde las cuentas de superávit de revaluación a las cuentas de ganancias acumuladas no pasarán por el resultado del periodo.

42 Los efectos de la revaluación de propiedades, planta y equipo, sobre los impuestos sobre las ganancias, si los hubiere, se contabilizarán y revelarán de acuerdo con la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*.

Depreciación

43 Se depreciará de forma separada cada parte de un elemento de propiedades, planta y equipo que tenga un costo significativo con relación al costo total del elemento.

44 La entidad distribuirá el importe inicialmente reconocido de un elemento de propiedades, planta y equipo entre sus partes significativas y depreciará de forma separada cada una de estas partes. Por ejemplo, podría ser adecuado amortizar por separado la estructura y los motores de un avión, tanto si se tiene en propiedad como si se tiene en arrendamiento financiero.

45 Una parte significativa de un elemento de propiedades, planta y equipo puede tener una vida útil y un método de depreciación que coincidan con la vida y el método utilizados para otra parte significativa del mismo elemento. En tal caso, ambas partes podrían agruparse para determinar el cargo por depreciación.

46 En la medida que la entidad amortice de forma separada algunas partes de un elemento de propiedades, planta y equipo, también depreciará de forma separada el resto del elemento. El resto estará integrado por las partes del elemento que individualmente no sean significativas. Si la entidad tiene diversas expectativas para cada una de esas partes, podría ser necesario emplear técnicas de aproximación para depreciar el resto, de forma que represente fielmente el patrón de consumo o la vida útil de sus componentes, o ambos.

47 La entidad podrá elegir por depreciar de forma separada las partes que compongan un elemento y no tengan un costo significativo con relación al costo total del mismo.

48 El cargo por depreciación de cada periodo se reconocerá en el resultado del periodo, salvo que se haya incluido en el importe en libros de otro activo.

49 El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá habitualmente en el resultado del mismo. Sin embargo, en ocasiones los beneficios económicos futuros incorporados a un activo se incorporan a la producción de otros activos. En este caso, el cargo por depreciación formará parte del costo del otro activo y se incluirá en su importe en libros. Por ejemplo, la depreciación de una instalación y equipo de manufactura se incluirá en los costos de transformación de los inventarios (véase la NIC 2). De forma similar, la depreciación de las propiedades, planta y equipo utilizada para actividades de desarrollo podrá incluirse en el costo de un activo intangible reconocido de acuerdo con la NIC 38 *Activos Intangibles*.

Importe depreciable y periodo de depreciación

50 El importe depreciable de un activo se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil.

51 El valor residual y la vida útil de un activo se revisarán, como mínimo, al término de cada periodo anual y, si las expectativas difirieren de las estimaciones previas, los cambios se contabilizarán como un

cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.*

52 La depreciación se contabilizará incluso si el valor razonable del activo excede a su importe en libros, siempre y cuando el valor residual del activo no supere al importe en libros del mismo. Las operaciones de reparación y mantenimiento de un activo no evitan realizar la depreciación.

53 El importe depreciable de un activo se determina después de deducir su valor residual.

En la práctica, el valor residual de un activo a menudo es insignificante, y por tanto irrelevante en el cálculo del importe depreciable.

54 El valor residual de un activo podría aumentar hasta igualar o superar el importe en libros del activo. Si esto sucediese, el cargo por depreciación del activo será nulo, a menos que—y hasta que—ese valor residual disminuya posteriormente y se haga menor que el importe en libros del activo.

55 La depreciación de un activo comenzará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para ser capaz de operar de la forma prevista por la gerencia. La depreciación de un activo cesará en la fecha más temprana entre aquélla en que el activo se clasifique como mantenido para la venta (o incluido en un grupo en desapropiación de elementos que se haya clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5, y la fecha en que se produzca la baja en cuentas del mismo. Por tanto, la depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo, a

menos que se encuentre depreciado por completo. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

56 Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo, se consumen, por parte de la entidad, principalmente a través de su utilización. No obstante, otros factores, tales como la obsolescencia técnica o comercial y el deterioro natural producido por la falta de utilización del bien, producen a menudo una disminución en la cuantía de los beneficios económicos que cabría esperar de la utilización del activo.

Consecuentemente, para determinar la vida útil del elemento de propiedades, planta y equipo, se tendrán en cuenta todos los factores siguientes:

(a) La utilización prevista del activo. El uso debe estimarse por referencia a la capacidad o al desempeño físico que se espere del mismo.

(b) El desgaste físico esperado, que dependerá de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en los que se utilizará el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, así como el grado de cuidado y conservación mientras el activo no está siendo utilizado.

(c) La obsolescencia técnica o comercial derivada de los cambios o mejoras en la producción, o bien de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo.

(d) Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de servicio relacionados con el activo.

57 La vida útil de un activo se definirá en términos de la utilidad que se espere que aporte a la entidad. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la desapropiación de los activos después de un periodo específico de utilización, o tras haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos incorporados a los mismos. Por tanto, la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica. La estimación de la vida útil de un activo, es una cuestión de criterio, basado en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

58 Los terrenos y los edificios son activos separados, y se contabilizarán por separado, incluso si han sido adquiridos de forma conjunta. Con algunas excepciones, tales como minas, canteras y vertederos, los terrenos tienen una vida ilimitada y por tanto no se amortizan. Los edificios tienen una vida limitada y, por tanto, son activos depreciables.

Un incremento en el valor de los terrenos en los que se asienta un edificio no afectará a la determinación del importe depreciable del edificio.

59 Si el costo de un terreno incluye los costos de desmantelamiento, traslado y rehabilitación, la porción que corresponda a la rehabilitación del terreno se depreciará a lo largo del periodo en el que se obtengan los beneficios por haber incurrido en esos costos. En algunos casos, el terreno en sí mismo puede tener una vida útil limitada, en cuyo caso se depreciará de forma que refleje los beneficios que se van a derivar del mismo.

Método de depreciación

60 El método de depreciación utilizado reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos futuros del activo.

61 El método de depreciación aplicado a un activo se revisará, como mínimo, al término de cada periodo anual y, si hubiera habido un cambio significativo en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo, se cambiará para reflejar el nuevo patrón. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8.

62 Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil. Entre los mismos se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. La depreciación lineal dará lugar a un cargo constante a lo largo de la vida útil del activo, siempre que su valor residual no cambie.

El método de depreciación decreciente en función del saldo del elemento dará lugar a un cargo que irá disminuyendo a lo largo de su vida útil. El método de las unidades de producción dará lugar a un cargo basado en la utilización o producción esperada. La entidad elegirá el método que más fielmente refleje el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo. Dicho método se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se haya producido un cambio en el patrón esperado de consumo de dichos beneficios económicos futuros.

Deterioro del valor

63 Para determinar si un elemento de propiedades, planta y equipo ha visto deteriorado su valor, la entidad aplicará la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*. En dicha Norma se explica cómo debe proceder la entidad para la revisión del importe en libros de sus activos, cómo ha de determinar el importe recuperable de un activo y cuándo debe proceder a reconocer, o en su caso, revertir, las pérdidas por deterioro del valor.

64 [Eliminado]

Compensación por deterioro del valor

65 Las compensaciones procedentes de terceros, por elementos de propiedades, planta y equipo que hayan experimentado un deterioro del valor, se hayan perdido o se hayan abandonado, se incluirán en el resultado del periodo cuando tales compensaciones sean exigibles.

66 El deterioro del valor o las pérdidas de los elementos de propiedades, planta y equipo son hechos separables de las reclamaciones de pagos o compensaciones de terceros, así como de cualquier compra posterior o construcción de activos que reemplacen a los citados elementos, y por ello se contabilizarán de forma separada, procediendo de la manera siguiente:

(a) el deterioro del valor de los elementos de propiedades, planta y equipo se reconocerá según la NIC 36;

(b) la baja en cuentas de los elementos de propiedades, planta y equipo retirados o de los que se haya dispuesto por otra vía se contabilizará según lo establecido en esta Norma;

(c) la compensación de terceros por elementos de propiedades, planta y equipo que hubieran visto deteriorado su valor, se hubieran perdido o se hubieran abandonado se incluirá en la determinación del resultado del periodo, en el momento en que la compensación sea exigible; y

(d) el costo de los elementos de propiedades, planta y equipo rehabilitados, adquiridos o construidos para reemplazar los perdidos o deteriorados se determinará de acuerdo con esta Norma.

Baja en cuentas

67 El importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja en cuentas:

(a) cuando la entidad se desapropie del mismo; o

(b) cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o desapropiación.

68 La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un elemento de propiedades, planta y equipo se incluirá en el resultado del periodo cuando la partida sea dada de baja en cuentas (a menos que la NIC 17 establezca otra cosa, en caso de una venta con arrendamiento

financiero posterior). Las ganancias no se clasificarán como ingresos de operación.

69 La desapropiación de un elemento de propiedades, planta y equipo puede llevarse a cabo de diversas maneras (por ejemplo mediante la venta, realizando sobre la misma un contrato de arrendamiento financiero o por donación). Para determinar la fecha de la desapropiación del elemento, la entidad aplicará los criterios establecidos en la NIC 18 *Ingresos Ordinarios*, para el reconocimiento de ingresos por ventas de bienes.

Se aplicará la NIC 17 en caso de que la disposición del activo consista en una venta con arrendamiento posterior.

70 Si, de acuerdo con el principio de reconocimiento del párrafo 7, la entidad reconociera dentro del importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo el costo derivado de la sustitución de una parte del elemento, entonces dará de baja el importe en libros de la parte sustituida, con independencia de si esta parte se hubiera amortizado de forma separada. Si no fuera practicable para la entidad la determinación del importe en libros de la parte sustituida, podrá utilizar el costo de la sustitución como indicativo de cuál podría ser el costo de la parte sustituida en el momento en que fue adquirida o construida.

71 La pérdida o ganancia derivada de la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo, se determinará como la diferencia entre el importe neto que, en su caso, se obtenga por la desapropiación y el importe en libros del elemento.

72 La contrapartida a cobrar por la desapropiación de un elemento de propiedades, planta y equipo, se reconocerá inicialmente por su valor razonable. Si se aplazase el pago a recibir por el elemento, la contrapartida recibida se reconocerá inicialmente al precio equivalente de contado. La diferencia entre el importe nominal de la contrapartida y el precio equivalente de contado se reconocerá como un ingreso por intereses, de acuerdo con la NIC 18, de forma que refleje el rendimiento efectivo derivado de la cuenta por cobrar.

Información a revelar

73 En los estados financieros se revelará, con respecto a cada una de las clases de propiedades, planta y equipo, la siguiente información:

(a) las bases de medición utilizadas para determinar el importe en libros bruto;

(b) los métodos de depreciación utilizados;

(c) las vidas útiles o los porcentajes de depreciación utilizados;

(d) el importe en libros bruto y la depreciación acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor), tanto al principio como al final de cada periodo; y

(e) la conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo, mostrando:

(i) las inversiones o adiciones realizadas;

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

(iii) las adquisiciones realizadas mediante combinaciones de negocios;

(iv) los incrementos o disminuciones, resultantes de las revaluaciones, de acuerdo con los párrafos 31, 39 y 40, así como las pérdidas por deterioro del valor reconocidas, o revertidas directamente al patrimonio neto, en función de lo establecido en la NIC 36;

(v) las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del periodo, aplicando la NIC 36;

(vi) las pérdidas por deterioro de valor que hayan revertido, y hayan sido reconocidas en el resultado del periodo, aplicando la NIC 36;

(vii) la depreciación;

(viii) las diferencias netas de cambio surgidas en la conversión de estados financieros desde la moneda funcional a una moneda de presentación diferente (incluyendo también las diferencias de conversión de un operación en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa); y

(ix) otros movimientos.

74 En los estados financieros se revelará también:

(a) la existencia y los importes correspondientes a las restricciones de titularidad, así como las propiedades, planta y equipo que están afectos como garantía al cumplimiento de obligaciones;

(b) el importe de los desembolsos reconocidos en el importe en libros, en los casos de elementos de propiedades, planta y equipo en curso de construcción;

(c) el importe de los compromisos de adquisición de propiedades, planta y equipo; y

(d) si no se ha revelado de forma separada en la cuenta de resultados, el importe de las compensaciones de terceros que se incluyen en el resultado del periodo por elementos de propiedades, planta y equipo cuyo valor se hubiera deteriorado, se hubieran perdido o se hubieran retirado.

75 La selección de un método de depreciación y la estimación de la vida útil de los activos son cuestiones que requieren la realización de juicios de valor. Por tanto, las revelaciones sobre los métodos adoptados, así como sobre las vidas útiles estimadas o sobre los porcentajes de depreciación, suministran a los usuarios de los estados financieros información que les permite revisar los criterios seleccionados por la gerencia de la entidad, a la vez que hacen posible la comparación con otras entidades.

Por razones similares, es necesario revelar:

(a) la depreciación del periodo, tanto si se ha reconocido en el resultado de periodo, como si forma parte del costo de otros activos; y

(b) la depreciación acumulada al término del periodo.

76 De acuerdo con la NIC 8, la entidad ha de informar acerca de la naturaleza y del efecto del cambio en una estimación contable, siempre que tenga una incidencia significativa en el periodo actual o que vaya a tenerla en periodos siguientes. Tal información puede aparecer, en las propiedades, planta y equipo, respecto a los cambios en las estimaciones referentes a:

(a) valores residuales;

(b) costos estimados de desmantelamiento, retiro o rehabilitación de elementos de propiedades, planta y equipo;

(c) vidas útiles; y

(d) métodos de depreciación.

77 Cuando los elementos de propiedades, planta y equipo se contabilicen por sus valores revaluados, se revelará la siguiente información:

(a) la fecha efectiva de la revaluación;

(b) si se han utilizado los servicios de un tasador independiente;

(c) los métodos y las hipótesis significativas aplicadas en la estimación del valor razonable de los elementos;

(d) en qué medida el valor razonable de los elementos de propiedades, planta y equipo fue determinado directamente por referencia a los precios observables en un mercado activo o a recientes transacciones de mercado entre sujetos debidamente informados en condiciones de independencia, o fue estimado utilizando otras técnicas de medición;

(e) para cada clase de propiedades, planta y equipo que se haya revaluado, el importe en libros al que se habría reconocido si se hubieran contabilizado según el modelo del costo; y

(f) el superávit de revaluación, indicando los movimientos del periodo, así como cualquier restricción sobre la distribución de su saldo a los accionistas.

78 Siguiendo la NIC 36, la entidad revelará información sobre las partidas de propiedades, planta y equipo que hayan sufrido pérdidas por deterioro del valor, además de la información requerida en los puntos (iv) a (vi) del apartado (e) del párrafo 73.

79 Los usuarios de los estados financieros también podrían encontrar relevante para cubrir sus necesidades la siguiente información:

(a) el importe en libros de los elementos de propiedades, planta y equipo, que se encuentran temporalmente fuera de servicio;

(b) el importe en libros bruto de cualesquiera propiedades, planta y equipo que, estando totalmente depreciados, se encuentran todavía en uso;

(c) el importe en libros de las propiedades, planta y equipo retirados de su uso activo y no clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5;

(d) cuando se utiliza el modelo del costo, el valor razonable de las propiedades, planta y equipo cuando es significativamente diferente de su importe en libros.

Por tanto, se aconseja a las entidades presentar también estas informaciones.

Disposiciones transitorias

80 Los requerimientos relativos a la medición inicial de los elementos de propiedades, planta y equipo adquirido en permutas de activos, que se encuentran especificados en los párrafos 24 a 26, se aplicarán prospectivamente y afectarán sólo a transacciones futuras.

Fecha de vigencia

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

81A La entidad aplicará las modificaciones del párrafo 3 para periodos anuales que comienzan a partir del 1 enero 2006. Si una entidad aplica la NIIF 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales* para un

periodo anterior, dichas modificaciones deben ser aplicadas para ese periodo anterior.

Derogación de otros pronunciamientos

82 Esta Norma deroga la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* (revisada en 1998).

83 Esta Norma deroga las siguientes Interpretaciones:

(a) SIC-6 *Costos de Modificación de los Programas Informáticos Existentes*;

(b) SIC-14 *Propiedades, Planta y Equipo—Indemnizaciones por Deterioro del Valor de las Partidas*; y

(c) SIC-23 *Propiedades, Planta y Equipo—Costos de Revisiones o Reparaciones Generales*.

Apéndice

Modificaciones de otros Pronunciamientos

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

* * * * *

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

4.2 Análisis Norma Internacional de Contabilidad 16. – Propiedad, Planta y Equipo

La Norma Internacional de Contabilidad número 16 que comprende la Propiedad, Planta y equipo, sustituye a la norma con su mismo nombre revisada en 1998 y a su vez reemplaza a las siguientes interpretaciones:

- ✓ SIC – 6.- *Costos de Modificaciones de los Programas Informáticos Existentes*
- ✓ SIC – 14.- *Propiedad, Planta y Equipo - Indemnizaciones por Deterioro del Valor de las Partidas*
- ✓ SIC – 23.- *Propiedad, Planta y Equipo – Costos de Revisiones o Reparaciones Generales*

OBJETIVO

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de propiedades, planta y equipo, de forma que los usuarios de los estados financieros puedan conocer la información acerca de la inversión que la entidad tiene en sus propiedades, planta y equipo, así como los cambios que se hayan producidos en dicha inversión. Los principales problemas que presenta son los siguientes:

- ✓ La determinación de su importe en libros.
- ✓ Los cargos por depreciación y pérdidas por deterioro que deben reconocerse con relación a los mismos.
- ✓ Los requerimientos de revelación o contabilización de los activos

ALCANCE

Esta norma comprende el tratamiento contable de los elementos de Propiedad, Planta y Equipo, sin incluir:

- *Activos no Corrientes* clasificados como mantenido para la venta (NIIF 5).
- Activos biológicos relacionados con la *actividad agrícola*, recogidos en NIC 41
- Inmuebles considerados como *existencias*, a los que se les aplicará el tratamiento según la NIC 2.
- Derechos mineros y reservas minerales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares

Sin embargo se aplicará a los elementos de Propiedad, Planta y Equipo que se utilicen para desarrollar y preservar los activos antes mencionados

DEFINICIONES

- Propiedad, Planta y Equipo: Son elementos tangibles que:
 - Se tienen para ser utilizados en la producción u oferta de bienes o servicios, para arrendamiento a otros, o para fines administrativos.
 - Se espera que sean utilizados durante más de un período.
- Costo: Es el monto de efectivo o equivalentes a efectivo pagados y el valor razonable de cualquier otro contraprestación dada para adquirir un activo en el momento de su adquisición o construcción.
- Valor razonable: Es el monto por el cual un activo podría ser intercambiado entre partes que pueden conocerse y están dispuestas a hacerlo en una transacción a distancia.
- Importe en libros: Es el monto por el cual es reconocido un activo después de deducir cualquier depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas.
- Depreciación: Es la asignación sistemática del monto depreciable de un activo durante su vida útil.
- Pérdida por deterioro: Es el monto por el cual el valor en libros de un activo excede su monto recuperable.

- **Importe recuperable:** Es el valor más alto entre el precio de venta neto de un activo y su valor en uso.
- **Valor residual:** Es el monto estimado que una entidad obtendría actualmente de la disposición de un activo, después de deducir los costos estimados de la disposición (suponiendo que el activo ya tuviera la antigüedad y estuviera en la condición esperada al final de su vida útil).
- **Vida útil:** Es:
 - El período durante el cual se espera que un activo esté disponible para ser utilizado por una entidad.
 - El número de unidades de producción o similares que se espera que sean obtenidas del activo por una entidad.
- **Importe depreciable:** es el costo de un activo, o el importe que lo haya sustituido, menos su valor residual
- **Valor específico para la entidad:** es el valor presente de los flujos de efectivo que la entidad espera recibir por el uso continuado de un activo y por desapropiarse del mismo al término de su vida útil. En el caso de un pasivo, es el valor presente de los flujos de efectivo en que se espera incurrir para cancelarlo.

RECONOCIMIENTO

Para reconocer un bien como Propiedad, Planta y Equipo o inmovilizado material son necesarios dos requisitos:

- Debe ser probable que la entidad obtenga beneficios de su uso
- El costo del activo debe poder ser valorado con fiabilidad.

La entidad evaluará todos los costos de Propiedad, Planta y Equipo en el momento en que se incurre en ellos.

Costos iniciales: Una entidad puede incurrir en elementos de Propiedad, Planta y Equipo por razones de seguridad o de índole medioambiental. Estos costos se reconocerán como mejoras siempre y cuando se logre obtener beneficios gracias a ella por parte del activo.

Costos posteriores: Los costos derivados del mantenimiento del activo se contabilizarán cuando se incurran en ellos. Incluyendo algunos cambios y/o revisiones a lo largo de su vida útil.

Para que algunos activos puedan seguir operando deben realizarse revisiones periódicas de inspecciones generales por defecto, aún cuando no deban ser sustituidos. Este costo se reconocerá en el importe en libros del elemento como una sustitución.

MEDICIÓN EN EL MOMENTO DEL RECONOCIMIENTO

Todo elemento de Propiedad, Planta y Equipo que cumpla las condiciones para ser reconocido como tal, se valorará por su costo.

Componentes del costo: Estos componentes comprenderán:

- Precio de adquisición, incluyendo los aranceles de importación e impuestos indirectos no recuperables después de deducir descuentos o rebajas.
- Costos directamente relacionados con la ubicación del activo, que reúna las condiciones necesarias para operar.
- Estimación inicial de costos de desmantelamiento o retiro del elemento y rehabilitación del lugar donde se encuentra asentado.

Medición del costo: El costo de un elemento de Propiedad, Planta y Equipo será el precio equivalente al contado en la fecha de reconocimiento. En caso de que el pago se aplaze más de lo normal, la diferencia entre el precio equivalente al contado y el total de los pagos se reconocerá como gastos por intereses a lo largo del período de aplazamiento.

Algunos elementos de Propiedad, Planta y Equipo pueden ser adquiridos a cambio de uno o varios activos, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios, esta operación es mejor conocida como Permuta. En este caso se habla de activos no monetarios. Su costo se medirá por su valor razonable, a menos que:

- a) La transacción no tenga carácter comercial, o
- b) Que no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el entregado.

Si la partida adquirida no se mide por su valor razonable, su costo se medirá por el importe en libros del activo entregado.

La entidad determinará si una permuta tiene carácter comercial si:

- a) La configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del activo recibido difiere de la configuración de los mismos flujos del otro activo.
- b) El valor específico de la parte de las actividades de la entidad se ve modificado como consecuencia del intercambio; y
- c) Si la diferencia identificada en a) o en b) resulta significativa al compararla con el valor razonable de los activos.

MEDICIÓN POSTERIOR AL RECONOCIMIENTO

Las políticas contables a elegir son:

- Modelo del costo
- Modelo de revaluación

Modelo del costo: Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo se contabilizará por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado a las pérdidas por deterioro del valor.

Modelo de revaluación: Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedad, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad, se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor que hayan sufrido. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable en la fecha del balance, de ser así será necesaria una nueva revaluación.

Si se revalúa un elemento de Propiedad, Planta y Equipo, se revaluarán también todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activos.

Los siguientes son ejemplos de clases de elementos pertenecientes a Propiedad, Planta y Equipo:

- a) Terrenos;
- b) Edificios;
- c) Maquinaria;
- d) Buques;
- e) Aeronaves;
- f) Vehículos;
- g) Mobiliario; y
- h) Equipos de oficina

Depreciación: Cada parte de un elemento de Propiedad, Planta y Equipo que tenga un costo significativo con relación al costo total del elemento de forma separada.

En la medida que la entidad amortice de forma separada algunas partes de un elemento de Propiedad, Planta y Equipo, también depreciará de forma separada el neto del elemento.

El cargo por depreciación de cada período se reconocerá en el resultado del período, salvo que se haya incluido en el importe en libros de otro activo.

Importe depreciable y período de depreciación

El importe depreciable de un activo se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil.

Al término de cada período anual, como mínimo, se revisará, tanto el valor residual como la vida útil y si las expectativas difieren de las estimaciones previas, los cambios se contabilizarán como un cambio en la estimación contable.

La depreciación se contabilizará incluso si el valor razonable del activo excede a su importe en libros. Ésta comenzará cuando el activo esté disponible para su uso.

Método de depreciación: Éste reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos futuros del activo.

Existen diversos métodos de depreciación, entre ellos se incluyen:

- Método de línea recta

- Método de depreciación decreciente

- Método de unidades producidas

Deterioro del Valor: Para determinarlo se aplicará la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*, donde se explica cómo se determina, cuándo se reconoce y otros aspectos de importancia para la norma.

Compensación por Deterioro del Valor: En el resultado del período se deben incluir las compensaciones procedentes de terceros, por elementos de Propiedad, Planta y Equipo que hayan experimentado un deterioro del valor, cuando tales compensaciones sean exigibles.

BAJA EN CUENTAS

El importe en libros de un elemento de Propiedad, Planta y Equipo se dará de baja en cuentas:

- a) Cuando la entidad se desapropie del mismo; o

- b) Cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o desapropiación.

La pérdida o ganancia derivada de la baja en cuentas de un elemento de Propiedad, Planta y Equipo, se determinará como la diferencia entre el importe neto que, en su caso, se obtenga por la desapropiación y el importe en libros del elemento.

INFORMACIÓN A REVELAR

Para cada clase de propiedad, planta y equipo debe incluirse en los estados financieros la siguiente información:

- ✓ Las bases de medición utilizada para determinar el importe en libros bruto.
- ✓ Los métodos de depreciación utilizados.
- ✓ Las vidas útiles o los porcentajes de depreciación utilizados.
- ✓ El importe en libros bruto y la depreciación acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor) al principio y al final del período.
- ✓ Una conciliación del valor en libros al principio y al final del período que muestra:
 - Adiciones, disposiciones o depreciación.
 - Adquisiciones a través de combinaciones de negocios.
 - Aumentos o disminuciones resultantes de revaluaciones y pérdidas por deterioro reconocidas o reversadas directamente en el patrimonio.
 - Pérdidas por deterioro reconocidas en utilidades o pérdidas.
 - Pérdidas por deterioro reversadas en utilidades o pérdidas.

- Diferencias de intercambio netas que surgen de la traducción de los estados financieros.
- Otros cambios.

En los estados financieros se revelará también:

(a) la existencia y los importes correspondientes a las restricciones de titularidad, así como las propiedades, planta y equipo que están afectos como garantía al cumplimiento de obligaciones;

(b) el importe de los desembolsos reconocidos en el importe en libros, en los casos de elementos de propiedades, planta y equipo en curso de construcción;

(c) el importe de los compromisos de adquisición de propiedades, planta y equipo; y

(d) si no se ha revelado de forma separada en la cuenta de resultados, el importe de las compensaciones de terceros que se incluyen en el resultado del periodo por elementos de propiedades, planta y equipo cuyo valor se hubiera deteriorado, se hubieran perdido o se hubieran retirado

4.3 Caso Práctico

Permuta

Una empresa tiene entre sus activos una maquinaria cuyo precio de adquisición fue de 200.000 BsF. y al 31 de Diciembre la depreciación acumulada asciende a 25.000 BsF. Esta empresa realiza una permuta de

esta maquinaria por un terreno cuyo valor razonable asciende a 225.000 BsF. La permuta tiene un carácter totalmente comercial.

Solución:

Al tratarse de una permuta comercial el costo de la propiedad recibida se medirá por su valor razonable:

Valor razonable activo recibido (terreno): 225.000 BsF.

Valor contable activo entregado (maquinaria)= $200.000 - 25.000 = 175.000$ BsF.

Por la diferencia entre el valor razonable del activo recibido y el valor contable del activo entregado aflorará un beneficio que debe reconocerse en la cuenta de resultados:

Ganancia que reconocer: $225.000 - 175.000 = 50.000$ BsF.

Contabilización:

-x-		
Terreno	225.000	
Depreciación Acumulada	25.000	
Maquinaria		200.000
Ganancia por permuta de activo		50.000

Nota: en caso de tratarse de una permuta no comercial el activo recibido se valoraría según el valor contable del activo entregado (175.000 BsF.) y no aflorarían las ganancias por permuta de activo.

Justificación:

La NIC 16 establece:

- Respecto a las permutas (párrafos 24 y 25)
 - Algunos elementos de activos tangibles pueden haber sido adquiridos a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios. El costo de dicho elemento de propiedad, planta y equipo se medirá por su valor razonable, a menos que (a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o (b) no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable de activo recibido ni el del activo entregado. Si la partida adquirida no se mide por su valor razonable, su costo se valorará por el importe en libros del activo entregado.
 - La entidad determinará si una permuta tiene carácter comercial, considerando en qué medida se espera que cambien los flujos de efectivo futuros como consecuencia de dicha transacción.

4.4 Norma Internacional de Contabilidad 24. – Información a Revelar sobre Partes Vinculadas

CONTENIDO:

INTRODUCCIÓN

OBJETIVO

ALCANCE

PROPÓSITO DE LA INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE PARTES

RELACIONADAS

DEFINICIONES

INFORMACIÓN A REVELAR**FECHA DE VIGENCIA****DEROGACIÓN DE LA NIC 24 (REORDENADA EN 1994)****APÉNDICE:**

Modificaciones de la NIC 30

OBJETIVO

1. 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.

ALCANCE

2. 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.

3. 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.

4. 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.

PROPÓSITO DE LA INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE LAS PARTES VINCULADAS

5. 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.

6. 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.

7. 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.

8. 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.

DEFINICIONES

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

Control es el poder para dirigir las políticas financiera y de explotación de una entidad, con el fin de obtener beneficios de sus actividades.

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

Familiares cercanos a una persona son aquellos miembros de la familia que podrían ejercer influencia en, o ser influidos por, esa persona en sus relaciones con la entidad.

Entre ellos se pueden incluir:

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

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

(c) las personas a su cargo o a cargo del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad.

Influencia significativa es el poder para intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de la entidad, aunque sin llegar a tener el control de las mismas. Puede obtenerse mediante participación

en la propiedad, por disposición legal o estatutaria, o mediante acuerdos.

Parte vinculada: Una parte se considera vinculada con la entidad si dicha parte:

(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 la misma dominante);

(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 una asociada (según se define en la NIC 28 Inversiones en entidades asociadas) de la entidad;

(c) es un negocio conjunto, donde la entidad es uno de los partícipes (véase la NIC 31 Intereses en negocios conjuntos);

(d) es personal clave de la dirección de la entidad o de su dominante;

(e) es un familiar cercano de una persona que se encuentre en los supuestos (a) o (d);

(f) es una entidad sobre la cual alguna de las personas que se encuentra en los supuestos (d) o (e) ejerce control, control conjunto o influencia significativa, o bien cuenta, directa o indirectamente, con un importante poder de voto; o

(g) es 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.

Personal clave de la dirección son aquellas personas que tienen autoridad y responsabilidad para planificar, dirigir y controlar las actividades de la entidad, ya sea directa o indirectamente, incluyendo cualquier miembro (sea o no ejecutivo) del consejo de administración u órgano de gobierno equivalente de la entidad.

Remuneraciones, son todas las retribuciones a los empleados (tal como se definen en la NIC 19 Retribuciones a los empleados) incluyendo las retribuciones a los empleados a las que sea aplicable la NIIF 2, Pagos basados en acciones.

Las retribuciones a los empleados comprenden todos los tipos de compensaciones pagadas, por pagar o suministradas por la entidad, o en nombre de la misma, a cambio de servicios prestados a la entidad. También incluyen aquellas retribuciones pagadas en nombre de la dominante de la entidad, respecto de los servicios descritos.

Las remuneraciones comprenden:

(a) las retribuciones a corto plazo para los empleados en activo, tales como los sueldos, salarios y contribuciones a la seguridad social,

permisos remunerados por enfermedad por otros motivos, participación en ganancias e incentivos (si se pagan dentro de los doce meses siguientes al cierre del ejercicio), y retribuciones no monetarias (tales como los de asistencia médica, disfrute de casas, coches y la disposición de bienes y servicios subvencionados o gratuitos);

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

(c) otras prestaciones a largo plazo para los empleados, entre las que se incluyen los permisos remunerados después de largos periodos de servicio (permisos sabáticos), las prestaciones especiales después de un largo tiempo de servicio, las prestaciones por incapacidad y, si son pagaderas en un plazo de doce meses o más después del cierre del ejercicio, la participación en ganancias, incentivos y otro tipo de compensación salarial diferida;

(d) indemnizaciones por cese de contrato; y

(e) pagos basados en acciones.

Transacción entre partes vinculadas es toda transferencia de recursos, servicios u obligaciones entre partes vinculadas, con independencia de que se cargue o no un precio.

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

11. En el contexto de la presente Norma, **los siguientes casos no se consideran necesariamente partes vinculadas:**

(a) Dos entidades que tienen en común un miembro del consejo de administración u otra persona clave de la dirección, sólo por el hecho de tenerlos, salvo los casos contemplados en los párrafos (d) y (f) de la definición de «parte vinculada».

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

(c) (i) Proveedores de financiación;

(ii) sindicatos;

(iii) entidades de servicios públicos; y

(iv) entidades, organismos y agencias públicas, simplemente en virtud de sus relaciones normales con la entidad (aunque puedan condicionar la libertad de acción de la entidad o participar en su proceso de toma de decisiones); y

(d) Cualquier 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.

INFORMACIÓN A REVELAR

12. Las relaciones entre dominantes y dependientes serán objeto de revelación, con independencia de que se hayan producido transacciones entre dichas partes vinculadas. La entidad revelará el nombre de su dominante inmediata y, si fuera diferente, el de la dominante principal del grupo. Si ni la dominante de la entidad ni la dominante principal elaborasen estados financieros disponibles para uso público, se revelará también el nombre de la siguiente dominante intermedia más próxima, dentro del grupo, que lo haga.

13. A fin de que los usuarios de los estados financieros puedan formarse una opinión de los efectos que la existencia de partes vinculadas tiene sobre la entidad, resultará apropiado revelar las relaciones entre partes vinculadas cuando exista control, con independencia de que se hayan producido o no transacciones entre tales partes vinculadas.

14. La identificación de los vínculos entre la dominante y sus dependientes es adicional a los requisitos informativos contenidos en las NIC 27, NIC 28 y NIC 31, en las que se obliga tanto a enumerar como a describir las inversiones significativas en dependientes, asociadas y entidades controladas conjuntamente.

15. Cuando ni la dominante inmediata de la entidad, ni la dominante principal del grupo elaboren estados financieros disponibles para uso público, la entidad revelará también el nombre de la dominante intermedia más próxima, dentro del grupo, que lo haga. La dominante intermedia más próxima será la primera dominante en el grupo, por encima de la dominante inmediata, que elabore estados financieros consolidados disponibles para uso público.

16. 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.

17. Cuando se hayan producido transacciones entre partes vinculadas, la entidad revelará la naturaleza de la relación con cada parte implicada, así como la información sobre las transacciones y saldos pendientes, para la comprensión de los efectos potenciales que la relación tiene en los estados financieros. Estos requisitos informativos son adicionales a los contenidos en el párrafo 16, relativos a la revelación de las remuneraciones al personal clave de la dirección.

Como mínimo, tal información deberá incluir:

(a) el importe de las transacciones;

(b) el importe de los saldos pendientes 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) correcciones valorativas por deudas de dudoso cobro relativas a importes incluidos en los saldos pendientes; y

(d) el gasto reconocido durante el ejercicio relativo a las deudas incobrables o de dudoso cobro de partes vinculadas.

18. La información a revelar exigida en el párrafo 17 se suministrará, por separado, para cada una de las siguientes categorías:

(a) la dominante;

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

(c) dependientes;

(d) asociadas;

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

(f) personal clave de la dirección de la entidad o de su dominante;

y

(g) otras partes vinculadas.

19. La clasificación de las cuentas a pagar y a cobrar de partes vinculadas, según las diferentes categorías exigidas en el párrafo 18, constituye una extensión de las obligaciones de información a revelar requeridas en la NIC 1 financieros para la información presentada en el balance o en las notas. Las Presentación de estados categorías se han ampliado, con el fin de proporcionar un análisis más completo de los saldos relativos a partes vinculadas, y se aplican a las transacciones con las mismas.

20. Los siguientes son ejemplos de transacciones sobre las que se ha de informar si se hubieran producido con una parte vinculada:

(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 relativos a licencias;

(g) transferencias realizadas en función de acuerdos de financiación (incluyendo préstamos y aportaciones de patrimonio neto, ya sean en efectivo o en especie);

(h) otorgamiento de garantías y avales; y

(i) cancelación de pasivos en nombre de la entidad o por la entidad en nombre de otro tercero vinculado.

La participación de una dominante o de una dependiente en un plan de prestaciones definidas donde se comparta el riesgo entre las entidades del grupo es una transacción entre partes vinculadas (véase el párrafo 34B de la NIC 19).

Párrafo 20 modificado por el Reglamento (CE) n° 1910/2005, de la Comisión, de 8 de noviembre de 2005, redacción anterior:

20. Los siguientes son ejemplos de transacciones sobre las que se ha de informar si se hubieran producido con una parte vinculada:

(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 relativos a licencias;

(g) transferencias realizadas en función de acuerdos de financiación (incluyendo préstamos y aportaciones de patrimonio neto, ya sean en efectivo o en especie);

(h) otorgamiento de garantías y avales; y

(i) cancelación de pasivos en nombre de la entidad o por la entidad en nombre de otro tercero vinculado.

21. La entidad revelará que las condiciones de las transacciones con terceros vinculados son equivalentes a las que se dan en transacciones hechas en condiciones de independencia mutua entre las partes, sólo si tales condiciones pueden ser justificadas o comprobadas.

22. Las partidas de naturaleza similar pueden presentarse agregadas, a menos que su desagregación sea necesaria para comprender los efectos de las operaciones de partes vinculadas en los estados financieros de la entidad.

FECHA DE VIGENCIA

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

4.5 Análisis Norma Internacional de Contabilidad 24. – Información a Revelar sobre Partes Vinculadas

Una relación de partes vinculadas entre entidades o individuos es aquella en la cual el arreglo no es del tipo de negocios independiente normal. Una relación de partes relacionadas puede tener efecto sobre la posición financiera y los resultados operacionales de la entidad que reporta.

Objetivo

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 periodo puedan haberse visto

afectados por la existencia de partes vinculadas, así como por transacciones realizadas y saldos pendientes con ellas.

Alcance

Esta norma será aplicada al identificar las relaciones y las transacciones con partes vinculadas, como los saldos pendientes o circunstancias en las que exige revelar esta información.

Propósito: de la información a revelar sobre 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 relacionadas 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 relacionadas 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.

Definiciones importantes de la norma

Partes relacionadas: una parte se considera relacionada con otra parte si una de ellas tiene la posibilidad de ejercer el control sobre la otra, o de ejercer influencia significativa sobre ella al tomar sus decisiones financieras y operativas.

Transacción con parte relacionada: es una transferencia de recursos, servicios u obligaciones entre partes relacionadas, independientemente, de si se cobra un precio.

Control: es el poder para dirigir las políticas financiera y de explotación de una entidad, con el fin de obtener beneficios de sus actividades.

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

Familiares cercanos a una persona: son aquellos miembros de la familia que podrían ejercer influencia en, o ser influidos por, esa persona en sus relaciones con la entidad.

Entre ellos se pueden incluir:

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

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

y

(c) las personas a su cargo o a cargo del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad.

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

Personal clave de la dirección: son aquellas personas que tienen autoridad y responsabilidad para planificar, dirigir y controlar las actividades de la entidad, ya sea directa o indirectamente, incluyendo cualquier miembro (sea o no ejecutivo) del consejo de administración u órgano de gobierno equivalente de la entidad.

Las retribuciones a los empleados: comprenden todos los tipos de compensaciones pagadas, por pagar o suministradas por la entidad, o en nombre de la misma, a cambio de servicios prestados a la entidad. También incluyen aquellas retribuciones pagadas en nombre de la dominante de la entidad, respecto de los servicios descritos. Las remuneraciones comprenden:

- Beneficios a los empleados de corto plazo y beneficios no monetarios para los empleados actuales.
- Beneficio de retiro
- Otros beneficios a empleados de largo plazo.
- Beneficios de terminación
- Pagos basados en acciones.

Tratamiento contable

Una transacción de partes vinculadas comprende una transferencia de recursos u obligaciones entre partes vinculadas, independientemente de si se cobra un precio o no; esta transferencia de recursos incluye las transacciones concluidas en forma libre. Los siguientes son ejemplos de transacciones sobre las que se han de informar si se hubieran producido con una parte relacionada:

- compras o ventas de bienes

- compras o ventas de inmuebles y otros activos;
- prestación o recepción de servicios;
- Arrendamiento
- transferencias de investigación y desarrollo;
- transferencias en función de acuerdos relativos a licencias;
- transferencias realizadas en función de acuerdos de financiación (incluyendo préstamos y aportaciones de patrimonio neto, ya sean 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 tercero vinculado.

Las relaciones de partes vinculadas son rasgos normales del comercio. Muchas entidades realizan partes separadas de sus actividades a través de subsidiarias, asociadas, Negocios conjuntos, y así sucesivamente. Estas partes algunas veces celebran transacciones a través de términos y precio de negocios atípicos.

La entidad revelará que las condiciones de las transacciones con terceros vinculados son equivalentes a las que se dan en transacciones

hechas en condiciones de independencia mutua entre las partes, sólo si tales condiciones pueden ser justificadas o comprobadas.

Las partes vinculadas tienen un grado de flexibilidad en el proceso de fijación de precio que no está presente en las transacciones entre partes no relacionadas. Por ejemplo, ellos pueden usar un:

- Método comparable al de precio no controlados
- Método de precio de reventa o método de costo.

Presentación y revelación

Las relaciones entre dominantes y dependientes serán objetivo de revelación, con la independencia de que se haya producido transacciones entre dichas partes relacionadas. La entidad revelará el nombre de su dominante inmediata y, si fuera diferente, el de la dominante principal del grupo. Si ni la dominante de la entidad ni la dominante principal elaborasen estados financieros disponibles para uso público, se revelará también el nombre de la siguiente dominante intermedia más próxima, dentro del grupo, que lo haga.

La dominante intermedia más próxima será la primera dominante en el grupo, por encima de la dominante inmediata, que elabore estados financieros consolidados disponibles para uso público.

A fin de que los usuarios de los estados financieros puedan formarse una opinión de los efectos que la existencia de partes vinculadas tiene sobre

la entidad, resultará apropiado revelar las relaciones entre partes vinculadas cuando exista control, con independencia de que se hayan producido o no transacciones entre tales partes vinculadas.

Una entidad revelará información sobre las remuneraciones recibidas por el personal clave de la gerencia en total y para cada una de las siguientes categorías:

- beneficios a corto plazo a los empleados;
- beneficios post-empleo;
- otros beneficios a largo plazo;
- indemnizaciones por cese de contrato; y
- pagos basados en acciones.

Cuando se hayan producido transacciones entre partes relacionadas, la entidad revelará la naturaleza de la relación con cada parte implicada, así como la información sobre las transacciones y saldos pendientes, para la comprensión de los efectos potenciales que la relación tiene en los estados financieros, tal información deberá incluir:

- el importe de las transacciones;
- el importe de los saldos pendientes y:

- sus plazos y condiciones, incluyendo si están garantizados, así como la naturaleza de la contraprestación fijada para su liquidación; y
- detalles de cualquier garantía otorgada o recibida;
- correcciones valorativas por deudas de dudoso cobro relativas a importes incluidos en los saldos pendientes; y
- el gasto reconocido durante el periodo relativo a las deudas incobrables o de dudoso cobro de partes relacionadas.

La información a revelar exigida en el párrafo 17 se suministrará, por separado, para cada una de las siguientes categorías:

- la controladora;
- entidades con control conjunto o influencia significativa sobre la entidad;
- subsidiarias;
- asociadas;
- negocios conjuntos en los que la entidad es uno de los participantes;
- personal clave de la gerencia de la entidad o de su controladora; y
- otras partes relacionadas.

Las partidas de naturaleza similar pueden presentarse agregadas, a menos que su desagregación sea necesaria para comprender los efectos de las operaciones de partes vinculadas en los estados financieros de la entidad.

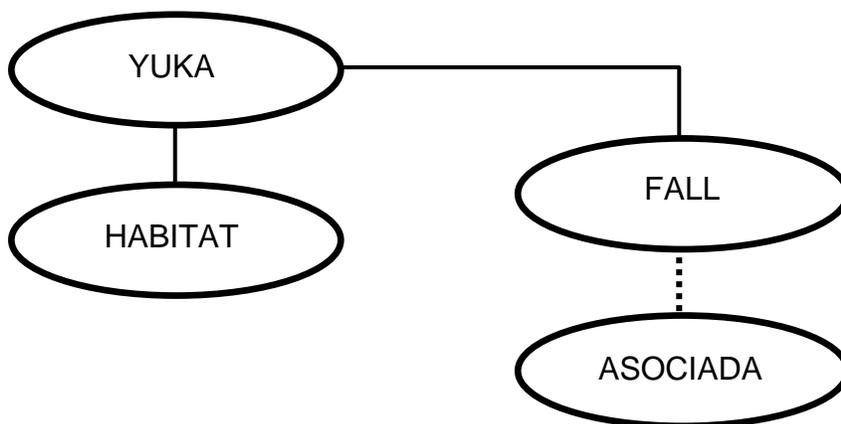
Fecha de vigencia

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

A La entidad aplicará la modificación introducida en el párrafo 20 para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Si una entidad aplicaba en periodos anteriores las modificaciones a la NIC 19 *Beneficios a los Empleados—Ganancias y Pérdidas Actuariales, Planes de Grupo e Información a Revelar*, deberá aplicar la modificación introducida en la NIC 1 para los citados Periodos.

4.6 Caso Práctico

Hábitat Inc. Es una subsidiaria en una estructura de grupo, que se indica por el siguiente diagrama:



Las líneas solidas indican control, mientras que las líneas punteadas indican el ejercicio de una influencia significativa.

Durante el año hábitat adquirió planta y equipo de la asociada por un monto de BsF. 23000 sobre el cual la asociada obtuvo una utilidad de bsf.4000.

Explicación

Hábitat y asociadas consideran partes vinculadas en términos de la NIC 24. Los detalles completos de las transacciones deben por consiguiente ser revelados en los estados financieros de ambas entidades en la forma requerida por NIC 24 a saber:

- Naturaleza de la relación de partes vinculadas
- Naturaleza de las transacciones
- Monto involucrado
- Cualquier monto aun debido por hábitat a la asociada

CONCLUSIONES

Norma Internacional de Contabilidad 16. – Propiedad, Planta y Equipo

- ✓ El tratamiento contable de Propiedad, Planta y Equipo regido por esta norma sirve para hacer más fácil el entendimiento de la misma para otros usuarios
- ✓ La empresa debe reconocer un activo como Propiedad, Planta y Equipo si pretende obtener beneficios futuros de su explotación
- ✓ Los costos se registran al momento de incurrir en ellos

- ✓ La política contable elegida para su medición, entre el modelo del costo y el modelo de revaluación debe prevalecer para todos los activos calificados como Propiedad, Planta y Equipo
- ✓ Debe depreciarse cada parte de un elemento de Propiedad, Planta y Equipo que tengan costos significativos
- ✓ Debe revelarse todo lo concerniente a Propiedad, Planta y Equipo en los estados financieros de la entidad

Norma Internacional de Contabilidad 24.- Información a Revelar sobre Partes Vinculantes

- ✓ Las partes vinculadas tienen efecto sobre la posición y los resultados financieros de la entidad que relaciona
- ✓ Una parte vinculada con otra puede ejercer control sobre su toma de decisiones y operaciones.
- ✓ Las relaciones consanguíneas ejercen una influencia significativa en las transacciones que realizan los mismos.
- ✓ La entidad debe revelar el nombre de su dominante inmediata o de la dominante principal del grupo según sea el caso

RECOMENDACIONES

Norma Internacional de Contabilidad 16. – Propiedad, Planta y Equipo

- ✓ Realizar de forma suficiente y comprensible la presentación de las partidas de Propiedad, Planta y Equipo en los estados financieros para su entendimiento posterior
- ✓ Debe ser comprobable la estimación de beneficios respecto del reconocimiento del activo
- ✓ Realizar acciones de vigilancia de los registros de los costos de un activo para evitar su sobre-estimación o sub-estimación

- ✓ Supervisar que se cumplan las políticas contables elegidas por la gerencia de la entidad para que no se desvíe de los principios establecidos en estas normas
- ✓ Revisar regularmente que se cumpla con los requisitos de la depreciación de activos catalogados como Propiedad, Planta y Equipo
- ✓ Revisar que la información plasmada en los estados financieros se revelen correcta y fielmente

Norma Internacional de Contabilidad 24.- Información a Revelar sobre Partes Vinculantes

- ✓ Debe revelarse la relación existente entre matrices, subsidiarias y asociadas en los estados financieros de las mismas.
- ✓ Realizar procedimientos y acciones de vigilancia para que no se presenten caso de exceso de autoridad.
- ✓ Ejecutar supervisiones regulares sobre el personal para que no tome provecho excesivo de la existencia de vínculos con individuos externos al momento de realizar las transacciones.

- ✓ Se debe tener en cuenta la presencia de niveles superiores para revelarlo en los estados financieros y realizar conciliaciones en caso de requerir las mismas.

BIBLIOGRAFÍA

- Amat, O. y Perramon, J. *Normas Internacionales de Contabilidad NIC/NIIF*. Barcelona – España, Ediciones gestión 2000, S.A., 2da. Edición, 2005. 682p.
- Brito, J., *Contabilidad Básica e Intermedia*. Valencia – Venezuela, Ediciones Centro de Contadores, 6ta. Edición, 2001. 989p.
- Gómez, F., *NIC/NIIF Ejercicios Resueltos Comentados*. Barcelona – España, Ediciones Gestión 2000, S.A. 1ra. Edición, 2006. 416p.

- Mallo, C. y Pulido, A. *Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)*. Madrid – España, Thompson Editores Spain, Paraninfo S.A., 2da. Edición, 2006. 352p.
- Van Greuning, H. *Estándares Internacionales de Información Financiera, Una Guía Práctica*. Bogotá – Colombia, Mayol Ediciones, S.A., 4ta Edición, 2006. 240p.
- Monografías. (2009). [Página Web en Línea]. Disponible: <http://www.monografias.com/trabajos12/norin/norin.shtml> [Consulta: 2008, Noviembre 25]
- Federación del Colegio de Contadores Públicos de Venezuela. (2009). [Página Web en Línea]. Disponible: <http://www.fccpv.org/htdocs/downloads/nic24.pdf> [Consulta: 2008, Diciembre 2]
- Wikipedia. (2009) [Página Web en Línea]. Disponible: http://www.wikilearning.com/articulo/los_activos_de_una_empresa_propiedad_planta_y_equipo/13183-6 [Consulta: 2008, Diciembre 2]
- Monografías. (2009) [Página Web en Línea]. Disponible: <http://www.monografias.com/trabajos21/propiedades/propiedades.shtml> [Consulta: 2008, Diciembre 2]
- Monografías. (2009) [Página Web en Línea]. Disponible. <http://www.monografias.com/trabajos21/informacion-a-revelar/informacion-a-revelar.shtml> [Consulta: 2008, Diciembre 10]

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

TÍTULO	Análisis las Normas Internacionales de Contabilidad: Propiedad, Planta y Equipo (16) e Información a Revelar sobre Partes Vinculantes (24)
SUBTÍTULO	

AUTOR (ES):

APELLIDOS Y NOMBRES	CÓDIGO CULAC / E MAIL
Aliendres M., Diana C.	CVLAC: 18401630 E MAIL: dinac92@hotmail.com
Sandoval S., Sabrina	CVLAC: 17871019 E MAIL: sss286@hotmail.com
	CVLAC: E MAIL:
	CVLAC: E MAIL:

PALÁBRAS O FRASES CLAVES:

Contabilidad
Propiedad, Planta y Equipo
Revelar
Partes Vinculadas

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

ÁREA	SUBÁREA
Ciencias Administrativas	Contaduría Pública

RESUMEN (ABSTRACT):

Esta investigación tiene como propósito fundamental el estudio de los Normas Internacionales de Contabilidad, en especial la (NIC 16) Propiedad, Planta y Equipo: que simboliza todos los activos tangibles adquiridos, contruidos o en proceso de construcción, con la intención de emplearlos en forma permanente, para la producción o suministro de otros bienes y servicios, para arrendarlos, o para utilizarlos en la administración, que no están destinados para la venta y cuya vida útil sobrepasa el año de utilización y la (NIC 24) Información a Revelar en Partes Vinculadas: las relaciones entre empresas de un mismo grupo o entre empresas y administradores y directivos son siempre un punto conflictivo en términos contables y aun fiscales, debido a la existencia de transacciones realizadas a precios diferentes de los de mercado.

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

APELLIDOS Y NOMBRES	ROL / CÓDIGO CVLAC / E_MAIL				
	ROL	CA	AS _x	TU	JU _x
Ramos, Manuel	CVLAC:	5.141.893			
	E_MAIL	Mj10ramos@yahoo.es			
	E_MAIL				
	E_MAIL				
Martínez, Juan	ROL	CA	AS _x	TU	JU _x
	CVLAC:	3.950.261			
	E_MAIL	Jrafaelm@cantv.net			
	E_MAIL				
	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:				
	E_MAIL				
	E_MAIL				
	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:				
	E_MAIL				
	E_MAIL				

FECHA DE DISCUSIÓN Y APROBACIÓN:

2009	03	24
AÑO	MES	DÍA

LENGUAJE. SPA

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

NOMBRE DE ARCHIVO	TIPO MIME
TESIS. Normas Internacionales de contabilidad.doc	Application/msword

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

ALCANCE:

ESPACIAL: Normas Internacionales de contabilidad (OPCIONAL)

TEMPORAL: 6 Meses (OPCIONAL)

TÍTULO O GRADO ASOCIADO CON EL TRABAJO:

Licenciado en Contaduría Pública

NIVEL ASOCIADO CON EL TRABAJO:

Pregrado

ÁREA DE ESTUDIO:

Departamento de Contaduría Pública

INSTITUCIÓN:

Universidad de Oriente – Núcleo de Anzoátegui

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

De acuerdo al artículo 44 del reglamento de trabajos de grado:

“Los Trabajos de grados son exclusiva propiedad de la Universidad de Oriente y solo podrán ser utilizados a otros fines con el consentimiento del consejo de núcleo respectivo, quien lo participara al Consejo Universitario”

Sandoval S, Sabrina.

CI: 17.871.019

AUTOR

AUTOR

Aliendres M, Diana C.

CI: 18.401.630

AUTOR

Ramos, Manuel

CI: 5.141.893

TUTOR

TUTOR

Martínez, Juan

CI: 3.950.261

TUTOR

**POR LA SUB-COMISIÓN DE CURSOS
ESPECIALES DE GRADO
PROF: Daysi Rodríguez**