

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



**ANÁLISIS DE LOS CURSOS ESPECIALES DE GRADO
ÁREA GERENCIAL EN EL MANEJO DE NORMAS DE
CONTABILIDAD Y AUDITORIA**

Integrantes:

Reggio, Dorys	C.I 11.903.239
Espinoza, Adriana	C.I 15.883.402

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

LICENCIADO EN CONTADURIA PUBLICA

Barcelona mayo 2009

**UNIVERSIDAD DE ORIENTE
NÚCLEO DE ANZOÁTEGUI
ESCUELA DE CIENCIAS ADMINISTRATIVA
ÁREAS ESPECIALES DE GRADO**



ANÁLISIS Y SÍNTESIS DE LOS CURSOS ESPECIALES DE GRADO

Parte I

**“ESTUDIO SOBRE LOS SERVICIOS DE ASEGURAMIENTO SEGÚN LA
NORMA INTERNACIONAL DE CONTRATOS DE ASEGURAMIENTO ISAE
3000”**

Parte II

**“ANÁLISIS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD Nº 8
REFERENTE A LAS POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS
ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES Y LA NORMA
INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD Nº 41 (NIC 41) AGRICULTURA”**

Realizado Por

**Reggio, Dorys
C.I 11.903.239**

**Espinoza, Adriana
C.I 15.883.402**

**Trabajo De Grado Presentado Como Requisito Parcial
Para Optar Al Título De**

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

Barcelona, mayo 2009



UNIVERSIDAD DE ORIENTE
NÚCLEO DE ANZOATEGUI
ESCUELA DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS
COMISIÓN DE TRABAJO DE GRADO
CURSOS ESPECIALES DE GRADO

ACTA DE GRADO NRO. CEG- 104

Reunidos durante el período **III - 2008**, en la Sala de Conferencias de la Escuela de Ciencias Administrativas del Núcleo de Anzoátegui de la Universidad de Oriente los Ciudadanos Profesores **JUAN MARTÍNEZ, MANUEL RAMOS Y IRIS GONZÁLEZ**, designados por la Coordinación de los **CURSOS ESPECIALES DE GRADO** Como Miembros Principales, para evaluar el rendimiento Académico del (la):

BR. ESPINOZA P. ADRIANA DEL VALLE DE C. C.I. NRO. 15.883.402

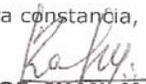
En los **CURSOS ESPECIALES DE GRADO** en el **Área Gerencial Cuantitativa**, integrada por las materias: Normas Internacionales de Contabilidad y/o Normas Internacionales de Información Financiera (NIC / NIIF) y Normas Internacionales de Auditoria, como requisito parcial para optar el título de Licenciado (a) en:

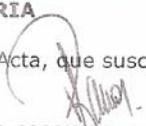
CONTADURÍA PÚBLICA

Hacen constar que después de haber realizado la evaluación a que se refiere el Reglamento de Trabajo de Grado de la Universidad de Oriente, se obtuvo el siguiente resultado.

PROF. MANUEL RAMOS	NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD Y/O NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIC / NIIF)	APROBADO
PROF. JUAN MARTÍNEZ	NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD Y/O NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIC / NIIF)	APROBADO
PROF. IRIS GONZÁLEZ	NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA	APROBADO

Para constancia, se levanta la presente Acta, que suscriben los Miembros del Jurado:


PROF. JUAN MARTÍNEZ
Miembro Principal


PROF. MANUEL RAMOS
Miembro Principal


PROF. IRIS GONZÁLEZ
Miembro Principal

La Directora de la Escuela de Ciencias Administrativa, Núcleo de Anzoátegui de la Universidad de Oriente, Certifica que las firmas que anteceden son auténticas y corresponden a las personas cuyos nombre aparecen en esta Acta.


PROF. TAY M. RODRÍGUEZ
Directora





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

ACTA DE GRADO NRO. CEG-115

Reunidos durante el período **III - 2008**, en la Sala de Conferencias de la Escuela de Ciencias Administrativas del Núcleo de Anzoátegui de la Universidad de Oriente los Ciudadanos Profesores **JUAN MARTÍNEZ, MANUEL RAMOS Y IRIS GONZÁLEZ**, designados por la Coordinación de los **CURSOS ESPECIALES DE GRADO** Como Miembros Principales, para evaluar el rendimiento Académico del (la):

BR. REGGIO S. DORYS B.

C.I. NRO. 11.903.239

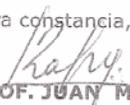
En los **CURSOS ESPECIALES DE GRADO** en el **Área Gerencial en el Manejo de Normas de Contabilidad y Auditoría**, integrada por las materias: Normas Internacionales de Contabilidad y/o Normas Internacionales de Información Financiera (NIC / NIIF) y Normas Internacionales de Auditoría, como requisito parcial para optar el título de Licenciado (a) en:

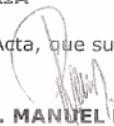
CONTADURÍA PÚBLICA

Hacen constar que después de haber realizado la evaluación a que se refiere el Reglamento de Trabajo de Grado de la Universidad de Oriente, se obtuvo el siguiente resultado.

PROF. MANUEL RAMOS	NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD Y/O NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIC / NIIF)	APROBADO
PROF. JUAN MARTÍNEZ	NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD Y/O NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIC / NIIF)	APROBADO
PROF. IRIS GONZÁLEZ	NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA	APROBADO

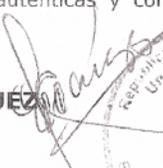
Para constancia, se levanta la presente Acta, que suscriben los Miembros del Jurado:


PROF. JUAN MARTÍNEZ
 Miembro Principal


PROF. MANUEL RAMOS
 Miembro Principal


PROF. IRIS GONZÁLEZ
 Miembro Principal

La Directora de la Escuela de Ciencias Administrativa, Núcleo de Anzoátegui de la Universidad de Oriente, Certifica que las firmas que anteceden son auténticas y corresponden a las personas cuyos nombre aparecen en esta Acta.


PROF. TAY M. RODRÍGUEZ
 Directora



ÍNDICE GENERAL

RESOLUCIÓN.....	x
DEDICATORIA.....	xi
AGRADECIMIENTO.....	xv
INTRODUCCIÓN DE LAS ÁREAS DE GRADO.....	xviii
OBJETIVOS	xix
General:.....	xix
Objetivos Específicos:	xix
JUSTIFICACIÓN E IMPORTANCIA GENERAL	xx
METODOLOGÍA.....	xxi
PARTE I	xxii
INTRODUCCIÓN.....	xxiii
CAPITULO I	26
EL PROBLEMA	26
1.1 Planteamiento Del Problema	26
1.2 Objetivos De La Investigación	30
1.2.1 Objetivo General	30
1.2.2 Objetivos Específicos	30
1.3 Justificación E Importancia	31
CAPÍTULO II	33
MARCO TEÓRICO	33
2.1 Antecedentes De La Investigación	33

2.2 Bases Teóricas.....	36
2.3 Bases Legales	67
CAPÍTULO III	68
MARCO METODOLÓGICO	68
3.1 Tipo De Investigación	68
3.2 Diseño De Investigación.....	69
3.3 Técnicas De Recolección De Datos	70
CAPITULO IV	74
ESTUDIO SOBRE LOS SERVICIOS DE ASEGURAMIENTO SEGÚN LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTRATOS DE ASEGURAMIENTO ISAE 3000.....	74
4.1 Marco Conceptual Internacional Para Contratos De Aseguramiento	74
4.1.1 Análisis Del Marco Conceptual Internacional Para Contratos De Aseguramiento	98
4.1.2 Objetivo Principal Del Servicio De Aseguramiento.....	106
4.1.3 Alcance Del Marco Conceptual	110
4.1.4 Informes Del Contrato De No Aseguramiento	111
4.1.5 Elementos Que Conforman El Servicio De Aseguramiento	112
4.1.6 Diferencias Entre Contratos De Aseguramiento Razonable Y Limitados	125
4.2 Contratos De Aseguramiento Diferentes De Auditorías O Revisiones De Información Financiera Histórica – Isae 3000.....	129

4.2.1 Análisis De Los Contratos De Aseguramiento Diferentes De Auditorías O Revisiones De Información Financiera Histórica – Isae 3000	149
4.2.2 Relación Con El Marco Conceptual, Otros Isaes, Isas E Isres.	149
4.2.3 Control De Calidad	150
4.2.4 Proceso De Contratación Y Ejecución	151
4.2.5 Acuerdo De Las Condiciones Del Servicio	152
4.2.6 Planeación Y Ejecución.....	152
4.2.7 Conocimiento De La Actividad Del Cliente	154
4.2.8 Riesgos En Los Servicios De Aseguramiento	158
4.2.9 Uso Del Trabajo De Un Experto	159
4.2.10 Obtención De Evidencia	161
4.2.11 Eventos Subsecuentes.....	165
4.2.12 Documentación	165
4.2.13 Contenido Del Informe De Aseguramiento.....	169
4.2.14 Estructura Del Informe Final Como Parte De La Evidencia Del Trabajo Realizado Por El Contador En Un Servicio De Aseguramiento.....	170
4.2.15 Modelo De Informe De Auditoría Integral	176
CAPITULO V	178
CONCLUSIONES.....	178
5.1 Conclusiones	178

BIBLIOGRAFÍA	180
METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:	181
PARTE II	186
INTRODUCCIÓN.....	187
CAPÍTULO I	190
1.1 Planteamiento Del Problema	190
1.2 Objetivos De La Investigación	193
1.2.1 Objetivo General:	193
1.2.2 Objetivos Específicos:	193
1.3 Justificación E Importancia	194
CAPÍTULO II	196
MARCO TEÓRICO	196
2.1 Definición De Las Normas Internacionales De Contabilidad	196
2.2 Elaboración De Las Normas Internacionales De Contabilidad	197
2.3 Aplicación De Las Normas Internacionales De Contabilidad.....	199
2.4 La Aplicación De Las NIC En Venezuela	200
CAPÍTULO III	202
POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES (NIC 8).....	202
3.1 Políticas Contables, Cambios En Las Estimaciones Contables Y Erroses Nic 8	202
3.2 POLÍTICAS CONTABLES (Definición)	207

3.3 Estimaciones Contables	217
3.4 Errores.....	220
CAPÍTULO IV	229
NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 41 (NIC 41)	
AGRICULTURA	229
4.1 Generalidades De La Norma (Objetivo Alcance Y Definiciones)..	229
4.2 Reconocimiento Y Medición	234
4.3 Presentación E Información A Revelar.....	242
4.4 Fecha De Vigencia De La Norma Y Transición	249
CAPITULO IV	250
CONCLUSIONES.....	250
5.1 Conclusiones.....	250
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	253
METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:	
.....	254



RESOLUCIÓN

De acuerdo con el artículo 44 del reglamento de trabajo de grado:

“Los trabajos de grado son de exclusiva propiedad de la Universidad de Oriente y, solo podrán ser utilizados para otros fines, con el consentimiento del Consejo de Núcleo respectivo, el cual lo participará al Consejo Universitario”.

DEDICATORIA

Ante todo las gracias a ese **DIOS** que todo lo puede y todo lo decide, por medio de él es que nosotros los seres humanos llevamos a cabo nuestras decisiones que nos conduce a lograr las metas propuestas y nuestros objetivos para así forjar nuestro destino.

Con amor y cariño le dedico este logro de mi vida a **MIS PADRES** querido, especialmente a mi madre **NELLY** que con sus esfuerzos de trabajo cuando madrugaba sin descanso alguno para comprarme algún libro que necesitaba o cuando me esperaba sola sentada en una piedra cerca de la parada esperando que yo llegara de estudiar de la universidad a altas horas de la noche y tantas cosas más en las que se sacrifico; gracias muchas gracias madre por todo tu apoyo y cariño que siempre le has brindado a todos tus hijos. **¡MADRE QUERIDA!**

Ahora como no dedicarle este logro también a **EUGENIO** mi padre que fue el gran tenzón de la familia aunque siempre con su machismo y malcriadez, pero siempre pendiente de darnos todo “**lo copo que él podía**” con su humildad; gracias padre por tu enseñanza de calidez humanitaria y ese aprendizaje de valores hacia los demás, como me gustaría darte un abrazo en este momento de mi vida; pero estoy segura que donde estés me estas mandando las más grandes bendiciones.

¡QUE DIOS TE MANTENGA EN UN LUGAR MUY BONITO Y ESPERO ENCONTRARME CONTIGO ALGÚN DÍA SI EXISTE OTRA VIDA DESPUÉS DE ESTA!

Y por ultimo después de tanto tiempo de tantos obstáculos en mi vida le dedico con mucho amor y cariño a las dos personas por la cual he luchado,

mirando hacia delante solamente llenándome de valor con sus presencias y fortaleciéndome con sus caricias por eso decidí luchar sin tregua para mi dos grandes amores de mi vida **“MIS HIJOS”** FREDDY RODRÍGUEZ **(FREDDITO)** y FREHILYZ RODRÍGUEZ **(EL GORDITO)**.

¡DIOS ME LOS BENDIGA Y PROTEJA!

**¡PIDIÉNDOLE A DIOS QUE USTEDES (MIS HIJOS) SEAN UNOS
HOMBRE DE BIEN Y ESO SERÁ MI MAYOR LOGRO EN LA VIDA!**

DEDICATORIA

Le dedico este Trabajo Especial de Grado con todo mi amor y cariño primeramente

A ti DIOS y a la Virgen Del valle, por acompañarme, escucharme y ayudarme a lo largo de todo este camino, dándome fuerza y serenidad en aquellos momentos que tenía ganas de tirar la toalla, por concederme sabiduría y salud pero por sobre todo porque me diste la oportunidad de vivir y darme la mejor madre y abuela del mundo.

A mi Madre, **Amparo Pereira**, por contar con su apoyo en todo momento ayudarme a seguir adelante cuando tuve que enfrentar los retos que se me presentaron en mi carrera, quien ha sido pilar fundamental en mi vida, mi compañera y eterna amiga. ¡Mamá te amo!

A mi Abuelita **Emma Rojas** aunque ya no está con nosotros físicamente pero eres la persona que más quiero y jamás te olvidare gracias por tus enseñanzas y por ser la mejor abuela del mundo.

A mi Padre **Gregorio José Espinoza**, este logro también es tuyo, ya tienes tu Licenciada Te quiero muchísimo.

A mi Esposo, **Carlos Malavé**, Por ser una persona súper especial y darme fuerzas para seguir adelante Te Amo.

A mis Hermanas: **Angélica Espinoza y Emma Espinoza**, a quienes quiero mucho, gracias por siempre estar cuando las necesito.

A mi Sobrina **Sofía Cedeño**, la cual me llena de mucha alegría, y me dio muchas fuerzas para seguir adelante espero que esta meta que hoy

alcanzo sirva de ejemplo y motivo de orgullo para ti, Te Amo mi negrita bella.

A mi sobrina **Paola Cedeño**, por demostrarme tanto afecto Te Quiero Mucho.

A mis amigos (as) **Maria José, Sofía, Yuly, Beatriz, Juan, Julio Cesar, Zully, Andreina, Yurbanis** los quiero mucho gracias por los momentos compartidos.

AGRADECIMIENTO

Este agradecimiento es primordialmente para nuestro **DIOS** todo poderoso, por dame la oportunidad de cumplir con unas de mis metas propuestas y darle muchas gracias por escuchar mis oraciones días tras días.

GRACIAS MI DIOS POR NO ABANDONARME....

A mis padres por su apoyo hasta el final de esta meta propuesta y muchas gracias por sus consejos para enseñarme el mejor camino para recorrer.

PADRES LOS ADMIRO Y ADORO...

Pero mi más grande agradecimiento es para aquella persona que ha estado con migo en las buenas y en las malas, en las malas y en las peores, en las tristezas y en las alegrías pero siempre juntos. Este agradecimiento es para ti mi amor, mi gran amor **FREDDY RODRÍGUEZ** padre de mis hijos, compañero mío. Gracias te doy por haberme apoyado tanto...., por tu paciencia y por tu actitud tan voluntariosa cuando más te necesitaba, muchas pero muchas gracias desde el fondo de mi corazón.

¡GRACIAS MI AMOR! TE QUIERO....

A mi compañera de área, **ADRIANA ESPINOZA**, por su dedicación y paciencia, le doy gracias a dios que nos brindo la oportunidad de trabajar juntas en el desarrollo de nuestro trabajo de grado y que trajo como consecuencia una bella amistad. **¡SUERTE AMIGA!**

A mi prima **ELSA LEAL** que cuando la necesitaba siempre me decía
vente hija, no te preocupes que para eso estamos.

¡GRACIAS MUCHAS GRACIAS MI PRIMA!

También le agradezco a mi prima **ANA** que me tendió la mano en los
momentos más atareado en esos días turbulentos en donde le pedía auxilio
para dejar a los niños y que siempre me decía ¡tráelo vale no hay problema!

GRACIAS POR TODO... MI PRIMA....

Ahora lo que no podía faltar gracias a todas mis amigas que me
apoyaron cuando más las necesitaba; gracias amigas por aquellas palabras
de aliento y por dame ánimo para continuar cuando más me faltaba, gracias
por toda su ayuda y espero que continuemos así. ESO ES CON USTEDES
OKEY:

**LUZ KARINA, TAPISQUEN KARINA, OLIVIA BETANCOURT, JOSEFINA
DE VERA, ROSA CÁCERES, DANIELIS, PATRICIA TAMAYO.**

Y a todas aquellas personas familiares y amigos que me faltaron por
nombrar, pero siempre han estado hay silenciosamente prestándome apoyo
y que confiaron en que yo si podía salir adelante mil gracias.

¡CON MUCHO TIEMPO Y ESFUERZO PERO AL FIN LO LOGRE....!

Agradecimiento

A **Dios** ese ser supremo, que permitió que alcanzara esta meta tan importante en mi vida, dándome sabiduría y salud, de corazón Gracias.

A mi **Mamá**, por apoyarme y darme todo en esta vida.

A mi **Esposo** por todo su apoyo, por siempre estar conmigo, por esperarme de noche que saliera de clase cuando no teníamos carrito entre tantas cosas Gracias brujito Te Amo.

Al los Profesores Iris **González, Juan Martínez y Manuel Ramos**, que a pesar del corto tiempo que fue el semestre de las áreas de grado, cumplió satisfactoriamente mis expectativas en cuanto a orientación, ayudándome a ser mejor profesional.

A la **Universidad de Oriente** que me ofreció sus instalaciones para poder realizar mis estudios.

A mi Compañera **Doris Reggio**, una persona que es una buena amiga, por su humildad, humanidad y su valiosa sinceridad.

A **Priscila y Juan** por todo el apoyo brindado en la realización de mi trabajo de grado, quien siempre le puso mucha paciencia y cariño a cada momento de asesoría que compartimos

A todos Muchas Gracias.

Adriana Espinoza

INTRODUCCIÓN DE LAS ÁREAS DE GRADO

Los Cursos Especiales de Grado nos sirven de alternativa para entrar al campo de la investigación y así relacionar la parte práctica con la teórica, adquiriendo de esa manera nuevos conocimientos y destrezas que nos sirvan en el futuro en el desempeño de nuestra carrera como profesionales de la contaduría pública.

El presente trabajo ha sido redactado siguiendo los requisitos exigidos por la universidad y bajo la asesoría de los docentes que imparten estas cátedras en la misma lo cual nos permite optar al título de Licenciado en Contaduría.

Los cursos especiales de grado son pequeños laboratorios donde se experimenta de manera segura como será el campo laboral y hacia donde se deben dirigir nuestros esfuerzos al momento de querer obtener un lugar en un mundo tan competitivo, esto se logra a través de la excelente preparación que nos brindan los profesionales que tiene bajo su responsabilidad tan importante labor.

En el mismo los temas desarrollados en cada una de las asignaturas que constituyen los Cursos Especiales de Grado, serán enfocados en el área de Gerencia Tributaria por ser esta el pilar fundamental de nuestras carreras basadas mayormente en el área de las ciencias administrativas. Estos cursos especiales de grado están dirigidos por los profesores de cada una de las especialidades.

OBJETIVOS

General:

Cumplir con el requisito parcial para optar al Título de Licenciado en Contaduría Pública, a través de la presentación de este Análisis y Síntesis de los Cursos Especiales de Grado.

Objetivos Específicos:

- ❖ Preparar y complementar la formación de los estudiantes para el mejor desempeño de su carrera profesional.
- ❖ Asesorar al estudiante en la investigación y realización de los Trabajos De Grado.
- ❖ Profundizar en conocimientos útiles en el futuro desempeño profesional.
- ❖ Desarrollar tópicos de interés para la formación profesional y académica para licenciados en Contaduría Pública.
- ❖ Procurar incorporación rápida y efectiva de nuevos profesionales altamente calificados al mercado laboral.

JUSTIFICACIÓN E IMPORTANCIA GENERAL

Los Cursos Especiales de Grado tienen gran importancia, debido a que a través de ellos, se adquieren nuevos conocimientos, habilidades y destrezas, que manifestamos al momento de realizar el trabajo de grado investigativo, sin mencionar la ayuda que nos proporciona para enfrentarnos al exigente y competitivo ámbito laboral.

Este análisis y síntesis de los Cursos Especiales de Grado, son de gran relevancia porque en ellos se imparten temas de actualidad que sin duda alguna serán de gran utilidad para el mejor desempeño de nuestra profesión. Además su contenido se podrá utilizar como material de apoyo para realizar otras investigaciones de las áreas tratadas. Asimismo servirá de consulta en aquellas asignaturas relacionadas con estos temas, que se imparten en la Escuela de Ciencias Administrativas.

De igual manera representan un medio de profundización en tópicos importantes de gran utilidad en el desempeño profesional, así como a la vez sirven de orientación y guía en temas actuales sirviendo de apoyo en el campo laboral y en futuras especializaciones mediante la investigación y aplicación de criterios acorde con las exigencias realizadas todas basadas en la parte contable y administrativa.

METODOLOGÍA

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

- Investigación Bibliografía
- Asistencia a clases
- Entrevistas informales a personas especialistas en los temas
- Revisión de revistas especializadas
- Revisión de materiales de talleres
- Consultas vía Internet
- Excelente asesoría de los profesores:
- Quienes nos Brindaron toda la información que realmente requerida para culminar nuestras investigación

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



PARTE I

**ESTUDIO SOBRE LOS SERVICIOS DE ASEGURAMIENTO
SEGÚN LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTRATOS DE
ASEGURAMIENTO ISAE 3000**

Integrantes:

Espinoza, Adriana	C.I 15.883.402
Reggio, Doris	C.I 11.903.239

Barcelona, Mayo 2009

INTRODUCCIÓN

Hasta hoy, los contadores públicos han sido los más estrechamente vinculados con la auditoría y los servicios relacionados con información financiera. El centro primario ha radicado en la auditoría y revisión de estados financieros, con el objetivo de suministrar una opinión o declaración que mejore la credibilidad de los estados financieros. Muchos factores que apoyan la necesidad de auditoría o revisión de estados financieros (por ejemplo la separación de propietario y administrador, conflictos de interés, complejidad de datos e información) también soportan la necesidad de servicios que mejoren la credibilidad de la información sobre otras temáticas.

Es importante que los atributos de la profesión que soportan su utilidad y papel en la auditoría o revisión de estados financieros se reconozcan como igualmente valiosos para el mejoramiento de la credibilidad de la información, ofreciendo seguridad, sobre un amplio rango de temáticas, mejorando por consiguiente la confiabilidad de esa información. Las fortalezas y competencias de la profesión contable en términos de metodología de auditoría, estándares y técnicas para obtención y evaluación de evidencia tienen valor y aplicabilidad como procesos más allá de la información financiera.

El IFAC ha desarrollado a través del IAASB una "estructura conceptual" y un conjunto de "principios generales" contruidos 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 estándares financieros. Esto incluye los atributos de objetividad; independencia y habilidades que diferencian la seguridad provista por un contador profesional de aquella provista por otros profesionales.

El IAASB reconoce que si bien la auditoría de estados financieros tradicionalmente ha sido el servicio que define a la profesión, ahora existe la necesidad de orientar un amplio rango de servicios de seguridad como paso importante en el posicionamiento de la profesión para asumir los cambios del futuro.

Esta demanda creciente de seguridad sobre una amplia variedad de temáticas crea la necesidad de estándares profesionales si internacionalmente la profesión presenta sus credenciales como "proveedor de seguridad" de base amplia. Los estándares le suministran a quienes ejercen y a los usuarios de benchmark apropiado para valorar la calidad del servicio suministrado.

Uno de los objetivos de la estructura conceptual es permitir que un contrato de servicios de presentación de informes se diferencie del rango de los otros servicios relacionados prestados por un contador profesional. Esto se logra definiendo tal contrato como aquel informe presentado por un contador profesional y que tiene una conclusión sobre la credibilidad de la información o temática que es responsabilidad de otra parte, mediante la evaluación de esa información contra un criterio identificado.

El servicio de aseguramiento fue creado como una herramienta de apoyo al sistema de decisiones de los clientes, cuyo efecto potencial se traduce en el fortalecimiento de la estructura de control interno utilizada para vigilar que se cumplan las políticas adoptadas por la entidad. Este servicio se materializa mediante la ejecución de exámenes, revisiones y la aplicación de procedimientos bajo acuerdo sobre determinado tema o aseveración y, generalmente, comprende: Evaluación del cumplimiento de obligaciones contractuales, convenios de donación, créditos bancarios, regalías,

derechos de autor y otros, Aplicación de procedimientos bajo acuerdo y Revisión de estados financieros

Comprende la emisión de una opinión profesional sobre el informe elaborado por la administración de la entidad, con respecto al control interno utilizado en la preparación de información financiera, basado en un conjunto de criterios de control representados, entre otros, por el marco de referencia integrado de control interno de COSO. Por este motivo, el análisis y revisión del sistema de control interno de un cliente, tiene el propósito de expresar una opinión con relación a la eficacia del control interno, en todos sus aspectos materiales, con base a criterios de control; o en cuanto a sí la afirmación por escrito realizada por la entidad acerca de la eficacia de su control; o en cuanto a sí la afirmación por escrito realizada por la entidad acerca de la eficacia de su control interno se presenta en forma razonable, en todos sus aspectos importantes, con base a los criterios antes aludidos.

Para un contador público, el objetivo de un contrato de aseguramiento es evaluar o medir un asunto principal, que es responsabilidad de otra parte, contra criterios adecuados identificados, y expresar una conclusión que provea al usuario propuesto un nivel de seguridad sobre dicho asunto principal. Los contratos de aseguramiento desempeñados por un contador público tienen la intención de enriquecer la credibilidad de la información sobre un asunto principal mediante la evaluación de si el asunto está conforme en todos los aspectos importantes con criterios adecuados, mejorando por consiguiente la probabilidad de que la información satisfaga las necesidades de un usuario propuesto. A este respecto, el nivel de seguridad provisto por la conclusión del contador público expresa el grado de confianza que el usuario propuesto puede tener en la credibilidad del asunto principal.

CAPITULO I

EL PROBLEMA

1.1 Planteamiento Del Problema

Hoy en día la materia contable y financiera de los países ha sufrido una constante evolución y por ende adaptación hacia los nuevos parámetros de la globalización, cada vez mas países se unen o suman a un mismo criterio de emisión de resultados, tal es el caso de los análisis e informes de evaluaciones y estudios efectuados a estados financieros, es precisamente gracias a la adopción de normas internacionales que regulan y controlan esta materia que este hecho se puede dar de manera uniforme.

Son muchos los profesionales de la contaduría quienes se unen a la realización de evaluaciones o auditorias, tomando como base y fundamento a seguir lo establecido en las Normas Internacionales De Auditoría mejor conocidas como las NIAS dado que lo cambiante del mundo hacia bloques económicos y de allí hacia empresas con llevan que cada vez pierda importancia las normas específicas de cada país y tome mayor auge la estandarización Internacional y las reglas que se fijan en ese contexto.

El País que no quiera someterse a estas nuevas reglas perderá grandes oportunidades de mejorar y prontamente podrán quedar aislado del resto del Mundo sumido en sus propios problemas sin ningún tipo de ayuda internacional y con cada vez menos posibilidades de desarrollo.

Dentro de este contexto, los inversionistas Internacionales exigen reglas estandarizadas que les faciliten la realización de sus negocios en este entorno apoyados en el uso de la tecnología y en sistemas de información que les provean reportes financieros de calidad que sirvan para la toma de sus decisiones. Para ello se viene difundiendo y adoptando cada vez más en

la mayoría de los Países del Mundo los denominados Estándares Internacionales de Contabilidad y auditoría.

Sin embargo, no es suficiente con que se provea esta información sino se le da el sello de garantía y credibilidad a la misma. Esto se logra mediante servicios profesionales que prestan los Contadores Públicos a través de los denominados “contratos de aseguramiento” Para que realmente cumpla los objetivos que se espera de ella y que los inversionistas internacionales puedan medirla bajo los mismos parámetros se requiere también la existencia de “Estándares Internacionales de Auditoría”.

En materia de seguridad razonable y su relación con la auditoría se tiene que esta busca permitirle al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados conforme a los aspectos materiales de acuerdo con una estructura conceptual plenamente identificada de información financiera. Esta tiene su origen producto de la problemática que se presenta entre los propietarios y los administradores dado que ambos emiten y requieren información financiera que de una manera u otra determina o establece la posición de la empresa u organización.

Basado en lo anterior se observa con marcada preocupación que el cambio en el contexto contable impulsa la aparición de una auditoría integral asumiendo el rol de dicho proceso bajo esquemas de servicios de seguridad razonable. Esta relación no solo establece el cambio globalizado del proceso de auditoría, sino que también muestra una vinculación inherente entre la responsabilidad y la información contable manejada por el auditor.

Es precisamente aquí en este escenario donde entra la denominada norma ISAE 3000 la cual se aplica a la información de carácter no financiero, como es el caso de la verificación de datos sociales y medioambientales, y constituye un marco aceptado y reconocido a escala internacional. El

principal valor que aporta es proporcionar fiabilidad y confianza sobre la veracidad de los datos publicados.

La NIA 100, “norma internacional para servicios de atestiguamiento”, actualmente sustituida por ISAE 3000, tiene como propósitos establecer normas y proporcionar guías a los contadores públicos en el libre ejercicio de la profesión, para el desempeño de trabajos dirigidos a proporcionar un alto o moderado nivel de certeza, además, ISAE 3000 actúa como un marco conceptual para el desarrollo de normas específicas para tipos particulares de trabajos para atestiguar.

Esta norma acoge el significado y naturaleza del servicio de certificación que presta el contador público mediante un trabajo para atestiguar, el auditor evalúa o mide un asunto principal que es responsabilidad de otra parte (el cliente o parte contratante), contra criterios adecuados e identificados (normas técnicas) y expresa una conclusión (certifica), la cual proporciona al eventual usuario un nivel de seguridad sobre el asunto principal. Estos trabajos están dirigidos a proveer o enriquecer la credibilidad sobre el asunto principal evaluado. La ISAE 3000 establece una amplia lista de trabajos para atestiguar que puede realizar el contador público.

Venezuela recién inicia la adopción de este tipo de normas y por ende es mucho el camino que aún falta por recorrer en esta materia aun así se tiene presente que se debe cumplir con las mismas para así poder darle validez y veracidad con un margen de seguridad a los diferentes informes u opiniones emitidas por nuestros contadores, que en muchas ocasiones por desconocimiento de la misma no se efectúan como corresponde.

Para la comprensión y entendimiento más amplio del problema planteado anteriormente se presentan a continuación las siguientes interrogantes.

¿Cuál es el objetivo principal que busca un servicio de aseguramiento?

¿Cuáles son los elementos que conforman el servicio de aseguramiento?

¿Cómo es la estructura del informe final presentado como parte de la evidencia del trabajo realizado por el contador en un servicio de aseguramiento?

¿Cuál es la importancia de definir el marco conceptual internacional para contratos de aseguramiento?

¿Cuáles son las principales diferencias que se presentan entre contratos de aseguramiento razonable y limitados?

1.2 Objetivos De La Investigación

1.2.1 Objetivo General

Realizar un Estudio y Análisis sobre los Contratos de Aseguramiento y Servicios De Aseguramiento según la Norma Internacional de Contratos de Aseguramiento ISAE 3000

1.2.2 Objetivos Específicos

- Analizar el marco conceptual internacional para contratos de aseguramiento
- Establecer las generalidades del servicio de aseguramiento
- Determinar el objetivo principal del servicio de aseguramiento
- Presentar los elementos que conforman el servicio de aseguramiento
- Analizar la estructura del informe final como parte de la evidencia del trabajo realizado por el contador en un servicio de aseguramiento
- Establecer las diferencias entre contratos de aseguramiento razonable y limitados.

1.3 Justificación E Importancia

En el actual contexto mundial, se advierten importantes cambios en los conceptos y en las concepciones tradicionales, donde se tiende a la globalización de la producción y a la regionalización de los mercados. La globalización expresa la interacción y los efectos de una cantidad de factores económicos, planificación, comunicaciones, financiación, producción, transporte, comercialización, a través de todo el mundo.

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” También puede significar en la colaboración de estructuras profesionales de varios países, es por ello que el desarrollo del mundo de los negocios llevó a definir con mayor precisión el papel del auditor en la emisión de informes y al mismo tiempo se advirtió que si bien no era posible fijar detalladamente el desempeño profesional, era necesario establecer reglas o normas dentro de un marco global de actuación.

En este marco de referencia se hace presente el perfil integral que debe tener el contador al momento de efectuar una auditoria, especialmente las relacionadas con la prestación de servicios de aseguramiento dado que la fortaleza de la profesión contable en función de la metodología usada normas y técnicas implementadas para la obtención de evidencia es importante la aplicabilidad de estos procesos con alta precisión de la información financiera.

La elaboración de esta investigación se justifica dado que presenta un estudio detallado del contenido y aplicabilidad de la norma para la realización de un servicio de aseguramiento y su respectivo contrato por parte de un

contador, tomando en consideración que el contador puede emitir opiniones totalmente validas e importantes en materias no solo contables o financieras y que estas luego pueden ser usadas para la toma de decisiones.

Lo realmente importante es la credibilidad de la información que suministran los contadores a través de la presentación de informes completos y precisos sobre estados financieros analizados.

Además esta investigación constituye un aporte generador de conocimientos necesarios para estudiantes, asesores contables y público en general, ya que es de gran utilidad en el ejercicio profesional, porque es una herramienta de trabajo para estudios posteriores.

En lo que concierne a nosotros nos ayuda a ampliar los conocimientos en el ámbito contable y de auditoría ya que de esta manera nos permite poder brindar una mayor colaboración a cualquier persona que se vea involucrado en una acción que requiera de un servicio de aseguramiento.

Finalmente la elaboración del mismo permite cumplir con un requisito de la Universidad de Oriente para poder alcanzar el título de Licenciado en Contaduría Pública

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

2.1 Antecedentes De La Investigación

Los antecedentes de la investigación, están representados en su mayoría por todos aquellos trabajos anteriores que guardan estrecha relación con el tema tratado u objeto de estudio y sirven de guía para la elaboración del mismo, así como también de soporte y fundamento al momento de darle validez en el tiempo a la nueva investigación que se efectuará.

López Carla y Marcano Juan (2008) en su trabajo titulado **“Análisis De Las Normas Internacionales De Auditoría Como Mecanismo De Control En Latinoamérica En Los Procesos Contables De Auditoría”** En su investigación para optar al título de Licenciado en Contaduría Pública en la Universidad Santa María Núcleo Humberto Petrica, Edo Anzoátegui los autores concluyen que es indispensable la implementación y adopción de estas normas para efectuar auditorias de calidad demostrable, donde la globalización ha obligado a muchos países de Latinoamérica a regirse por las mismas para así mantener un criterio uniforme y unificado en cuanto a la ejecución de procesos de auditoría contable. Así como también los autores exponen que 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” También puede significar en la colaboración de estructuras profesionales de varios países.

Mario Wainstein y Antonio Lattuca (2008) en su trabajo de ascenso titulado **“Adopción De Las Normas Internacionales De Auditoría”** los autores

exponen de manera precisa la importancia que representa hoy en día la adopción de un conjunto de normas que regulan y supervisan los procesos de auditoría, Durante muchos años se tenía como tema de debate, la propia existencia de “normas de auditoría”. Frente a la amplia libertad que unos pregonaban, se oponía la normativa de detalle o desarrollo. El incremento de los problemas de responsabilidad profesional configuró una importante jurisprudencia especialmente en los Estados Unidos de América. 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.

Rodríguez José (2008) en su trabajo de grado titulado “**Determinación de la importancia de los servicios de aseguramiento y los cambios experimentados en la NIA 100 y 120 y la aparición de la ISAE 3000 en el escenario contable**” en esta investigación el autor presenta un análisis detallado del proceso de transformación y actualización al que constantemente están sometidas las normas internacionales de auditoría, caso concreto la actualización y sustitución de la NIA 100 por la ISAE 3000, donde la antes mencionada sufre cambios en su estructura y contenido para dar mayor amplitud a lo relacionado con servicios de aseguramiento y precisión y calidad de información suministrada por los auditores, así como la constante demanda de información necesaria para poder ejecutar procesos de auditoría válidos en cantidad y calidad, otro punto desarrollado a lo largo de la investigación es el establecimiento de contratos de aseguramiento donde se basan en principios básicos y procedimientos establecidos por organismos como ISAS, ISRES, ISAE a través de la presentación de un manual internacional de auditoría, aseguramiento y pronunciamiento de ética.

Las principales conclusiones a las que llegan el autor gira en torno a la presentación de la norma ISAE 3000 como nuevo marco regulatorio para la prestación de servicios de aseguramiento y la importancia que representa para el contador en su papel de auditor y para el usuario la celebración de un contrato de aseguramiento para así garantizar que la información suministrada cuenta con un elevado nivel de certeza y confianza dada por la parte responsable que en este caso lo personifica el auditor.

2.2 Bases Teóricas

Las bases teóricas están conformadas por todos aquellos elementos conceptuales, referenciales y documentales que fundamentan teóricamente la elaboración de un trabajo de investigación, dándole de esta manera los soportes a través de las cuales la investigación será fundamentada. Estas ayudan al entendimiento por parte de terceros de las ideas y planteamientos expresados en las investigaciones

Que es Auditoria

La auditoria es una de las aplicaciones de los principios científicos de la contabilidad, basada en la verificación de los registros patrimoniales de las haciendas, para observar su exactitud; no obstante, este no es su único objetivo. Su importancia es reconocida desde los tiempos más remotos, teniéndose conocimientos de su existencia ya en las lejanas épocas de la civilización.

Inicialmente, la auditoria se limito a las verificaciones de los registros contables, dedicándose a observar si los mismos eran exactos.

Por lo tanto esta era la forma primaria: Confrontar lo escrito con las pruebas de lo acontecido y las respectivas referencias de los registros. Con el tiempo, el campo de acción de la auditoria ha continuado extendiéndose; no obstante son muchos los que todavía la juzgan como portadora exclusiva de aquel objeto remoto, o sea, observar la veracidad y exactitud de los registros.

En forma sencilla y clara, escribe Holmes:

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

Por otra parte tenemos la concepción sintética de un profesor de la universidad de Harvard el cual expresa lo siguiente:

"... el examen de todas las anotaciones contables a fin de comprobar su exactitud, así como la veracidad de los estados o situaciones que dichas anotaciones producen."

Tomando en cuenta los criterios anteriores podemos decir que la auditoria es la actividad por la cual se verifica la corrección contable de las cifras de los estados financieros; Es la revisión misma de los registros y fuentes de contabilidad para determinar la razonabilidad de las cifras que muestran los estados financieros emanados de ellos.

La auditoría es un proceso cuyo resultado final es la emisión de un informe, en el que el auditor da a conocer su opinión sobre la situación financiera de la empresa, este proceso solo es posible llevarlo a cabo a través de un elemento llamado evidencia de auditoría, ya que el auditor hace su trabajo posterior a las operaciones de la empresa.

La auditoria representa un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva, las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otras situaciones que tienen una relación directa con las actividades que se desarrollan en una entidad pública o privada. El fin del proceso consiste en determinar el grado de precisión del contenido informativo con las evidencias que le dieron origen, así como determinar si dichos informes se han elaborado observando principios establecidos para el caso

Importancia de una Auditoría

El objetivo de una auditoría de estados financieros es hacer posible que el auditor exprese una opinión sobre si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo sustancial, de acuerdo con un marco conceptual para informes financieros identificado. Las frases usadas para expresar la opinión del auditor son “dar un punto de vista verdadero o justo” o “presentar razonablemente, respecto de todo lo sustancial”, son términos equivalentes. Un objetivo similar aplica a la auditoría de información financiera o de otro tipo preparada de acuerdo con criterios apropiados.

En la formación de la opinión de auditoría, el auditor obtiene suficiente evidencia de auditoría apropiada para poder sacar conclusiones sobre las cuales basar dicha opinión.

La opinión del auditor enriquece la credibilidad de los estados financieros al proporcionar un alto, pero no absoluto, nivel de certeza. La absoluta certeza en auditoría no es obtenible como un resultado de factores tales como la necesidad de ejercer juicio, el uso de pruebas, las limitaciones inherentes de cualesquier sistema de contabilidad y de control interno, y el hecho de que la mayor parte de la evidencia disponible al auditor es de naturaleza más persuasiva que concluyente.

La Auditoría constituye la actividad preponderante de la Contaduría Pública y la actividad por excelencia del perfil de la carrera. Es el Contador Público independiente que realiza trabajos de Auditoría Externa quien le da validez y credibilidad a los Estados Financieros, de cualquier empresa pública o privada; con la opinión libre de esos Estados Financieros, lo que es utilizado por inversionistas de la Bolsa de Valores, Instituciones Crediticias, Superintendencia de Bancos, Tribunales de Justicia, y en fin, por el público

en general. Constituye la opinión y diagnóstico del Auditor sobre los Estados Financieros, es la fe pública sobre esa información financiera lo que le da validez social

Procedimiento de Auditoría Contable

a. Concepto.

Las referencias básicas acerca de los procedimientos de auditoría, al igual que las técnicas de auditoría, se refieren a la auditoría de estados financieros, y su uso es aplicable o adaptable a cualquier tipo de auditoría.

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

Debido a que generalmente el auditor no puede obtener el conocimiento que necesita para fundar su opinión en una sola prueba, es necesario examinar cada partida o conjunto de hechos mediante varias técnicas de aplicación simultánea o sucesiva. Por lo que, en la práctica, la combinación de dos o más técnicas de auditoría da origen a los denominados Procedimientos de auditoría.

b. Objetivo.

Su objetivo es la conjugación de elementos técnicos cuya aplicación servirá de guía u orientación sistemática y ordenada para que el auditor pueda allegarse de elementos informativos que, al ser examinados, le proporcionaran bases para rendir su informe o emitir su opinión.

c. Clasificación.

Los procedimientos de auditoría se pueden clasificar en dos grandes grupos: los de aplicación general que son recomendables para cualquier tipo de auditoría y entidad en que se practique; y los de aplicación específica que tendrán que ser diseñados ex profeso para cada tipo de auditoría y, a su vez, adaptarlos en función de las características de la entidad sujeta a intervención.

Que son Normas de Auditoria

Normas de auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y la información que rinde como resultado de este trabajo. 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 es contemplado también en los Códigos de Ética de otras profesiones.

Que son Normas Internacionales De Auditoria

Las NIAs contienen los principios básicos y los procedimientos esenciales junto con los lineamientos relativos en forma de material explicativo y de otro tipo. Los principios básicos y los procedimientos esenciales deben interpretarse en el contexto del material explicativo y de otro tipo que proporciona lineamientos para su aplicación. Son principios fundamentales de Auditoría a los que deben enmarcarse su desempeño los auditores durante el proceso de la auditoria. El cumplimiento de estas normas garantiza la calidad del trabajo profesional del auditor.

Importancia de las Normas Internacionales de Auditoría en el Ámbito Contable

La ejecución de un trabajo de auditoría conforme a las directrices debe organizarse y documentarse de forma apropiada con el fin de que pueda delegarse entre los colaboradores del equipo, de forma que cada uno de ellos conozca detalladamente qué debe hacer y a qué objetivo final debe dirigir su esfuerzo. Que el trabajo quede registrado de manera que permita su revisión, evaluación y obtención de conclusiones en las que fundamentar una opinión sobre la información contable sujeta a auditoría.

La necesidad de planificar, controlar y documentar el trabajo es independiente del tamaño del cliente. Los objetivos perseguidos con la planificación y control son; mejorar el nivel de eficiencia, con la consiguiente reducción de tiempo necesario, y mejora del servicio al cliente, garantizar que la auditoría se ejecutará adecuadamente, mejorar las relaciones con los clientes y permitir al personal un mayor grado de satisfacción en el trabajo.

Habitualmente es necesario preparar alguna forma de plan escrito antes de iniciar cualquier trabajo de auditoría. No obstante su grado de detalle y formalización dependerá de muchos factores, por ejemplo, del número de personas involucradas y de si están o no ubicadas en la misma oficina o el mismo país.

Las normas de auditoría incluyen la estipulación de que el trabajo ha de ser adecuadamente planeado. Las normas de auditoría controlan la naturaleza y alcance de la evidencia que ha de obtenerse por medio de procedimientos de auditoría, una norma es un patrón de medida de los procedimientos aplicados con aceptabilidad general en función de los resultados obtenidos.

Las Auditorias constituye un aspecto de vital de importancia según las tendencias actuales, por cuanto significa la comprobación y seguridad de que éstas se hayan realizado cumpliendo con los principios y normas establecidos para el ejercicio de la Auditoria y permiten evaluar la correspondencia del dictamen emitido por el grupo de auditores con la situación real de la entidad auditada.

Este tema ha constituido una necesidad identificada a nivel internacional y en el contexto nacional se ha pronunciado diferentes organizaciones entre ellas organizaciones internacionales y los colegios de contadores en su preocupación por diseñar un procedimiento que permita determinar la confiabilidad y calidad del trabajo realizado por contadores en calidad de auditores.

Para que la información financiera goce de la aceptación de terceras personas es necesario que un Contador Público independiente le imprima el sello de “confiabilidad” a los estados financieros a través de su opinión escrita en un documento llamado “Dictamen”.

Servicio de Seguridad

Los servicios de seguridad son servicios profesionales independientes que mejoran la calidad de la información, o su contexto, para los tomadores de decisiones: financiera o no-financiera. Puede ser sobre fenómenos discretos o sobre procesos o sistemas (tal como el control interno o los modelos de decisión). Puede ser directa (tal como la información sobre un producto) o indirecta (tal como la información sobre la aserción de alguien sobre un producto). Puede ser interna o externa para el tomador de decisión.

El objetivo de los servicios de seguridad es el mejoramiento de la información, no la emisión de un reporte sobre ella (si bien puede existir un reporte).

El término seguridad implica para algunos una forma de reporte mediante el cual quien ejerce profesionalmente provee una conclusión independiente sobre la información de alguien. Sin embargo, dado que este punto de vista se centra en la apariencia y es innecesariamente restrictivo, no se incorporó en la definición de servicios de seguridad.

El requerimiento de un reporte escrito, por ejemplo, es inmanejable en muchas situaciones, como es el caso de los datos en formato electrónico. Es el servicio en sí mismo el que provee valor, no el reporte, si bien un reporte es una manera para demostrar valor. Intentar ubicar un rango de servicios en una presentación o formato de reportes predeterminados podría ahogar el crecimiento de los servicios y podría no ser respuesta a las necesidades de los tomadores de decisiones.

Los servicios de seguridad ayudan a las gentes a tomar mejores decisiones mediante el mejoramiento de la información disponible para ellas. Para considerar las ramificaciones y limitaciones de esta definición considere la manera como se toman las decisiones. Los eventos se capturan, resumen, refinan, y usan para tomar decisiones. Los servicios de seguridad pueden:

- **Capturar información.** Los servicios de seguridad pueden capturar información mediante el uso de las herramientas de medición existente o mejorada.
- **Mejorar la confiabilidad de la información.** La información cruda se refina en información confiable. Este es el alcance de los estándares de atestación; mejoramiento de la confiabilidad de la información. Este

tipo de servicio es independiente del tomador de decisión. Cualquier información cruda se puede retinar, independiente de si se usa para la toma de decisiones.

- **Mejorar la toma de decisiones.** Los servicios pueden mejorar la toma de decisiones mediante el mejoramiento no sólo de la confiabilidad de la información, sino también de su relevancia y disponibilidad para el tomador de decisiones. La toma de decisiones también se puede mejorar mediante el mejoramiento del contexto, tal como los modelos de decisión, usados por el tomador de decisiones. Esta faceta de los servicios de seguridad difiere de los modelos existentes de atestación

En materia de servicios de seguridad existe un conjunto de asuntos de extremada importancia a los cuales la profesión contable debe prestar especial atención y dar respuestas adecuadas. Dichos asuntos son:

Centro de atención en el cliente.

Las reglas de juego han cambiado. La atención principal no se presta a las normas (legales y/o profesionales) sino al cliente, esto es, al tomador de decisiones y/o al usuario de la información. Como las reglas de juego han cambiado, las respuestas profesionales son radicalmente diferentes. Ahora se impone conocer quiénes son los clientes actuales potenciales y cuáles son sus necesidades. Y a partir de ello, identificar las necesidades de servicios de seguridad por las que los clientes están dispuestos a pagar.

Por consiguiente, es un asunto crítico adoptar un centro de atención en el cliente. Ello no quiere decir que la profesión se vuelve ilegal o que no va a tener normas. El asunto es distinto: cuál es el centro de atención, es decir, cuáles son las prioridades. En otras palabras, las reglas de juego ahora son

económicas (necesidades de los clientes) y no normativas (obligatoriedad del cumplimiento).

Entorno Competitivo

Los nuevos servicios de seguridad no están reservados únicamente a los CPAs (la forma como se auditan los estados financieros). Otros proveedores ya están prestando servicios de mejoramiento de información. Los contadores públicos tienen que entender el mercado para prosperar en este entorno más competitivo. Por eso ahora la profesión no es contaduría pública sino que es contaduría profesional. Por eso ahora el trabajo es interdisciplinario. Esto es consecuencia al entorno de mercado que prospera en el mundo moderno. Ya los argumentos legales (los títulos o las certificaciones) no cuentan, sino que se impone la calidad del mejor y del que llega primero.

Tecnología de la Información.

La nueva tecnología de la información está alterando de manera radical la manera como se realizan los negocios y los productos y servicios que proveen las organizaciones. Ello también afecta cada aspecto de los servicios de seguridad dada la manera como se genera, almacena, procesa, comunica, adquiere, y usa la información.

El entendimiento de la tecnología de la información permitirá identificar y capitalizar las nuevas oportunidades que se generan con los servicios de seguridad. Por consiguiente, la profesión contable depende de la nueva tecnología. Ello implica abandonar las prácticas tradicionales (manuales, horas/hombre) porque son obsoletas y no son competitivas.

Nuevas Oportunidades de Seguridad.

Tomando como punto de partida las necesidades de información de los tomadores de decisiones, el Comité desarrolló un nuevo modelo de servicio que tiene la intención de mejorar la calidad de la información, o su contexto, para los tomadores de decisiones. Esos servicios se pueden vender solamente si crean mayor valor que costo para los tomadores de decisiones.

El Comité desarrolló nuevos servicios con un enorme mercado potencial. Para los tradicionalistas, que se niegan a abandonar las viejas prácticas de la auditoría, ello puede implicar una desestabilización. Pero la realidad es otra dado que el mercado ofrece nuevas oportunidades. Solamente que no se puede olvidar que las reglas de juego son otras.

Métodos de Aseguramiento.

Los métodos de seguridad se originaron a partir del enfoque histórico de los servicios de auditoría y atestación. Sin embargo, van más allá de los informes estandarizados para considerar las necesidades de información y seguridad de los clientes específicos. Esto requiere un centro de atención y procedimientos orientados al cliente. Además, las nuevas tecnologías ofrecen el potencial de mejorar la calidad de la información de maneras que no eran posible en épocas hasta hace poco recientes.

Criterio de Medición y Presentación de Reportes.

Los principios de contabilidad generalmente aceptados representan el criterio de medición y de presentación de reportes financieros. Sin embargo, como los servicios de seguridad comprenden las necesidades más variadas de los tomadores de decisiones, se necesitarán nuevos criterios. Tendrán

que ser más estrechamente personalizados según las necesidades de los usuarios individuales y tendrán que ser desarrollados prontamente en un mercado competitivo en el cual los CPAs no son los únicos proveedores de servicios o criterios.

Competencias.

Los CPAs tienen fuertes competencias que se pueden mejorar rápidamente para entregar los nuevos servicios de seguridad. Pero debe tenerse en cuenta que algunos de los servicios nuevos requerirán competencias completamente nuevas. Las cinco competencias principales que requieren los contadores son: (1) centro de atención en el cliente; (2) migración hacia actividades de información de alto valor agregado; (3) tecnología de la información; (4) ritmo del cambio y complejidad; (5) competitividad. Los problemas de competencia se pueden manejar mediante cuatro grupos principales dentro de la profesión: (a) educación superior (universidades, colegios, facultad, y estudiantes); (b) agremiaciones profesionales (en USA, AJCPA y sociedades estatales; en Colombia, gremios y JCC), (c) firmas de contadores; (d) profesionales independientes.

Independencia.

Los tomadores de decisiones confían en los CPAs dado que la independencia los diferencia de otros proveedores. Esta es una ventaja enorme en el mercado. Sin embargo, los principios de independencia que existen actualmente fueron desarrollados para las auditorías de estados financieros. Los nuevos servicios de seguridad podrán necesitar nuevos principios relacionados con la independencia. Las revisiones realizadas al Código Internacional de Ética Profesional de IFAC son un muy buen avance en ese sentido.

Obligaciones Legales.

Las obligaciones legales han impedido que muchos CPAs exploren nuevas oportunidades de prestación de servicios. Sin embargo, los nuevos servicios de seguridad no requieren ser cargados con excesivas obligaciones legales.

La valoración y mitigación de los riesgos legales se debe dar en diversos niveles: (a) profesión en sentido amplio (escogiendo los servicios a desarrollar); (b) de la firma (estructurando políticas y procedimientos), y (c) de contrato individual (decidiendo si aceptar o no un contrato, cómo contratar y cómo desempeñarse).

Y lo más importante, no debe olvidarse que las reglas de juego son económicas. Por eso el contador tiene que responder con su patrimonio por las consecuencias derivadas de los servicios que presta. Los argumentos de la obligatoriedad legal o de la referencia a normas ya no son suficientes.

Barreras de Entrada.

Los CPAs tienen que interesarse por las barreras de entrada a los nuevos mercados. Ello incluye la carencia de permisos (autorizaciones, certificaciones, titulaciones) para los nuevos servicios, la carencia de criterios de medición y de presentación de reportes para los nuevos tipos de información, las competencias que faltan, y las barreras auto-impuestas (tales como la carencia de centro de atención en el cliente, la auto-imagen definida estrechamente y las regulaciones que la profesión se impone a sí misma). Por consiguiente, lo que impera ahora es la calidad y el servicio al cliente.

La clave está en entender la definición básica, Servicios de Seguridad son servicios profesionales independientes que mejoran la calidad de la información, o su contexto, para los tomadores de decisiones por consiguiente, se hace necesario:

- Incrementar el valor de los servicios actuales
- Extender los servicios de seguridad existentes
- Extender el rol de los contadores

Incrementar el valor de los servicios actuales.

La auditoría continuará siendo percibida como un medio efectivo para reducir el costo del capital, mejorar la liquidez, y promover la honestidad en los mercados de valores. Para mantener el valor y también para actuar como una plataforma creíble para las extensiones de los servicios, la auditoría tiene que cambiar, especialmente en tres aspectos clave:

- Tiene que incrementarse el valor agregado. Los auditores tienen que incrementar el énfasis en entregar valor adicional a partir de la auditoría, mediante el análisis y la interpretación. Combinando su acceso sin restricciones a los asuntos del cliente con el conocimiento de la industria del cliente, el auditor puede obtener luces sobre fortalezas, debilidades, oportunidades, y amenazas de gran valor potencial para los clientes. Esta información debe ser organizada de manera sistemática y presentada a los clientes como una clave "entregable" de una auditoría. Más que pensar la auditoría como una simple opinión (informe) de auditoría, se debe entregar como un conjunto personalizado de comunicaciones.

- La oportunidad cambiará. La oportunidad de la auditoría será afectada de dos maneras. Primera, los auditores continuarán siendo requeridos por los preparadores de las compañías públicas para que les den seguridad oportuna sobre las transacciones significativas, no-rutinarias, las cuales eventualmente conducirán a que el auditaje continuo sea la norma. A su vez, el auditaje continuo puede conducir a presentación continua de reportes (internamente y posiblemente de manera externa sobre una base de excepción) complementada con un reporte anual de auditoría. Segunda, los usuarios probablemente demandarán mayor información financiera histórica oportuna, particularmente en relación con los problemas de desastres financieros, riesgos, incertidumbres, y estimados, lo cual probablemente conducirá a una mayor participación oportuna del auditor en esos asuntos.

- Atacar los "problemas fuertes". Los usuarios esperarán que los auditores realicen un mejor trabajo detectando el fraude y los actos ilegales; proveyendo alarmas tempranas sobre los desastres financieros y los problemas de empresa en marcha; y tratando con riesgos, incertidumbres y estimados. Los auditores necesitan desarrollar instrumentos nuevos para detectar fraude, incluyendo sensores electrónicos, agentes de software, modelación por computador, y triangulación (i.e., explotando las relaciones de conectividad entre las diversas entidades en la cadena de valor del preparador).

Extender los servicios de seguridad existentes.

Este es, quizás, el aporte más significativo del Comité. Identificó oportunidades significativas para la profesión con el fin que provea servicios de seguridad en las siguientes áreas:

- Seguridad sobre valoraciones de riesgos. Este servicio provee seguridad de que el perfil de los riesgos de negocio de una entidad es comprensivo y de que la entidad tiene en funcionamiento sistemas apropiados para administrar efectivamente esos riesgos. Riesgos de negocios son la amenaza de que un evento o acción afectará adversamente la capacidad de una organización para lograr sus objetivos de negocio y ejecutar exitosamente sus estrategias. Los riesgos de negocio se pueden clasificar como riesgos estratégicos del entorno (e.g., provenientes de productos sustitutos o preferencias cambiantes de los clientes o disponibilidad de capital), riesgos operacionales del entorno (e.g., provenientes de activos u oportunidades de mercado perdidos, reputación dañada, o procesos de negocio inefectivos o ineficientes), y riesgos de información (e.g., provenientes del uso de información de calidad pobre para toma de decisiones operacional, financiera, o estratégica).
- Seguridad sobre mediciones del desempeño de negocios. Este servicio provee seguridad de que el sistema de medición del desempeño de una entidad contiene medidas relevantes y confiables para valorar la extensión en la cual se logran las metas y los objetivos de la entidad y/o el desempeño ha cumplido o excedido las normas de la industria. En orden a evaluar el desempeño de una empresa de negocios, los tomadores de decisiones necesitan un conjunto comprensivo de medidas de desempeño (tanto financieras como no

financieras) que comprendan todas las actividades principales dentro de la cadena de valor de la entidad.

- Seguridad sobre la confiabilidad de los sistemas de información. Este servicio provee seguridad de que los sistemas de información interna de una entidad (financieros y no financieros) están diseñados y operan de acuerdo con el criterio especificado. Este servicio representa un paso principal en el patrón de migración que eventualmente conducirá a seguridad en tiempo real sobre los sistemas de bases de datos en línea.
- Nuevos servicios de seguridad. El Comité también identificó oportunidades significativas para que la profesión expanda sus servicios en tres áreas nuevas: (a) mediciones del desempeño de la atención en salud; (b) comercio electrónico; (c) atención a la tercera edad.

Extender el rol de los Contadores.

El rol tradicional de los contadores en la cadena de valor de un cliente ha sido bastante limitado. Se ha centrado en un conjunto estrecho de riesgos (riesgos de auditoría y sus componentes), un conjunto estrecho de medidas de desempeño (medidas financieras históricas), y un punto de vista estrecho sobre los sistemas de información (sistemas basados en transacciones financieras históricas internas). La profesión puede expandir gratamente su rol tradicional en la cadena de valor del cliente mediante los nuevos servicios que incluyen valoración de riesgos, medidas de desempeño, y confiabilidad de los sistemas de información.

Seguridad Razonable y Auditoría

La seguridad razonable no es un tema aislado en el contexto de la auditoría IFAC. Más aún, corresponde a su más íntima naturaleza, a su diseño particular. Es la auditoría el mayor nivel de seguridad razonable que se puede ofrecer. La importancia de esto es tanta que IFAC está proponiendo toda su nueva estructura conceptual a partir de la diferenciación entre nivel alto y medio de aseguramiento.

En un Servicio de Seguridad Razonable los auditores están siendo llamados a proveer opiniones sobre una amplia variedad de asuntos, muchos de ellos por fuera del dominio tradicional de la auditoría financiera el cambiante rol del auditor como Proveedor de Seguridad.

Tal como lo establece ISA 120, "Estructura Conceptual de los Estándares Internacionales de Auditoría" diferencia la auditoría y los servicios relacionados, señalando para cada uno de estos distintos niveles de seguridad:

Esta Estructura Conceptual diferencia la auditoría y los servicios relacionados. Constituyen servicios relacionados las revisiones, los procedimientos analíticos. Como se ilustra en el diagrama siguiente, las auditorías las revisiones están diseñadas para permitir al auditor proporcionar niveles altos y moderados de seguridad respectivamente, siendo tales términos empleados para expresar su ubicación comparativa. Los acuerdos para realizar procedimientos analíticos y compilaciones no tienen la intención de permitirle al auditor expresar seguridad (ISA 120, numeral 4).

La Estructura Conceptual no aplica a los otros servicios prestados por auditores, tales como impuestos, consultoría y asesoría financiera y contable (ISA 120, numeral 5).

Seguridad en el contexto de esta Estructura Conceptual hace referencia a la satisfacción del auditor respecto de la confiabilidad de una aseveración que es hecha por una parte para uso de otra parte. Para proporcionar tal seguridad, el auditor valora la evidencia recogida como resultado de los procedimientos realizados y expresa una conclusión. El grado de satisfacción conseguido y, por consiguiente, el nivel de seguridad que puede ofrecerse está determinado por los procedimientos realizados y sus resultados (ISA 120, numeral 6).

En un encargo de auditoría, el auditor proporciona un nivel de seguridad alto, pero no absoluto, respecto a que la información sujeta a auditoría es libre de errores materiales. Esto se expresa de manera positiva como seguridad razonable en el informe de auditoría (ISA 120, numeral 7).

En un encargo de revisión, el auditor proporciona un nivel de seguridad moderado respecto a que la información sujeta a revisión está libre de errores materiales. Esto se expresa en la forma de seguridad negativa (ISA 120, numeral 8).

Para los procedimientos analíticos, dado que el auditor simplemente proporciona un informe de los hallazgos, no se expresa seguridad. Por consiguiente, los usuarios del informe valoran por sí mismos los procedimientos y hallazgos reportados por el auditor y trazan sus propias conclusiones a partir del trabajo del auditor (ISA 120, numeral 9).

En un encargo de compilación, si bien los usuarios de la información compilada derivan algunos beneficios de la participación del contador, no se expresa seguridad en el informe (ISA 120, numeral 11).

La opinión del auditor enaltece la credibilidad de los estados financieros proporcionando un nivel de seguridad alto, pero no absoluto. En

auditoría no es alcanzable la seguridad absoluta como resultado de factores tales como la necesidad de juicio, el uso de pruebas, las limitaciones inherentes de cualesquier sistemas de contabilidad y control interno y el hecho de que la mayoría de la evidencia disponible es para el auditor de naturaleza persuasiva, más que conclusiva (ISA 120, numeral 13).

La auditoría financiera, en términos IFAC, tiene como objetivo permitirle al auditor expresar una opinión respecto de si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con una estructura conceptual, identificada, de información financiera.

Una auditoría realizada de acuerdo con ISA está diseñada para proporcionar seguridad razonable de que los estados financieros tomados como un todo están libres de errores materiales. Seguridad razonable es un concepto relacionado con la acumulación de la evidencia de auditoría necesaria para que el auditor concluya que no existen errores materiales en los estados financieros tomados como un todo. La seguridad razonable se refiere al proceso total de la auditoría.

La seguridad razonable no es un tema aislado en el contexto de la auditoría IFAC. Más aún, corresponde a su más íntima naturaleza, a su diseño particular. Es la auditoría el mayor nivel de seguridad razonable que se puede ofrecer. La importancia de esto es tanta que IFAC está proponiendo toda su nueva estructura conceptual a partir de la diferenciación entre nivel alto y medio de aseguramiento.

ORIGEN

La seguridad razonable es, en el mundo, respuesta derivada de la problemática que surge de la relación entre los propietarios (del capital) y los administradores (de los recursos organizacionales)

El presupuesto básico radica en la diferenciación entre propiedad y toma de decisiones. Las organizaciones que no hacen tal diferenciación no necesitan seguridad razonable dado que como el propietario es, a la vez, administrador, no existirá nunca crisis de confianza (ni de seguridad!) respecto de su propia gestión.

Por eso se entiende que el origen de todo esto, por lo demás histórico, es la sociedad anónima, en la cual unos accionistas (dueños del capital) confían en otras personas (administradores) el manejo de los recursos.

Desde el punto de vista jurídico el propietario concede al administrador un mandato. Y el administrador adquiere la obligación de rendir cuentas⁹. Cuando no lo hace, el mandatario está en capacidad jurídica de entablar un proceso de rendición de cuentas, el cual se da por la vía civil.

Lo interesante es ver cómo a ese problema jurídico (mandato - rendición de cuentas) se le ha dado una respuesta contable de carácter técnico, respuesta que mundialmente ha sido tan eficaz que se ha impuesto, desbordando al mismo problema jurídico.

En el mundo actual el debate gira alrededor de los Servicios de Seguridad Razonable y es la Auditoría, en manos de los Contadores Públicos, la que mayores ventajas competitivas tiene y la que mayor valor agregado aporta. A condición de que esté vinculada estrechamente con el Sistema de Información Contable (garantía de que lo más importante es la información como tal, en función del negocio) y con el Sistema de Control Interno (para garantizar cumplimiento de objetivos y metas del negocio), mediante la ayuda de la moderna tecnología de la información (tiempo real, análisis de riesgos).

SERVICIOS DE MEJORAMIENTO DE LA RELEVANCIA

Relevancia es la capacidad que tiene la información de generar una diferencia en una decisión ayudando a los usuarios a formarse predicciones sobre los resultados de los eventos pasados, presentes y futuros, o para confirmar o corregir las expectativas anteriores. La información es relevante para una situación futura si de alguna manera puede reducir la incertidumbre sobre la situación.

El mejoramiento de la relevancia es un servicio de seguridad que incluye asistencia para un tomador de decisión en el mejoramiento de la identificación o uso de información o modelos en la toma de decisiones.

La definición de servicios de seguridad es entendida mejor cuando se analiza en el contexto del mejoramiento de la relevancia de los servicios de seguridad. El Special Committee on Assurance Services (Comité) define servicios de seguridad así: Servicios profesionales independientes que mejoran la calidad de la información, o su contexto, para los tomadores de decisiones.

Este reporte identifica el rol que quienes ejercen profesionalmente pueden desempeñar en el mejoramiento de la relevancia de la información usada por los tomadores de decisiones en la solución de sus problemas de decisión.

El mejoramiento de la calidad de la información significa hacer la información más útil para los tomadores de decisiones. La información se torna más útil si es más relevante para el momento de la decisión o si es más confiable, o ambas. La información también puede ser más útil cuando los intercambios se realizan entre relevancia y confiabilidad, Vs información que

es más relevante pero menos confiable puede ser más útil para un tomador de decisiones.

La frase "calidad de la información" identifica de manera explícita la prestación clave de un contrato de servicio de seguridad. Los contratos tradicionales de auditoría se han centrado principalmente en el mejoramiento de la calidad de la información mediante el mejoramiento de la confiabilidad. En contraste, las cuestiones relacionadas con la relevancia de manera tradicional han sido manejadas a nivel institucional.

Los emisores de estándares se han centrado en los problemas de relevancia mediante el:

- Desarrollo de una estructura conceptual, que establece la relevancia de información particular para amplias clases de tomadores de decisiones mediante la identificación de vínculos lógicos entre las decisiones especificadas y la información;
- Establecimiento de un enfoque de "debido proceso" para la creación de estándares en relación con la revelación de información nueva, lo cual provee un mecanismo para que los tomadores de decisiones expresen sus convicciones en relación con la relevancia de la información nueva para sus decisiones.

El enfoque institucional para tratar con los problemas de relevancia pudo haber sido adecuado en los años pasados cuando el rango de actividades de toma de decisiones y la cantidad total de información a considerar fueron más limitados. Pero en el ambiente rápidamente cambiante de hoy, caracterizado por la explosión de la disponibilidad de información y la emergencia rápida de vastas cantidades de tomadores de decisiones

recientemente empoderados, el enfoque tradicional ya no es adecuado por dos razones principales.

Primera, el enfoque institucional esencialmente refleja una perspectiva un tamaño es apto para todo. Si bien tal perspectiva a menudo mejora la comparabilidad, puede reducir la relevancia, la cual requiere un centro de atención en el cliente

Lo que se necesita es un enfoque nuevo para los problemas de relevancia que adopte la perspectiva de los tomadores particulares de decisiones y examine la relevancia a la luz de sus problemas específicos de decisión. Segundo, el enfoque institucional, dado que el debido proceso es consumidor-de-tiempo, a menudo no proporciona solución oportuna para un tomador particular de decisiones que necesita actuar antes que el debido proceso haya iniciado su curso de acción. En el corto plazo, los problemas de relevancia necesitan orientarse de una manera que sea más respuesta a los tomadores individuales de decisiones y en una franja de tiempo que sea más consistente con sus problemas particulares de decisión.

Para explorar la manera como quienes ejercen profesionalmente pueden mejorar la relevancia de la información usada por los tomadores de decisiones, este reporte examina estrechamente qué intención tiene el usuario frente a los problemas de decisión y qué rol desempeña la información en la solución de esos problemas. Comienza describiendo los principales elementos de los problemas de decisión mediante el examen de un enfoque conceptual de decisiones teóricas para combinar esos elementos en un modelo de decisión identificado.

Seguidamente, el modelo conceptual se traslada en un proceso más práctico, paso a paso, para la toma de decisiones. También se identifica el rol

de la información usada en la toma de decisiones. El reporte continúa examinando la manera como se puede valorar y mejorar la relevancia de la información usada en la toma de decisiones por parte de los CPAs como parte de un contrato de servicios de seguridad que implica "mejoramiento de la relevancia.

La Ética y el Auditor

El auditor es aquella persona que lleva a cabo una auditoria, capacitado con conocimiento necesario para evaluar la eficacia de una empresa. El auditor debe reunir, para el buen desempeño de su profesión, características como: sólida cultura general, conocimiento técnico, actualización permanente, capacidad para trabajar en equipo multidisciplinario, creatividad, independencia, mentalidad y visión integradora, objetividad, responsabilidad, entre otras. Además de esto, este profesional debe tener una formación integral y progresiva.

La ética profesional del auditor, se refiere a la responsabilidad del mismo para con el público, hacia los clientes y colegas y los niveles de conducta máximos y mínimos que debe poseer. A tal fin, existen conceptos generales, llamados también "Principios de Ética" las cuales son: Independencia, integridad y objetividad:

El auditor debe conservar la integridad y la objetividad y, cuando ejerce su rol de auditor y ser independiente de aquellos a quienes sirve. Los conceptos de la ética profesional, define la independencia como: "La capacidad para actuar con integridad y objetividad". Objetividad es la posibilidad de mantener una actitud en todas las cuestiones sometidas a la revisión del auditor.

El auditor debe expresar su opinión imparcialmente, en atención a hechos reales comprobables, según su propio criterio y con perfecta autonomía y, para tal fin, estar desligado a todo vínculo con los dueños, administradores e intereses de la empresa u organización que audite. Su independencia mental y su imparcialidad de criterio y de opinión deben serlo, no solamente de hecho, sino en cuanto a las apariencias también, por lo cual el auditor debe evitar cualquier entredicho que lo pueda vincular a situaciones que permitan dudar de tales cualidades

La auditoría es una actividad profesional, en este sentido implica, al mismo tiempo, el ejercicio de una técnica especializada y la aceptación de una responsabilidad pública. Como profesional, el auditor desempeña sus labores mediante la aplicación de una serie de conocimientos especializados que vienen a formar el cuerpo técnico de su actividad; sin embargo, en el desempeño de esa labor, el auditor adquiere responsabilidad, no solamente con la persona que directamente contrata sus servicios, sino con un vasto número de personas desconocidas para él, que van a utilizar el resultado de su trabajo como base para tomar decisiones de negocios o de inversión.

La ética profesional es una parte de la ética, que estudia los deberes y los derechos de los profesionales. Puede ser conceptualizada desde dos puntos de vista:

- a. Desde el punto de vista especulativo (analiza los principios fundamentales de la moral individual y social, y los pone de relieve en el estudio de los deberes profesionales).
- b. Desde el punto de vista práctico (establece a través de normas o reglas de conducta, el orden necesario para satisfacer el bien común).

Según Alvin A. Arens: "la sociedad ha atribuido un significado especial al vocablo profesional, en el sentido que debe esperarse que un profesional se comporte a un nivel superior que otros miembros de la sociedad. Por ejemplo, cuando los periódicos informan que se acusa de un delito a un médico, a un sacerdote, un congresista o un contador público, la gente se siente más decepcionada que cuando ese mismo tipo de cosas suceden con gente que no tiene la etiqueta de profesionales".

La profesión contable es por excelencia una profesión autorregulada. La vida del contador público que tiene ética es necesariamente distinta de los que no la tienen, su comportamiento, sus hábitos de vida, su forma de pensar, de valorar las situaciones, de decidir, son distintos porque se llevan a cabo a la luz de la ética y porque tienen distintos niveles de significado. Los profesionales y particularmente los contadores públicos tenemos una amplia gama de principios y normas de ética. Por otra parte, dentro de la profesión de contador público, probablemente la auditoría es la especialidad que le presta más importancia a la ética, debido a que está presente en toda la extensión de su trabajo, sea en condición de auditor interno, auditor externo, auditor de organizaciones privadas o auditor gubernamental.

Riesgos en Auditoría

El Análisis de Riesgos constituye una herramienta muy importante para el trabajo del auditor y la calidad del servicio, por cuanto implica el diagnóstico de los mismos para velar por su posible manifestación o no.

Los servicios de Auditoría comprenden la evaluación objetiva de las evidencias, efectuada por los auditores, para proporcionar una conclusión independiente que permita calificar el cumplimiento de las políticas, reglamentaciones, normas, disposiciones jurídicas u otros requerimientos

legales; respecto a un sistema, proceso, subproceso, actividad, tarea u otro asunto de la organización a la cual pertenecen.

El riesgo ante el trabajo ordenado, es el riesgo de que el auditor exprese una conclusión inapropiada. El auditor planea y realiza el trabajo entonces de manera tal que reduzca a un nivel aceptable el riesgo de expresar una conclusión inapropiada. En general, esos riesgos se pueden representar por los componentes, explicados anteriormente y asociados a la auditoría;

- a) Riesgo inherente - los riesgos asociados con la naturaleza de la temática;
- b) Riesgo de control el riesgo de que los controles sobre la temática no existan u operen ineffectivamente; y,
- c) Riesgo de detección el riesgo de que los procedimientos del auditor no detecten los aspectos importantes que pueden afectar la temática.

Obtención y Evaluación de Evidencia. El auditor deberá obtener evidencia suficiente y apropiada en la auditoría para poder extraer conclusiones razonables sobre las cuales basar su informe.

Evidencia en la auditoría: Significa la información obtenida por el auditor para llegar a las conclusiones sobre las que se basa su informe. La evidencia en la auditoría comprenderá documentos fuente y registros contables, información corroborativa de otras fuentes, procedimientos sobre el manejo de las áreas o divisiones e indicadores de gestión. La evidencia en la auditoría se obtiene de una mezcla apropiada de pruebas de control, de procedimientos sustantivos, análisis de proyecciones y análisis de los indicadores claves de éxito.

Pruebas de control: Significa pruebas realizadas para obtener evidencia en la auditoría sobre lo adecuado del diseño y operación efectiva de los sistemas de contabilidad y de control interno; el cumplimiento de las metas y objetivos propuestos; y el grado de eficacia, economía y eficiencia y el manejo de la entidad.

Procedimientos sustantivos: Significa pruebas realizadas para obtener evidencia en la auditoría para encontrar manifestaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros o en sus operaciones, y son de dos tipos: a) pruebas de detalles de transacciones y saldos; y b) procedimientos analíticos.

- Evidencia suficiente y apropiada en la auditoría: La suficiencia y la propiedad están interrelacionadas y se aplican a la evidencia en la auditoría obtenida, tanto de las pruebas de control, como de los procedimientos sustantivos. La suficiencia es la medida de la cantidad de evidencia en la auditoría; apropiada es la medida de la calidad de evidencia en la auditoría y su relevancia para una particular afirmación y su confiabilidad. Normalmente, el auditor, encuentra necesario confiar en la evidencia de la auditoría, que es persuasiva y no definitiva y a menudo buscará evidencia en la auditoría de diferentes fuentes o de una naturaleza diferente para soportar la misma afirmación.
- Para obtener las conclusiones de la temática, el auditor normalmente no examina toda la información disponible ya que se puede llegar a conclusiones sobre el saldo de una cuenta, los procesos, operaciones, transacciones o controles, por medio del ejercicio de su juicio o de muestreo estadístico. El juicio del auditor respecto de qué es evidencia suficiente y apropiada en la auditoría es influenciado por factores como:

- La evaluación del auditor de la naturaleza y nivel del riesgo inherente tanto en el ámbito de los estados financieros como a nivel del saldo de la cuenta o clase de transacciones u operaciones.
- Naturaleza de los sistemas de contabilidad y de control interno y la evaluación del riesgo de control.
- Importancia relativa de la partida o transacción que se examina.
- Experiencia obtenida en auditorías previas.
- Resultados de procedimientos de auditoría, incluyendo fraude o error que puedan haberse encontrado.
- Fuente y confiabilidad de información disponible.

Fuente de la que es obtenida: La confiabilidad de la evidencia en la auditoría es influenciada por su fuente: interna o externa, y por su naturaleza: visual, documental o verbal. Si bien, la confiabilidad de la evidencia en la auditoría depende de la circunstancia individual, las siguientes generalizaciones ayudarán para evaluar la confiabilidad de la evidencia en la auditoría:

- La evidencia en la auditoría de fuentes externas por ejemplo, confirmación o manifestación recibida de una tercera persona es más confiable que la generada internamente.
- La evidencia en la auditoría generada internamente es más confiable cuando los sistemas de contabilidad y de control interno relacionados son efectivos.

- La evidencia en la auditoría obtenida directamente por el auditor es más confiable que la obtenida de la entidad.
- La evidencia en la auditoría en forma de documentos y manifestaciones escritas es más confiable que las manifestaciones verbales.

La evidencia en la auditoría es más persuasiva cuando las partidas de evidencia de diferentes fuentes o de una diferente naturaleza son consistentes. En estas circunstancias, el auditor puede obtener un grado acumulativo de confianza más alto del que se obtendría de partidas de evidencia en la auditoría cuando se consideran individualmente. Por el contrario, cuando la evidencia en la auditoría obtenida de una fuente es inconsistente con la obtenida de otra, el auditor debe determinar los procedimientos adicionales necesarios para resolver la inconsistencia.

Las normas técnicas sobre ejecución del trabajo, consideran riesgo probable la posibilidad de que el auditor no detecte un error significativo que pudiera existir en las cuentas por falta de evidencia respecto a una determinada partida o por la obtención de una evidencia deficiente o incompleta sobre la misma.

Deben diseñarse y ejecutarse procedimientos de auditoría que resultan en un riesgo reducido y aceptable de que la opinión que se exprese sobre las cuentas anuales sea inadecuada. Para la evaluación del riesgo probable se debe considerar el criterio de importancia relativa al ser interdependientes en cuanto al fin de la formación de juicio para la emisión de una opinión.

Las decisiones a adoptar basadas en tales evaluaciones, al ser también interdependientes, se deben juzgar y evaluar de forma conjunta y

acumulativa. Sin lugar a dudas, y conforme a lo mencionado, es necesario tratar de manera singular la Justificación documental suficiente. Hay que asegurarse de que las pruebas documentales o las justificaciones que amparan sus conclusiones son suficientemente válidas

2.3 Bases Legales

Normas Internacionales De Auditoría (NIA´s)

Norma Internacional De Auditoría ISAE 3000

ISAE 3000 (anteriormente ISAE 100), Garantía de Contrataciones

ISA 120, Marco de las Normas Internacionales de Auditoría.

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

La metodología de la investigación, representada básicamente en el marco metodológico tiene como objetivo central, describir en forma breve el proceso que se debiera seguir para desarrollar una investigación, mostrando cada uno de los pasos que intervienen en dicho proceso.

La importancia del marco metodológico radica básicamente en que delimita el camino y las pautas a seguir para la elaboración del trabajo de investigación en sí, el marca los lineamientos básicos para el desarrollo de los objetivos propuestos y la consecución y análisis de los resultados obtenidos por la investigación realizada.

Es la base fundamental de toda investigación, debido a que estructura de manera lógica y secuencial cada uno de los pasos a seguir para el cumplimiento de las metas propuestas

3.1 Tipo De Investigación

Para la realización efectiva de esta investigación se tomará como tipo de investigación la Descriptiva ya que esta permite la investigación de registro, análisis e interpretación del problema estudiado, así como establecer comparaciones y descubrir las relaciones, causas y efectos presentes.

En este caso se hará posible el análisis, la comparación e interpretación de todos los aspectos que constituyen el proyecto planteado el cual gira en torno a realizar un estudio sobre los servicios de aseguramiento según la Norma Internacional De Auditoría ISAE 3000

Según Sánchez, Nelly (2006) refiere que la investigación descriptiva, es aquella donde se efectúa el estudio del problema con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza, con apoyo principalmente de trabajos previos, información y datos divulgados por medios impresos, audiovisuales o electrónicos.

Según establece Sellitz (2006) dice: “Una investigación es descriptiva cuando se centra en medir con la mayor precisión posible. En esta clase de estudio el investigador debe ser capaz de definir que se va a medir y como lograr precisión en esa medición”

3.2 Diseño De Investigación

Para poder realizar una clasificación acertada de esta investigación, dentro del contexto científico, es necesario tener claro que existen varios diseños: Investigación Documental, Investigación de Campo, Proyecto Factible y Proyecto Especial; cada cual con características que permiten diferenciar una de otra.

La investigación científica se define como una actividad encaminada a la solución de problemas, cuyo objetivo es hallar respuestas o soluciones a un problema de conocimiento; además, de ser un proceso metódico, organizado y sistemático.

Tomando en consideración lo anterior, se ha clasificado este proyecto como una investigación con un diseño documental, ya que se ha dado respuestas a los objetivos planteados previamente mediante la búsqueda de información bibliográfica y teórica, la cual ha sido analizada e interpretada para obtener argumentos referentes al objeto de estudio.

El mismo se basa y fundamenta en el análisis de una norma internacional de auditoría que regula y controla la prestación de servicios de aseguramiento así como la elaboración y aceptación de un contrato de aseguramiento, materia por excelencia ejecutada por contadores en calidad de auditores.

3.3 Técnicas De Recolección De Datos

Las técnicas de recolección le permitirán al investigador obtener información necesaria para así dar respuesta rápida a las interrogantes de investigación, así como los instrumentos constituyen un conjunto de instrucciones que orientan al investigación hacia un tipo de información específica impidiendo que se distancie del objeto de estudio definido como punto de interés.

Dentro de las principales técnicas que serán empleadas para la recolección de información se encuentran las siguientes:

Ramírez, B. Y Méndez (1987) "Observación Directa: La observación directa es aquella que permite al investigador ganar información que no se pudo obtener por otras técnicas este modo permitirá comparar la forma de cómo se maneja los documentos y como se lleva a cabo los proceso y por lo tanto si se siguen todos los pasos especificados"

Esta técnica permitió captar de forma directa como están estructuradas las normas internacionales de auditoría, así como también como se presenta y ejecuta un servicio de aseguramiento por parte de un auditor y como está constituido y cuál es la importancia de celebrar un contrato de aseguramiento en un proceso de auditoría. Todo esto se obtuvo a través de la consulta con expertos quienes dominan la materia así como las constantes consultas con el asesor académico designado por la universidad.

Harvey, William e (2003) "Entrevista: Reunión o conferencia poco solemne que dos o más personas, en nombre propio o en representación ajena, celebran para resolver alguna dificultad o convenir las bases para algún acuerdo. Interrogatorio, por lo común en el curso de una visita o un encuentro, casual o concertado, que los periodistas formulan a personas de notoriedad, a fin de obtener, informaciones esclarecedoras o revelaciones, cuanto más sensacionalistas o escandalosas mejor".

La entrevista que se aplicará estará estructurada de tipo focalizada con el fin de obtener información sobre el problema planteado el cual conforma el objeto de estudio y el cual se presenta de manera amplia al pretender efectuar un estudio sobre la prestación de servicios de aseguramiento así como la elaboración y aceptación de un contrato de aseguramiento, así se podrá tener conocimiento de todos los procesos que se llevan a cabo en ella, con la finalidad de obtener una visión más amplia del problema a resolver.

Para realizar la recopilación de información, durante la investigación se utilizó como técnica la entrevista, la cual es definida por Hurtado, J. (2000) como: "La entrevista supone la interacción verbal entre dos o más personas. Es decir, una conversación, en la cual, una persona obtiene información de otras personas, acerca una situación o tema determinados con base a ciertos esquemas"

En esta sección se describen las fases que se cumplieron para la realización de la investigación, así como los métodos y técnicas que se aplicaron, las cuales se detallan a continuación:

Fase de Estudio Documental: la conformación de esta fase implico varias etapas:

- **Búsqueda de Antecedentes:** la cual consistió en la revisión sistemática de investigaciones internacionales, nacionales y regionales, relacionadas con la investigación es decir, relacionadas con el tema de la prestación de servicios de aseguramiento y los contratos de servicios, además de todo aquello regulado por la norma ISAE 3000. Para ello se visitaron diferentes bibliotecas donde fue necesario realizar consultas de trabajos de grado, también se hizo uso de Internet y artículos de periódico que mantenían relación directa con el tema de la investigación.

- **Revisión de la Literatura:** esta implica la detección de la literatura en fuentes primarias, secundarias y terciarias, así como también la obtención de la literatura en las bibliotecas y hemerotecas consultadas, igualmente se tiene consultas de la literatura y selección y recopilación de la información a través de resúmenes entre otras técnicas para finalizar con el procesamiento de la información seleccionada mediante la utilización de la técnica de análisis de contenido.

Técnicas Utilizadas:

- La Documentación: Para recopilar la información a utilizar para llevar a cabo la investigación.

- El Subrayado: Para extraer las ideas más importantes de cada texto.

- Las Citas Textuales: Para fijar notas que son elaboraciones propias del autor consultado, las cuales no pueden ser alteradas por la importancia de su contenido.

- El Resumen: Para exponer un escrito, reflejando fielmente las ideas expuestas por el autor en su texto original.
- Discusión de la Información: Con la finalidad de intercambiar ideas y dar respuesta a la investigación.
- Redacción: Para estructurar de forma ordenada y lógica las teorías desarrolladas

CAPITULO IV

ESTUDIO SOBRE LOS SERVICIOS DE ASEGURAMIENTO SEGÚN LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTRATOS DE ASEGURAMIENTO ISAE 3000

4.1 Marco Conceptual Internacional Para Contratos De Aseguramiento

Introducción

1. Este Marco Conceptual define y describe los elementos y objetivos de un contrato de aseguramiento, e identifica contratos para los cuales aplican las normas internacionales de auditoría (ISAs), las normas internacionales de revisión de contratos (ISREs) y las normas internacionales de contratos de aseguramiento (ISAEs). Este Marco Conceptual provee un marco de referencia para:

- a) Contadores profesionales en práctica pública ("Contador profesional") cuando realizan contratos de aseguramiento. Para los contadores profesionales en el sector gubernamental se hace referencia como Perspectiva del Sector Público al final de Marco Conceptual. Contadores profesionales que no están ni en práctica pública ni en el sector gubernamental son incentivados a considerar este Marco Conceptual cuando realizan contratos de aseguramiento
- b) Otros involucrados con contratos de aseguramiento, incluyendo los usuarios de un informe de aseguramiento y la parte responsable;
- c) La Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) en el desarrollo de ISASs, ISREs, e ISAEs;

Este Marco Conceptual en sí mismo no establece normas ni provee requerimientos procedimentales para la realización de contratos de aseguramiento. Los ISAs, ISREs e ISAEs contienen principios básicos, procedimientos esenciales y guías relacionadas uniformes con los conceptos en este Marco Conceptual para la realización de contratos de aseguramiento. La relación entre el Marco Conceptual y los ISAs, ISREs e ISAEs está ilustrada en la sección de la "Estructura de Pronunciamientos emitida por el

IAASB" en el Manual Internacional de Auditoría, Aseguramiento y Pronunciamientos de Ética.

3. La siguiente es una visión general de este Marco Conceptual:

- **Introducción:** Este Marco Conceptual trata de los contratos de aseguramiento realizados por contadores profesionales. Este Marco Conceptual provee un marco de referencia para los contadores profesionales y otros involucrados en contratos de aseguramiento, tales como "la parte contratante".
- **Definición y objetivos de un Contrato de Aseguramiento:** Esta sección define los contratos de aseguramiento e identifica los objetivos de dos tipos de contrato de aseguramiento que se le permite ejecutar a un contador profesional. Este Marco Conceptual denomina a esos dos tipos de contratos: contratos de aseguramiento razonable y contratos de aseguramiento limitados.
- **Alcance del Marco Conceptual:** Esta sección distingue los contratos de aseguramiento de otros contratos tales como los de consultoría.
- **Aceptación del contrato:** Esta sección establece las características que deben ser exhibidas antes de que un contador profesional pueda aceptar un contrato de aseguramiento.
- **Elementos de un contrato de aseguramiento:** Esta sección identifica y explica los cinco elementos de contratos de aseguramiento realizados por contadores profesionales: una relación tripartita, una temática definida, un criterio, una evidencia y un informe de aseguramiento. Explica distinciones importantes entre los dos tipos de contrato de aseguramiento razonables y limitados. Esta sección también discute, por ejemplo, la variación importante en la temática definida de contratos de aseguramiento, las características requeridas para el criterio utilizable, el papel del riesgo y la importancia en los contratos de aseguramiento y la forma como deben ser expresadas las conclusiones en los dos tipos de contrato de aseguramiento.
- **Uso inapropiado del nombre del contador profesional:** Esta sección discute las implicaciones de la relación de un contador profesional con una temática definida.

Principios Éticos y Normas de Control de Calidad

4. Además de este Marco Conceptual y los ISAs, ISREs e ISAEs los contadores profesionales que realizan contratos de aseguramiento están regidos por:

- a) El código de ética de IFAC para contadores profesionales (el Código), el cual establece principios éticos fundamentales para contadores profesionales; y
- b) Normas internacionales de control de calidad (ISQCs), los cuales establecen normas y proveen guías sobre el sistema de control de calidad en una firma.

5. La parte A del Código establece los principios éticos fundamentales que todo contador profesional debe observar, incluyendo:

- a) Integridad;
- b) Objetividad;
- c) Competencia profesional y debido cuidado;
- d) Confidencialidad
- e) Comportamiento profesional.

6. La parte B del Código, la cual aplica solamente a los contadores profesionales en práctica pública incluye un enfoque conceptual de independencia que tiene en cuenta, para cada contrato de aseguramiento amenazas a la independencia, salvaguardas aceptadas y el interés público. Esta parte B del Código le requiere a las firmas y a los miembros de los equipos de aseguramiento identificar y evaluar las circunstancias y relaciones que crean amenazas a la independencia y toma acciones apropiadas para eliminar esas amenazas o reducirlas a un nivel aceptable mediante la aplicación de las salvaguardas.

Definición y objetivo de un contrato de aseguramiento

7. "Contrato de Aseguramiento" significa un contrato en el cual un contador profesional expresa una conclusión destinada a resaltar el grado de confianza de los usuarios diferentes de la parte responsable, acerca de los

resultados de la evaluación o medición de una temática definida contra el criterio.

8. El resultado de la evaluación o medición de una temática definida es la información resultante de aplicar el criterio a un tema definido. Por ejemplo:

- El reconocimiento, la medición, presentación y revelación representada en los estados financieros (resultados) proviene de la aplicación del Marco Conceptual de informe financiero para reconocimiento, medición, presentación y revelación, tales como las normas internacionales de informes financieros (criterio) frente a la situación financiera de una entidad, sus resultados y sus flujos de efectivo (temática definida).

- Una afirmación acerca de la efectividad del control interno (resultado) proviene de aplicar un Marco Conceptual para la evaluación de la efectividad del control interno, tal como COSO o COCO (criterio), al proceso del control interno (temática definida).

En el resto de este Marco Conceptual, el término "información de la temática definida" será usado para definir el resultado de la evaluación o medición de una temática definida. Es la información de la temática definida acerca de la

9. La información de la temática definida puede fallar en ser expresada adecuadamente en el contexto de la temática definida y del criterio, y por lo tanto ser mal interpretada de una forma importante en su extensión. Esto ocurre cuando la información de la temática definida no refleja adecuadamente la aplicación del criterio a la temática definida, por ejemplo, cuando los estados financieros de una entidad no presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, su situación financiera, resultados y flujos de efectivo de acuerdo con las normas internacionales de informes financieros, o cuando una afirmación de una entidad de que su control interno es efectivo no es está razonablemente expresada, en todos los aspectos importantes, basado en COSO o COCO.

10. En algunos contratos de aseguramiento la evaluación o medición de la temática definida es realizada por la parte responsable y la información de la temática definida se encuentra en la forma de una afirmación por la parte responsable puesta a disposición de los usuarios en el informe de aseguramiento. Estos contratos son llamados "contratos basados en afirmaciones". En otros contratos de aseguramiento, el contador profesional puede o realizar directamente la evaluación y medición de la temática definida, u obtener una representación de la parte responsable que ha

realizado la evaluación o medición que no está disponible a los usuarios. La información de la temática definida se provee a los usuarios en el informe de aseguramiento. Estos contratos son llamados "Contratos de Informe Directo".

11. Bajo este Marco Conceptual existen dos tipos de contrato de aseguramiento que se le permite ejecutar a un contador profesional: un contrato de aseguramiento razonable y un contrato de aseguramiento limitado. El objetivo del primero es una disminución en el riesgo de contrato de aseguramiento hasta un nivel aceptablemente bajo según las circunstancias del contrato como base para una forma positiva de expresión de la conclusión del contador profesional. El objetivo de un contrato de aseguramiento limitado es una reducción en el riesgo del contrato de aseguramiento hasta un nivel que sea aceptable a las circunstancias del contrato, pero donde ese riesgo es más grande que para un contrato de aseguramiento razonable, como base para una forma de expresión negativa de la conclusión del contador profesional.

Alcance del Marco Conceptual

12. No todos los contratos realizados por los contadores profesionales son contratos de aseguramiento. Otros contratos realizados frecuentemente que no cumplen con la definición anterior (y por lo tanto no cubiertos por este Marco Conceptual) incluyen:

- Contratos regidos por las normas internacionales para servicios relacionados tales como contratos de acuerdo mutuo y compilación de información financiera u otra información.
- La preparación de declaraciones de impuestos donde no es expresada una conclusión de aseguramiento.
- Contratos de consultorías tales como consultorías administrativas y de impuestos.

13. Un contrato de aseguramiento puede ser parte de un contrato más grande, por ejemplo, cuando un contrato de consultoría de adquisición de negocios incluye un requerimiento de aseguramiento concerniente a información financiera histórica o futura. En tales circunstancias este Marco Conceptual es relevante solamente para la parte de aseguramiento del contrato.

14. Los siguientes contratos los cuales reúnen la definición del párrafo 7, no necesitan realizarse de acuerdo con este Marco Conceptual:

a) Contratos para declarar en procesos legales relacionados con contabilidad, auditoría, el tema fiscal u otros temas; y

b) Contratos que incluyan opiniones profesionales, puntos de vista o conceptos de los cuales un usuario pueda obtener algún aseguramiento si todo lo siguiente aplica:

- I. Aquellas opiniones, puntos de vista o conceptos que son únicamente incidentales para el contrato visto de manera general.
- II. Cualquier informe escrito emitido si se restringe expresamente para uso solamente de los usuarios especificados en el informe.
- III. Bajo un entendimiento escrito con los usuarios que se especifican, el contrato no intenta ser un contrato de aseguramiento; y
- IV. El contrato no es presentado como un contrato de aseguramiento en el informe del contador profesional.

Informes de Contratos de no Aseguramiento

15. Un informe de un contador profesional sobre un contrato que no es un contrato de aseguramiento dentro del alcance de este Marco Conceptual, debe hacer distinción clara entre ese informe y el informe de un contrato de aseguramiento. Para no confundir a los usuarios se evita por ejemplo:

- Implicación de cumplimiento con este Marco Conceptual, con los ISAs, ISREs o ISAEs.
- Uso impropio de las palabras "aseguramiento" "auditoría", o "revisión".
- Inclusión de una declaración que puede estar errónea a raíz de una conclusión orientada a resaltar el grado de confianza de los usuarios acerca del resultado de la evaluación o medición de un tema definido contra el criterio.

16. El contador profesional y la parte responsable pueden acordar aplicar los principios de este Marco Conceptual a un contrato cuando no hay usuarios diferentes a la parte responsable pero donde todos los requerimientos de los ISAs, ISREs o ISAEs se cumplen. En tales casos el informe del contador profesional incluye una declaración restringiendo el uso del informe a la parte responsable.

Aceptación del Contrato

17. Un contador profesional acepta un contrato de aseguramiento solamente donde las circunstancias preliminares del conocimiento del contrato indiquen que:

a) Los requerimientos relevantes de ética tales como la independencia y la competencia profesional estén satisfechas; y

b) El contrato exhibe todas las siguientes características:

- I. La temática definida es apropiada.
- II. El criterio utilizado es confiable y está disponible para el usuario.
- III. El contador profesional tiene acceso a evidencia suficiente y apropiada para fundamentar la conclusión del contador profesional.
- IV. La conclusión del contador profesional, en la forma apropiada a un contrato de aseguramiento razonable o a uno limitado está contenido en un informe escrito; y
- V. El contador profesional está satisfecho de que existe un propósito racional para el contrato. Si existe una limitación significativa en el alcance del trabajo del contador profesional (ver párrafo 55), puede ser improbable que el contrato tenga un propósito racional. También un contador profesional puede considerar que la parte contratante intente asociar su nombre con la temática definida de una forma inadecuada (ver párrafo 61).

Los ISAs, ISREs e ISAES pueden incluir requerimientos adicionales que necesitan ser satisfechos antes de aceptar un contrato.

18. Cuando un contrato potencial no puede ser aceptado como contrato de aseguramiento a causa de que no muestra todas las características descritas en el párrafo anterior, la parte contratante puede ser capaz de identificar un contrato diferente que reúna las necesidades de los usuarios. Por ejemplo:

a) Si el criterio original no fuera confiable, un contrato de aseguramiento puede aún ser realizado si:

i. La parte contratante puede identificar un aspecto de la temática definida para la cual ese criterio sea adecuado, y el contador profesional puede realizar un contrato de aseguramiento referente a ese punto como temática definida. En tales casos el informe de aseguramiento debe aclarar que no se relaciona con la temática definida en su integridad; o

ii. Criterio adicional confiable para la temática definida puede ser seleccionado o desarrollado.

b) La parte contratante puede requerir un contrato que no sea de aseguramiento tal como uno de consultoría o uno de procedimientos de acuerdo mutuo.

19. Habiendo aceptado un contrato de aseguramiento, sin justificación razonable un contador profesional no puede cambiar ese contrato a uno de no aseguramiento, como tampoco puede cambiar un contrato de aseguramiento razonable a uno de aseguramiento limitado. Un cambio en las circunstancias que afecte los requerimientos del usuario, o un malentendido acerca de la naturaleza del contrato, ordinariamente justificaría un requerimiento para un cambio en el contrato. Si tal cambio es hecho, el contador profesional no debe desconocer la evidencia que fue obtenida antes del cambio.

Elementos de un Contrato de Aseguramiento

20. En esta sección se discuten los siguientes elementos de un contrato de aseguramiento:

- a) Una relación tripartita que involucra un contador profesional, una parte responsable y usuarios;
- b) Una temática definida apropiada;
- c) Un criterio confiable;
- d) Evidencia suficiente y apropiada; y
- e) Un informe de aseguramiento escrito en la forma apropiada para un contrato de aseguramiento razonable o limitado.

Relación tripartita

21. Los contratos de aseguramiento involucran tres partes separadas: Un contador profesional, una parte responsable y los usuarios.

22. La parte responsable y los usuarios pueden ser de diferentes entidades o de la misma entidad. Un ejemplo de este último caso, en una estructura de junta de dos niveles, la junta supervisora puede buscar aseguramiento sobre la información provista por la junta directiva de la entidad. La relación entre la parte responsable y el usuario debe ser mirada dentro del contexto de un contrato específico y puede diferir de líneas de responsabilidad más tradicionales. Por ejemplo, un director de una entidad (un usuario) puede contratar a un contador profesional para realizar un contrato de aseguramiento en un tema particular de las actividades de la entidad que sea de responsabilidad inmediata de un nivel más bajo de la dirección (la parte responsable), pero por la cual el director tiene la última responsabilidad.

El Contador profesional

23. El término "Contador Profesional" como es utilizado en este Marco Conceptual es más amplio que el término "auditor" utilizado en ISAs e ISREs el cual se relaciona solamente con contadores profesionales que realizan auditorías o contratos de revisión respecto de la información financiera histórica.

24. Un contador profesional puede ser requerido para realizar contratos de aseguramiento en una amplia gama de temáticas definidas. Algunas de estas pueden requerir habilidades especializadas y de conocimiento más allá de los poseídos ordinariamente por un contador profesional. Como se indica en el párrafo 17 (a) un contador profesional no debe aceptar un contrato si el conocimiento preliminar de las circunstancias del contrato indican que los requerimientos éticos acerca de la competencia profesional no están satisfechos. En algunos casos este requerimiento puede ser satisfecho por el contador profesional utilizando el trabajo de personas de otras disciplinas profesionales llamados en este caso expertos. En tales casos el contador profesional se asegura que esas personas que realizan el contrato poseen colectivamente el conocimiento y las habilidades requeridas y que el contador profesional tenga un nivel adecuado de participación en el contrato y en el entendimiento del trabajo del experto.

La Parte Responsable

25. La parte responsable es la persona (o personas) que:

- a) En un contrato de informe directo es responsable por la temática definida, o
- b) En un contrato basado en afirmaciones, es responsable por la información de la temática definida (la afirmación), y puede ser responsable por la temática definida. Un ejemplo donde la parte responsable es responsable por ambos: la información de la temática definida y la temática definida esto se presenta cuando una entidad contrata un contador profesional para realizar un contrato de aseguramiento respecto al informe que ha sido preparado sobre las prácticas de su propia viabilidad. Un ejemplo de cuando la parte responsable se responsabiliza de la información de la temática definida pero no de la temática definida es cuando una organización gubernamental contrata un contador profesional para realizar un contrato de aseguramiento con un informe acerca de la viabilidad que la organización ha preparado y va a distribuir a los usuarios.

La parte responsable puede ser o puede no ser la parte que contrata al contador profesional (la parte contratante).

26. La parte responsable normalmente proporciona al contador profesional una representación escrita que evalúe o mida la temática definida contra el criterio identificado, y si esto debe ser puesto o no a disponibilidad como una afirmación a los usuarios. En un contrato de informe directo el contador profesional puede no estar en condiciones de obtener una representación cuando la parte contratante es diferente de la parte responsable.

Usuarios

27. Los usuarios son la persona, personas o clases de personas para quien el contador profesional prepara el informe de aseguramiento. La parte responsable puede ser uno de los usuarios pero no el único.

28. Cuando sea práctico, el informe de aseguramiento es dirigido a todos los usuarios pero en algunos casos puede haber otros usuarios. El contador profesional puede no estar en condiciones de identificar a todas las personas quienes leerán el informe de aseguramiento, particularmente donde hay un gran número de personas que tienen acceso a él. En tales casos especialmente donde las personas que tienen acceso al informe tienen una amplia variedad de intereses en la temática definida, los usuarios pueden limitarse a los accionistas mayoritarios con intereses comunes y significativos. Los usuarios pueden ser identificados de diferente manera, por ejemplo con un acuerdo entre el contador profesional y la parte responsable o la parte contratante o por ley.

29. Cuando sea práctico, los usuarios o sus representantes deben estar involucrados con el contador profesional y la parte responsable (y con la parte contratante si es diferente) en la determinación de los requerimientos del contrato. Sin embargo, sin tener en cuenta la participación de otros, y a diferencia de un contrato de procedimientos de acuerdo mutuo (lo cual involucra los hallazgos del informe basados en los procedimientos más bien que una conclusión):

a) El contador profesional es responsable por la determinación de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos; y

b) El contador profesional debe buscar cualquier tema que lo conduzca a cuestionarse si se debe hacer una modificación importante a la información de la temática definida.

30. En algunos casos los usuarios por ejemplo (banqueros y reguladores) imponen un requerimiento en, o requieren a la parte responsable (o a la parte contratante si es diferente) acordar que un contrato de aseguramiento sea realizado con un propósito específico. Cuando los contratos son diseñados con un propósito específico y para usuarios específicos, el contador profesional considera incluir una restricción en el informe de aseguramiento que limite su uso a esos usuarios o a ese propósito.

Temática definida

31. La temática definida y la información de la temática definida de un contrato de aseguramiento pueden tener muchas formas, tales como:

- Desempeño financiero o condiciones (por ejemplo, la situación financiera histórica o proyectada, el resultado y los flujos de efectivo) para los

cuales la información de la temática definida puede ser el reconocimiento, medición, presentación y revelación representada en los estados financieros.

- Desempeño no financiero o condiciones (por ejemplo, el desempeño de una entidad) para la cual la información de la temática definida pueden ser los indicadores claves de eficiencia y efectividad.

- Características físicas (por ej empleo, capacidad locativa) para las cuales la información de la temática definida pueden ser un documento de especificaciones.

- Sistemas y procesos (por ejemplo, el control interno de una entidad o el sistema IT) para los cuales la información de la temática definida puede ser una afirmación acerca de la efectividad.

- Comportamiento (por ejemplo, gobierno corporativo, cumplimiento con las regulaciones, o prácticas de recursos humanos) para los cuales la información de la temática definida puede ser una declaración de cumplimiento o una declaración de efectividad.

32. Las temáticas definidas tienen diferentes características incluyendo el grado al cual la información acerca de ellas es cualitativa versus cuantitativa, objetiva versus subjetiva, histórica versus proyectada y relativas a una fecha determinada o cubriendo un período. Estas características afectan:

a) La precisión con la cual la temática definida puede ser evaluada o medida contra el criterio; y

b) Lo persuasivo de la evidencia disponible.

El informe de aseguramiento señala características de relevancia particular a los usuarios.

33. Una temática definida apropiada es:

a) Identificable y capaz de evaluación o medición consistentes contra el criterio identificado; y

b) Tal información puede estar sujeta a procedimientos para reunir evidencia suficiente y apropiada para soportar una conclusión de aseguramiento razonable o de aseguramiento limitado.

Criterio

34. El criterio son los puntos de referencia utilizados para evaluar o medir la temática definida incluyendo, donde es relevante puntos de referencia para presentación y revelación. El criterio puede ser formal, por ejemplo en la preparación de estados financieros el criterio pueden ser los IFRS o las normas internacionales de contabilidad para el sector público; cuando se informe sobre el control interno el criterio puede ser un Marco Conceptual establecido para el control interno u objetivos de controles individuales específicamente diseñados para el contrato; y cuando se está informando sobre cumplimiento el criterio puede ser la ley aplicable, la regulación o el contrato. Ejemplos de criterio menos formal son los códigos de conducta desarrollados internamente o un nivel acordado de desempeño (el número de veces que un comité particular espera reunirse en un año).

35. Criterios adecuados se requieren para una evaluación razonablemente consistente o para la medición de una temática definida dentro del contexto del juicio profesional. Sin el marco de referencia provisto por el criterio confiable, cualquier conclusión está expuesta a interpretación individual y mal entendimiento.

Los criterios confiables son sensibles al contexto, esto es, relevantes a las circunstancias del contrato. Incluso para la misma temática definida puede haber diferente criterio. Por ejemplo, una parte responsable puede seleccionar el número de quejas de los clientes resueltas a entera satisfacción del cliente respecto a la temática definida; otra parte responsable puede seleccionar el número de compras repetidas en los tres meses siguientes a la compra inicial.

36. El criterio confiable muestra las siguientes características:

a) **Relevancia:** El criterio relevante contribuye a las conclusiones que ayudan a la toma de decisiones por los usuarios;

b) **Integridad:** Los criterios son lo suficientemente completos cuando los factores relevantes que pueden afectar las conclusiones en el contexto de las circunstancias del contrato no son omitidas. Un criterio completo incluye puntos de referencia para la presentación y la revelación;

c) **Confiabilidad:** Un criterio confiable permite una evaluación razonablemente consistente o una medición de la temática definida incluyendo la presentación y revelación cuando son utilizadas en

circunstancias similares por contadores profesionales similarmente calificados;

d) **Neutralidad:** Un criterio neutral contribuye a conclusiones imparciales;

e) **Comprensión:** Un criterio comprensible contribuye a conclusiones que son claras y no están sujetas a interpretaciones diferentes.

La evaluación o medición de una temática definida basada en las propias expectativas del contador profesional, en sus juicios y en su experiencia individual podría no constituir un criterio confiable.

37. El contador profesional debe evaluar lo adecuado del criterio para un contrato particular considerando si cumple las características descritas anteriormente. La importancia relativa de cada característica en un contrato particular es un asunto de juicio. El criterio puede ser establecido o desarrollado específicamente. Los criterios establecidos son los señalados por las leyes o las regulaciones o emitidos por cuerpos autorizados o reconocidos de expertos que siguen un debido proceso transparente. Los criterios desarrollados específicamente son los diseñados para el propósito del contrato. Si los criterios son establecidos o desarrollados específicamente afectan el trabajo que el contador profesional desarrolla para valorar lo adecuado de un contrato particular.

38. El criterio necesita estar disponible para los usuarios para permitirles entender como la temática definida ha sido evaluada o medida. Los criterios están disponibles para los usuarios en una o más de las siguientes formas:

- a) Públicamente;
- b) Mediante la inclusión de una manera clara en la presentación de la información de la temática definida;
- c) Mediante la inclusión en el informe de aseguramiento de una manera clara;
- d) Por el entendimiento general, por ejemplo, el criterio para la medición del tiempo en horas y minutos.

El criterio puede también estar disponible solamente para los usuarios específicos, por ejemplo, los términos de un contrato, o el criterio emitido por una asociación industrial que está solamente disponible para esos

industriales. Cuando los criterios identificados están disponibles solamente para los usuarios específicos, o son relevantes solamente a un propósito específico, la utilización del informe de aseguramiento se restringe a esos usuarios o para ese propósito.

Evidencia

39. El contador profesional planea y realiza un contrato de aseguramiento con una actitud de escepticismo profesional para obtener evidencia suficiente y apropiada de si la información de la temática definida está libre de declaración equivocada importante. El contador profesional considera la importancia, el riesgo del contrato de aseguramiento y la cantidad y la calidad de la evidencia disponible cuando se planea y realiza el contrato, en particular cuando se determina la naturaleza, la oportunidad y la extensión de los procedimientos para reunir evidencia.

Escepticismo profesional

40. El contador profesional planea y realiza un contrato de aseguramiento con una actitud de escepticismo profesional reconociendo que pueden existir circunstancias que causen que la información de la temática definida esté declarada equivocadamente de una forma importante. Escepticismo significa una valoración crítica con una mente interrogativa de la validez de la evidencia obtenida que contradiga o cuestione la confiabilidad de los documentos o representaciones por la parte responsable. Por ejemplo, una actitud de escepticismo profesional es necesaria durante el proceso de contratación para reducir el riesgo de no detectar circunstancias sospechosas de generalización cuando se emitan conclusiones de observaciones y del uso de afirmaciones falsas en la determinación de la naturaleza, oportunidad y la extensión de los procedimientos para reunir evidencia y en la evaluación de los resultados.

41. Un contrato de aseguramiento raramente implica la autenticación de documentación, tampoco implica si el contador profesional está entrenado o se espera que sea un experto en tal autenticación. Sin embargo, el contador profesional considera la confiabilidad de la información a ser usada como evidencia, por ejemplo, fotocopias, filmaciones, facsímiles u otros documentos electrónicos incluyendo la consideración de los controles sobre su preparación y mantenimiento donde sea relevante.

La suficiencia y lo apropiado de la evidencia

42. La suficiencia es la medida de la cantidad de evidencia. Lo apropiado es la medida de la calidad; esto, es su relevancia y su confiabilidad. La cantidad de evidencia necesaria es afectada por el riesgo de que la información de la temática definida esté declarada equivocadamente de una forma importante (a mayor riesgo, es probable que se requiera mayor evidencia) y también por la calidad de tal evidencia (a mejor calidad, menos evidencia es requerida). De acuerdo con esto la suficiencia y lo apropiado de la evidencia están interrelacionadas. Sin embargo, la sola obtención de más evidencia puede no compensar su pobre calidad.

43. La confiabilidad de la evidencia es influenciada por su fuente y su naturaleza, y dependen las circunstancias individuales bajo la cual es obtenida. Generalizaciones acerca de la confiabilidad de varias clases de evidencia pueden ser realizadas; sin embargo, tales generalizaciones están sujetas a excepciones importantes. Incluso cuando la evidencia es obtenida de fuentes externas a la entidad pueden existir circunstancias que podrían afectar la confiabilidad de la información obtenida. Por ejemplo, cuando es obtenida de una fuente externa puede no ser confiable si la fuente no es conocida. Para el reconocimiento de esas excepciones las siguientes generalizaciones acerca de la confiabilidad de la evidencia pueden ser útiles:

- La evidencia es más confiable cuando es obtenida de fuentes independientes fuera de la entidad.
- La evidencia que se genera internamente es más confiable cuando los controles relacionados son efectivos.
- La evidencia obtenida directamente por un contador profesional (por ejemplo, la observación de la aplicación de un control) es más confiable que la evidencia obtenida indirectamente o por deducción (por ejemplo, indagaciones acerca de la aplicación de un control).
- La evidencia es más confiable cuando existe en forma de documento, sea este papel, electrónico u otro medio (por ejemplo, un registro escrito de una reunión es más confiable que la subsiguiente narración oral de lo que fue discutido).
- La evidencia provista por documentos originales es más confiable que la evidencia de fotocopias o facsímiles.

44. El contador profesional comúnmente obtiene más aseguramiento de evidencia consistente obtenida de diferentes fuentes o de una naturaleza diferente que los temas de evidencia considerada individualmente. Además, la obtención de evidencia de diferentes fuentes o de una naturaleza diferente puede indicar que un tema individual de la evidencia no es confiable. Por ejemplo, la corroboración de información obtenida de una fuente independiente a la entidad puede aumentar el aseguramiento que el contador profesional obtiene de una representación de la parte responsable. De manera inversa cuando la evidencia obtenida de una fuente es inconsistente con la obtenida de otra fuente, el contador profesional determina que son necesarios procedimientos adicionales de obtención de evidencia para resolver la inconsistencia.

45. En términos de la obtención de evidencia apropiada y suficiente es generalmente más difícil obtener aseguramiento acerca de la información de la temática definida durante un período, que acerca de la información temática definida en una fecha determinada. Además, las conclusiones provistas en los procesos son comúnmente limitadas al período cubierto por el contrato; el contador profesional no provee conclusiones acerca de si el proceso funcionará de la forma especificada en el futuro.

46. El contador profesional considera la relación entre el costo de la obtención de evidencia y la utilidad de la información obtenida. Sin embargo, el tema acerca de la dificultad o los gastos involucrados no es en sí mismo una base válida para omitir un procedimiento de obtención de evidencia para el cual no hay alternativa. El contador profesional usa el juicio profesional y el escepticismo para evaluar la cantidad y calidad de evidencia, por lo tanto su suficiencia y lo apropiado de ésta para sustentar el informe de aseguramiento.

Importancia

47. La importancia es relevante cuando el contador profesional determina la naturaleza, la oportunidad y la extensión de los procedimientos de obtención de evidencia, y cuando valora si la información de la temática definida está libre de declaraciones equivocadas. Cuando se considera la importancia, el contador profesional entiende y valora qué factores podrían influenciar las decisiones de los usuarios. Por ejemplo, cuando el criterio identificado permite variaciones en la presentación de la información de la temática definida, el contador profesional considera cómo la presentación adoptada podría influenciar las decisiones de los usuarios. La importancia es considerada en el contexto de factores cuantitativos y cualitativos tales como

la magnitud relativa, la naturaleza y extensión del efecto de los factores en la evaluación o medición de la temática definida y en los intereses de los usuarios. La valoración de la importancia y de la relativa importancia de los factores cuantitativos y cualitativos en un contrato específico son temas para el juicio profesional del contador profesional.

Riesgos en los Contratos de Aseguramiento

48. El riesgo en los contratos de aseguramiento es el riesgo de que el contador profesional exprese una conclusión inapropiada cuando la información de la temática definida está declarada equivocadamente de manera importante. En un contrato de aseguramiento razonable el contador profesional reduce el riesgo hasta un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias del contrato para obtener aseguramiento razonable como base para una forma positiva de expresión en la conclusión del contador profesional. El nivel del riesgo en un contrato de aseguramiento es más alto en un contrato de aseguramiento limitado que en un contrato de aseguramiento razonable a causa de la diferente naturaleza, oportunidad o extensión de los procedimientos de obtención de evidencia. Sin embargo, en un contrato de aseguramiento limitado, la combinación de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de obtención de evidencia es al menos suficiente para el contador profesional obtener un nivel de aseguramiento significativo como base para una forma negativa de expresión. Para ser claros, el nivel de aseguramiento obtenido por el contador profesional es probable que aumente la confianza de los usuarios acerca de la información de la temática definida hasta un grado claramente más que inconsecuente.

49. En general el riesgo de contrato de aseguramiento puede ser representado por los siguientes componentes, aunque no todos los componentes estarán presentes necesariamente para todos los contratos de aseguramiento:

a) El riesgo de que la información de la temática definida esté declarada equivocadamente de manera importante, lo cual a su vez consiste de:

(i.) **Riesgo Inherente:** La susceptibilidad de la información de la temática definida por una declaración equivocada importante, asumiendo que no hay controles relacionados; y

(ii.) **Riesgo de Control:** El riesgo de que una declaración equivocada importante que ocurra no sea prevenida, detectada y corregida a tiempo por los controles internos relacionados. Cuando el riesgo de control es relevante

a la temática definida, siempre existirá algún riesgo de control a causa de las limitaciones inherentes del diseño y operación del control interno; y

b) **Riesgo de detección:** Es el riesgo de que el contador profesional no detecte una declaración equivocada importante existente.

El grado en el cual el contador profesional considera cada uno de estos componentes es afectado por las circunstancias del contrato, en particular por la naturaleza de la temática definida y dependiendo también de si se está realizando un contrato de aseguramiento razonable o uno de aseguramiento limitado.

Naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de obtención de evidencia

50. La naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de obtención de evidencia variará de un contrato a otro. En teoría, infinitas variaciones de procedimientos de obtención de evidencia son posibles. En la práctica, sin embargo, estas variaciones son difíciles de captar claramente y sin ambigüedades. El contador profesional intenta captarlas claramente y sin ambigüedades y utiliza la forma apropiada para un contrato de aseguramiento razonable o para uno de aseguramiento limitado.

51 "Seguridad Razonable" es un concepto relacionado con acumulación de evidencia necesaria para el contador profesional llegar a conclusiones en relación con la información de la temática definida tomada en su conjunto. Para estar en la posición de expresar una conclusión en la forma positiva requerida en un contrato de aseguramiento razonable, es necesario para el contador profesional obtener evidencia suficiente y apropiada como parte de un proceso interactivo y sistemático de contratación que involucra:

- a) La obtención y el entendimiento de la temática definida y de otras circunstancias del contrato las cuales dependiendo de la temática definida incluyen la obtención y el entendimiento del control interno;
- b) Basado en ese entendimiento valorar los riesgos de que la información de la temática definida puede estar declarada equivocadamente de manera importante;
- c) Responder a los riesgos valorados incluyendo el desarrollo de respuestas generales y determinando la naturaleza, oportunidad y extensión de procedimientos adicionales;

- d) Realizar procedimientos adicionales claramente vinculados a los riesgos identificados, usando una combinación de inspección, observación, confirmación, recálculo, doble chequeo, procedimientos analíticos e indagación. Tales procedimientos adicionales involucran los procedimientos sustantivos y donde sea aplicable obtener corroboración de la información de fuentes independientes a la parte responsable, y dependiendo de la naturaleza de la temática definida, prueba de la efectividad operativa de los controles; y
- e) Evaluar la suficiencia y lo apropiado de la evidencia.

52. "Seguridad Razonable" es menor que seguridad absoluta. Reducir el riesgo de aseguramiento hasta cero es rara vez alcanzable por su costo beneficio, como resultado de los siguientes factores:

- El uso de pruebas selectivas.
- Las limitaciones inherentes al control interno.
- El hecho de que mucha de la evidencia disponible para el contador profesional es persuasiva en lugar de conclusiva.
- El uso del juicio profesional en la obtención y evaluación de la evidencia y en la formación de conclusiones basadas en esa evidencia.
- En algunos casos, las características de la temática definida evaluada o medida contra el criterio identificado.

53. Los contratos de aseguramiento razonable y los de aseguramiento limitado requieren de la aplicación de técnicas y habilidades de aseguramiento y la reunión de evidencia apropiada y suficiente como parte de un proceso interactivo y sistemático que incluye la obtención y entendimiento de la temática definida y de otras circunstancias de la contratación. La naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos para la obtención de evidencia suficiente y apropiada en un contrato de aseguramiento limitado están sin embargo deliberadamente relacionadas de una manera limitada a las de un contrato de aseguramiento razonable. Para algunas temáticas definidas puede haber pronunciamientos específicos que provean guías de los procedimientos para la obtención de evidencia suficiente y apropiada para un contrato de aseguramiento limitado. Por ejemplo, ISRE 2400, "Contratos de Revisión de Estados Financieros" establece que la obtención de evidencia suficiente y apropiada para la revisión de estados financieros se obtiene principalmente a través de

procedimientos analíticos e indagaciones. En la ausencia de un pronunciamiento relevante, los procedimientos para la obtención de evidencia suficiente y apropiada variarán de acuerdo a las circunstancias del contrato, en particular la temática definida y las necesidades de los usuarios y de la parte contratante incluyendo implicaciones de tiempo y de costo. Para los contratos de aseguramiento razonable y limitados, si el contador profesional se entera de un tema que conduce al contador profesional a preguntarse si una modificación importante debe ser hecha a la información de la temática definida, el contador profesional aborda ese tema realizando otros procedimientos suficientes que le permitan informar.

Cantidad y calidad de la evidencia disponible

54. La cantidad o calidad de la evidencia disponible es afectada por:

- a) Las características de la temática definida y la información de la temática definida. Por ejemplo, puede esperarse menos evidencia objetiva cuando la información acerca de la temática definida está orientada hacia el futuro en lugar de estar orientada históricamente (ver párrafo 32); y
- b) Circunstancias del contrato diferentes de las características de la temática definida, cuando la evidencia que es razonablemente esperada que exista no está disponible a causa de, por ejemplo, el cronograma de trabajo del contador profesional, un documento de la entidad acerca de políticas de retención, o una restricción impuesta por la parte responsable. Comúnmente la evidencia disponible será persuasiva en lugar de conclusiva.

55. Una conclusión sin excepción no es apropiada para ningún tipo de contrato de aseguramiento en el caso de una limitación importante en el enfoque de trabajo del contador profesional cuando:

- a) Cuando existan circunstancias que impidan al contador profesional la obtención de la evidencia requerida para reducir el riesgo del contrato de aseguramiento hasta un nivel apropiado; o
- b) La parte responsable o la parte contratante imponen una restricción que impide al contador profesional la obtención de la evidencia requerida para reducir el riesgo del contrato de aseguramiento hasta el nivel apropiado.

Informe de Aseguramiento

56. El contador profesional suministra un informe escrito que contiene una conclusión que informa el aseguramiento obtenido acerca de la información de la temática definida. Los ISAs, ISREs e ISAEs establecen los elementos básicos para los informes de aseguramiento. Además, el contador profesional considera otras responsabilidades de informe, incluyendo comunicarse con los encargados del mando cuando sea apropiado hacerlo.

57. En un contrato basado en la afirmación, la conclusión del contador profesional puede ser expresada en:

- a) En términos de la afirmación de la parte responsable (por ejemplo: "en nuestra opinión la afirmación de la parte responsable de que el control interno es efectivo, en todos los aspectos importantes, basado en el criterio XYZ, está declarado razonablemente") ; o
- b) Directamente en términos de la temática definida y del criterio (por ejemplo: "en nuestra opinión el control interno es efectivo en todos los aspectos importantes basado en el criterio XYZ "). En un contrato de información directa la conclusión del contador profesional es expresada directamente en términos de la temática definida y del criterio.

58. En un contrato de aseguramiento razonable el contador profesional expresa la conclusión en la forma positiva, por ejemplo: "en nuestra opinión el control interno es efectivo en todos los aspectos importantes, basado en el criterio XYZ.". Esta forma de expresión implica un "aseguramiento razonable". Habiendo realizado los procedimientos para la obtención de evidencia en cuanto a naturaleza, oportunidad y extensión que fueron razonables dadas las características de la temática definida y de otras circunstancias relevantes al contrato descritas en el informe de aseguramiento, el contador profesional ha obtenido evidencia suficiente y apropiada para reducir el riesgo del contrato de aseguramiento hasta un nivel aceptablemente bajo.

59. En un contrato de aseguramiento limitado el contador profesional expresa la conclusión en la forma negativa, por ejemplo, "basado en nuestro trabajo descrito en este informe, nada ha llamado nuestra atención que nos haga creer que el control interno no es efectivo en todos los aspectos importantes, basado en el criterio XYZ.". Esta forma de expresión implica un nivel de "aseguramiento limitado" que es proporcional al nivel de los procedimientos de obtención de evidencia llevados a cabo por el contador profesional dadas

las características de la temática definida y otras circunstancias del contrato descritas en el informe de aseguramiento.

60. Un contador profesional no expresa una conclusión sin excepción-para ningún tipo de contrato de aseguramiento cuando las siguientes circunstancias existen y ajuicio del contador profesional el efecto del tema es o puede ser importante:

- a) Hay una limitación en el alcance del trabajo del contador profesional (ver párrafo 55). El contador profesional expresa una conclusión con excepción o una negación de opinión dependiendo de qué tan importante o qué tan dominante es la limitación. En algunos casos el contador profesional debe considerar retirarse del contrato.
- b) En los casos donde:
 - i. La conclusión del contador profesional es expresada en términos de la afirmación de la parte responsable, y esa afirmación no está expresada de forma razonable en todos los aspectos importantes
 - ii. La conclusión del contador profesional está expresada directamente en términos de la temática definida y el criterio, y la información de la temática definida está declarada equivocadamente de manera importante, el contador profesional expresa una conclusión con excepción o una conclusión adversa dependiendo de qué tan importante o dominante sea el tema, c) Cuando después de que el contrato ha sido aceptado, se descubre que el criterio no es adecuado o que la temática definida no es apropiada para un contrato de aseguramiento. El contador profesional expresa:
 - i. Una conclusión con excepción o una adversa dependiendo de qué tan importante o dominante sea el tema, cuando el criterio no adecuado o la temática definida inapropiada es probable que conduzca a conclusiones erróneas a los usuarios
 - ii. En otros casos, una conclusión con excepción o una negación de conclusión dependiendo de qué tan importante o dominante sea el tema.

En algunos casos el contador profesional considera desvincularse del contrato.

Uso Inapropiado del Nombre del Contador profesional

61 .Un contador profesional es asociado con una temática definida cuando el contador profesional informa acerca de esa temática definida o aprueba el uso de su nombre profesional en una relación profesional con esa temática definida. Si el contador profesional no es asociado en esta forma, terceras partes no pueden implicarle responsabilidad al contador profesional. Si el contador profesional se entera de que una parte está usando inapropiadamente su nombre profesional en relación con una temática definida, el contador profesional requiere a esa parte el cese inmediato de esta práctica. El contador profesional debe considerar que otros pasos pueden ser necesarios, tales como informar cualquier uso inapropiado de su nombre profesional o puede también buscar consejo legal.

Perspectiva del Sector Público

1. Este Marco Conceptual es aplicable a todos los contadores profesionales en el sector público quienes son independientes de la entidad para la cual ellos realizan contratos de aseguramiento. En el caso donde los contadores profesionales en el sector público no son independientes de la entidad para la cual ellos realizan un contrato de aseguramiento, la guía en el pie de página 1 del numeral 2 debe ser adoptada.

4.1.1 Análisis Del Marco Conceptual Internacional Para Contratos De Aseguramiento

Existe una creciente demanda mundial por información sobre un amplio rango de temáticas para suplir las necesidades de los tomadores de decisiones. Con la rápida expansión de la información, mucha de la información generada y usada para tomar decisiones no está sometida a pruebas objetivas independientes, aunque se reconoce que la calidad de la toma de decisiones está afectada por la relevancia y la confiabilidad de la información suministrada.

Se presenta, por consiguiente, aumento de la demanda tanto de los sectores públicos como de los privados por servicios que mejoren la credibilidad de la información en una amplia variedad de temáticas. La Federación Internacional de Contadores (IFAC) viene liderando el posicionamiento del contador profesional como el proveedor primario de esos servicios, para suplir su demanda, y para asistir a quienes ejercen en la prestación de un servicio de calidad.

Hasta hoy, los contadores públicos han sido los más estrechamente vinculados con la auditoría y los servicios relacionados con información financiera. El centro primario ha radicado en la auditoría y revisión de estados financieros, con el objetivo de suministrar una opinión o declaración que mejore la credibilidad de los estados financieros.

Muchos factores que apoyan la necesidad de auditoría o revisión de estados financieros (por ejemplo la separación de propietario y administrador, conflictos de interés, complejidad de datos e información) también soportan la necesidad de servicios que mejoren la credibilidad de la información sobre otras temáticas.

El IFAC ha desarrollado a través de su Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento - IÁASB una estructura 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 las normas financieros. Esto incluye los atributos de objetividad; independencia y habilidades que diferencian la seguridad provista por un contador profesional de aquella provista por otros profesionales.

Uno de los objetivos de la estructura conceptual es permitir que un contrato de servicios de presentación de informes se diferencie del rango de los otros servicios relacionados prestados por un contador profesional. Esto se logra definiendo tal contrato como aquel informe presentado por un contador profesional y que tiene una conclusión sobre la credibilidad de la información o temática que es responsabilidad de otra parte, mediante la evaluación de esa información contra un criterio identificado.

Marco Conceptual Internacional Para Contratos De Aseguramiento

Este Marco Conceptual define y describe los elementos y objetivos de un contrato de aseguramiento, e identifica contratos para los cuales aplican las normas internacionales de auditoría (ISAs), las normas internacionales de revisión de contratos (ISREs) y las normas internacionales de contratos de aseguramiento (ISAEs). Este Marco Conceptual provee un marco de referencia para:

- Contadores profesionales en práctica pública (Contador profesional) cuando realizan contratos de aseguramiento. Para los contadores profesionales en el sector gubernamental se hace referencia como

Perspectiva del Sector Público al final de Marco Conceptual. Contadores profesionales que no están ni en práctica pública ni en el sector gubernamental son incentivados a considerar este Marco Conceptual cuando realizan contratos de aseguramiento.

- Otros involucrados con contratos de aseguramiento, incluyendo los usuarios de un informe de aseguramiento y la parte responsable;
- La Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) en el desarrollo de ISASs, ISREs, e ISAEs

Este Marco Conceptual en sí mismo no establece normas ni provee requerimientos procedimentales para la realización de contratos de aseguramiento.

Los ISAs, ISREs e ISAEs contienen principios básicos, procedimientos esenciales y guías relacionadas uniformes con los conceptos en este Marco Conceptual para la realización de contratos de aseguramiento. La relación entre el Marco Conceptual y los ISAs, ISREs e ISAEs está ilustrada en la sección de la "Estructura de Pronunciamientos emitida por el IAASB" en el Manual Internacional de Auditoría, Aseguramiento y Pronunciamientos de Ética.

La siguiente es una visión general de este Marco Conceptual:

- **Introducción:** Este Marco Conceptual trata de los contratos de aseguramiento realizados por contadores profesionales. Este Marco Conceptual provee un marco de referencia para los contadores profesionales y otros involucrados en contratos de aseguramiento, tales como "la parte contratante".

- **Definición y objetivos de un Contrato de Aseguramiento:** Esta sección define los contratos de aseguramiento e identifica los objetivos de dos tipos de contrato de aseguramiento que se le permite ejecutar a un contador profesional. Este Marco Conceptual denomina a esos dos tipos de contratos: contratos de aseguramiento razonable y contratos de aseguramiento limitados.
- **Alcance del Marco Conceptual:** Esta sección distingue los contratos de aseguramiento de otros contratos tales como los de consultoría.
- **Aceptación del Contrato:** Esta sección establece las características que deben ser exhibidas antes de que un contador profesional pueda aceptar un contrato de aseguramiento.
- **Elementos de un contrato de aseguramiento:** Esta sección identifica y explica los cinco elementos de contratos de aseguramiento realizados por contadores profesionales: una relación tripartita, una temática definida, un criterio, una evidencia y un informe de aseguramiento. Explica distinciones importantes entre los dos tipos de contrato de aseguramiento razonables y limitados. Esta sección también discute, por ejemplo, la variación importante en la temática definida de contratos de aseguramiento, las características requeridas para el criterio utilizable, el papel del riesgo y la importancia en los contratos de aseguramiento y la forma como deben ser expresadas las conclusiones en los dos tipos de contrato de aseguramiento
- **Uso inapropiado del nombre del contador profesional:** Esta sección discute las implicaciones de la relación de un contador profesional con una temática definida.

Además de este Marco Conceptual y los ISAs, ISREs e ISAEs los contadores profesionales que realizan contratos de aseguramiento están regidos por:

- El código de ética de IFAC para contadores profesionales (el Código), el cual establece principios éticos fundamentales para contadores profesionales
- Normas internacionales de control de calidad (ISQCs), los cuales establecen normas y proveen guías sobre el sistema de control de calidad en una firma.

La parte A del Código establece los principios éticos fundamentales que todo contador profesional debe observar, incluyendo:

1. Integridad;
2. Objetividad;
3. Competencia profesional y debido cuidado;
4. Confidencialidad; y
5. Comportamiento profesional.

La parte B del Código, la cual aplica solamente a los contadores profesionales en práctica pública incluye un enfoque conceptual de independencia que tiene en cuenta, para cada contrato de aseguramiento amenazas a la independencia, salvaguardas aceptadas y el interés público.

Esta parte B del Código le requiere a las firmas y a los miembros de los equipos de aseguramiento identificar y evaluar las circunstancias y relaciones que crean amenazas a la independencia y toma acciones

apropiadas para eliminar esas amenazas o reducirlas a un nivel aceptable mediante la aplicación de las salvaguardas.

Definición del servicio de aseguramiento

El servicio de aseguramiento está representado como aquel en donde se expresa una opinión sobre si los estados financieros objeto de examen están preparados en todos los asuntos importantes de acuerdo con las normas de contabilidad y de revelaciones que son aplicables según sea el caso, por cuanto el mismo tiene el propósito de proporcionar una certeza razonable de los estados financieros finales o intermedios, tomados de forma integral están libres de manifestaciones erróneas , esta certeza razonable es un término que define la acumulación de la evidencia de la auditoría necesaria para que el auditor concluya que efectivamente no existen manifestaciones erróneas relevantes en los estados financieros ya que los mismo son tomados en forma integral.

En general muchos definen el servicio de aseguramiento como aquel el cual fue creado como una herramienta de apoyo al sistema de decisiones, cuyo efecto potencial se traduce en el fortalecimiento de la estructura de control interno utilizada para vigilar que se cumplan las políticas adoptadas por la entidad. Este servicio se materializa mediante la ejecución de exámenes, revisiones y la aplicación de procedimientos bajo acuerdo sobre determinado tema o aseveración y, generalmente, comprende:

- Evaluación del cumplimiento de obligaciones contractuales, convenios de donación, créditos bancarios, regalías, derechos de autor y otros
- Aplicación de procedimientos bajo acuerdo

Revisión de estados financieros

El servicio de aseguramiento generalmente comprende la emisión de una opinión profesional sobre el informe elaborado por la administración de la entidad, con respecto al control interno utilizado en la preparación de información financiera, basado en un conjunto de criterios de control representados, entre otros, por el marco de referencia integrado de control interno. Por este motivo, el análisis y revisión del sistema de control interno de un cliente, tiene el propósito de expresar una opinión con relación a la eficacia del control interno, en todos sus aspectos materiales, con base a criterios de control; o en cuanto a sí la afirmación por escrito realizada por la entidad acerca de la eficacia de su control; o en cuanto a sí la afirmación por escrito realizada por la entidad acerca de la eficacia de su control interno se presenta en forma razonable, en todos sus aspectos importantes, con base a los criterios antes aludidos.

Características

- Permite establecer si las operaciones financieras, administrativas, económicas y de otra índole se han realizado conforme a las normas legales, reglamentarias, estatutarias y de procedimientos según sea su aplicación
- El propósito de esta revisión es proporcionar al auditor una certeza razonable sobre si las operaciones de la entidad se conducen de acuerdo con las leyes y reglamentos que las rigen
- Permite conocer si la entidad se ha conducido de manera correcta y ordenada obteniendo así el logro de las metas y objetivos, así como también si conocer el grado en el cual la administración ha cumplido adecuadamente las obligaciones y atribuciones de forma efectiva, eficiente y económica.

- Permite evaluar el sistema global del control interno para poder determinar si funciona efectivamente consiguiendo los objetivos básicos contemplados como la efectividad y eficiencia de las operaciones, la confiabilidad en la información financiera y el cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.

Importancia

Un servicio de aseguramiento en su esencia representa un examen el cual es realizado por un profesional en donde la credibilidad de la información se mantiene a un nivel alto o moderado, por considerar según las normas establecidas y el criterio del auditor que no existen elementos erróneos que indiquen deficiencia o falla en la información presentada así como los resultados o conclusiones emitidos en base a la misma.

La importancia de un servicio de aseguramiento radica básicamente en que dada las características del mismo este permite proveer de orientación a los profesionales de la contaduría en su calidad de auditor a ejecutar o desempeñar con claridad y eficacia dicho examen o estudio en el cual existen estándares específicos ya definidos enmarcados dentro de la seguridad y confianza razonable, que en muchos casos es conocida como seguridad razonable. Básicamente es importante debido a que tiene como propósito brindar un nivel moderado de seguridad de que la información contenida en los estados financieros sujetos a revisión, está libre de distorsiones significativas. El informe de revisión financiera se expresa en forma de un aseguramiento negativo; por lo tanto, se expresa que no se ha encontrado asuntos que llamen la atención y que permitan inferir que los estados financieros no están razonablemente presentados, con relación a los aspectos de más importancia, de conformidad con el marco identificado para su presentación.

4.1.2 Objetivo Principal Del Servicio De Aseguramiento

Contrato de Aseguramiento" significa un contrato en el cual un contador profesional expresa una conclusión destinada a resaltar el grado de confianza de los usuarios diferentes de la parte responsable, acerca de los resultados de la evaluación o medición de una temática definida contra el criterio.

El resultado de la evaluación o medición de una temática definida es la información resultante de aplicar el criterio a un tema definido. Por ejemplo:

- El reconocimiento, la medición, presentación y revelación representada en los estados financieros (resultados) proviene de la aplicación del Marco Conceptual de informe financiero para reconocimiento, medición, presentación y revelación, tales como las normas internacionales de informes financieros (criterio) frente a la situación financiera de una entidad, sus resultados y sus flujos de efectivo (temática definida)
- Una afirmación acerca de la efectividad del control interno (resultado) proviene de aplicar un Marco Conceptual para la evaluación de la efectividad del control interno, tal como COSO o COCO (criterio), al proceso del control interno (temática definida).

En el resto de este Marco Conceptual, el término "información de la temática definida" será usado para definir el resultado de la evaluación o medición de una temática definida. Es la información de la temática definida acerca de la cual el contador profesional reúne evidencia suficiente y apropiada para proveer una base razonable cuando exprese una conclusión en un informe de aseguramiento.

La información de la temática definida puede fallar en ser expresada adecuadamente en el contexto de la temática definida y del criterio, y por lo tanto ser mal interpretada de una forma importante en su extensión.

Esto ocurre cuando la información de la temática definida no refleja adecuadamente la aplicación del criterio a la temática definida, por ejemplo, cuando los estados financieros de una entidad no presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, su situación financiera, resultados y flujos de efectivo de acuerdo con las normas internacionales de informes financieros, o cuando una afirmación de una entidad de que su control interno es efectivo no es está razonablemente expresada, en todos los aspectos importantes, basado en COSO o COCO.

En algunos contratos de aseguramiento la evaluación o medición de la temática definida es realizada por la parte responsable y la información de la temática definida se encuentra en la forma de una afirmación por la parte responsable puesta a disposición de los usuarios en el informe de aseguramiento.

Estos contratos son llamados "contratos basados en afirmaciones". En otros contratos de aseguramiento, el contador profesional puede o realizar directamente la evaluación y medición de la temática definida, u obtener una representación de la parte responsable que ha realizado la evaluación o medición que no está disponible a los usuarios. La información de la temática definida se provee a los usuarios en el informe de aseguramiento. Estos contratos son llamados "Contratos de Informe Directo".

Bajo este Marco Conceptual existen dos tipos de contrato de aseguramiento que se le permite ejecutar a un contador profesional: un

contrato de aseguramiento razonable y un contrato de aseguramiento limitado.

El objetivo del primero es una disminución en el riesgo de contrato de aseguramiento hasta un nivel aceptablemente bajo según las circunstancias del contrato como base para una forma positiva de expresión de la conclusión del contador profesional.

El objetivo de un contrato de aseguramiento limitado es una reducción en el riesgo del contrato de aseguramiento hasta un nivel que sea aceptable a las circunstancias del contrato, pero donde ese riesgo es más grande que para un contrato de aseguramiento razonable, como base para una forma de expresión negativa de la conclusión del contador profesional.

De acuerdo con la Norma Internacional, el objetivo de un servicio de aseguramiento es el de permitir que un contador profesional evalúe un asunto determinado que es responsabilidad de otra parte, mediante la utilización de criterios adecuados e identificables, con el fin de expresar una conclusión que transmita al supuesto destinatario un cierto nivel de confiabilidad acerca del tema en cuestión.

Los servicios de aseguramiento realizados por contadores profesionales pretenden incrementar la credibilidad de la información acerca de un asunto determinado, mediante la evaluación de si el tema en cuestión está de conformidad, en todos los aspectos importantes, con criterios adecuados, mejorando, de esta manera, la probabilidad de que la información va a estar de acuerdo con las necesidades del supuesto usuario o destinatario de la misma. A este respecto, el nivel de confiabilidad suministrado por la conclusión del contador profesional transmite el grado de

confianza que el supuesto destinatario puede depositar en la credibilidad del asunto de que se trate.

Existe una amplia serie de servicios de aseguramiento que incluye cualquiera de las combinaciones siguientes:

- Contratos para informar acerca de un amplio espectro de asuntos que comprenden tanto información financiera como no financiera.
- Contratos que pretenden suministrar niveles elevados o moderados de confiabilidad.
- Contratos de atestación y presentación directa de informes.
- Contratos sobre información tanto interna como externa.
- Contratos tanto en el sector público como privado.

No todos los contratos realizados por los contadores profesionales constituyen servicios de aseguramiento. Esto no quiere decir que los contadores profesionales no lleven a cabo tales contratos, sino que tales contratos no se contemplan en esta norma. Otros contratos realizados, con frecuencia, por los contadores profesionales, y que no constituyen servicios de aseguramiento, pudieran ser los siguientes:

- Procedimientos previamente concertados.
- Recopilación de información financiera o de otro tipo.
- Preparación de declaraciones de impuestos en la que no se exprese conclusión alguna, así como la asesoría tributaria.
- Consultoría gerencial y Otros servicios de asesoría o consultoría

4.1.3 Alcance Del Marco Conceptual

No todos los contratos realizados por los contadores profesionales son contratos de aseguramiento. Otros contratos realizados frecuentemente que no cumplen con la definición anterior y por lo tanto no cubiertos por este Marco Conceptual incluyen:

- Contratos regidos por las normas internacionales para servicios relacionados tales como contratos de acuerdo mutuo y compilación de información financiera u otra información.
- La preparación de declaraciones de impuestos donde no es expresada una conclusión de aseguramiento.
- Contratos de consultorías tales como consultorías administrativas y de impuestos.

Un contrato de aseguramiento puede ser parte de un contrato más grande, por ejemplo, cuando un contrato de consultoría de adquisición de negocios incluye un requerimiento de aseguramiento concerniente a información financiera histórica o futura. En tales circunstancias este Marco Conceptual es relevante solamente para la parte de aseguramiento del contrato.

Los siguientes contratos de aseguramiento, no necesitan realizarse de acuerdo con este Marco Conceptual:

- Contratos para declarar en procesos legales relacionados con contabilidad, auditoría, el tema fiscal u otros temas

- Contratos que incluyan opiniones profesionales, puntos de vista o conceptos de los cuales un usuario pueda obtener algún aseguramiento si todo lo siguiente aplica:
 - a) Aquellas opiniones, puntos de vista o conceptos que son únicamente incidentales para el contrato visto de manera general.
 - b) Cualquier informe escrito emitido si se restringe expresamente para uso solamente de los usuarios especificados en el informe.
 - c) Bajo un entendimiento escrito con los usuarios que se especifican, el contrato no intenta ser un contrato de aseguramiento
 - d) El contrato no es presentado como un contrato de aseguramiento en el informe del contador profesional

4.1.4 Informes Del Contrato De No Aseguramiento

Un informe de un contador profesional sobre un contrato que no es un contrato de aseguramiento dentro del alcance de este Marco Conceptual, debe hacer distinción clara entre ese informe y el informe de un contrato de aseguramiento. Para no confundir a los usuarios se evita por ejemplo:

- Implicación de cumplimiento con este Marco Conceptual, con los ISAs, ISREs o ISAEs.
- Uso inapropiado de las palabras "aseguramiento" "auditoría", o "revisión".
- Inclusión de una declaración que puede estar errónea a raíz de una conclusión orientada a resaltar el grado de confianza de los usuarios acerca del resultado de la evaluación o medición de un tema definido contra el criterio.

El contador profesional y la parte responsable pueden acordar aplicar los principios de este Marco Conceptual a un contrato cuando no hay usuarios diferentes a la parte responsable pero donde todos los requerimientos de los ISA's, ISRE o ISAES se cumplen. En tales casos el informe del contador profesional incluye una declaración restringiendo el uso a la parte responsable.

4.1.5 Elementos Que Conforman El Servicio De Aseguramiento

Los elementos fundamentales y los principios generales que gobiernan la Auditoría Integral, considerada como un servicio de aseguramiento se describen a continuación.

Relación Tripartita

Los servicios de aseguramiento implican a tres partes independientes: al contador profesional, a una parte responsable y al destinatario o usuario del mismo. El contador profesional hace que el usuario solicitante de la información pueda confiar en el asunto en cuestión, que es responsabilidad de un tercero.

La relación entre la parte responsable y el destinatario debe contemplarse dentro del contexto de un encargo específico y puede reemplazar otras líneas de responsabilidad definidas de manera más tradicional.

Un Contador Profesional

El término Contador Profesional como es utilizado en este Marco Conceptual es más amplio que el término "auditor" utilizado en ISAs e ISREs el cual se relaciona solamente con contadores profesionales que realizan

auditorías o contratos de revisión respecto de la información financiera histórica.

Un contador profesional puede ser requerido para realizar contratos de aseguramiento en una amplia gama de temáticas definidas. Algunas de estas pueden requerir habilidades especializadas y de conocimiento más allá de los poseídos ordinariamente por un contador profesional.

Un contador profesional no debe aceptar un contrato si el conocimiento preliminar de las circunstancias del contrato indican que los requerimientos éticos acerca de la competencia profesional no están satisfechos. En algunos casos este requerimiento puede ser satisfecho por el contador profesional utilizando el trabajo de personas de otras disciplinas profesionales llamados en este caso expertos. En tales casos el contador profesional se asegura que esas personas que realizan el contrato poseen colectivamente el conocimiento y las habilidades requeridas y que el contador profesional tenga un nivel adecuado de participación en el contrato y en el entendimiento del trabajo del experto.

Una profesión se distingue por ciertas características incluyendo:

- Dominio de una habilidad intelectual particular, adquirida mediante entrenamiento y educación
- Adherencia, por parte de sus miembros, a un código común de valores y de conducta establecido por su cuerpo administrativo, incluyendo el mantenimiento de una perspectiva, lo cual es esencialmente objetivo
- Aceptación de un deber para con la sociedad como un todo (usualmente en retorno por las restricciones en el uso de un título o por la concesión de una calificación).

Los deberes de los miembros para con su profesión y para con la sociedad pueden en algunos momentos entrar en conflicto con su propio interés inmediato o con su deber de lealtad para con su empleador.

Por esta razón, las asociaciones profesionales imponen a sus miembros requerimientos éticos para asegurar la más alta calidad de desempeño y para mantener la confianza del público en la profesión.

El interés público

El público de la profesión contable consta de clientes, otorgadores de crédito, gobiernos, empleadores, empleados, inversionistas, la comunidad de negocios y financiera, y otros que confían en la objetividad e integridad de los contadores profesionales para mantener el funcionamiento ordenado del comercio. Esta confianza impone sobre la profesión contable una responsabilidad de interés público. El interés público se define como el bienestar colectivo de la comunidad de personas e instituciones a las cuales sirven los contadores profesionales.

La responsabilidad de un contador profesional no es exclusivamente satisfacer las necesidades de un cliente o de un empleador individual. Los estándares de la profesión contable están fuertemente determinados por el interés público, por ejemplo:

- Los auditores independientes ayudan a mantener la integridad y la eficiencia de los estados financieros que se presentan a las instituciones como soporte parcial para los préstamos y a los accionistas para la obtención de capital

- Los ejecutivos financieros sirven en diferentes capacidades de administración financiera en las organizaciones y contribuyen al uso efectivo y eficiente de los recursos de la organización
- Los auditores internos proveen aseguramiento sobre un sistema de control interno sólido que enriquezca la confiabilidad de la información financiera externa del empleador
- Los expertos tributarios ayudan a establecer confianza y eficiencia en, y la aplicación justa de, el sistema tributario
- Los consultores gerenciales tienen una responsabilidad hacia el interés público al asesorar la sólida toma de decisiones administrativas

Los contadores profesionales tienen un rol importante en la sociedad. Inversionistas, acreedores, empleadores y otros sectores de la comunidad de negocios, lo mismo que el gobierno y el público en general confían en los contadores profesionales para la contabilidad financiera y la presentación de reportes financieros sólidos, la administración financiera efectiva y la asesoría competente sobre una variedad de asuntos de negocios y tributarios. La actitud y el comportamiento de los contadores profesionales en la prestación de tales servicios tienen un impacto en el bienestar económico de su comunidad y de su país.

Los contadores profesionales pueden mantener su posición ventajosa solamente si continúan prestando al público esos servicios únicos aun nivel que demuestre que la confianza del público está firmemente fundamentada.

Es del mejor interés para la profesión contable mundial el hacer conocer a los usuarios de los servicios que éstos son prestados por contadores

profesionales que los ejecutan al nivel más alto de desempeño y de acuerdo con requerimientos éticos que conducen a asegurar tal desempeño.

Parte responsable

La parte responsable es la persona o personas, ya sean de manera individual o como representantes de una entidad, responsables de la temática. En el caso de la auditoría integral, la administración es responsable por toda la temática de este servicio, a saber: por la preparación y revelaciones de los estados financieros; por la implementación u operación del control interno; por el cumplimiento de las leyes y regulaciones que debe observar la entidad; y por lograr los objetivos del plan estratégico. La parte responsable puede ser o no ser la parte contratante ya que el contador público para la auditoría integral puede ser contratado por la administración o por partes externas.

La parte responsable es la persona (o personas) que:

- En un contrato de informe directo es responsable por la temática definida
- En un contrato basado en afirmaciones, es responsable por la información de la temática definida (la afirmación), y puede ser responsable por la temática definida.
- La parte responsable puede ser o puede no ser la parte que contrata al contador profesional (la parte contratante).
- La parte responsable normalmente proporciona al contador profesional una representación escrita que evalúe o mida la temática definida

contra el criterio identificado, y si esto debe ser puesto o no a disponibilidad como una afirmación a los usuarios.

- En un contrato de informe directo el contador profesional puede no estar en condiciones de obtener una representación cuando la parte contratante es diferente de la parte responsable.

Usuarios

Los usuarios son la persona, personas o clases de personas para quien el contador profesional prepara el informe de aseguramiento. El informe de aseguramiento es dirigido a todos los usuarios pero en algunos casos puede haber otros usuarios.

El informe de la auditoría integral es de propósito general o sea que es emitido para un número indeterminado de usuarios, pero debe ser dirigido a quien se espera utilizará el informe. Generalmente el usuario será a quien va dirigido el informe, aunque pueden existir circunstancias en las que se identificará otros usuarios, así como situaciones en las que la parte responsable será el destinatario quien hará disponible el informe a otros usuarios identificados.

Los usuarios a quien va dirigido el informe, por ejemplo bancos, entidades de control o reguladoras, pueden imponer un requerimiento a la parte responsable para que acuerde un contrato de servicios de auditoría integral.

El contador profesional puede no estar en condiciones de identificar a todas las personas quienes leerán el informe de aseguramiento, particularmente donde hay un gran número de personas que tienen acceso a él. En tales casos especialmente donde las personas que tienen acceso al

informe tienen una amplia variedad de intereses en la temática definida, los usuarios pueden limitarse a los accionistas mayoritarios con intereses comunes y significativos.

Los usuarios pueden ser identificados de diferente manera, por ejemplo con un acuerdo entre el contador profesional y la parte responsable o la parte contratante o por ley.

Los usuarios o sus representantes deben estar involucrados con el contador profesional y la parte responsable (y con la parte contratante si es diferente) en la determinación de los requerimientos del contrato. Sin embargo, sin tener en cuenta la participación de otros, y a diferencia de un contrato de procedimientos de acuerdo mutuo (lo cual involucra los hallazgos del informe basados en los procedimientos más bien que una conclusión):

- El contador profesional es responsable por la determinación de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos.
- El contador profesional debe buscar cualquier tema que lo conduzca a cuestionarse si se debe hacer una modificación importante a la información de la temática definida.

En algunos casos los usuarios por ejemplo (banqueros y reguladores) imponen un requerimiento en, o requieren a la parte responsable (o a la parte contratante si es diferente) acordar que un contrato de aseguramiento sea realizado con un propósito específico. Cuando los contratos son diseñados con un propósito específico y para usuarios específicos, el contador profesional considera incluir una restricción en el informe de aseguramiento que limite su uso a esos usuarios o a ese propósito.

Temática Definida

La temática de un contrato de servicios que debe ejecutar el contador público requiere que se pueda identificar claramente y que se pueda sujetar a los procedimientos de obtención de evidencia.

La temática definida y la información de la temática definida de un contrato de aseguramiento pueden tener muchas formas, tales como:

- Desempeño financiero o condiciones (por ejemplo, la situación financiera histórica o proyectada, el resultado y los flujos de efectivo) para los cuales la información de la temática definida puede ser el reconocimiento, medición, presentación y revelación representada en los estados financieros.
- Desempeño no financiero o condiciones (por ejemplo, el desempeño de una entidad) para la cual la información de la temática definida pueden ser los indicadores claves de eficiencia y efectividad.
- Características físicas (por ejemplo, capacidad locativa) para las cuales la información de la temática definida pueden ser un documento de especificaciones.
- Sistemas y procesos (por ejemplo, el control interno de una entidad o el sistema IT) para los cuales la información de la temática definida puede ser una afirmación acerca de la efectividad.
- Comportamiento (por ejemplo, gobierno corporativo, cumplimiento con las regulaciones, o prácticas de recursos humanos) para los cuales la

información de la temática definida puede ser una declaración de cumplimiento o una declaración de efectividad.

La temática de la auditoría integral cumple con estos requisitos ya que comprende la ejecución de un trabajo con el siguiente alcance:

Auditoría financiera

Para expresar una opinión si los estados financieros objetos del examen, están preparados en todos los asuntos importantes de acuerdo con las normas de contabilidad y de revelaciones que le son aplicables. Este objetivo tiene el propósito de proporcionar una certeza razonable de que los estados financieros, finales o intermedios, tomados de forma integral están libres de manifestaciones erróneas importantes. Certeza razonable es un término que se refiere a la acumulación de la evidencia de la auditoría necesaria para que el auditor concluya que no hay manifestaciones erróneas substanciales en los estados financieros tomados en forma integral.

Auditoría de cumplimiento

Para concluir si las operaciones financieras, administrativas, económicas y de otra índole se han realizado conforme a las normas legales, reglamentarias y estatutarias de procedimientos que le son aplicables. El propósito de esta evaluación es proporcionar al auditor una certeza razonable de si las operaciones de la entidad se conducen de acuerdo con las leyes y reglamentos que las rigen.

Auditoría de gestión

Para concluir, si la entidad se ha conducido de manera ordenada en el logro de las metas y objetivos propuestos y el grado en que la administración

ha cumplido con las obligaciones y atribuciones que le han sido asignadas y si tales funciones se han ejecutado de manera eficiente, efectiva y económica.

Auditoría de control interno

Para evaluar el sistema global del control interno para concluir si funciona efectivamente para la consecución de los siguientes objetivos básicos:

- Efectividad y eficiencia de las operaciones.
- Confiabilidad en la información financiera.
- Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.

En la auditoría integral, la evaluación del control interno no es un medio para definir la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de la auditoría de los estados financieros, sino un fin en sí mismo mediante el cual se practica una auditoría a los controles internos para concluir o rendir informe sobre ellos

Las temáticas definidas tienen diferentes características incluyendo el grado al cual la información acerca de ellas es cualitativa versus cuantitativa, objetiva versus subjetiva, histórica versus proyectada y relativas a una fecha determinada o cubriendo un período.

Estas características afectan:

- La precisión con la cual la temática definida puede ser evaluada o medida contra el criterio
- Lo persuasivo de la evidencia disponible.

El informe de aseguramiento señala características de relevancia particular a los usuarios.

Una temática definida apropiada es:

- Identificable y capaz de evaluación o medición consistentes contra el criterio identificado
- Tal información puede estar sujeta a procedimientos para reunir evidencia suficiente y apropiada para soportar una conclusión de aseguramiento razonable o de aseguramiento limitado.

Criterios Confiables

El criterio son los puntos de referencia utilizados para evaluar o medir la temática definida incluyendo, donde es relevante puntos de referencia para presentación y revelación. El criterio puede ser formal, por ejemplo en la preparación de estados financieros el criterio pueden ser los IFRS o las normas internacionales de contabilidad para el sector público; cuando se informe sobre el control interno el criterio puede ser un Marco Conceptual establecido para el control interno u objetivos de controles individuales específicamente diseñados para el contrato; y cuando se está informando sobre cumplimiento el criterio puede ser la ley aplicable, la regulación o el contrato. Ejemplos de criterio menos formal son los códigos de conducta desarrollados internamente o un nivel acordado de desempeño

Los criterios son las normas o estándares usados para evaluar la temática o alcance de los servicios. Los criterios utilizados en la evaluación de la auditoría integral son:

- En la auditoría de estados financieros los criterios son las normas nacionales o internacionales de contabilidad
- En la auditoría del control interno, los criterios puede ser la estructura para la evaluación de cada uno de los elementos del control interno establecida por el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)
- En la auditoría del cumplimiento de leyes y regulaciones los criterios son las leyes comerciales, tributarias, laborales, cambiarias y de otra índole aplicables a la entidad
- En la auditoría de gestión los criterios son los indicadores cuantitativos y cualitativos o factores críticos de éxitos establecidos por la administración que permiten evaluar el desempeño de una organización frente a sus metas, objetivos y responsabilidades.

Los Criterios adecuados se requieren para una evaluación razonablemente consistente o para la medición de una temática definida dentro del contexto del juicio profesional. Sin el marco de referencia provisto por el criterio confiable, cualquier conclusión está expuesta a interpretación individual y mal entendimiento.

Los criterios confiables son sensibles al contexto, esto es, relevante a las circunstancias del contrato. Incluso para la misma temática definida puede haber diferente criterio. Por ejemplo, una parte responsable puede seleccionar el número de quejas de los clientes resueltas a entera satisfacción del cliente respecto a la temática definida; otra parte responsable puede seleccionar el número de compras repetidas en los tres meses siguientes a la compra inicial

El criterio confiable muestra las siguientes características:

- **Relevancia:** El criterio relevante contribuye a las conclusiones que ayudan a la toma de decisiones por los usuarios
- **Integridad:** Los criterios son lo suficientemente completos cuando los factores relevantes que pueden afectar las conclusiones en el contexto de las circunstancias del contrato no son omitidas. Un criterio completo incluye puntos de referencia para la presentación y la revelación
- **Con Habilidad:** Un criterio confiable permite una evaluación razonablemente consistente o una medición de la temática definida incluyendo la presentación y revelación cuando son utilizadas en circunstancias similares por contadores profesionales similarmente calificados
- **Neutralidad:** Un criterio neutral contribuye a conclusiones imparciales
- **Comprensión:** Un criterio comprensible contribuye a conclusiones que son claras y no están sujetas a interpretaciones diferentes.

La evaluación o medición de una temática definida basada en las propias expectativas del contador profesional, en sus juicios y en su experiencia individual podría no constituir un criterio confiable

El contador profesional debe evaluar lo adecuado del criterio para un contrato particular considerando si cumple las características descritas anteriormente. La importancia relativa de cada característica en un contrato particular es un asunto de juicio.

El criterio puede ser establecido o desarrollado específicamente. Los criterios establecidos son los señalados por las leyes o las regulaciones o

emitidos por cuerpos autorizados o reconocidos de expertos que siguen un debido proceso transparente. Los criterios desarrollados específicamente son los diseñados para el propósito del contrato. Si los criterios son establecidos o desarrollados específicamente afectan el trabajo que el contador profesional desarrolla para valorar lo adecuado de un contrato particular.

4.1.6 Diferencias Entre Contratos De Aseguramiento Razonable Y Limitados

La Seguridad Razonable es menor que seguridad absoluta. Reducir el riesgo de aseguramiento hasta cero es rara vez alcanzable por su costo beneficio, como resultado de los siguientes factores:

- El uso de pruebas selectivas.
- Las limitaciones inherentes al control interno.
- El hecho de que mucha de la evidencia disponible para el contador profesional es persuasiva en lugar de conclusiva.
- El uso del juicio profesional en la obtención y evaluación de la evidencia y en la formación de conclusiones basadas en esa evidencia.
- En algunos casos, las características de la temática definida evaluada o medida contra el criterio identificado.

Los contratos de aseguramiento razonable y los de aseguramiento limitado requieren de la aplicación de técnicas y habilidades de aseguramiento y la reunión de evidencia apropiada y suficiente como parte de un proceso interactivo y sistemático que incluye la obtención y

entendimiento de la temática definida y de otras circunstancias de la contratación.

La naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos para la obtención de evidencia suficiente y apropiada en un contrato de aseguramiento limitado están sin embargo deliberadamente relacionadas de una manera limitada a las de un contrato de aseguramiento razonable.

Para algunas temáticas definidas puede haber pronunciamientos específicos que provean guías de los procedimientos para la obtención de evidencia consistente y apropiada para un contrato de aseguramiento limitado. Por ejemplo, ÍSRE 2400, "Contratos de Revisión de Estados Financieros" establece que la obtención de evidencia suficiente y apropiada para la revisión de estados financieros se obtiene principalmente a través de procedimientos analíticos e indagaciones.

En la ausencia de un pronunciamiento relevante, los procedimientos para la obtención de evidencia suficiente y apropiada variarán de acuerdo a las circunstancias del contrato, en particular la temática definida y las necesidades de los usuarios y de la parte contratante incluyendo implicaciones de tiempo y de costo.

Para los contratos de aseguramiento razonable y limitados, si el contador profesional se entera de un tema que conduce al contador profesional a preguntarse si una modificación importante debe ser hecha a la información de la temática definida, el contador profesional aborda ese tema realizando otros procedimientos suficientes que le permitan informar.

En un contrato de aseguramiento razonable el contador profesional expresa la conclusión en la forma positiva, por ejemplo: "en nuestra opinión

el control interno es efectivo en todos los aspectos importantes, basado en el criterio XYZ."

Esta forma de expresión implica un "aseguramiento razonable". Habiendo realizado los procedimientos para la obtención de evidencia en cuanto a naturaleza, oportunidad y extensión que fueron razonables dadas las características de la temática definida y de otras circunstancias relevantes al contrato descritas en el informe de aseguramiento, el contador profesional ha obtenido evidencia suficiente y apropiada para reducir el riesgo del contrato de aseguramiento hasta un nivel aceptablemente bajo.

En un contrato de aseguramiento limitado el contador profesional expresa la conclusión en la forma negativa, por ejemplo, "basado en nuestro trabajo descrito en este informe, nada ha llamado nuestra atención que nos haga creer que el control interno no es efectivo en todos los aspectos importantes, basado en el criterio XYZ."

Esta forma de expresión implica un nivel de "aseguramiento limitado" que es proporcional al nivel de los procedimientos de obtención de evidencia llevados a cabo por el contador profesional dadas las características de la temática definida y otras circunstancias del contrato descritas en el informe de aseguramiento.

A continuación se resumen las diferencias entre contrato de aseguramiento razonable y uno de aseguramiento limitado discutido en el Marco Conceptual.

Tipo de contrato	Objetivo	Procedimientos de obtención de evidencia	El informe de aseguramiento
Contrato de aseguramiento razonable	Una reducción en el riesgo del contrato de aseguramiento hasta un nivel aceptablemente bajo para las circunstancias del contrato, como base para una forma positiva de expresión de la conclusión del contador profesional.	Evidencia suficiente y apropiada se obtiene como parte de un proceso de contratación sistemática que incluye: - La obtención del entendimiento de las circunstancias del contrato - Evaluación de riesgos - Respondiendo a los riesgos evaluados - Realizando procedimientos adicionales utilizando una combinación de: inspección, observación, confirmación, recálculo, doble chequeo, procedimientos analíticos e indagaciones. Tales procedimientos adicionales involucran procedimientos sustantivos, que incluyen cuando sea aplicable, obtención de información corroborativa, y dependiendo de la naturaleza de la temática definida, pruebas de la efectividad de los controles operativos - Evaluación de la evidencia obtenida.	Descripción de las circunstancias del contrato y una forma positiva de expresión de la conclusión.
Contrato de Aseguramiento Limitado	Una reducción en el riesgo de contrato de aseguramiento hasta un nivel que sea aceptable para las circunstancias del contrato, pero donde ese riesgo es mayor que para un contrato de aseguramiento razonable, como base para una forma negativa de expresión de la conclusión del contador profesional.	Evidencia suficiente y apropiada se obtiene como parte de un proceso de contratación sistemática que incluye la obtención del un entendimiento de la temática definida y de otras circunstancias del contrato, pero en la cual los procedimientos están deliberadamente limitados con relación a un contrato de aseguramiento razonable.	Descripción de las circunstancias del contrato y una forma negativa de expresión de la conclusión.

4.2 Contratos De Aseguramiento Diferentes De Auditorías O Revisiones De Información Financiera Histórica – Isae 3000

Introducción

1. El propósito de este ISAE es establecer los principios básicos y los procedimientos esenciales y proveer guías a los contadores profesionales en la práctica pública para la ejecución de contratos de aseguramiento diferentes de auditorías o revisiones de la información financiera histórica cubierta por los ISAs o ISREs.

2. Este ISAE utiliza los términos "Contrato de Aseguramiento Razonable" y "Contrato de Aseguramiento Limitado" para hacer una distinción entre los dos tipos de contrato de aseguramiento que le es permitido ejecutar a un contador profesional. El objetivo de un contrato de aseguramiento razonable es una reducción del riesgo del contrato de aseguramiento hasta un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias del contrato¹, como base para una forma de expresión positiva de la conclusión del contador profesional. El objetivo de un contrato de aseguramiento limitado es una reducción en el riesgo del contrato de aseguramiento hasta un nivel que sea aceptable en las circunstancias del contrato, pero donde ese riesgo es mayor que para un contrato de aseguramiento razonable, como base para una forma de expresión negativa en la conclusión del contador profesional.

Relación con el Marco Conceptual, otros ISAEs, ISAs e ISREs.

3. El contador profesional debe cumplir con este ISAE y con otros ISAEs relevantes cuando ejecute un contrato de aseguramiento diferente de auditoría o revisión de información financiera histórica cubierta por ISAs o ISREs. Este ISAE debe ser leído en el contexto del "Marco Conceptual Internacional para Contratos de Aseguramiento" (el Marco Conceptual), el cual define y describe los elementos y objetivos de un contrato de aseguramiento e identifica los compromisos a los cuales se aplican los ISAEs. Este ISAE ha sido emitido para aplicación general de los contratos de aseguramiento diferentes de los de auditoría o revisión de información financiera histórica cubiertos por ISAs o ISREs. Otros ISAEs pueden tratar tópicos que apliquen a todas las temáticas definidas o a las temáticas definidas específicas. Aunque ISAs e ISREs no aplican para contratos cubiertos por ISAEs ellos pueden proveer guía a los contadores profesionales.

Requerimientos éticos

4. El contador profesional debe cumplir con los requerimientos de las partes (a) y (b) del código de ética para contadores profesionales de IFAC (El Código).

5. El Código provee un Marco Conceptual de principios que los miembros de equipos de aseguramiento y de firmas usan para identificar amenazas a la independencia, para evaluar el significado de esas amenazas, y de las amenazas que sean importantes y para la identificación y aplicación de salvaguardas que eliminen las amenazas o las reduzcan hasta un nivel aceptable de forma que la independencia de criterio y la independencia en apariencia no estén comprometidas.

Control de calidad

6. El contador profesional debe implementar procedimientos de control de calidad que sean aplicables al contrato individual. Bajo el estándar internacional sobre control de calidad (ISQC) 1, "Control de Calidad para Auditoría, Aseguramiento y Prácticas de Servicio Relacionados", una firma de

contadores profesionales tiene la obligación de establecer un sistema de control de calidad diseñado para proveer aseguramiento razonable de que una

firma y su personal cumplen con las normas profesionales y con los requerimientos y regulaciones legales, y que los informes de aseguramiento emitidos por los socios del contrato son apropiados en las circunstancias. Además entre los elementos de controles de calidad que son relevantes a un contrato individual se incluyen las responsabilidades del líder del grupo para la calidad del contrato, requerimientos éticos, aceptación y continuidad de las relaciones del cliente y los contratos específicos, la asignación de los equipos del contrato, el desarrollo del contrato y supervisión y seguimiento.

Aceptación del contrato y continuidad

7. El contador profesional debe aceptar (o continuar donde sea aplicable) un contrato de aseguramiento solamente si la temática definida es la responsabilidad de una parte diferente al usuario o al contador profesional. Como se indica en el párrafo 27 del Marco Conceptual la parte responsable puede ser uno de los usuarios pero no el único. El conocimiento por la parte responsable provee evidencia de que existe una relación apropiada y también establece una base para un entendimiento común de la responsabilidad de cada parte. Un reconocimiento escrito es la forma mas apropiada de documentar el entendimiento de la parte responsable. En la ausencia de un reconocimiento

de responsabilidad el contador profesional considera: a) Si es apropiado aceptar el contrato. Aceptarlo puede ser apropiado cuando por ejemplo, otras fuentes tales como la legislación o un contrato indique responsabilidad; y

b) Si el contrato es aceptado, y si se debe revelar estas circunstancias en el informe de aseguramiento.

8. El contador debe aceptar (o continuar) un contrato de aseguramiento solamente si con base en un conocimiento preliminar de las circunstancias del contrato nada llama la atención del contador profesional que indique que los requerimientos del Código o de los ISAEs no serán satisfechos. El contador profesional debe considerar los asuntos del párrafo 17 del Marco Conceptual y no debe aceptar el contrato a menos que éste muestre todas las características requeridas en ese párrafo. También si la parte contratante no es la parte responsable el contador profesional debe considerar el efecto de esto en el acceso a los registros, a la documentación y a otra información que el contador profesional requiera para completar el contrato.

9. El contador profesional debe aceptar (o continuar) un contrato de aseguramiento si está satisfecho que las personas que van a desarrollar el contrato poseen colectivamente las competencias profesionales necesarias. A un contador profesional le puede ser requerido ejecutar contratos de aseguramiento en un amplio rango de temáticas definidas. Algunas temáticas definidas pueden requerir habilidades especializadas y conocimiento más allá de los poseídos ordinariamente por un contador profesional individual (ver párrafos 26 - 32).

Acordando los términos del contrato

10. El contador profesional debe acordar los términos del contrato con la parte contratante. Para evitar mal entendidos los términos del contrato son registrados en una carta de contratación o en otra forma adecuada de contrato. Si la parte contratante no es la parte responsable, la naturaleza y contenido de una carta de contratación o contrato pueden variar. La existencia de un mandato legislativo puede satisfacer el requerimiento de acuerdo con los términos del contrato. Incluso en esas situaciones una carta de contratación puede ser útil para el contador profesional y para la parte contratante.

11. El contador profesional debe considerar lo apropiado de una solicitud hecha antes de finalizar un contrato de aseguramiento, para cambiar el contrato por un contrato de no aseguramiento o cambiar un

contrato de seguridad razonable a un contrato de seguridad limitada, y no debe aceptar un cambio sin una justificación razonable. Un cambio en las circunstancias que afecte los requerimientos del usuario o un mal entendido concerniente a la naturaleza del contrato, ordinariamente justifica una solicitud para un cambio en el contrato. Si tal cambio se hace el contador profesional no debe descartar la evidencia que fue obtenida antes del cambio.

Planeación y ejecución del contrato

12. El contador profesional debe planear el contrato de forma tal que sea ejecutado efectivamente. La planeación implica el desarrollo de una estrategia general para el alcance, énfasis, oportunidad y conducción del contrato, y un plan de contratación uniforme y con un enfoque detallado de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de obtención de evidencia que van a ser ejecutados y las razones para seleccionarlos. La planeación adecuada ayuda a llamar la atención hacia áreas importantes del contrato, a identificar problemas potenciales en tiempo real y organiza de manera adecuada y dirige el contrato para que éste sea ejecutado de una manera efectiva y eficiente. La planeación adecuada también ayuda al contador profesional en la asignación adecuada del trabajo a los miembros del equipo del contrato; y facilita su dirección y supervisión y la revisión de su trabajo. Adicionalmente ayuda, cuando se requiera la coordinación de trabajo realizado por otros contadores profesionales y expertos. La naturaleza y la extensión de las actividades de planeación variarán con las circunstancias del contrato, por ejemplo el tamaño y complejidad de la entidad y la experiencia previa del contador profesional con esta entidad. Ejemplos de los asuntos principales a ser considerados incluye:

- Los términos del contrato.
- Las características de la temática definida y el criterio identificado.
- El proceso de contratación y las fuentes posibles de evidencia.
- El entendimiento de la entidad y su entorno por el contador profesional incluyendo los riesgos de que la información de la temática definida pueda estar declarada equivocadamente de manera importante.
 - Identificación de los usuarios y sus necesidades y la consideración de la importancia relativa y los componentes del riesgo del contrato de aseguramiento.
 - Requerimientos al personal y a los expertos incluyendo la naturaleza y extensión de la participación de los expertos.

13. La planeación no es una fase discreta sino más bien un proceso continuo e interactivo durante el contrato. Como resultado de eventos inesperados, cambios en las condiciones, o de la evidencia obtenida como resultado de los

procedimientos de obtención de evidencia, el contador profesional puede necesitar revisar la estrategia general y el plan del contrato y por lo tanto cambiar la planeación en cuanto a naturaleza, oportunidad y extensión de procedimientos adicionales.

14. El contador profesional debe planear y ejecutar un contrato con una actitud de escepticismo profesional reconociendo que pueden existir circunstancias que causen que la información de la temática definida sea declarada equivocadamente de manera importante. Una actitud de escepticismo profesional significa que el contador profesional hace una valoración crítica con una mente interrogativa de la validez de la evidencia obtenida y está alerta a evidencia que contradiga o cuestione la confiabilidad de los documentos o representaciones de la parte responsable.

15. El contador profesional debe obtener un entendimiento de la temática definida y de otras circunstancias del contrato, suficiente para identificar y valorar los riesgos de la información de la temática definida que pueda estar declarada equivocadamente de manera importante, y suficiente para diseñar y ejecutar procedimientos adicionales para la obtención de evidencia.

16. La obtención del entendimiento de la temática definida y de otras circunstancias del contrato son una parte esencial en la planeación y realización de un contrato de aseguramiento. Ese entendimiento le provee al contador profesional un marco de referencia para el ejercicio del juicio profesional durante el desarrollo del contrato, por ejemplo cuando:

- Se analizan las características de la temática definida.
- Se valora lo adecuado del criterio.
- Se identifica donde pueden ser necesarias consideraciones especiales, por ejemplo factores indicadores de fraude, y la necesidad por habilidades especializadas o el trabajo de un experto.
- Se establece y evalúa la continuidad apropiada de los niveles cuantitativos de la importancia (donde sea apropiado), y se consideran los factores cualitativos de la importancia.
- Se desarrollan expectativas para utilizar cuándo se realicen procedimientos analíticos.
- Se diseña y realizan procedimientos adicionales de obtención de evidencia para reducir el riesgo del contrato de aseguramiento hasta un nivel apropiado; y
- Se evalúa la evidencia incluyendo lo razonable de las representaciones orales y escritas de la parte responsable.

17. El contador profesional debe usar el juicio profesional para determinar la extensión del entendimiento requerido de la temática definida y de otras circunstancias del contrato. El contador profesional debe considerar si el entendimiento es suficiente para valorar los riesgos de que la información de la temática definida pueda estar declarada equivocadamente de manera importante. El contador profesional ordinariamente tiene una menor profundidad del entendimiento que la parte responsable.

Valorando lo apropiado de la temática definida

18. **El contador profesional debe valorar lo apropiado de la temática definida.** Una temática definida apropiada tiene las características señaladas en el párrafo 33 del Marco Conceptual. El contador profesional también identifica aquellas características de la temática definida que sean particularmente relevantes a los usuarios, las cuales deben ser descritas en el informe de aseguramiento. Como se indica en el párrafo 17 del Marco Conceptual, un contador profesional no debe aceptar un contrato de aseguramiento a menos que su conocimiento preliminar de las circunstancias del contrato indique que la temática definida es apropiada. Sin embargo, después de aceptar el contrato si el contador profesional concluye que la temática definida no es apropiada debe expresar una conclusión con excepción, adversa o una negación de conclusión. En algunos casos el contador profesional debe considerar renunciar al contrato.

Valorando lo adecuado del criterio

19. **El contador profesional debe valorar lo adecuado del criterio para evaluar o medir la temática definida.** Un criterio adecuado tiene las características indicadas en el párrafo 36 del Marco Conceptual. Como se indica en el párrafo 17 del Marco Conceptual, un contador profesional no debe aceptar un contrato de aseguramiento a menos que el conocimiento preliminar de las circunstancias del contrato indique que el criterio a ser usado es adecuado. Sin embargo, después de aceptar el contrato si el contador profesional concluye que el criterio no es adecuado debe expresar una conclusión con excepción, adversa o una negación de conclusión. En algunos casos el contador profesional debe considerar renunciar al contrato.

20. El párrafo 37 del Marco Conceptual señala que el criterio puede ser o establecido o desarrollado de manera específica. Ordinariamente el criterio establecido es adecuado cuando es relevante a las necesidades de los usuarios. Cuando el criterio establecido existe para una temática definida, el usuario puede estar de acuerdo con otro criterio para sus propósitos específicos. Por ejemplo, varios Marcos Conceptuales pueden ser usados

como criterio establecido para la evaluación de la efectividad del control interno. Algunos usuarios, sin embargo, pueden desarrollar un criterio más detallado que reúna sus necesidades específicas en relación a, por ejemplo, supervisión prudente. En tales casos el informe de aseguramiento:

a) Señala, cuando es relevante a las circunstancias del contrato, que el criterio no está incluido en leyes o regulaciones o emitido por cuerpos de expertos autorizados o reconocidos que sigan un debido proceso transparente; y

b) Estipula que es solamente para uso de los usuarios y para sus propósitos.

21. Para algunas temáticas definidas es probable que no exista un criterio establecido. En estos casos los criterios son desarrollados específicamente. El contador profesional debe considerar si el criterio desarrollado específicamente da como resultado un informe de aseguramiento que puede confundir a los usuarios. El contador profesional debe enterar a los usuarios o a la parte contratante que el criterio desarrollado específicamente es el adecuado para los propósitos de los usuarios. El contador profesional debe considerar cómo la ausencia de ese conocimiento afecta lo que se debe hacer para valorar lo adecuado del criterio identificado, y de la información obtenida acerca del criterio en el informe de aseguramiento.

La importancia y el riesgo del contrato de aseguramiento

22. El contador profesional debe considerar la importancia y el riesgo de aseguramiento cuando planea y realice un contrato de aseguramiento.

23. El contador profesional debe considerar la importancia cuando determine la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de obtención de evidencia y cuando evalúe si la información de la temática definida está libre de declaraciones equivocadas. La consideración de la importancia requiere que el contador profesional entienda y valore qué factores podrían influenciar las decisiones de los usuarios. Por ejemplo, cuando el criterio identificado permite variaciones en la presentación de la información de la temática definida, el contador profesional debe considerar cómo la presentación adoptada podría influenciar las decisiones de los usuarios. La importancia es considerada en el contexto de factores cuantitativos y cualitativos, tales como la importancia relativa, la naturaleza y extensión del efecto de esos factores en la evaluación o medición de la temática definida y en los intereses de los usuarios. La valoración de la importancia y de la importancia relativa de los factores cuantitativos y cualitativos en un contrato particular son asuntos para el juicio del contador profesional.

24. El contador profesional debe reducir el riesgo del contrato de aseguramiento hasta un nivel aceptablemente bajo para las circunstancias del contrato. En un contrato de aseguramiento razonable el contador profesional reduce el riesgo del contrato de aseguramiento hasta un nivel aceptablemente bajo para las circunstancias del contrato para obtener aseguramiento razonable como base para una forma positiva de la expresión de la conclusión del contador profesional. El nivel del riesgo de un contrato de aseguramiento es más alto en un contrato de aseguramiento limitado que en uno de aseguramiento razonable a causa de la diferencia en la naturaleza, oportunidad o extensión de los procedimientos de obtención de evidencia. Sin embargo, en un contrato de aseguramiento limitado la combinación de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de obtención de evidencia debe ser al menos suficiente para obtener un nivel significativo de aseguramiento como base para una forma de expresión negativa. Para ser claros, el nivel de aseguramiento obtenido es probable que aumente la confianza de los usuarios en la información de la temática definida hasta un grado que sea claramente más que inconsecuente.

25. El párrafo 49 del Marco Conceptual señala, que por lo general el riesgo del contrato de aseguramiento abarca el riesgo inherente, el riesgo de control y el riesgo de detección. El grado al cual el contador profesional debe considerar cada uno de estos componentes es afectado por las circunstancias del contrato, en particular la naturaleza de la temática definida y si se está realizando un contrato de aseguramiento razonable o un contrato de aseguramiento limitado.

Utilizando el trabajo de un experto

26. Cuando el trabajo de un experto es empleado en la obtención y evaluación de evidencia, el contador profesional y el experto deben entre los dos, poseer las habilidades y conocimientos adecuados respecto a la temática definida y al criterio para que el contador profesional determine que ha sido obtenida evidencia suficiente y apropiada.

27. La temática definida y el criterio relacionado de algunos contratos de aseguramiento pueden incluir algunos aspectos que requieran conocimientos y habilidades especializadas para la obtención y evaluación de evidencia. En estas situaciones el contador profesional puede decidir el uso del trabajo de personas de otras disciplinas profesionales conocidos como expertos, quienes tienen las habilidades y conocimientos requeridos. Este ISAE no provee guía al respecto del uso del trabajo de un experto para contratos

donde hay una responsabilidad compartida, un informe de un contador profesional y uno o más expertos.

28. El debido cuidado es una cualidad profesional requerida para todos los individuos, incluyendo los expertos involucrados en el contrato de aseguramiento. Las personas involucradas en un contrato de aseguramiento tendrán asignadas diferentes responsabilidades. El nivel de competencia requerido en la realización de tales contratos variará con la naturaleza de sus responsabilidades. Mientras los expertos no requieren la misma competencia que el contador profesional en la realización de todos los aspectos de un contrato de aseguramiento, el contador profesional debe determinar que el experto tiene un entendimiento suficiente de los ISAEs que le permita relacionar el trabajo asignado con el objetivo del contrato.

29. El contador profesional debe adoptar procedimientos de control de calidad que direccionen la responsabilidad de cada persona realizando el contrato de aseguramiento incluyendo el trabajo de cualquier experto que no sea contador profesional, para asegurar el cumplimiento con este ISAE y con otros ISAEs relevantes en el contexto de sus responsabilidades.

30. El contador profesional debe estar involucrado en el contrato y entender el trabajo por el cual un experto es utilizado hasta un grado suficiente que le permita al contador profesional aceptar responsabilidad por la conclusión de la información de la temática definida. El contador profesional debe considerar la extensión hasta donde es razonable el uso del trabajo de un experto en la formación de la conclusión del contador profesional.

31. No se espera del contador profesional que posea las mismas habilidades y conocimiento especializado que el experto. Sin embargo, el contador profesional debe tener suficiente habilidad y conocimiento para:

a) Definir los objetivos de un trabajo asignado y cómo este trabajo se relaciona con el objetivo de un contrato;

b) Considerar lo razonable de las estimaciones, métodos y fuente de datos utilizadas por el experto; y

c) Considerar lo razonable de los descubrimientos del experto con relación a las circunstancias del contrato y a la conclusión del contador profesional.

32. El contador profesional debe obtener evidencia suficiente y apropiada de que el trabajo del experto es adecuado para los propósitos del contrato de aseguramiento. En la valoración de lo

apropiado y suficiente de la evidencia provista por el experto, el contador profesional evalúa:

- a) La competencia profesional incluyendo la experiencia y objetividad del experto;
- b) Lo razonable de las estimaciones, métodos y fuentes de datos utilizadas por el experto; y
- c) Lo razonable y el significado de los descubrimientos del experto con relación a las circunstancias del contrato y a la conclusión del contador profesional.

Obtención de evidencia

33. El contador profesional debe obtener evidencia suficiente y apropiada en la cual basar la conclusión. La suficiencia es la medida de la cantidad de evidencia. Lo apropiado es la medida de la calidad de evidencia; esto es, su relevancia y su confiabilidad. El contador profesional debe considerar la relación entre el costo de obtención de evidencia y la utilidad de la información obtenida. Sin embargo, el asunto de la dificultad o de los gastos involucrados no es en sí mismo una base válida para omitir un procedimiento de obtención de evidencia para el cual no hay alternativa. El contador profesional debe usar el juicio profesional y ejercer el escepticismo profesional en la evaluación de la cantidad y calidad de la evidencia y por lo tanto su suficiencia y lo apropiado para dar soporte al informe de aseguramiento.

i - Un contrato de aseguramiento raramente implica la autenticación de documentación y tampoco el contador profesional está entrenado o se espera que sea un experto en tales autenticaciones. Sin embargo, el contador profesional debe considerar la confiabilidad de la información a ser utilizada como evidencia, por ejemplo, fotocopias, facsímiles, documentos filmicos, digitalizados o electrónicos, incluyendo consideraciones sobre la preparación y mantenimiento de los controles donde sea relevante.

35. Evidencia suficiente y apropiada en un contrato de aseguramiento razonable es obtenida como parte de un proceso sistemático de contratación que implica:

- a) La obtención y entendimiento de la temática definida y de otras circunstancias de contratación. Las cuales dependiendo de la temática definida incluye la obtención y entendimiento del control interno;
- b) Que con base en ese entendimiento, valorar los riesgos de que la información de la temática definida pueda estar declarada equivocadamente de manera importante;

c) Responder a los riesgos valorados incluyendo el desarrollo de respuestas generales y determinando la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales.

d) Realizar procedimientos adicionales claramente vinculados a los riesgos identificados, utilizando una combinación de inspección, observación, confirmación, revisión de cálculo, doble prueba, procedimientos analíticos e indagaciones. Tales procedimientos tradicionales involucran los procedimientos sustantivos incluyendo la obtención y la corroboración de la información de las fuentes independientes a la entidad y dependiendo de la naturaleza de la temática definida, pruebas de la efectividad de los controles;

e) Evaluación de lo suficiente y apropiado de la evidencia.

36."Aseguramiento razonable" es menor que aseguramiento absoluto. La reducción del riesgo de aseguramiento hasta cero es muy rara vez obtenida como también lo es la obtención de un costo beneficio como resultado de factores tales como los siguientes:

- El uso de pruebas selectivas.
- Las limitaciones inherentes del control interno.
- El hecho de que mucha de la evidencia disponible al contador profesional es persuasiva y no conclusiva.
 - El uso del juicio en la obtención y evaluación de la evidencia y en la formación de conclusiones basadas en esa evidencia.
 - En algunos casos, las características de la temática definida.

37.El aseguramiento razonable y el aseguramiento limitado requieren la aplicación de habilidades y técnicas de aseguramiento y la obtención de evidencia suficiente y apropiada como parte de un proceso de contratación sistemática que incluye la obtención y entendimiento de la temática definida y de otras circunstancias del contrato. La naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos para la obtención de evidencia suficiente y apropiada en un contrato de aseguramiento limitado son sin embargo relacionadas a las de un contrato de aseguramiento razonable. Para algunas temáticas definidas pueden haber ISAEs específicos que provean una guía en los procedimientos para la obtención de evidencia suficiente y apropiada para un contrato de aseguramiento limitado. En la ausencia de un ISAE específico, los procedimientos para la obtención de evidencia variarán con las circunstancias del contrato, en particular: la temática definida y las necesidades de los usuarios y de la parte contratante incluyendo el tiempo relevante y limitaciones a causa del costo. Para ambos tipos de contratos de aseguramiento razonable y limitado, si el contador profesional descubre un asunto que lo conduzca a cuestionarse si una modificación importante debe ser hecha a la información de la temática definida, el contador profesional trata ese asunto realizando otros procedimientos suficientes que le permitan al contador profesional concluir.

Representaciones de la parte responsable

38. El **contador profesional debe obtener representaciones de la parte responsable**. Confirmación escrita de representaciones orales reducen la posibilidad de malos entendidos entre el contador profesional y la parte responsable. En particular, la solicitud del contador profesional a la parte responsable de una representación escrita que evalúe o mida la temática definida contra el criterio identificado esté o no a disposición del usuario como una afirmación. No tener representación escrita puede resultar en una conclusión con excepción o una negación de conclusión sobre la base de una limitación en el alcance del contrato. El contador profesional puede también incluir una restricción en el uso del informe de aseguramiento.

39. Durante un contrato de aseguramiento la parte responsable puede hacer representaciones al contador profesional que incluso no han sido solicitadas o en respuesta a indagaciones específicas. Cuando tales representaciones se relacionan con asuntos que son importantes a la evaluación o a la medición de la temática definida, el contador profesional:

- a) Evalúa su consistencia y lo razonable contra otra evidencia obtenida incluyendo otras representaciones;
- b) Debe considerar si esas personas que hacen las representaciones están bien informadas en los asuntos particulares, y
- c) Obtiene evidencia corroborativa en el caso de un contrato de aseguramiento razonable; también puede buscar evidencia corroborativa en el caso de un contrato de aseguramiento limitado.

Las representaciones de la parte responsable no pueden reemplazar otra evidencia que el contador profesional podría razonablemente esperar esté disponible. Una inhabilidad de obtener evidencia suficiente y apropiada respecto a un asunto que tiene o que pueda tener un efecto importante en la evaluación o medición de la temática definida constituye una limitación en el alcance del contrato, incluso si una representación de la parte responsable ha sido recibida sobre ese asunto.

Consideración de los eventos subsecuentes

41. El **contador profesional debe considerar en la información de la temática definida y en el informe de aseguramiento, los eventos hasta la fecha del informe de aseguramiento**. La extensión de la consideración de eventos subsecuentes depende del potencial de esos eventos para afectar la información de la temática definida y lo apropiado de la conclusión del

contador profesional. La consideración de eventos subsecuentes en algunos contratos de aseguramiento puede no ser relevante a causa de la naturaleza de la temática definida. Por ejemplo, cuando el contrato requiere una conclusión acerca de la exactitud de un retorno estadístico en un momento determinado, de eventos que ocurran entre ese momento determinado y la fecha del informe de aseguramiento puede no afectar la conclusión o no requerir revelación en el retorno o en el informe de aseguramiento.

Documentación

42.El contador profesional debe documentar asuntos que sean significantes y que provean evidencia que sustente el informe de aseguramiento y de que el contrato fue realizado de acuerdo con ISAEs.

43. Documentación incluye un registro de los razonamientos del contador profesional en todos los asuntos significativos que requieren el uso del juicio y conclusiones relacionadas. La existencia de cuestionamientos de principios o de juicio requiere que la documentación incluya los hechos relevantes que fueron conocidos por el contador profesional en el momento de alcanzar la conclusión.

44.No es necesario ni práctico documentar cada asunto que el contador profesional considere. En la aplicación del juicio profesional a la valoración de la extensión de la documentación que está siendo preparada y retenida, el contador profesional puede considerar la necesidad de un entendimiento del trabajo realizado y las bases de las principales decisiones tomadas (pero no los aspectos detallados del contrato) tomadas por otro contador profesional que no tenga experiencia previa con el contrato. Ese otro contador profesional puede ser capaz solamente de obtener un entendimiento de aspectos detallados del contrato discutiéndolo con el contador profesional que preparó la documentación.

Preparación del informe de aseguramiento

45. El contador profesional debe concluir si ha sido obtenida evidencia suficiente y apropiada para soportar la conclusión expresada en el informe de aseguramiento. En el desarrollo de la conclusión el contador profesional debe considerar toda la evidencia relevante obtenida sin importar si esta parece corroborar o contradecir la información de la temática definida.

46. El informe de aseguramiento debe ser escrito y debe contener una expresión clara de la conclusión del contador profesional acerca de la información de la temática definida.

47. Conclusiones orales u otras formas de expresar las conclusiones pueden ser mal entendidas sin el soporte de un informe escrito. Por esta razón, el contador profesional no debe informar verbalmente o con el uso de símbolos sin proveer también un informe de aseguramiento escrito que esté disponible en el momento que se da el informe escrito o que se utiliza el símbolo. Por ejemplo, un símbolo puede estar relacionado al informe de aseguramiento escrito en el Internet.

48. Este ISAE no requiere un formato estandarizado para informe en todos los contratos de aseguramiento. En el párrafo 49 se identifican los elementos básicos a incluir en el informe de aseguramiento. Los informes de aseguramiento se personalizan a las circunstancias específicas del contrato. El contador profesional escoge una "forma corta" o "forma larga" en el estilo del informe para facilitar la comunicación efectiva con los usuarios. El informe de "forma corta" ordinariamente incluye solamente los elementos básicos. El informe de "forma larga" con frecuencia describe detalladamente los términos del contrato, el criterio que está siendo utilizado, hallazgos sobre aspectos particulares del contrato y en algunos casos, recomendaciones y también los elementos básicos. Cualquier hallazgo y recomendación deben estar separadas claramente de la conclusión del contador profesional en la información de la temática definida y la terminología utilizada en su presentación debe hacer claridad que ellos no están dirigidos a afectar la conclusión del contador profesional. El contador profesional puede usar encabezados, números de párrafo, patrones tipográficos, como por ejemplo, el texto en negrilla y otros mecanismos para resaltar la claridad y facilidad en la lectura del informe de aseguramiento.

Contenido del informe de aseguramiento

49. El informe de aseguramiento debe incluir los siguientes elementos básicos:

a) **Un título que indique claramente que el informe es un informe de aseguramiento independiente:** Un título apropiado ayuda a identificar la naturaleza del informe de aseguramiento y a distinguirlo de informes emitidos por otros, tales como los profesionales que no deben cumplir con los mismos requerimientos éticos del contador profesional.

b) **La identificación de un destinatario:** Un destinatario identifica la parte o partes hacia quienes está dirigido el informe de aseguramiento. Cuando se considere práctico, el informe de aseguramiento puede estar dirigido a todos los usuarios, pero en algunos casos puede haber otros usuarios.

c) **Una identificación y descripción de la información de la temática**

definida y, cuando sea apropiado, en algunos casos la temática definida: Esto incluye por ejemplo:

- El momento o el período al cual se relaciona la evaluación o medición de la temática definida;
- Cuando fuera aplicable, el nombre de la entidad o el componente de la entidad al cual está relacionada la temática definida; y
- Una explicación de esas características de la temática definida o de la información de la temática definida que el usuario debe conocer, y cómo esas características pueden influenciar la precisión de la evaluación o medición de la temática definida contra el criterio identificado o lo persuasivo de la evidencia disponible. Por ejemplo:
 - El grado al cual la información de la temática definida es cualitativa versus cuantitativa, objetiva versus subjetiva o histórica versus proyectada.
 - Cambios en la temática definida o en otras circunstancias del contrato que afecten la comparabilidad de la información de la temática definida entre un período y el siguiente.

Cuando la conclusión del contador profesional es expresada en términos de la afirmación de la parte responsable, esta afirmación es anexada al informe de aseguramiento, reproducida en el informe de aseguramiento o referenciada dentro de una fuente que debe estar disponible para los usuarios.

d) Identificación del criterio: El informe de aseguramiento debe identificar el criterio contra el cual fue evaluada o medida la temática definida de forma que los usuarios puedan entender la base para la conclusión del contador profesional. El informe de aseguramiento puede incluir el criterio o referirse a ellos si los criterios están contenidos en una afirmación preparada por la parte responsable que está disponible para los usuarios o si están disponibles de otra forma de una fuente fácilmente accesible. El contador profesional debe considerar, si esto es relevante para las circunstancias, revelar:

- La fuente del criterio y si el criterio está incorporado a leyes o regulaciones, o emitido por cuerpos de expertos autorizados o reconocidos que sigan un debido proceso transparente, esto es, si son criterios establecidos en el contexto de la temática definida (y si no lo son, una descripción de porqué son considerados utilizables);
- Métodos de medición usados cuando el criterio lo permite para escoger entre varios métodos;
- Cualquier interpretación importante hecha en la aplicación del criterio en las circunstancias del contrato; y
- Si ha habido algunos cambios en los métodos de medición utilizados.

e) **Donde sea apropiado una descripción de alguna limitación inherente importante asociada con la evaluación o medición de la temática definida contra el criterio:** Mientras en algunos casos se puede esperar que las limitaciones inherentes sean bien entendidas por los lectores de un informe de aseguramiento, en otros casos puede ser apropiado hacer referencia

explícita en el informe de aseguramiento. Por ejemplo, en un informe de aseguramiento relacionado a la efectividad del control interno, puede ser apropiado anotar que la evaluación histórica de la efectividad no es relevante a períodos futuros debido al riesgo que los controles internos pueden volverse inadecuados a causa de cambios en las condiciones, o que el grado de cumplimiento con políticas o procedimientos pueden deteriorarse.

f) **Cuando el criterio usado para evaluar o medir la temática definida está disponible solamente a usuarios específicos o es relevante solamente a un propósito específico, debe hacerse una declaración restringiendo el uso del informe de aseguramiento o a esos usuarios o a ese propósito:** Además, cuando el informe de aseguramiento está dirigido solamente para usuarios específicos o para un propósito específico, el contador profesional debe considerar declarar este hecho en el informe de aseguramiento. Esto provee un aviso preventivo a los lectores de que el informe de aseguramiento está restringido a usuarios específicos o para propósitos específicos.

g) **Una declaración para identificar la parte responsable y para describir las responsabilidades de ésta y la del contador profesional:** Esto le informa a los usuarios que el responsable de la temática definida en el caso de un contrato de informe directo es la parte responsable, o que la información de la temática definida en el caso de un contrato basado en la afirmación y que el papel del contador profesional es expresar de una manera independiente una conclusión acerca de la información de la temática definida.

h) **Una declaración de que el contrato fue realizado de acuerdo con ISAEs:** Donde hay una temática definida a un ISAE específico, ese ISAE puede requerir que el informe de aseguramiento se refiera específicamente a éste.

i) **Un resumen del trabajo realizado:** El resumen ayudará a los usuarios a entender la naturaleza de la seguridad provista por e] informe de aseguramiento. ISA 700, "El Informe del Auditor sobre Estados Financieros" e ISRE 2400, "Contratos para la Revisión de Estados Financieros" provee una guía para el tipo apropiado de resumen.

Donde ningún ISAE específico provee guía para los procedimientos de obtención de evidencia para una temática definida particular, el resumen podría incluir una descripción más detallada del trabajo realizado, A causa de que en un contrato de aseguramiento limitado una apreciación de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de obtención de evidencia realizados es esencial para el entendimiento del aseguramiento transmitido por una conclusión expresada en la forma negativa, el resumen del trabajo realizado:

(i) Es ordinariamente más detallado que para un contrato de aseguramiento razonable e identifica las limitaciones en la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de obtención de evidencia. Puede ser apropiado indicar procedimientos que no fueron realizados que ordinariamente serían realizados en un contrato de aseguramiento razonable, y (ii) Declara que los procedimientos de obtención de evidencia son más limitados que para un contrato de aseguramiento razonable y que por lo tanto se obtiene menos aseguramiento que en un contrato de aseguramiento razonable.

j) **La conclusión del contador profesional:** Donde la información de la temática definida está constituida por una variedad de aspectos, conclusiones separadas pueden ser provistas en cada aspecto. Mientras no todas las conclusiones necesitan relacionarse al mismo nivel en los procedimientos de obtención de evidencia, cada conclusión debe ser expresada en la forma que sea apropiada para un contrato de aseguramiento razonable o uno de aseguramiento limitado.

Donde sea apropiado, la conclusión debe informar a los usuarios del contexto en el cual la conclusión del contador profesional debe ser leída: La conclusión del contador profesional puede, por ejemplo, incluir expresiones tales como: "Esta conclusión se basa, y está sujeta a las limitaciones inherentes subrayadas en otro sitio de este informe de aseguramiento." Esto sería apropiado, por ejemplo, cuando el informe incluye una explicación de características particulares de la temática definida que los usuarios deberían estar al corriente.

En un contrato de aseguramiento razonable la conclusión debe ser expresada en forma positiva: Por ejemplo: "En nuestra opinión el control interno es efectivo en todos los aspectos importantes, basado en el criterio XYZ" o "En nuestra opinión la afirmación de la parte responsable de que el control interno es efectivo, en todos los aspectos importantes, basado en el criterio XYZ, está razonablemente establecida". **En un contrato de aseguramiento limitado la conclusión debe ser expresada en forma**

negativa: Por ejemplo: "Basado en nuestro trabajo descrito en este informe, nada ha llamado la atención que nos haga creer que el control interno no es efectivo, en todos los aspectos importantes, basado en el criterio XYZ" o "Basado en nuestro trabajo descrito en este informe, nada ha llamado nuestra atención que nos haga creer que la afirmación de la parte responsable sobre que el control interno es efectivo, en todos los aspectos importantes, basado en el criterio XYZ no esté razonablemente establecido".

Donde el contador profesional expresa una conclusión diferente a una no calificada, el informe de aseguramiento debe contener una clara descripción de todas las razones: (ver también párrafos 51-53).

k) **La fecha del informe de aseguramiento:** Esto informa a los usuarios de que el contador profesional ha tenido en cuenta el efecto en la información de la temática definida y en el informe de aseguramiento, de eventos que han ocurrido hasta esa fecha.

1) **El nombre de la firma o del contador profesional en un lugar específico el cual ordinariamente es la ciudad donde el contador profesional tiene la oficina que tiene la responsabilidad por el contrato:** Esto informa a los usuarios de la firma o el individuo que asumen la responsabilidad por el contrato.

50. El contador profesional puede extender el informe de aseguramiento para incluir otra información y otras explicaciones que no afectan la conclusión del contador profesional. Ejemplos de esto incluyen: detalles sobre las calificaciones y experiencia del contador profesional y de otros involucrados con el contrato, revelación de los niveles de importancia, hallazgos particulares relacionados con aspectos del contrato y recomendaciones. La inclusión de tal información depende de su importancia y de las necesidades de los usuarios. Información adicional debe estar claramente separada de la conclusión del contador profesional y redactada de una manera que no afecte esa conclusión.

Conclusiones con excepciones, conclusiones adversas y negación de conclusiones

51 .El contador profesional no debe expresar una conclusión sin excepción cuando existan las siguientes circunstancias y cuando ajuicio del contador profesional, el efecto del asunto es o puede ser importante:

a) Hay una limitación en el alcance del trabajo del contador profesional, esto es: proveniente de circunstancias, o que la parte responsable o la parte

contratante imponen una restricción, que impida al contador profesional obtener la evidencia requerida para reducir el riesgo del contrato de aseguramiento hasta un nivel apropiado. El contador profesional debe expresar una conclusión con excepción o una negación de conclusión;

b) En los casos donde:

- **La conclusión del contador profesional está expresada en términos de la afirmación de la parte responsable y esa afirmación no está establecida razonablemente, en todos los aspectos importantes; o**

- **La conclusión del contador profesional está expresada directamente en términos de la temática definida y del criterio, y la información de la temática definida está declarada equivocadamente de manera importante, el contador profesional debe expresar una conclusión con excepción o adversa; o**

c) Cuando se descubre, después que el contrato ha sido aceptado, que el criterio no es adecuado o que la temática definida no es apropiada para un contrato de aseguramiento. El contador profesional debe expresar:

- **Una conclusión con excepción o una conclusión adversa cuando el criterio inapropiado o la temática definida inapropiada es probable que confunda a los usuarios; o**

- **Una conclusión con excepción o una negación de conclusión en otros casos.**

52. El contador profesional debe expresar una conclusión con excepción cuando el efecto de un tema no es tan importante o persuasivo para requerir una conclusión adversa o una negación de conclusión. Una conclusión con excepción se expresa como "excepto por" los efectos del tema al cual está relacionada la excepción.

53. En los casos donde la conclusión sin excepción del contador profesional esté expresada en términos de la afirmación de la parte responsable y esa afirmación ha identificado y descrito adecuadamente que la información de la temática definida está declarada equivocadamente de manera importante, el contador profesional:

- a) **Expresa una conclusión con excepción o adversa redactada directamente en términos de la temática definida y del criterio; o**

- b) **Si por los términos del contrato es específicamente requerido redactar la conclusión en términos de la afirmación de la parte responsable, expresa una conclusión sin excepción pero resalta el asunto refiriéndose específicamente al tema, en el informe de aseguramiento.**

Otras responsabilidades del informe

54. El contador profesional debe considerar otras responsabilidades del informe, incluyendo lo apropiado de comunicar asuntos relevantes de interés para la dirección que surjan del contrato de aseguramiento con los encargados del mando.

55. En este ISAE "mando" describe el papel de las personas encargadas de la supervisión, control y dirección de una parte responsable. Las personas a cargo del mando ordinariamente son responsables por asegurar que la entidad logre sus objetivos y por informar a las partes interesadas. Si la parte contratante es diferente de la parte responsable puede no ser apropiado comunicarse directamente con la parte responsable o con los encargados del mando de la parte responsable.

56. En este ISAE, "asuntos relevantes de interés para los encargados del mando" son los que surgen del contrato de aseguramiento y en opinión del contador profesional son importantes y relevantes para los encargados del mando. Los asuntos relevantes de interés de los encargados del mando incluye solamente los asuntos que han llamado la atención del contador profesional durante la realización del contrato de aseguramiento. Si los términos del contrato no lo requieren de manera específica, el contador profesional no necesita diseñar procedimientos con el propósito específico de identificar asuntos de interés para los encargados del mando.

4.2.1 Análisis De Los Contratos De Aseguramiento Diferentes De Auditorías O Revisiones De Información Financiera Histórica – Isae 3000

El propósito de este ISAE es establecer los principios básicos y los procedimientos esenciales y proveer guías a los contadores profesionales en la práctica pública para la ejecución de contratos de aseguramiento diferentes de auditorías o revisiones de la información financiera histórica cubierta por los ISAs o ISREs.

Este ISAE utiliza los términos "Contrato de Aseguramiento Razonable" y "Contrato de Aseguramiento Limitado" para hacer una distinción entre los dos tipos de contrato de aseguramiento que le es permitido ejecutar a un contador profesional. El objetivo de un contrato de aseguramiento razonable es una reducción del riesgo del contrato de aseguramiento hasta un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias del contrato, como base para una forma de expresión positiva de la conclusión del contador profesional.

El objetivo de un contrato de aseguramiento limitado es una reducción en el riesgo del contrato de aseguramiento hasta un nivel que sea aceptable en las circunstancias del contrato, pero donde ese riesgo es mayor que para un contrato de aseguramiento razonable, como base para una forma de expresión negativa en la conclusión del contador profesional.

4.2.2 Relación Con El Marco Conceptual, Otros Isaes, Isas E Isres.

El contador profesional debe cumplir con este ISAE y con otros ISAEs relevantes cuando ejecute un contrato de aseguramiento diferente de auditoría o revisión de información financiera histórica cubierta por ISAs o ISREs. Este ISAE debe ser leído en el contexto del "Marco Conceptual Internacional para Contratos de Aseguramiento" (el Marco Conceptual), el

cual define y describe los elementos y objetivos de un contrato de aseguramiento e identifica los compromisos a los cuales se aplican los ISAEs. Este ISAE ha sido emitido para aplicación general de los contratos de aseguramiento diferentes de los de auditoría o revisión de información financiera histórica cubiertos por ISAs o ISREs. Otros ISAEs pueden tratar tópicos que apliquen a todas las temáticas definidas o a las temáticas definidas específicas. Aunque ISAs e ISREs no aplican para contratos cubiertos por ISAEs ellos pueden proveer guía a los contadores profesionales.

Requerimientos Éticos

El contador profesional debe cumplir con los requerimientos de las partes (a) y (b) del código de ética para contadores profesionales de IFAC (El Código).

El Código provee un Marco Conceptual de principios que los miembros de equipos de aseguramiento y de firmas usan para identificar amenazas a la independencia, para evaluar el significado de esas amenazas, y de las amenazas que sean importantes y para la identificación y aplicación de salvaguardas que eliminen las amenazas o las reduzcan hasta un nivel aceptable de forma que la independencia de criterio y la independencia en apariencia no estén comprometidas.

4.2.3 Control De Calidad

El auditor debe implementar políticas y procedimientos de control de calidad diseñados para asegurar que todos los contratos de servicios de presentación de informes se conducen de acuerdo con los estándares aplicables emitidos por la Federación Internacional de Contadores - IFAC y por los organismos nacionales. Las políticas y los procedimientos de control de calidad aplican en dos niveles, y se refieren a las políticas y procedimientos

generales para los contratos de servicios de auditoría integral de una firma de contadores públicos y también para la dirección, supervisión y revisión del trabajo delegado al personal vinculado al trabajo.

4.2.4 Proceso De Contratación Y Ejecución

El proceso de contratación de un servicio de aseguramiento es una metodología sistemática que requiere un conocimiento especializado así como habilidad y técnica que permitan recopilar evidencia para evaluar y sustanciar una conclusión, con independencia de la naturaleza del tema objeto del contrato. El proceso afecta al contador profesional y a aquellos que le contratan para que acepte los términos del contrato.

Dentro de ese contexto, el contador profesional considera la importancia así como los componentes correspondientes del riesgo del contrato cuando planifica y lleva a efecto el mismo. Un servicio de aseguramiento implica que el contador profesional planifique y lleve a cabo el contrato mediante la obtención de evidencia suficiente y adecuada y haga uso de su juicio profesional con el fin de poder llegar a expresar una conclusión.

El proceso de contratación de una auditoría integral comprende:

- Acuerdo de las condiciones del servicio
- Control de calidad
- Planeación y ejecución
- Obtención y evaluación de evidencia
- Documentación

- Eventos subsecuentes
- Uso del trabajo de un experto (cuando es necesario)
- Presentación del informe.

4.2.5 Acuerdo De Las Condiciones Del Servicio

El contador profesional debe acordar los términos y condiciones del servicio de aseguramiento con la parte que le contrata. Como medio de reducir incertidumbres, se recomienda que los términos acordados se recojan en una carta de acuerdo u otra forma adecuada de contrato. En algunos casos, el objeto del contrato, el tema en cuestión y el plazo de ejecución vienen dados por una parte o partes distintas de aquella que nombra al contador profesional: por ejemplo, por la propia legislación. Cuando esté legislado el mandato del servicio de aseguramiento, el reconocimiento del mandato legislativo cumple con este requisito.

4.2.6 Planeación Y Ejecución

El auditor debe planear y desarrollar los servicios de auditoría integral de acuerdo con los estándares aplicables emitidos por la Federación Internacional de Contadores - IFAC, y por los organismos nacionales para cumplir el objetivo del contrato.

El auditor debe planear y desarrollar un contrato de servicios de auditoría integral con una actitud de escepticismo profesional; es decir, nunca asume que la parte responsable es deshonesto y tampoco asume que tiene una honestidad incuestionable.

Se deberá planear el trabajo de modo que la auditoría integral sea desarrollada de una manera efectiva. Planeación significa desarrollar una

estrategia general y un enfoque detallado para la naturaleza, oportunidad y alcance esperados de la auditoría integral. La planeación permite desarrollar la auditoría de forma eficiente y oportuna.

La planeación adecuada del trabajo ayuda a asegurar que se presta atención adecuada a áreas, asuntos y procesos importantes de la auditoría, que los problemas potenciales son identificados y que el trabajo es terminado en forma expedita. La planeación también ayuda a la apropiada asignación de trabajo a los auxiliares y para la coordinación del trabajo hecho por otros auditores y expertos.

El grado de planeación variará de acuerdo con el tamaño de la entidad, la complejidad del trabajo, la experiencia del auditor con la entidad y conocimiento de la actividad del cliente. Adquirir conocimiento de la actividad del cliente es una parte importante de la planeación del trabajo. El conocimiento de la actividad del cliente por el auditor ayuda en la identificación de eventos, transacciones y prácticas que puedan tener un efecto importante sobre los estados financieros y otra temática de la auditoría integral.

El auditor puede desear discutir elementos del plan global de auditoría y algunos procedimientos de auditoría con el comité de auditoría, administración y personal de la entidad, para mejorar la efectividad y eficiencia de la auditoría y para coordinar los procedimientos de la auditoría con el trabajo de los empleados de la entidad. El plan global de auditoría y el programa de trabajo, sin embargo, permanecen como responsabilidad del auditor.

El Plan Global de Auditoría: se debe desarrollar y documentar un plan global de auditoría describiendo el alcance y conducción esperados del trabajo. Mientras que el registro del plan global de auditoría necesitará estar

suficientemente detallado para guiar el desarrollo del programa de trabajo, su forma y contenido precisos variarán de acuerdo con el tamaño de la entidad, la complejidad del trabajo y la metodología y tecnología específicas usada por el auditor.

Los asuntos que se deben considerar al desarrollar el plan global de auditoría incluyen:

4.2.7 Conocimiento De La Actividad Del Cliente

Factores económicos generales y condiciones de la industria que afectan al negocio de la entidad.

Características importantes de la entidad, su negocio, su desempeño financiero y sus requerimientos para informar incluyendo cambios desde la fecha de la anterior auditoría.

El nivel general de competencia de la administración.

El auditor puede obtener un conocimiento de la industria y de la entidad de un número de fuentes. Por ejemplo:

- Experiencia previa con la entidad y su industria.
- Discusión con personas de la entidad.
- Discusión con personal de auditoría interna y revisión de informes de auditoría interna.
- Discusión con otros auditores y con asesores legales o de otro tipo que hayan proporcionado servicios a la entidad o dentro de la industria.

- Discusión con personas enteradas fuera de la entidad, por ejemplo, economistas de la industria, conocedores de la industria, clientes, abastecedores, competidores.
- Publicaciones relacionadas con la industria, por ejemplo, estadísticas de gobierno, encuestas, textos, revistas de comercio, reportes preparados por bancos y corredores de valores, periódicos financieros.
- Legislación y regulaciones que afecten en forma importante a la entidad.
- Visitas a las oficinas de la entidad y a instalaciones de sus plantas.

Documentos producidos por la entidad; por ejemplo, plan global de gestión, minutas de juntas o comités, material enviado a accionistas, o presentado a autoridades reglamentadoras, literatura promocional, informes anuales y financieros de años anteriores, presupuestos, informes internos de la administración, informes financieros provisionales, manual de políticas de la administración, manuales de sistemas de contabilidad y control interno, catálogo de cuentas, descripciones de puestos, planes de mercadotecnia y de ventas.

Comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno

- Las políticas contables adoptadas por la entidad y los cambios en esas políticas.
- El efecto de pronunciamientos nuevos de contabilidad y auditoría.
- El conocimiento acumulable del auditor sobre los sistemas de contabilidad y de control interno y el relativo énfasis que se espera se

ponga en las pruebas de procedimientos de control y otros procedimientos sustantivos.

Riesgo e Importancia Relativa

- Las evaluaciones esperadas de los riesgos inherentes y de control y la identificación de áreas de auditoría importantes.
- El establecimiento de niveles de importancia relativa para propósitos de auditoría.
- La posibilidad de manifestaciones erróneas o de fraude.
- La identificación de áreas de contabilidad complejas incluyendo las que implican estimaciones contables.

Naturaleza, tiempos, y alcance de los procedimientos

Posible cambio de énfasis sobre áreas específicas de auditoría. El efecto de la tecnología de información sobre la auditoría. El trabajo de auditoría interna y el efecto esperado sobre los procedimientos de auditoría externa.

Coordinación, dirección, supervisión y revisión

La inclusión de otros auditores en las auditorías de componentes, por ejemplo, subsidiarias, sucursales y divisiones.

La inclusión de expertos.

El número de locales o plantas.

Requerimientos de personal.

Otros asuntos

Dentro de los otros asuntos que se deben cubrir en la planeación de los trabajos de la auditoría integral se incluye:

Plan de la auditoría de cumplimiento. Plan de la auditoría de gestión. Plan de la auditoría de control interno.

La posibilidad de que el principio de negocio en marcha pueda ser puesto en duda.

Condiciones que requieren atención especial, como la existencia de partes relacionadas.

Los términos del trabajo y cualesquiera responsabilidades estatutarias. La naturaleza y oportunidad de los informes u otra comunicación con la entidad que se esperan bajo los términos del trabajo. Indicios de incumplimiento de leyes o regulaciones.

Programa de trabajo.

El auditor deberá desarrollar y documentar un programa de trabajo que exponga la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría planeados que se requieren para implementar el plan de auditoría global. El programa de trabajo sirve como un conjunto de instrucciones a los auxiliares involucrados en la auditoría integral y como un medio para el control y registro de la ejecución apropiada del trabajo.

Al preparar el programa de trabajo, el auditor debe considerar las evaluaciones específicas de los riesgos inherentes y de control y el nivel requerido de certeza que tendrán que proporcionar los procedimientos sustantivos. El auditor debe también considerar los tiempos para pruebas de

controles y de procedimientos sustantivos, la coordinación de cualquier ayuda esperada de la entidad, la disponibilidad de los auxiliares y la inclusión de otros auditores o expertos.

El auditor debe considerar la importancia relativa y las relaciones con el riesgo del contrato cuando planea y desarrolla un servicio de auditoría integral para reducir el riesgo de expresar una conclusión inapropiada. La importancia relativa se juzga, teniendo en cuenta factores tanto cuantitativos como cualitativos, en relación con el prospecto razonable de una materia modificando o influenciando las decisiones del usuario a quien va dirigido el informe del auditor. El auditor necesita entender y valorar qué factores pueden influir en las decisiones del usuario a quien va dirigido el informe. Esto es materia de juicio profesional en las circunstancias específicas de un contrato.

4.2.8 Riesgos En Los Servicios De Aseguramiento

El riesgo en los contratos de aseguramiento es el riesgo de que el contador profesional exprese una conclusión inapropiada cuando la información de la temática definida está declarada equivocadamente de manera importante. En un contrato de aseguramiento razonable el contador profesional reduce el riesgo hasta un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias del contrato para obtener aseguramiento razonable como base para una forma positiva de expresión en la conclusión del contador profesional.

El nivel del riesgo en un contrato de aseguramiento es más alto en un contrato de aseguramiento ¡imitado que en un contrato de aseguramiento razonable a causa de la diferente naturaleza, oportunidad o extensión de los procedimientos de obtención de evidencia. Sin embargo, en un contrato de

aseguramiento limitado, la combinación de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de obtención de evidencia es al menos suficiente para el contador profesional obtener un nivel de aseguramiento significativo como base para una forma negativa de expresión.

Para ser claros, el nivel de aseguramiento obtenido por el contador profesional es probable que aumente la confianza de los usuarios acerca de la información de la temática definida hasta un grado claramente más que inconsecuente.

El riesgo de contratación es el riesgo de que el auditor exprese una conclusión inapropiada. El auditor planea y realiza el trabajo de manera tal que reduzca a un nivel aceptable el riesgo de expresar una conclusión inapropiada. En general, esos riesgos se pueden representar por los siguientes componentes del riesgo de contratación:

- Riesgo inherente los riesgos asociados con la naturaleza de la temática;
- Riesgo de control el riesgo de que los controles sobre la temática no existan u operen ineffectivamente
- Riesgo de detección el riesgo de que los procedimientos del auditor no detecten los aspectos importantes que pueden afectar la temática.

4.2.9 Uso Del Trabajo De Un Experto

La temática y el criterio relacionado con la auditoría integral pueden estar compuestos por una cantidad de elementos que requieren conocimiento y habilidades especializados para la obtención y evaluación de la evidencia. En esas situaciones, el auditor requerirá trabajar con personas

de otras disciplinas profesionales, a las que se hace referencia como expertos, quienes tienen las habilidades y el conocimiento requeridos sobre los aspectos relevantes de la temática o del criterio.

Cuando está involucrado un experto en la obtención y evaluación de evidencia, el auditor y cualesquier otras personas que ejecuten la auditoría integral deberán, a partir de una base combinada, tener el conocimiento adecuado de la temática y tener proficiencia adecuada en la temática a fin que el auditor determine que se ha obtenido la evidencia suficientemente apropiada.

El debido cuidado es una cualidad profesional requerida para todos los individuos, incluyendo los expertos, que participan en un servicio de auditoría integral. Las personas vinculadas en servicio de auditoría integral tendrán diferentes responsabilidades asignadas a ellos y por lo tanto la extensión de la proficiencia requerida para el desempeño de esos contratos variará según la naturaleza de sus responsabilidades.

El auditor debe asegurar que cuando se involucra a un experto, el propio nivel de participación del auditor en el contrato y el entendimiento de los aspectos de la temática para la cual se ha empleado al experto, son suficientes para permitirle al auditor aceptar la responsabilidad de expresar una conclusión sobre la temática. El auditor considera la extensión en la cual se puede confiar en el trabajo de un experto en la formación de una conclusión sobre la temática.

Generalmente no se espera que el auditor posea el mismo conocimiento sobre los componentes de la temática que el que tiene el experto involucrado respecto de esos componentes. Sin embargo, el auditor requiere tener una razonable comprensión para:

- Definir los objetivos del trabajo asignado al experto y la manera como ese trabajo se relaciona con el objetivo del contrato;
- Considerar y concluir sobre la razonabilidad de los supuestos, métodos y fuentes de datos empleados por el experto; y,
- Considerar y concluir sobre la razonabilidad de los hallazgos del experto en relación con el objetivo del contrato.

Cuando un experto está involucrado, el auditor debe obtener evidencia suficientemente apropiada respecto de que el trabajo del experto es adecuado para los propósitos del contrato de auditoría integral. En tales situaciones, el auditor evalúa la suficiencia y lo apropiado de la evidencia provista por el experto mediante la consideración y evaluación de:

- La competencia profesional, la experiencia y la objetividad del experto
- La razonabilidad de los supuestos, métodos y fuentes de datos empleados por el experto
- La razonabilidad y la importancia de los hallazgos del experto en relación con el objetivo del contrato y la conclusión sobre la temática

4.2.10 Obtención De Evidencia

El auditor deberá obtener evidencia suficiente y apropiada en la auditoría integral para poder extraer conclusiones razonables sobre las cuales basar su informe.

Significa la información obtenida por el auditor para llegar a las conclusiones sobre las que se basa su informe. La evidencia en la auditoría integral comprenderá documentos fuente y registros contables subyacentes a

los estados financieros, información corroborativa de otras fuentes, procedimientos sobre el manejo de las áreas o divisiones e indicadores de gestión. La evidencia en la auditoría se obtiene de una mezcla apropiada de pruebas de control, de procedimientos sustantivos, análisis de proyecciones y análisis de los indicadores claves de éxito.

Pruebas de control.

Significa pruebas realizadas para obtener evidencia en la auditoría sobre lo adecuado del diseño y operación efectiva de los sistemas de contabilidad y de control interno; el cumplimiento de las metas y objetivos propuestos; y el grado de eficacia, economía y eficiencia y el manejo de la entidad.

Procedimientos sustantivos.

Significa pruebas realizadas para obtener evidencia en la auditoría para encontrar manifestaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros o en sus operaciones, y son de dos tipos: a) pruebas de detalles de transacciones y saldos; y b) procedimientos analíticos

Evidencia suficiente y apropiada en la auditoría.

La suficiencia y la propiedad están interrelacionadas y se aplican a la evidencia en la auditoría obtenida tanto de las pruebas de control como de los procedimientos sustantivos. La suficiencia es la medida de la cantidad de evidencia en la auditoría; apropiada es la medida de la calidad de evidencia en la auditoría y su relevancia para una particular afirmación y su confiabilidad. Normalmente, el auditor encuentra necesario confiar en evidencia en la auditoría que es persuasiva y no definitiva y a menudo

buscará evidencia en la auditoría de diferentes fuentes o de una naturaleza diferente para soportar la misma afirmación.

Para obtener las conclusiones de la temática, el auditor normalmente no examina toda la información disponible ya que se puede llegar a conclusiones sobre el saldo de una cuenta, los procesos, operaciones, transacciones o controles, por medio del ejercicio de su juicio o de muestreo estadístico.

El juicio del auditor respecto de qué es evidencia suficiente y apropiada en la auditoría es influenciado por factores como:

- La evaluación del auditor de la naturaleza y nivel del riesgo inherente tanto en el ámbito de los estados financieros como a nivel del saldo de la cuenta o clase de transacciones u operaciones.
- Naturaleza de los sistemas de contabilidad y de control interno y la evaluación del riesgo de control.
- Importancia relativa de la partida o transacción que se examina.
- Experiencia obtenida en auditorías previas.
- Resultados de procedimientos de auditoría, incluyendo fraude o error que puedan haberse encontrado.
- Fuente y confiabilidad de información disponible.

Fuente de la que es obtenida.

La confiabilidad de la evidencia en la auditoría es influenciada por su fuente: interna o externa, y por su naturaleza: visual, documental o verbal. Si bien la confiabilidad de la evidencia en la auditoría depende de la

circunstancia individual, las siguientes generalizaciones ayudarán para evaluar la confiabilidad de la evidencia en la auditoría:

- La evidencia en la auditoría de fuentes externas por ejemplo, confirmación o manifestación recibida de una tercera persona es más confiable que la generada internamente.
- La evidencia en la auditoría generada internamente es más confiable cuando los sistemas de contabilidad y de control interno relacionados son efectivos.
- La evidencia en la auditoría obtenida directamente por el auditor es más confiable que la obtenida de la entidad.
- La evidencia en la auditoría en forma de documentos y manifestaciones escritas es más confiable que las manifestaciones verbales.

La evidencia en la auditoría es más persuasiva cuando las partidas de evidencia de diferentes fuentes o de una diferente naturaleza son consistentes. En estas circunstancias, el auditor puede obtener un grado acumulativo de confianza más alto del que se obtendría de partidas de evidencia en la auditoría cuando se consideran individualmente. Por el contrario, cuando la evidencia en la auditoría obtenida de una fuente es inconsistente con la obtenida de otra, el auditor debe determinar los procedimientos adicionales necesarios para resolver la inconsistencia.

4.2.11 Eventos Subsecuentes

El auditor debe considerar el efecto que los eventos subsecuentes tienen a partir de la fecha del período auditado. La fecha del informe final suele ser la fecha en que se completa la auditoría.

El usuario del informe presume que se ha considerado el efecto de la temática de transacciones y eventos importantes que ocurran después de la fecha del período auditado hasta la fecha del informe; éstos se conocen como eventos subsecuentes. La extensión de cualquier consideración sobre los eventos subsecuentes depende del potencial de tales eventos para impactar la temática y para afectar lo apropiado de las conclusiones del auditor.

4.2.12 Documentación

El auditor deberá documentar los asuntos que son importantes para apoyar las conclusiones expresadas en el informe de auditoría y dejar evidencia de que la auditoría se llevó a cabo de acuerdo con las normas técnicas de trabajo señaladas por los organismos profesionales.

Documentación significa el material, papeles de trabajo preparados por y para, u obtenidos o retenidos por el auditor en conexión con la ejecución de la auditoría. Los papeles de trabajo pueden ser en la forma de datos almacenados en papel, película, medios electrónicos, u otros medios y cumplen los siguientes objetivos:

- Auxilian en la planeación y ejecución del trabajo;
- Auxilian en la supervisión y revisión del trabajo; y

- Registran la evidencia en la auditoría resultante del trabajo realizado, para soportar el informe.

El auditor deberá preparar papeles de trabajo que sean lo suficientemente completos y detallados para proporcionar una comprensión global de la auditoría integral.

El auditor deberá registrar en papeles de trabajo la planeación, la naturaleza, oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría desarrollados, así como los resultados y las conclusiones extraídas de la evidencia obtenida. Los papeles de trabajo incluirían el razonamiento del auditor sobre todos los asuntos importantes que requieran un ejercicio de juicio, junto con las conclusiones. 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.

La extensión de los papeles de trabajo es un caso de juicio profesional ya que no es necesario ni práctico documentar todos los asuntos que el auditor examina. 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 realizado y la base de las decisiones de principios tomadas pero no los aspectos detallados de la auditoría.

La forma y contenido de los papeles de trabajo son afectadas por asuntos como:

- La temática del trabajo.

- La forma del informe 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 realizado por los auxiliares.
- Metodología y tecnología de auditoría específicas usadas en el curso del trabajo.

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, 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.

Para mejorar la eficiencia de la auditoría, el auditor puede utilizar agendas o 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.

Los papeles de trabajo de la auditoría integral deberían incluir los siguientes asuntos básicos:

- Información referente a la estructura organizacional de la entidad y de su plan de gestión.

- Extractos o copias de documentos legales importantes, convenios, y minutas.
- Resumen de las principales leyes, reglamentos y normas que debe cumplir la entidad.
- 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, de control interno y del proceso de planeación estratégica.
- 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.
- Análisis de transacciones, balances de prueba, tendencias e indicadores claves de gestión.
- Un registro de la naturaleza, tiempos, y grado de los procedimientos de auditoría desarrollados y de los resultados de dichos procedimientos.
- Evidencia de que el trabajo realizado por los auxiliares fue supervisado y revisado.

- Indicación de quién desarrolló los procedimientos de auditoría y cuándo fueron desarrollados.
- Copias de comunicaciones con otros contadores, expertos y otras terceras partes.
- Copias de cartas o memorandos de asuntos de auditoría comunicados, o discutidos con la entidad, incluyendo los términos del trabajo y las debilidades, irregularidades o incumplimientos importantes.
- Cartas de representación recibidas de la entidad.
- Conclusiones alcanzadas por el auditor concernientes a la temática de la auditoría integral.
- Copias de los estados financieros e informes del auditor incluyendo cómo la administración resolvió las debilidades, excepciones o irregularidades comunicadas.

4.2.13 Contenido Del Informe De Aseguramiento

- El informe de aseguramiento debe incluir los siguientes elementos básicos:
- Un título que indique claramente que el informe es un informe de aseguramiento independiente
- La identificación de un destinatario
- Una identificación y descripción de la información de la temática definida y, cuando sea apropiado, en algunos casos la temática definida

- Identificación del criterio Donde sea apropiado una descripción de alguna limitación inherente importante asociada con la evaluación o medición de la temática definida contra el criterio.
- Cuando el criterio usado para evaluar o medir la temática definida está disponible solamente a usuarios específicos o es relevante solamente a un propósito específico, debe hacerse una declaración restringiendo el uso del informe de aseguramiento o a esos usuarios o a ese propósito
- Una declaración para identificar la parte responsable y para describir las responsabilidades de ésta y la del contador profesional
- Una declaración de que el contrato fue realizado de acuerdo con ISAEs
- Un resumen del trabajo realizado

4.2.14 Estructura Del Informe Final Como Parte De La Evidencia Del Trabajo Realizado Por El Contador En Un Servicio De Aseguramiento

Los contadores públicos deben proveer un nivel de seguridad sobre la credibilidad de la temática en la forma de una conclusión en el informe. La forma de conclusión a ser expresada por el auditor está determinada por la naturaleza de la temática y por el objetivo acordado en el contrato diseñado para satisfacer las necesidades del usuario del informe del auditor.

El informe final del auditor debe contener una expresión clara de su conclusión sobre la temática basándose en el criterio confiable identificado. La conclusión y el lenguaje explicativo, si lo hay, facilitarán la comunicación para informar a los usuarios de las conclusiones expresadas y limitarán el

potencial para que esos usuarios asuman un nivel de seguridad más allá del que fue señalado, y que es razonable en las circunstancias.

La culminación de cada una de las fases o segmentos principales de la auditoría integral es la emisión del informe. Con base en los resultados que se vayan obteniendo en la auditoría integral, el auditor debe rendir a los administradores u órganos de dirección de la entidad examinada o a la parte contratante los siguientes informes:

Informes eventuales.

Emitidos sobre errores, incumplimiento de leyes, irregularidades, o desviaciones significativas del control interno, que se encuentre en el desarrollo del trabajo; así como las recomendaciones que estime pertinentes con relación a las diferentes situaciones observadas a fin de adoptar las medidas a que haya lugar.

Informes intermedios.

Con periodicidad trimestral o semestral, a manera de ejemplo, con indicación del trabajo desarrollado y los resultados obtenidos, indicando los procedimientos de auditoría aplicados en cada una de las áreas auditadas con sus hallazgos y conclusiones.

Los informes intermedios pueden tener su origen en requerimientos gubernamentales de comisiones de valores o de organismos encargados del control y vigilancia de las compañías, en estos casos se puede exigir al auditor alcances mínimos en el trabajo y elementos básicos en el contenido del informe.

Pero también los informes intermedios pueden ser fruto del proceso de la auditoría integral para comunicar la culminación de un trabajo en un área o sección de la compañía, para comunicar deficiencias importantes en los controles internos, incumplimiento de leyes y regulaciones o para proponer sugerencias y recomendaciones.

Los informes eventuales y los informes intermedios de la auditoría integral son muy variados en su estructura y contenido ya que dependen de las circunstancias en las que sean elaborados.

Informe final.

La culminación de la auditoría integral es un informe final con su dictamen u opinión y conclusiones sobre: los estados financieros básicos; lo adecuado del control interno; el cumplimiento de las normas legales, reglamentarias y estatutarias; la gestión de los administradores; y la concordancia entre la información adicional presentada por los administradores, si la hubiere.

El modelo del informe y la redacción de las conclusiones variarán de acuerdo con las circunstancias. Este marco conceptual no pretende prescribir una forma estandarizada de informe, pero identifica los elementos de su presentación y orienta los problemas relacionados con la presentación del informe.

El informe de un servicio de aseguramiento de acuerdo con la norma internacional debe incluir:

- **Título:** un título apropiado ayuda a identificar la naturaleza del servicio de aseguramiento que se está proveyendo, la naturaleza del informe y para distinguir el informe del profesional en ejercicio de otros informes

emitidos por otros tales como aquellos que no tienen que atenerse a los mismos requerimientos éticos del profesional en ejercicio;

- **Un destinatario:** un destinatario identifica la parte o partes a quienes está dirigido el informe
- **Una descripción del contrato y la identificación de la materia sujeto:** la descripción incluye el objetivo del contrato, la materia sujeto, y (cuando es apropiado) el período de tiempo cubierto
- **Una declaración para identificar la parte responsable y describir las responsabilidades del profesional en ejercicio:** esto le informa a los lectores que la parte responsable es responsable de la materia sujeto y que el rol del profesional en ejercicio es expresar una conclusión sobre la materia sujeto;
- **Cuando el informe tiene un propósito restringido, la identificación de las partes para quienes está restringido el informe y el propósito para el cual fue preparado:** si bien el profesional en ejercicio no puede controlar la distribución del informe, éste informará a los lectores sobre la parte o partes para quienes está restringido el informe y para qué propósito, y provee una advertencia para otros lectores diferentes de los identificados respecto de que el informe está destinado solamente para los propósitos especificados
- **Identificación de los estándares bajo los cuales fue conducido el contrato:** cuando un profesional en ejercicio desempeña un contrato para el cual existen estándares específicos, el informe identifica esos estándares específicos. Cuando no existen estándares específicos, el informe señala que el contrato fue desempeñado de acuerdo con este

estándar. El informe incluye una descripción del proceso del contrato e identifica la naturaleza y la extensión de los procedimientos aplicados

- **Identificación del criterio:** el informe identifica el criterio contra el cual fue evaluada o medida la materia sujeto de manera tal que los lectores puedan entender las bases para las conclusiones del profesional en ejercicio. El criterio puede ya sea ser descrito en el informe del profesional en ejercicio o simplemente ser referenciado si existe una aserción preparada por la parte responsable o existe en una fuente fácilmente accesible. La revelación de la fuente del criterio y de sí existe o no el criterio generalmente aceptado en el contexto del propósito del contrato y la naturaleza de la materia sujeto es importante para el entendimiento de las conclusiones expresadas

- **La conclusión del auditor, incluyendo cualesquiera reservas o negaciones de conclusión:** el informe informa a los usuarios de la conclusión del profesional en ejercicio sobre la materia sujeto evaluada contra el criterio y transmite un nivel alto de aseguramiento expresado en la forma de una opinión. Cuando el contrato tiene más de un objetivo, se expresa una conclusión sobre cada objetivo. Cuando el profesional en ejercicio expresa una reserva o negación de opinión, el informe contiene una descripción clara de todas las razones para ello

- **Fecha del informe:** la fecha informa a los usuarios que el profesional en ejercicio ha considerado el efecto sobre la materia sujeto de los eventos materiales por los cuales el profesional en ejercicio es consciente a esa fecha

- **El nombre de la firma o del auditor y el lugar de emisión del informe:** el nombre informa a los lectores sobre el individuo o la firma que asume la responsabilidad por el contrato.

El auditor puede extender el informe para incluir otra información y otras explicaciones que no se entienden como reservas. Otros ejemplos incluyen hallazgos relacionados con aspectos particulares del trabajo y recomendaciones del auditor.

Cuando se está considerando si se incluye tal información, el auditor valora el significado de esa información en el contexto del objetivo del trabajo. No se debe redactar información adicional de manera que afecte la conclusión del auditor.

Se debe expresar claramente una reserva o negación de la conclusión cuando:

- El auditor considera que alguno o todos los aspectos de la temática no están conforme al criterio identificado
- La afirmación preparada por la parte responsable es inapropiada en términos del criterio identificado
- El auditor es incapaz de obtener evidencia suficientemente apropiada para evaluar uno o más aspectos de la conformidad de la temática con el criterio identificado.
- Cuando el auditor está considerando expresar una reserva o negar la conclusión, debe valorarla con base en la materialidad del asunto. La razón de la reserva o negación de la conclusión se debe explicar claramente en el informe del auditor

4.2.15 Modelo De Informe De Auditoría Integral

Título	MODELO DE INFORME DE AUDITORIA INTEGRAL
Destinatario	A los Accionistas de la Compañía Hipotética S. A
Tema o Asunto Determinado	Hemos practicado una auditoría integral a la Compañía Hipotética S. A. para el año calendario 2.000, la cual cubre la siguiente temática: el examen del balance general y los correspondientes estados de resultados, de cambios en el patrimonio y de flujos de efectivo; la evaluación del sistema de control interno; la evaluación del cumplimiento de las leyes y regulaciones que la afecta; y el grado de eficiencia y efectividad en el manejo de sus programas y actividades evaluado con los indicadores de desempeño.
Parte Responsable	La administración es responsable de la preparación, integridad y presentación razonable de los estados financieros; de mantener una estructura efectiva control interno para el logro de los objetivos de la compañía; del cumplimiento de las leyes y regulaciones que afectan a la compañía; y del establecimiento de los objetivos, metas y programas así como de las estrategias para la conducción ordenada y eficiente del negocio.
Responsabilidad del Contador Público	Nuestras obligaciones son las de expresar conclusiones sobre cada uno de los temas de la auditoría integral con base en los procedimientos que hemos considerado necesarios para la obtención de evidencia suficientemente apropiada, con el propósito de obtener una seguridad razonable de nuestras conclusiones sobre la temática de la auditoría integral.
Limitación	Dadas las limitaciones inherentes de cualquier estructura de control interno, pueden ocurrir errores o irregularidades y no ser detectados; también las proyecciones de cualquier evaluación del control interno para períodos futuros están sujetas al riesgo de que el control interno se pueda tornar inadecuado por los cambios en sus elementos
Estándares Aplicables	Realizamos nuestra auditoría integral de acuerdo con las normas internacionales de auditoría aplicables a la auditoría de estados financieros, a la auditoría del control interno, a la auditoría sobre cumplimiento de leyes y a la auditoría de gestión. Esas normas requieren que la auditoría se planifique y se ejecute de tal manera que se obtenga una seguridad razonable en cuanto a si los estados financieros están exentos de errores importantes en su contenido
Criterios	si la estructura del control interno ha sido diseñada adecuadamente y opera de manera efectiva; si se han cumplido con las principales leyes y regulaciones que le son aplicables; y si es confiable la información que sirvió de base para el cálculo de los indicadores de desempeño en la evaluación de los resultados de

	<p>la administración. Una auditoría financiera incluye el examen, sobre una base selectiva, de la evidencia que respaldan las cifras y revelaciones en los estados financieros; la evaluación de las normas o principios de contabilidad utilizados; las principales estimaciones efectuadas por la administración, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros. Consideramos que nuestra auditoría integral proporciona una base razonable para expresar nuestra opinión sobre los estados financieros y conclusiones sobre la otra temática</p>
Opinión sobre los Estados Financieros	<p>En nuestra opinión, los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía Hipotética S. A. al 31 de diciembre del año 2000, los cambios en el patrimonio, los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios internacionales de contabilidad, aplicados uniformemente con el año anterior.</p>
Otras Conclusiones	<p>Con base en nuestros procedimientos de trabajo y con la evidencia obtenida, concluimos que la compañía mantuvo en todos sus aspectos importantes una estructura efectiva de control interno en relación con la conducción ordenada de sus operaciones, confiabilidad de la información financiera y cumplimiento con las leyes y regulaciones que la afectan. La información suplementaria que se presenta en las páginas xxx contiene los indicadores esenciales que evalúan el desempeño de la administración en relación con los objetivos generales, metas y actividades de la compañía; esta información fue objeto de nuestra auditoría integral y refleja razonablemente los resultados de la gestión en el alcance de los objetivos y metas de la compañía</p>
Fecha y Lugar de Emisión del Informe	Bogotá, D. C, 30 de enero del año 200X
Nombre y Firma del Contador Público	Nombre del Contador Público Firma

CAPITULO V

CONCLUSIONES

5.1 Conclusiones

Inicialmente publicado en junio de 2000, la Norma Internacional de Aseguramiento de Contrataciones (ISAE 100) fue diseñada para proporcionar un marco básico para la gran escala relacionado con las auditorías no financieras proceso de datos de vigilancia. Estos tipos de auditorías medioambientales, sociales y de los informes de sostenibilidad; auditoría de los sistemas de información, control interno, gobierno corporativo y los procesos de auditorías y el cumplimiento de las condiciones para la concesión, los contratos y reglamentos. Tres años más tarde, para aclarar la definición de "moderado garantía de los compromisos", ISAE 3000 se estableció para seguir haciendo frente a las exigencias éticas; control de calidad; compromiso de aceptación; planificación; experto materiales; la obtención de pruebas, documentación y garantía de la preparación de informes.

El marco define y describe los elementos y objetivos de una garantía de compromiso, y se determinan los compromisos a los que las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), las Normas Internacionales de Examen de Contrataciones (ISREs) y las Normas Internacionales de Garantía de Contrataciones (ISAEs) se aplican. Proporciona un marco de referencia para los profesionales y otras personas involucradas con la garantía de compromisos, como los que la contratación de un médico y los usuarios de una garantía de informe.

La ISAE 3000 (revisada), establece principios básicos y esenciales

para todos los procedimientos de garantía de otros compromisos que las auditorías o revisiones de información financiera histórica cubiertos por las NIA y ISREs, por ejemplo, compromisos en materia de seguros:

- Ambientales, sociales y de los informes de sostenibilidad
- Sistemas de información, control interno, gobierno corporativo y los procesos
- El cumplimiento de las condiciones de concesión, los contratos y reglamentos

Las consecuencias del marco de la IFAC Código de Ética para Contadores Profesionales se están discutiendo con el Comité de Ética de la IFAC. Si bien ISAE 3000 (revisada), ha sido escrito para aplicación general, el IAASB espera desarrollar aún más ISAEs para proporcionar una orientación detallada sobre determinados temas, y en las futuras reuniones de considerar la posibilidad de proyectos relacionados con la garantía sobre el control interno y la garantía sobre los informes de sostenibilidad. Reconociendo que la prestación de servicios de garantía más amplio es una evolución sobre el terreno, la IAASB la intención de mantener la aplicación práctica del marco y la ISAE 3000 (revisada) en el marco del examen.

Los contratos de aseguramiento desempeñados por un contador público tienen la intención de enriquecer la credibilidad de la información sobre un asunto principal mediante la evaluación de si el asunto está conforme en todos los aspectos importantes con criterios adecuados, mejorando por consiguiente la probabilidad de que la información satisfaga las necesidades de un usuario propuesto.

BIBLIOGRAFÍA

Mantilla Blanco., Samuel Alberto. Auditoria 2005. Ediciones Ecoe 2003-
Bogota

Blanco Luna, Yanel., Normas Nacionales e Internacionales de Contabilidad,
editorial Roesga 1997

Carlos A. Slosse, Juan Carlos Gordicz, Silvia P. Giordano, Federico A.
Servideo, Daniel López Lado, Gustavo F. Dreispiel, Carlos A. Pace, Daniel J.
de Marco., Auditoria Nuevo Enfoque Empresarial. Segunda edición,
Ediciones Macchi- 1991.

Mantilla B., Samuel A. Auditoria 2005. Editorial Ecoe ediciones 2003 -
Bogota. p.515.

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

TÍTULO	ESTUDIO SOBRE LOS SERVICIOS DE ASEGURAMIENTO SEGÚN LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTRATOS DE ASEGURAMIENTO ISAE 3000
SUBTÍTULO	

AUTOR (ES):

APELLIDOS Y NOMBRES	CÓDIGO CULAC / E MAIL
Reggio, Dorys	CVLAC: 11.903.239 E MAIL: <i>dorisreggio@hotmail.com</i>
Espinoza, Adriana	CVLAC: 15.883.402 E MAIL: <i>adrianitaespinoza_8@hotmail.com</i>
	CVLAC: E MAIL:
	CVLAC: E MAIL:

PALÁBRAS O FRASES CLAVES:

Normas internacionales
Servicio
Contrato
Aseguramiento
ISAE 3000
Estudio

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

ÀREA	SUBÀREA
CIENCIAS ADMINISTRATIVAS	
	Contaduría Publica

RESUMEN (ABSTRACT):

Hasta hoy, los contadores públicos han sido los más estrechamente vinculados con la auditoría y los servicios relacionados con información financiera. El centro primario ha radicado en la auditoría y revisión de estados financieros, con el objetivo de suministrar una opinión o declaración que mejore la credibilidad de los estados financieros. Muchos factores que apoyan la necesidad de auditoría o revisión de estados financieros (por ejemplo la separación de propietario y administrador, conflictos de interés, complejidad de datos e información) también soportan la necesidad de servicios que mejoren la credibilidad de la información sobre otras temáticas. Uno de los objetivos de la estructura conceptual es permitir que un contrato de servicios de presentación de informes se diferencie del rango de los otros servicios relacionados prestados por un contador profesional. Esto se logra definiendo tal contrato como aquel informe presentado por un contador profesional y que tiene una conclusión sobre la credibilidad de la información o temática que es responsabilidad de otra parte, mediante la evaluación de esa información contra un criterio identificado. El servicio de aseguramiento fue creado como una herramienta de apoyo al sistema de decisiones de los clientes, cuyo efecto potencial se traduce en el fortalecimiento de la estructura de control interno utilizada para vigilar que se cumplan las políticas adoptadas por la entidad. Este servicio se materializa mediante la ejecución de exámenes, revisiones y la aplicación de procedimientos bajo acuerdo sobre determinado tema o aseveración y, generalmente, comprende: Evaluación del cumplimiento de obligaciones contractuales, convenios de donación, créditos bancarios, regalías, derechos de autor y otros, Aplicación de procedimientos bajo acuerdo y Revisión de estados financieros.

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

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

FECHA DE DISCUSIÓN Y APROBACIÓN:

2009 AÑO	03 MES	23 DÍA
-------------	-----------	-----------

LENGUAJE. SPA

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

NOMBRE DE ARCHIVO	TIPO MIME
Tesis.Isae 3000.doc	Aplication/ms Word

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

ALCANCE

ESPACIAL: _____ (OPCIONAL)

TEMPORAL: _____ (OPCIONAL)

TÍTULO O GRADO ASOCIADO CON EL TRABAJO:

LICENCIADO EN CONTADURIA PUBLICA

NIVEL ASOCIADO CON EL TRABAJO:

PREGRADO

ÁREA DE ESTUDIO:

Departamento de Administración

INSTITUCIÓN:

Universidad de Oriente – Núcleo de Anzoátegui

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

DERECHOS

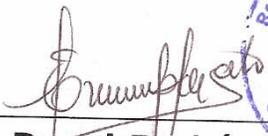
De acuerdo al artículo 44 del Reglamento de Trabajo de grado:

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


Régio Dorys
AUTOR


Espinoza Adriana
AUTOR


Lcda. Iris González
TUTOR


Prof. Daysi Rodríguez
**POR LA SUBCOMISION DE CURSOS
ESPECIALES DE GRADO**



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



PARTE II

**ANÁLISIS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE
CONTABILIDAD N° 8 REFERENTE A LAS POLÍTICAS
CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES
CONTABLES Y ERRORES Y LA NORMA INTERNACIONAL DE
CONTABILIDAD N° 41 (NIC 41) AGRICULTURA**

Integrantes:

Espinoza, Adriana	C.I 15.883.402
Reggio, Doris	C.I 11.903.239

Barcelona, Mayo 2009

INTRODUCCIÓN

Venezuela dado su proceso de integración al campo internacional del manejo de la contabilidad adopta, sin cambios ni adaptaciones, las 41 Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's-IFRS), con sus respectivas 31 interpretaciones como Principios de Contabilidad de Aceptación General (PCAG) en Venezuela. La difusión intensiva de las normas dentro del gremio de los Contadores Públicos, así como la difusión del proceso tanto en la empresa privada como en las universidades del país, representa un paso importante para el avance en materia contable en el país, dado que una vez adoptadas e implementadas dichas normas internacionales de contabilidad Venezuela forma a ser parte integrante del conjunto de países que se rigen por estas en materia contable y financiera, permitiendo así establecer relaciones de esta índole.

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.

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.

El objetivo de la NIC 8 es prescribir los criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, así como el tratamiento contable y la información a revelar acerca de los cambios en las políticas contables, de los cambios en las estimaciones contables y de la corrección de errores.

La NIC 8 trata de realzar la relevancia y fiabilidad de los estados financieros de una entidad, así como la comparabilidad con los estados financieros emitidos por ésta en periodos anteriores, y con los elaborados por otras entidades. Los requisitos de información a revelar relativos a políticas contables, excepto los referentes a cambios en las políticas contables, han sido establecidos en la NIC 1 Presentación de Estados Financieros.

La NIC 8 en su alcance se aplicará en la selección y aplicación de las políticas contables, así como en la contabilización de los cambios en éstas y en las estimaciones contables, y en la corrección de errores de ejercicios anteriores.

El proceso de creación de la NIC 41 empezó en el año 1994, cuando el International Accounting Standards Committee (IASC, actualmente IASB: International Accounting Standard Board, Consejo Internacional de Principios Contables) tomó la decisión de nombrar un Comité Director encargado de delimitar los problemas principales que en plano de la información financiera presentaban las empresas relacionadas con el ámbito productivo agrícola. Los trabajos de dicho Comité fueron plasmados en un Borrador de Declaración de Principios, publicado en 1996 (IASC, 1996), donde se recoge la relación de problemas detectados. Luego de una serie de revisiones y críticas numerosas, el Comité incorporó tales comentarios en el Proyecto de Norma conocido como E65 (exposure draft 65), emitido en Julio de 1999.

Así, el comité recibió antes del 30 de enero de 2000, 62 cartas de sugerencias y comentarios, con información proveniente de empresas agrícolas, a cuyo efecto emitió un cuestionario para recabar más opiniones acerca de la propuesta de determinación del valor razonable contenida en la E65. Finalmente en Diciembre de 2000, considerando las respuestas a tales comentarios, se aprobó la versión definitiva de la NIC 41: Agricultura, disponiendo su empleo en los períodos que inicien a partir del 1 de Enero de 2003.

En lo relacionado a la contabilización de las operaciones agrícolas, la NIC 41 está dedicada específicamente a establecer el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar en relación con la actividad

CAPÍTULO I

1.1 Planteamiento Del Problema

Como bien es sabido alrededor del mundo existen normas internacionales que regulan y control aspectos específicos de la materia contable, para así poder establecer de manera justa y globalizada un equilibrio y nivelación en los parámetros a seguir para ejecutar acciones o realizar actividades en el área contable y así contar con plena aceptación por parte de otros países, tratando con esto de evitar errores por confrontación de información o desviaciones en la misma.

Cuando se hace mención sobre estas normas internacionales inmediatamente se hacen presentes las normas internacionales de contabilidad que no son más que 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 a sus experiencias comerciales, ha considerado de importancia en la presentación de la información financiera.

Actualmente y parte de la problemática estudiada en esta investigación se basa y fundamenta en el impacto que pudiera causar la implementación o aplicación de estas normas internacionales en Venezuela, dado que es precisamente ahora cuando se están introduciendo en el país no solo la adopción de estas normas para el manejo y control de los estados financieros y la materia contable dentro del mismo sino también que abarca el efecto que pudiera causar una vez aplicadas las mismas en el ámbito contable venezolano, el cual abarca desde los colegios y federaciones de

contadores hasta los resultados o efectos de la aplicación de las mismas en el área empresarial tanto pública como privada. Es por ello que la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs), 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.

En Venezuela hasta el momento no se ha logrado la totalidad de la aceptación de la implementación y aplicación de dichas normas, debido a que el proceso de divulgación de las mismas ha sido deficiente o bajo en relación con la importancia que estas tienen en el ramo contable, esto ocasiona que en muchos casos se viole la norma pero no con la intención de incurrir en un ilícito, sino producto del desconocimiento del manejo y funcionamiento de la misma, así como su ámbito de aplicación. 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).

Dado que Venezuela se encuentra en un proceso de adaptación a esta nueva normativa y reglamento existen dos normas internacionales de contabilidad importantes ya que son el eje fundamental de la presente investigación las cuales son la NIC 8 contemplada por lo relacionado a las políticas contables, el cambio en las estimaciones contables y los posibles errores que se pudieran cometer al implementar dicha norma, de igual manera se analiza y estudia la NIC 41 establece el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar relacionados con la actividad agrícola, que es un tema no cubierto por otras

Normas Internacionales de Contabilidad. La actividad agrícola es la gestión, por parte de una empresa, de la transformación biológica de animales vivos o plantas (activos biológicos) ya sea para su venta, para generar productos agrícolas o para obtener activos biológicos adicionales.

Precisamente por tratarse de una materia bastante innovadora en el mundo de la contabilidad venezolana los problemas giran en torno a la adopción de las antes mencionadas así como su posterior implementación cuando el escenario contable así lo requiera y más aun el impacto que esta implementación pudiera generar en materia contable en Venezuela, ya que se introduce un nuevo marco reglamentario para el manejo y tratamiento de los estados financieros para así poder cumplir con lo internacionalmente establecido y poder mantener relaciones financieras y comerciales con otros países de Latinoamérica y Europa.

1.2 Objetivos De La Investigación

1.2.1 Objetivo General:

Analizar la NIC 8 y la NIC 41 en el ámbito contable en el escenario venezolano.

1.2.2 Objetivos Específicos:

- Efectuar un diagnóstico de la aplicación e implementación de la NIC 8 y la NIC 41 en materia contable en Venezuela.
- Analizar los elementos relacionado con las políticas contables según lo establece la NIC 8
- Determinar la relación existente entre estimaciones contables y los errores presentes según lo establece la NIC 8
- Presentar un estudio detallado de la NIC 41 agricultura y su manejo y funcionamiento en materia contable en el ámbito venezolano

1.3 Justificación E Importancia

Venezuela dado su proceso de integración al campo internacional del manejo de la contabilidad adopta, sin cambios ni adaptaciones, las 41 Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's-IFRS), con sus respectivas 31 interpretaciones como Principios de Contabilidad de Aceptación General (PCAG) en Venezuela. La difusión intensiva de las normas dentro del gremio de los Contadores Públicos, así como la difusión del proceso tanto en la empresa privada como en las universidades del país, representa un paso importante para el avance en materia contable en el país, dado que una vez adoptadas e implementadas dichas normas internacionales de contabilidad Venezuela forma a ser parte integrante del conjunto de países que se rigen por estas en materia contable y financiera, permitiendo así establecer relaciones de esta índole.

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.

Actualmente, todas las sociedades que cotizan en bolsa en la Unión Europea están elaborando sus estados financieros con las normas internacionales. 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.

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.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

2.1 Definición De Las Normas Internacionales De Contabilidad

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

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

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

2.2 Elaboración De Las Normas Internacionales De Contabilidad

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

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

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

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

Segundo paso: el Comité Especial identifica y revisa todos los problemas contables asociados al tema elegido, y considera la aplicación del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros, elaborado por el IASC, a la resolución de tales problemas. El Comité

Especial estudia, asimismo, las normativas y prácticas contables, ya sean nacionales o regionales, existentes en ese momento, considerando los diferentes tratamientos contables que pueden ser apropiados, según las variadas circunstancias. Una vez que ha considerado los problemas implicados en el tema, el Comité Especial puede enviar un Resumen del Punto al Consejo del IASC.

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

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

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

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

A lo largo de todo este proceso, el Consejo puede decidir que las dificultades de la materia que se está considerando hacen necesaria una consulta adicional, o que pueden resolverse mejor emitiendo, para recibir comentarios, un Documento de Discusión o un Documento de Problemas. Puede ser también necesario emitir más de un Proyecto de Norma, antes de aprobar una Norma Internacional de Contabilidad. De forma excepcional, el Consejo puede, en el caso de problemas relativamente menores, no establecer ni operar mediante el nombramiento de un Comité Especial, pero siempre publica un Proyecto de Norma antes de aprobar una Norma definitiva

2.3 Aplicación De Las Normas Internacionales De Contabilidad

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

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

2.4 La Aplicación De Las NIC En Venezuela

Aun en conocimiento de la necesidad de la aplicación de las NIC en nuestro país el directorio ampliado de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela anunció para Marzo del 2004 que se iniciaría el proceso de adaptación a las nuevas normas internacionales de contabilidad (NIC's-IFRS), manifestando que dicho proceso podría demorar hasta el 2007 para implantarse en todo el espectro empresarial venezolano. Venezuela actualmente se encuentra en ese proceso de adaptación de las 41 Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's-IFRS), con sus respectivas 31 interpretaciones como Principios de Contabilidad de Aceptación General (PCAG).

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

Tal decisión fue acordada por el directorio de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) y la misma fue el resultado de un año de intenso trabajo interinstitucional entre el Comité Permanente de Principios de Contabilidad de la FCCPV y el Comité Normas

Contables y Financieras del IVEF hasta esta fecha, al cual se le sumaron posteriormente otras instituciones como las Superintendencias de Seguros y de Bancos, la Comisión Nacional de Valores (CNV), la Bolsa de Valores de Caracas (BVC) y El Consejo Empresarial Venezolano de Auditoría (CEVA), entre otras importantes organizaciones públicas y privadas.

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

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

CAPÍTULO III

POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES (NIC 8)

3.1 Políticas Contables, Cambios En Las Estimaciones Contables Y Errores Nic 8

Objetivo de la Norma

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

Alcance de la Norma

Esta Norma se aplicará en la selección y aplicación de las políticas contables, así como en la contabilización de los cambios en éstas y en las estimaciones contables, y en la corrección de errores de ejercicios anteriores. El efecto impositivo de la corrección de los errores de ejercicios anteriores, así como de los ajustes retroactivos efectuados al realizar cambios en las políticas contables, se contabilizará de acuerdo con la NIC 12 Impuesto sobre las ganancias, y se revelará la información requerida por esta Norma.

LA NIC 8 debe aplicarse cuando aparezcan dentro de la cuenta de resultados ganancias o pérdidas extraordinarias, al igual como al contabilizar los cambios en las estimaciones contables, los errores y los cambios en las políticas contables.

En esencia esta NIC trata de la información a revelar sobre ciertas partidas determinantes de las ganancias o pérdidas netas del ejercicio. El efecto impositivo de las partidas extraordinarias, de los errores y de los cambios en las políticas contables se contabilizará y desglosará de acuerdo con la NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias. Allí donde la NIC 12 se refiere a partidas extraordinarias o no usuales, debe entenderse partidas extraordinarias

Definiciones

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

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

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

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

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

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

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

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

- b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.

Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos, así como los fraudes.

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

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

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

- a) los efectos de la aplicación o de la reexpresión retroactiva no son determinables;
- b) la aplicación o la reexpresión retroactivas implican establecer suposiciones acerca de cuáles hubieran podido ser las intenciones de la gerencia en ese periodo;

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

- suministre evidencia de las circunstancias que existían en la fecha o fechas en que tales importes fueron reconocidos, medidos o fue revelada la correspondiente información; y
- hubiera estado disponible cuando los estados financieros de los periodos anteriores fueron formulados.

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

- a) la aplicación de la nueva política contable a las transacciones, otros sucesos y condiciones ocurridos tras la fecha en que se cambió la política; y en
- b) el reconocimiento del efecto del cambio en la estimación contable para el periodo corriente y los periodos futuros afectados por dicho cambio.

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

consecuencia, la evaluación exige tener en cuenta cómo puede esperarse, que en términos razonables, usuarios con las características descritas se vean influidos, al tomar decisiones económicas

3.2 POLÍTICAS CONTABLES (Definición)

Una política contable se encuentra conformada por los principios, bases, acuerdos reglas y procedimientos específicos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros. Bajo estas políticas se harán públicos los antes mencionados.

Ejemplo de Políticas Contables

Los inventarios se medirán al costo o al valor neto realizable, según cuál sea menor (NIC 2 Inventarios)

...un elemento de propiedades, planta y equipo se contabilizará por su costo menos la depreciación acumulada... (NIC 16 Propiedad Planta y Equipos)

Selección y aplicación de las políticas contables

Las políticas contables se determinarán o seleccionaran aplicando la Norma o Interpretación en cuestión, y considerando cualquier Guía de Implementación relevante emitida por el IASB para esa norma o interpretación. En las NIIF se establecen políticas contables sobre las que el IASB ha llegado a la conclusión de que dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre las transacciones, otros eventos y condiciones a las que son aplicables. Estas políticas no necesitan ser aplicadas cuando el efecto de su utilización no sea significativo. Sin embargo, no es adecuado dejar de aplicar las NIIF, o dejar de corregir

errores, apoyándose en que el efecto no es significativo, con el fin de alcanzar una presentación particular de la posición financiera, desempeño financiero o flujos de efectivo de la entidad.

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

- Relevante para las necesidades de toma de decisiones económicas de los usuarios
- Fiable, en el sentido de que los estados financieros:
- Presenten de forma fidedigna la situación financiera, el desempeño financiero y los flujos de efectivo de la entidad
- Reflejen la esencia económica de las transacciones, otros eventos y condiciones, y no simplemente su forma legal
- Sean neutrales, es decir, libres de prejuicios o sesgos
- Sean prudentes
- Estén completos en todos sus extremos significativos.

Aplicación Supletoria de Políticas Contables y Uniformidad de las políticas contables

Aplicación Supletoria de Políticas Contables

Para la aplicación supletoria de una política contable se debe seguir el siguiente orden

- Requisitos y guías establecidas en las Normas e interpretaciones que traten temas similares
- Definiciones y requisitos de reconocimiento y medición establecidos para los activos, pasivos, ingresos y gastos en el Marco Conceptual
- Pronunciamientos de otras instituciones emisoras de normas, que empleen un marco conceptual similar, en la medida que no entren en conflicto con las dos anteriores

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

- Los requisitos y guías establecidas en las Normas e Interpretaciones que traten temas similares y relacionados; y
- Las definiciones, así como los requisitos de reconocimiento y medición, establecidos para activos, pasivos, ingresos y gastos en el Marco Conceptual.

Al realizar los juicios descritos en el párrafo 10, la gerencia podrá considerar también los pronunciamientos más recientes de otras instituciones emisoras de normas, que empleen un marco conceptual similar al emitir normas contables, así como otra literatura contable y las prácticas aceptadas en los diferentes sectores de actividad, en la medida que no entren en conflicto con las fuentes señaladas en el párrafo 11

Uniformidad de las políticas contables

La entidad seleccionará y aplicará sus políticas contables de manera uniforme para transacciones, otros eventos y condiciones que sean similares,

a menos que una Norma o Interpretación exija o permita específicamente establecer categorías de partidas para las cuales podría ser apropiado aplicar diferentes políticas.

Si una Norma o Interpretación exigen o permite establecer esas categorías, se seleccionarán una política contable adecuada, y se aplicará de manera uniforme a cada categoría.

Definición de cambio en las Políticas Contables

Partiendo de que una política es un principio o base por la cual se regula o rige un procedimiento a seguir se tiene que el cambio en una política contable no es más que la modificación o alteración de estos principios bien sea por sustitución o eliminación, es decir se cambia una política cuando se sustituye o se elimina una existente para así dar paso o inicio a una nueva, con la misma intención regular un proceso contable específico pero que amerita mejoras o actualizaciones dado que los escenarios económicos o contables han cambiado desde el momento de su creación a la actualidad.

Los cambios en las políticas contables se dan para que los estados financieros de periodos diferentes puedan ser comparables y para ello se requiere que los mismos hayan sido preparados bajo las mismas Políticas Contables.

El cambio de una política contable será válido por parte de la entidad siempre y cuando este sea requerido por una Norma o Interpretación o cuando la Información sea fiable y relevante sobre la situación financiera, el desempeño financiero o los flujos de efectivo.

Tal como lo establece textualmente la norma “La entidad cambiará una política contable sólo si tal cambio: Es requerido por una Norma o

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

Los usuarios de los estados financieros tienen la necesidad de poder comparar los estados financieros de una entidad a lo largo del tiempo, a fin de identificar tendencias en su situación financiera, desempeño financiero y flujos de efectivo. En consecuencia, se aplicarán las mismas políticas contables dentro de cada periodo, así como de un periodo a otro, excepto si se presentase algún cambio en una política contable que cumpliera alguno de los criterios del párrafo 14.

No constituyen cambios en las políticas contables

- Transacciones, eventos o condiciones diferentes a los que han ocurrido
- Transacciones, eventos o condiciones que no han ocurrido
- Transacciones, eventos o condiciones que carecen de materialidad

Aplicación de cambios en las políticas contables y Aplicación Retroactiva

Aplicación de cambios en las políticas contables

La entidad contabilizará un cambio en una política contable derivado de la aplicación inicial de una Norma o Interpretación, de acuerdo con las disposiciones transitorias específicas de tales Normas, si las hubiera; y cuando la entidad cambie una política contable, ya sea por la aplicación inicial de una Norma o Interpretación que no incluya una disposición

transitoria específica aplicable a tal cambio, o porque haya decidido cambiarla de forma voluntaria, aplicará dicho cambio retroactivamente.

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

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

Aplicación Retroactiva

Se efectuara el cambio en una política contable con aplicación retroactiva a hechos o transacciones como si siempre se hubiera estado aplicando esto da Origen a ajustes a los saldos iniciales de los componentes del patrimonio para el período anterior más antiguo que se presente.

Según la Nic 8 “Con sujeción a la limitación establecida en el párrafo 23, cuando un cambio en una política contable se aplique retroactivamente de acuerdo con los apartados (a) y (b) del párrafo 19, la entidad ajustará los saldos iniciales de cada componente afectado del patrimonio neto para el periodo anterior más antiguo que se presente, revelando información acerca de los demás importes comparativos para cada periodo anterior presentado, como si la nueva

política contable se hubiese estado aplicando siempre”
(2005:143)

Ejemplo de cambio en una política contable

La Empresa 123 decidió en el año 2006, aplicar como política contable para los gastos financieros relacionados con la construcción de un edificio donde funcionaría su planta y que esperaba concluir en el año 2009, la capitalización a la obra de los intereses.

En Mayo de 2007 entró en vigencia una ley ambiental que prohíbe la instalación de su planta en esa localidad y en consecuencia, a partir de 2007, la compañía ha cambiado su política contable respecto al tratamiento de los intereses antes mencionados, llevándolos al gasto en lugar de capitalizarlos

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

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

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

Limitaciones en la Aplicación Retroactiva

La norma describe tres opciones de posibles limitaciones en la aplicación retroactiva de los cambios en las políticas contables

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

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

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

Cuando la entidad aplique una nueva política contable retroactivamente, la aplicará a la información comparativa de periodos anteriores, retrotrayéndose en el tiempo tanto como sea practicable.

La aplicación retroactiva a un periodo anterior no será practicable a menos que sea posible determinar el efecto acumulado tanto sobre los saldos de apertura como sobre los de cierre del balance correspondiente a ese periodo.

El importe del ajuste resultante, referido a los periodos previos a los presentados en los estados financieros, se llevará contra los saldos iniciales de cada componente afectado del patrimonio neto del periodo previo más antiguo sobre el que se presente información. Normalmente, el ajuste se hace contra las ganancias acumuladas.

Sin embargo, los ajustes pueden hacerse contra otro componente del patrimonio neto (por ejemplo, para cumplir con una Norma o Interpretación). Cualquier otro tipo de información que se incluya respecto a periodos anteriores, tal como resúmenes históricos de datos financieros, será asimismo objeto de ajuste, retrotrayéndose en el tiempo tanto como sea practicable.

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

REVELACIONES

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

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

Información a revelar cuando se aplica por primera vez una Norma o Interpretación que tenga efecto en el período corriente, anterior o futuro.

- Título de la Norma o Interpretación
- Naturaleza del cambio en la política contable
- Cambio de la Política en base a la disposición transitoria.
- Descripción de la disposición transitoria y sus efectos hacia el futuro
- Importe del ajuste en el período corriente y anterior (en el caso que sea practicable)
- Razones que expliquen por qué la aplicación retroactiva fue impracticable (en caso de serlo)

Información a revelar cuando ocurra un cambio voluntario en una política contable que tenga efecto en el período corriente, anterior o futuro

- Naturaleza del cambio en la política contable
- Razones por las cuales el cambio suministra información más fiable y relevante
- Importe del ajuste en el período corriente y anteriores (en el caso que sea practicable)

- Razones que expliquen por qué la aplicación retroactiva fue impracticable (en caso de serlo)

Información a revelar cuando no se ha aplicado una nueva Norma o Interpretación que habiendo sido emitida todavía no ha entrado en vigor

- El hecho de porque no se ha aplicado
- Información relevante para evaluar el posible impacto que la aplicación de la nueva Norma tendrá en los Estados Financieros

Para dar cumplimiento a lo anterior, se debe revelar:

1. Título de la Norma o Interpretación
2. Naturaleza del cambio en la política contable
3. Fecha en la cual es obligatoria la aplicación de la Norma
4. Fecha a partir de la cual está previsto aplicar la Norma por primera vez
5. Una explicación del impacto esperado por su aplicación o una declaración sobre si el impacto es desconocido o no puede ser estimado

3.3 Estimaciones Contables

Cambios en Estimaciones Contables

El proceso de estimación implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible más reciente. Como resultado de las incertidumbres inherentes al mundo de los negocios, muchas partidas de los

estados financieros no pueden ser medidas con precisión, sino sólo estimadas. Por ejemplo, podría requerirse estimaciones para:

- a) Las cuentas por cobrar de dudosa recuperación
- b) La obsolescencia de los inventarios
- c) El valor razonable de activos o pasivos financieros
- d) La vida útil o las pautas de consumo esperadas de los beneficios económicos futuros incorporados en los activos depreciables
- e) Las obligaciones por garantías concedidas.

El uso de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros, y no menoscaba su fiabilidad. Si se produjesen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, es posible que ésta pueda necesitar ser revisada, como consecuencia de nueva información obtenida o de poseer más experiencia. La revisión de la estimación, por su propia naturaleza, no está relacionada con periodos anteriores ni tampoco es una corrección de un error.

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

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

- a) periodo en que tiene lugar el cambio, si éste afecta a un solo periodo; o
- b) periodo en que tiene lugar el cambio y los futuros, si afectase a varios periodos.

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

El reconocimiento prospectivo del efecto del cambio en una estimación contable significa que el cambio se aplica a las transacciones, otros eventos y condiciones, desde la fecha del cambio en la estimación. Un cambio en una estimación contable podría afectar al resultado del periodo corriente, o bien al de éste y al de periodos futuros.

Por ejemplo, un cambio en las estimaciones del importe de los clientes de dudoso cobro afectará sólo al resultado del periodo corriente y, por tanto, se reconocerá en este periodo. Sin embargo, un cambio en la vida útil estimada, o en los patrones de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados a un activo amortizable, afectará al gasto por depreciación del periodo corriente y de cada uno de los periodos de vida útil restante del activo.

En ambos casos, el efecto del cambio correspondiente al periodo corriente se reconocerá como ingreso o gasto del periodo corriente, mientras que el eventual efecto sobre los periodos futuros se irá reconociendo en el transcurso de los mismos.

Distinción entre un cambio de estimación contable y un cambio de política contable

De acuerdo a lo establecido en la norma internacional de contabilidad, en aquellos casos en los cuales sea difícil distinguir entre un cambio en una estimación contable, o un cambio en una política contables se asume que el cambio es en una estimación contable, llevándose así las acciones pertinentes sujetas a este tipo de circunstancias, debido a que es mas preciso hacer frente al cambio de una estimación que al cambio de una política contable como tal.

3.4 Errores

Que es un error

De acuerdo con la NIC 8 un error es aquel error tan significativo que hace que los estados financieros previos no puedan ser considerados fiables para cualquier usuario susceptible de analizar la información que contiene. Este error es descubierto en el periodo actual y afecta los ejercicios anteriores que en su momento habían sido cerrados y aprobados por la gerencia de la empresa.

Los errores pueden surgir al reconocer, valorar, presentar o revelar la información de los elementos de los estados financieros. Los estados financieros no cumplen con las NIIF si contienen errores, tanto materiales como inmateriales, cuando han sido cometidos intencionadamente para conseguir, respecto de una entidad, una determinada presentación de su situación financiera, de su desempeño financiero o de sus flujos de efectivo. Los errores potenciales del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que los estados financieros sean formulados. Sin embargo, los errores materiales en ocasiones no se descubren hasta un

periodo posterior, de forma que tales errores de periodos anteriores se corregirán en la información comparativa presentada en los estados financieros de los periodos siguientes

Metodología a seguir para la detección de un error en el resultado neto del periodo

Ante un error importante que afecte de manera significativa los estados financieros de períodos anteriores, la normativa IASB permite aplicar un tratamiento de referencia o bien optar por un tratamiento alternativo permitido.

a) Tratamiento de Referencia

De acuerdo con el tratamiento de referencia de la NIC 8, al detectarse un error importante que afecte de manera significativa los estados financieros de ejercicios anteriores, se deberá actuar de la manera siguiente:

El efecto del error importante sobre los ejercicios anteriores deberá ser ajustado en el saldo inicial de las reservas del ejercicio actual. Además, siempre que sea posible, se deberá corregir la información comparativa de las Cuentas Anuales. De este modo, nos encontramos que los estados financieros, tanto en lo referente al período actual como a los ejercicios anteriores, son presentados como si el error hubiese sido corregido en el ejercicio donde se produjo.

Por lo tanto, el importe del efecto del error importante es incluido en el resultado neto de cada uno de los ejercicios afectados para los que se presenta información.

Podría suceder que el error importante afecte a ejercicios anteriores a aquellos que son presentados en los estados financieros. En este caso, el importe de la corrección que se refiere a ejercicios anteriores a los presentados será ajustado en el saldo inicial del primer ejercicio, es decir el ejercicio más alejado en el tiempo para el que se presente la información

El punto anterior de acuerdo con la normativa IASB no significa que los estados financieros aprobados por los accionistas y depositados deban ser reformulados, a no ser que la legislación del país contemple en algún momento tal reformulación.

Según el tratamiento de referencia, las Cuentas Anuales del ejercicio actual deberán incluir la siguiente información:

- La naturaleza del error.
- El efecto del ajuste en el período actual y en cada uno de los períodos anteriores por los que se presenta información.
- El importe que afecta a aquellos períodos que por su antigüedad no son incluidos en la información comparativa de los estados financieros.
- Una declaración formal de que la información comparativa ha sido corregida, o bien una explicación de las razones por las cuáles dicha corrección no ha podido realizarse.

b) Tratamiento Alternativo Permitido

La normativa IASB permite un tratamiento alternativo al descrito en el punto anterior. De acuerdo con este tratamiento alternativo, el importe total de la corrección del error importante podría incluirse en el resultado neto del

ejercicio actual. En lo referente a la información comparativa, ésta debería ser presentada, sin corrección alguna, de forma idéntica a cómo se presentó en el ejercicio anterior. De todos modos, el tratamiento alternativo permitido exige la introducción de columnas adicionales, tanto en el período actual como en los períodos anteriores presentados como información comparativa, donde se muestre la información como si el error importante hubiese sido corregido en el período donde ocurrió. Por lo tanto, en lo referente a la información comparativa, el tratamiento alternativo sería al tratamiento alternativo de referencia, con el único matiz que la información corregida no se presenta en las columnas comparativas sino en columnas adicionales, introducidas expresamente para tal fin.

De manera similar al tratamiento de referencia, según el tratamiento alternativo permitido se deberá incluir información en los estados financieros sobre los siguientes aspectos

- Naturaleza del error
- Importe del ajuste reconocido en el resultado del ejercicio actual
- Importe de la corrección incluida en el resultado de cada periodo donde se presenta la información adicional
- El importe que afecta a aquellos periodos que por antigüedad no son incluidos en la información comparativa de los estados financieros
- En caso de que no sea posible informar sobre los puntos anteriores, se debería manifestar expresamente esta situación, unido a las circunstancias que impiden calcular o publicar información.

Limitaciones a la reexpresión retroactiva

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

Cuando sea impracticable determinar los efectos que se derivan, en cada periodo específico, de un error sobre la información comparativa de uno o más periodos anteriores para los que se presente información, la entidad reexpresará los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio neto para los periodos más antiguos en los cuales tal reexpresión retroactiva sea practicable (que podría también ser el propio periodo corriente).

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

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

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

los párrafos 50 a 53 se suministran directrices sobre cuándo resulta impracticable corregir un error para uno o más periodos anteriores.

La corrección de errores puede distinguirse con facilidad de los cambios en las estimaciones contables. Las estimaciones contables son, por su naturaleza, aproximaciones que pueden necesitar revisión cuando se tenga conocimiento de información adicional. Por ejemplo, las pérdidas o ganancias reconocidas como resultado del desenlace de una contingencia, no constituye corrección de un error.

Información a revelar sobre errores de periodos anteriores

- La entidad revelará la siguiente información:
- La naturaleza del error del periodo anterior
- Para cada periodo anterior presentado, en la medida que sea practicable, el importe del ajuste: para cada rúbrica afectada del estado financiero; y para el importe de la ganancia por acción tanto básica como diluida, si la NIC 33 fuera aplicable a la entidad;
- El importe del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información

Si fuera impracticable la reexpresión retroactiva para un periodo anterior en particular, las circunstancias que conducen a esa situación, junto con una descripción de cómo y desde cuándo se ha corregido el error. Tales revelaciones podrán omitirse en los estados financieros de periodos posteriores.

Impracticabilidad de la aplicación y de la reexpresión retroactivas

En algunas circunstancias, cuando se desea conseguir la comparabilidad con el periodo corriente, el ajuste de la información comparativa de uno o más periodos anteriores es impracticable. Por ejemplo, los datos podrían no haberse obtenido, en el periodo o periodos anteriores, de forma que permitan la aplicación retroactiva de una nueva política contable o la reexpresión retroactiva para corregir un error de un periodo anterior, como consecuencia de lo cual la reconstrucción de la información es impracticable.

Con frecuencia es necesario efectuar estimaciones al aplicar una política contable a los elementos de los estados financieros reconocidos o revelados que hacen referencia a determinadas transacciones, otros sucesos y condiciones. La estimación es subjetiva en sí misma, y podría haberse realizado después de la fecha del balance.

El desarrollo de estimaciones puede ser todavía más difícil cuando se aplica retroactivamente una política contable, o cuando se efectúa una reexpresión retroactiva para corregir un error de periodos anteriores, debido al dilatado periodo de tiempo que podría haber transcurrido desde que se produjo la transacción afectada u ocurrió el otro suceso o condición objeto de la reexpresión. Sin embargo, el objetivo de una estimación, que se refiere a periodos anteriores, es el mismo que para las estimaciones realizadas en el periodo corriente, esto es, una y otra han de reflejar las circunstancias existentes cuando la transacción, suceso o condición haya ocurrido.

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

Suministra evidencia de las circunstancias existentes en la fecha o fechas en la que la transacción, otro suceso o condición haya ocurrido, y tendría que haber estado disponible cuando los estados financieros del periodo previo fueron autorizados para su emisión.

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

Cuando se esté aplicando una nueva política contable o se corrijan importes de un periodo anterior, no deberán establecerse hipótesis retroactivas, ya consistan en suposiciones acerca de las intenciones de la gerencia en un periodo previo o en estimaciones de los importes que se hubieran reconocido, medido o revelado en tal periodo anterior.

Por ejemplo, cuando una entidad esté corrigiendo un error de un periodo anterior, relativo a la medición de activos financieros previamente clasificados como inversiones mantenidas hasta el vencimiento de acuerdo con la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición, no cambiará el criterio de medición para ese periodo, aún en el caso de que la gerencia decidiera posteriormente no mantenerlos hasta su vencimiento.

Por otra parte, cuando una entidad proceda a corregir un error de cálculo de sus pasivos acumulados por ausencias retribuidas en caso de enfermedad de acuerdo con la NIC 19 Beneficios a los Empleados, ignorará la información que haya aparecido en el siguiente periodo sobre una severa

epidemia de gripe, si este dato ha estado disponible después de que los estados financieros para el periodo anterior fueran autorizados para su emisión.

El hecho de que frecuentemente se exija efectuar estimaciones significativas cuando se modifica la información comparativa presentada para periodos anteriores, no impide ajustar o corregir dicha información comparativa.

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

CAPÍTULO IV

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 41 (NIC 41) AGRICULTURA

4.1 Generalidades De La Norma (Objetivo Alcance Y Definiciones)

La Norma Internacional De Contabilidad N° 41 (NIC 41) establece el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar relacionados con la actividad agrícola. La actividad agrícola es la gestión, por parte de una empresa, de la transformación biológica de animales vivos o plantas (activos biológicos) ya sea para su venta, para generar productos agrícolas o para obtener activos biológicos adicionales.

La Norma Internacional De Contabilidad N° 41 (NIC 41) establece, entre otras cosas, el tratamiento contable de los activos biológicos a lo largo del período de crecimiento, degradación, producción y procreación, así como la valoración inicial de los productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección.

También exige la valoración de estos activos biológicos, según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, a partir del reconocimiento inicial tras la obtención de la cosecha, salvo cuando este valor razonable no pueda ser determinado de forma fiable al proceder a su reconocimiento inicial.

Sin embargo, La Norma Internacional De Contabilidad N° 41 (NIC 41) no se ocupa del procesamiento de los productos agrícolas tras la recolección de la cosecha; por ejemplo no trata del procesamiento de las uvas para obtener vino, ni el de la lana para obtener hilo.

Objetivo

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar en relación con la actividad agrícola.

Alcance

1. Esta Norma debe aplicarse para la contabilización de lo siguiente, siempre que se encuentre relacionado con la actividad agrícola:

(a) activos biológicos

(b) productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección

(c) subvenciones oficiales incondicionales, relacionadas con un activo biológico que se valora según su valor razonable, menos los costos estimados en el punto de venta, deben ser reconocidas como ingresos cuando y sólo cuando, tales subvenciones se conviertan en exigibles y la subvención oficial, relacionada con un activo biológico que se valora según su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta está condicionada, los que incluye las situaciones en las que la subvención exige que la empresa no emprenda determinadas actividades agrícolas, la empresa debe reconocer la subvención oficial cuando, y sólo cuando, se hayan cumplido la condiciones ligadas a ella.

2. Esta Norma no es de aplicación a:

(a) Los terrenos relacionados con la actividad agrícola

(b) Los activos inmateriales relacionados con la actividad agrícola

3. Esta Norma aplica a los productos agrícolas, que son los productos obtenidos de los activos biológicos de la empresa, pero sólo en el punto de su cosecha o recolección. A partir de entonces será de aplicación la NIC 2, Existencias, u otras Normas Internacionales de Contabilidad relacionadas con los productos obtenidos.

De acuerdo con ello, esta Norma no trata del procesamiento de los productos agrícolas tras la cosecha o recolección, por ejemplo, el que tiene lugar con las uvas para su transformación en vino por parte del viticultor que las ha cultivado.

Aunque tal procesamiento pueda constituir una extensión lógica y natural de la actividad agrícola y los eventos que tienen lugar guardan alguna similitud con la transformación biológica, tales procesamientos no están incluidos en la definición de actividad agrícola empleada en esta Norma.

Definiciones

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

Actividad agrícola es la gestión, por parte de una empresa, de las transformaciones de carácter biológico realizadas con los activos biológicos, ya sea para destinarlos a la venta, para dar lugar a productos agrícolas o para convertirlos en otros activos biológicos diferentes.

Activo biológico es un animal o una planta.

Cosecha o Recolección es la separación del producto del activo biológico del que procede o bien el cese de los procesos vitales de un activo biológico.

Grupo de Activos Biológicos es una agrupación de animales vivos o de plantas que sean similares.

Producto Agrícola es el producto ya recolectado, procedente de los activos biológicos de la empresa.

Transformación Biológica comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos.

La actividad agrícola abarca una gama de actividades diversas: por ejemplo el engorde del ganado, la silvicultura, los cultivos de plantas anuales o perennes, el cultivo de huertos y plantaciones, la floricultura y la acuicultura (incluyendo las piscifactorías). Entre esta diversidad se pueden encontrar ciertas características comunes:

- a) Capacidad de cambio. Tanto las plantas como los animales vivos son capaces de experimentar transformaciones biológicas
- b) Gestión del cambio. La gerencia facilita las transformaciones biológicas promoviendo o al menos estabilizando, las condiciones necesarias para que el proceso tenga lugar (por ejemplo, niveles de nutrición, humedad, temperatura, fertilidad y luminosidad). Tal gestión distingue a la actividad agrícola de otras actividades. Por ejemplo, no constituye actividad agrícola la cosecha o recolección de recursos no gestionados previamente (tales como la pesca en el océano y la tala de bosques naturales)

- c) Valoración del cambio. Tanto el cambio cualitativo (por ejemplo adecuación genética, densidad, maduración, cobertura grasa, contenido proteínico y fortaleza de la fibra) como el cuantitativo (por ejemplo, número de crías, peso, metros cúbicos, longitud o diámetro de la fibra y número de brotes) conseguido por la transformación biológica, es objeto de valoración y control como una función rutinaria de la gerencia.

La transformación biológica da lugar a los siguientes tipos de resultados:

- (a) Cambios en los activos, a través de crecimiento (un incremento en la cantidad o una mejora en la calidad de cierto animal o planta); degradación (un decremento en la cantidad o un deterioro en la calidad del animal o planta), o bien procreación (obtención de plantas o animales vivos adicionales)
- (b) Obtención de productos agrícolas, tal como el látex, la hoja de té, la lana y la leche.

Definiciones Generales

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

Un mercado activo es un mercado en el que se dan todas las condiciones siguientes:

- Los bienes o servicios intercambiados en el mercado deben ser homogéneos
- Se pueden encontrar en todo momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio

- los precios están disponibles para el público.

Importe en libros es el importe por el que se reconoce un activo en el balance.

Valor razonable es la cantidad por la cual puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realizan una transacción libre.

Subvenciones oficiales son las definidas en la NIC 20, Contabilización de las Subvenciones Oficiales e Información a Revelar sobre Ayudas Públicas.

El valor razonable de un activo se basa en su ubicación y condición, referidas al momento actual. Como consecuencia de ello, por ejemplo, el valor razonable del ganado vacuno en una granja es el precio del mismo en el mercado correspondiente, menos el costo del transporte y otros costos de llevar las reses a ese mercado.

4.2 Reconocimiento Y Medición

La entidad debe proceder a reconocer un activo biológico o un producto agrícola cuando, y sólo cuando:

- a. La entidad controla el activo como resultado de sucesos pasados
- b. Es probable que fluyan a la entidad beneficios económicos futuros asociados con el activo
- c. El valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable.

En la actividad agrícola, el control puede ponerse en evidencia mediante, por ejemplo, la propiedad legal del ganado vacuno y el marcado con hierro o por otro medio de las reses en el momento de la adquisición, el nacimiento o el destete. Los beneficios futuros se evalúan, normalmente, por medición de los atributos físicos significativos.

Un activo biológico debe ser medido, tanto en el momento de su reconocimiento inicial como en la fecha de cada balance, a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, excepto en el caso, de que el valor razonable no pueda ser medido con fiabilidad.

Los productos agrícolas cosechados o recolectados de los activos biológicos de una entidad deben ser medidos, en el punto de cosecha o recolección, a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta. Tal medición es el costo a esa fecha, cuando se aplique la NIC 2 Inventarios, u otra Norma Internacional de Contabilidad que sea de aplicación.

Los costos en el punto de venta incluyen las comisiones a los intermediarios y comerciantes, los cargos que correspondan a las agencias reguladoras y a las bolsas o mercados organizados de productos, así como los impuestos y gravámenes que recaen sobre las transferencias. En los costos en el punto de venta se excluyen los transportes y otros costos necesarios para llevar los activos al mercado.

La determinación del valor razonable de un activo biológico, o de un producto agrícola, puede verse facilitada al agrupar los activos biológicos o los productos agrícolas de acuerdo con sus atributos más significativos, como por ejemplo, la edad o la calidad. La entidad seleccionará los atributos

que se correspondan con los usados en el mercado como base para la fijación de los precios.

A menudo, las entidades realizan contratos para vender sus activos biológicos o productos agrícolas en una fecha futura. Los precios de estos contratos no son necesariamente relevantes a la hora de determinar el valor razonable, puesto que este tipo de valor pretende reflejar el mercado corriente, en el que un comprador y un vendedor que lo desearan podrían acordar una transacción. Como consecuencia de lo anterior, no se ajustará el valor razonable de un activo biológico, o de un producto agrícola, como resultado de la existencia de un contrato del tipo descrito. En algunos casos, el contrato para la venta de un activo biológico, o de un producto agrícola, puede ser un contrato oneroso, según se ha definido en la NIC 37 Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes. La citada NIC 37 es de aplicación para los contratos onerosos.

Si existiera un mercado activo para un determinado activo biológico o para un producto agrícola, el precio de cotización en tal mercado será la base adecuada para la determinación del valor razonable del activo en cuestión. Si la entidad tuviera acceso a diferentes mercados activos, usará el más relevante. Por ejemplo, si la entidad tiene acceso a dos mercados activos diferentes, usará el precio existente en el mercado en el que espera operar.

Si no existiera un mercado activo, la entidad utilizará uno o más de los siguientes datos para determinar el valor razonable, siempre que estuviesen disponibles:

(a) el precio de la transacción más reciente en el mercado, suponiendo que no ha habido un cambio significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de la transacción y la del balance;

- (b) los precios de mercado de activos similares, ajustados de manera que reflejen las diferencias existentes; y
- (c) las referencias del sector, tales como el valor de un huerto expresado en términos de envases estándar para la exportación, fanegas o hectáreas; o el valor del ganado expresado por kilogramo de carne.

En algunos casos, las fuentes de información pueden llevar a diferentes conclusiones sobre el valor razonable de un activo biológico o de un producto agrícola. La entidad tendrá que considerar las razones de tales diferencias, a fin de llegar a la estimación más fiable del valor razonable, dentro de un rango relativamente estrecho de estimaciones razonables.

En algunas circunstancias, pueden no estar disponibles precios o valores determinados por el mercado para un activo biológico en su condición actual. En tales casos, la entidad usará, para determinar el valor razonable, el valor presente de los flujos netos de efectivo esperados del activo, descontados a una tasa corriente antes de impuestos definida por el mercado.

El objetivo del cálculo del valor presente de los flujos netos de efectivo esperados es determinar el valor razonable del activo biológico, en su ubicación y condición actuales. La entidad considerará esto al determinar tanto los flujos de efectivo estimados, como la tasa de descuento adecuada que vaya a utilizar. La condición actual de un activo biológico excluye cualesquiera incrementos en el valor por causa de su transformación biológica adicional, así como por actividades futuras de la entidad, tales como las relacionadas con la mejora de la transformación biológica futura, con la cosecha o recolección, o con la venta.

La entidad no incluirá flujos de efectivo destinados a la financiación de los activos, ni flujos por impuestos o para restablecer los activos biológicos tras la cosecha o recolección (por ejemplo, los costos de replantar los árboles, en una plantación forestal, después de la tala de los mismos).

Al acordar el precio de una transacción libre, los vendedores y compradores interesados y debidamente informados que quieran realizarla, consideran la posibilidad de variación en los flujos de efectivo. De ello se sigue que el valor razonable refleja la posibilidad de que se produzcan tales variaciones. De acuerdo con esto, la entidad incorpora las expectativas de posibles variaciones en los flujos de efectivo sobre los propios flujos de efectivo esperados, sobre las tasas de descuento o sobre alguna combinación de ambos.

Al determinar la tasa de descuento, la entidad utilizará hipótesis coherentes con las que ha empleado en la estimación de los flujos de efectivo esperados, con el fin de evitar el efecto de que algunas hipótesis se cuenten doblemente o se ignoren.

Los costos pueden, en ocasiones, ser aproximaciones del valor razonable, en particular cuando:

- a. haya tenido lugar poca transformación biológica desde que se incurrieron los primeros costos (por ejemplo, para semillas de árboles frutales plantadas inmediatamente antes de la fecha del balance); o
- b. no se espera que sea importante el impacto de la transformación biológica en el precio (por ejemplo, para las fases iniciales de crecimiento de los pinos en una plantación con un ciclo de producción de 30 años).

Los activos biológicos están, a menudo, físicamente adheridos a la tierra (por ejemplo los árboles de una plantación forestal). Pudiera no existir un mercado separado para los activos plantados en la tierra, pero haber un mercado activo para activos combinados, esto es, para el paquete compuesto por los activos biológicos, los terrenos no preparados y las mejoras efectuadas en dichos terrenos. Al determinar el valor razonable de los activos biológicos, la entidad puede usar la información relativa a este tipo de activos combinados. Por ejemplo, se puede llegar al valor razonable de los activos biológicos restando, del valor razonable que corresponda a los activos combinados, el valor razonable de los terrenos sin preparar y de las mejoras efectuadas en dichos terrenos

Ganancias y pérdidas

Las ganancias o pérdidas surgidas por causa del reconocimiento inicial de un activo biológico a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, así como las surgidas por todos los cambios sucesivos en el valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de su venta, deben incluirse en la ganancia o pérdida neta del periodo en que aparezcan.

Puede aparecer una pérdida, en el reconocimiento inicial de un activo biológico, por ejemplo a causa de que es preciso deducir los costos estimados en el punto de venta, al determinar el monto del valor razonable menos estos costos para el activo en cuestión. Puede aparecer una ganancia, tras el reconocimiento inicial de un activo biológico, por ejemplo, a causa del nacimiento de un becerro.

Las ganancias o pérdidas surgidas por causa del reconocimiento inicial de un producto agrícola, que se lleva al valor razonable menos los

costos estimados hasta punto de venta, deben incluirse en la ganancia o pérdida neta del periodo en el que éstas aparezcan.

Puede aparecer una ganancia o una pérdida, en el reconocimiento inicial del producto agrícola, por ejemplo, como consecuencia de la cosecha o recolección.

Imposibilidad de medir de forma fiable el valor razonable

Se presume que el valor razonable de cualquier activo biológico puede medirse de forma fiable. No obstante, esta presunción puede ser refutada, en el momento del reconocimiento inicial, solamente en el caso de los activos biológicos para los que no estén disponibles precios o valores fijados por el mercado, para los cuales se haya determinado claramente que no son fiables otras estimaciones alternativas del valor razonable.

En tal caso, estos activos biológicos deben ser medidos a su costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor. Una vez que el valor razonable de tales activos biológicos se pueda medir con fiabilidad, la entidad debe proceder a medirlos al valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta. Una vez que el activo biológico no corriente cumple los criterios para ser clasificado como mantenido para la venta (o ha sido incluido en un grupo en desapropiación que ha sido clasificado como mantenido para la venta), de acuerdo con los criterios de la NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas, se supone que el valor razonable puede ser medido con fiabilidad.

La presunción del párrafo 30 sólo puede ser rechazada en el momento del reconocimiento inicial. La entidad que hubiera medido previamente el

activo biológico a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, continuará haciéndolo así hasta el momento de la desapropiación.

En todos los casos, la entidad medirá el producto agrícola, en el punto de cosecha o recolección, a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta. Esta Norma refleja el punto de vista de que el valor razonable del producto agrícola, en el punto de su cosecha o recolección, puede medirse siempre de forma fiable.

Al determinar el costo, la depreciación acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro del valor, la entidad considerará la NIC 2 Inventarios, la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo, y la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos.

Subvenciones del Gobierno

Las subvenciones incondicionales del gobierno, relacionadas con un activo biológico que se mide al valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, deben ser reconocidas como ingresos cuando, y sólo cuando, tales subvenciones se conviertan en exigibles.

Si la subvención del gobierno, relacionada con un activo biológico que se mide al valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, está condicionada, lo que incluye las situaciones en las que la subvención exige que la entidad no emprenda determinadas actividades agrícolas, la entidad debe reconocer la subvención del gobierno cuando, y sólo cuando, se hayan cumplido las condiciones ligadas a ella.

Los plazos y las condiciones de las subvenciones del gobierno pueden ser muy variadas. Por ejemplo, una determinada subvención del gobierno puede exigir a la entidad trabajar la tierra en una ubicación determinada por

espacio de cinco años, de forma que tenga que devolver toda la subvención recibida si trabaja la tierra por un periodo menor de cinco años. En este caso, la subvención del gobierno no se reconocerá como ingreso hasta que hayan pasado los cinco años. No obstante, si la subvención del gobierno permitiera retener parte de la subvención a medida que transcurriese el tiempo, la entidad reconocería como ingreso la subvención del gobierno en proporción al tiempo transcurrido.

Si la subvención del gobierno se relaciona con un activo biológico, que se mide al costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, resulta de aplicación la NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales.

Esta Norma exige un tratamiento diferente del previsto en la NIC 20 si la subvención del gobierno se relaciona con un activo biológico medido al valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, o bien si la subvención exige que la entidad no realice una actividad agrícola específica. La NIC 20 es de aplicación sólo a las subvenciones del gobierno relacionadas con los activos biológicos que se midan al costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

4.3 Presentación E Información A Revelar

La entidad debe revelar la ganancia o pérdida total surgida durante el periodo corriente por el reconocimiento inicial de los activos biológicos y los productos agrícolas, así como por los cambios en el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta de los activos biológicos.

La entidad debe presentar una descripción de cada grupo de activos biológicos. La revelación puede tomar la forma de una descripción narrativa o cuantitativa.

Se aconseja a las entidades presentar una descripción cuantitativa de cada grupo de activos biológicos, distinguiendo, cuando ello resulte adecuado, entre los que se tienen para consumo y los que se tienen para producir frutos, o bien entre los maduros y los que están por madurar. Por ejemplo, la entidad puede revelar el importe en libros de los activos biológicos consumibles y de los que se tienen para producir frutos, por grupo de activos.

La entidad puede, además, dividir esos valores en libros entre los activos maduros y los que están por madurar. Tales distinciones suministran información que puede ser de ayuda al evaluar el calendario de los flujos de efectivo futuros. La entidad revelará las bases que haya empleado para hacer tales distinciones.

Son activos biológicos consumibles los que van a ser recolectados como productos agrícolas o vendidos como activos biológicos. Son ejemplos de activos biológicos consumibles las cabezas de ganado de las que se obtiene la carne, o las que se tienen para vender, así como el pescado en las piscifactorías, los cultivos, tales como el maíz o el trigo, y los árboles que se tienen en crecimiento para producir madera.

Son activos biológicos para producir frutos todos los que sean distintos a los de tipo consumible; por ejemplo el ganado para la producción de leche, las cepas de vid, los árboles frutales y los árboles de los que se cortan ramas para leña, mientras que el tronco permanece.

Los activos biológicos para producir frutos no son productos agrícolas, sino que se consideran como auto-regenerativos. Los activos biológicos pueden ser clasificados como maduros o por madurar. Los activos biológicos maduros son aquéllos que han alcanzado las condiciones para su cosecha o recolección (en el caso de activos biológicos consumibles), o son capaces de mantener la producción, cosechas o recolecciones de forma regular (en el caso de los activos biológicos para producir frutos).

Si no es objeto de revelación en otra parte, dentro de la información publicada con los estados financieros, la entidad debe describir:

- a. la naturaleza de sus actividades relativas a cada grupo de activos biológico; y
- b. las mediciones no financieras, o las estimaciones de las mismas, relativas a las cantidades físicas de: cada grupo de activos biológicos al final del periodo; y la producción agrícola del periodo.

La entidad debe revelar los métodos y las hipótesis significativas aplicadas en la determinación del valor razonable de cada grupo de productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección, así como de cada grupo de activos biológicos.

La entidad debe revelar el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, de los productos agrícolas cosechados o recolectados durante el periodo, determinando el mismo en el punto de recolección.

La entidad debe revelar:

- a. La existencia y importe en libros de los activos biológicos sobre cuya titularidad tenga alguna restricción, así como el importe en libros de los activos biológicos pignorados como garantía de deudas;
- b. La cuantía de los compromisos para desarrollar o adquirir activos biológico
- c. Las estrategias de gestión del riesgo financiero relacionado con la actividad agrícola.

La entidad presentará una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el comienzo y el final del periodo corriente. No se exige dar información comparativa. La conciliación debe incluir:

- a. La ganancia o pérdida surgida de cambios en el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta;
- b. Los incrementos debidos a compras;
- c. Las disminuciones debidas a ventas y los activos biológicos clasificados como mantenidos para la venta (o incluidos en un grupo en desapropiación clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5;
- d. Los decrementos debidos a la cosecha o recolección;
- e. Los incrementos que procedan de combinaciones de negocios;

- f. las diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de los estados financieros a una moneda de presentación diferente, así como las que se derivan de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa;
- g. otros cambios.

El valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, para los activos biológicos, puede variar por causa de cambios físicos, así como por causa de cambios en los precios de mercado. La revelación por separado de los cambios físicos y de los cambios en los precios, es útil en la evaluación del rendimiento del periodo corriente y al hacer proyecciones futuras, en particular cuando el ciclo productivo se extiende más allá de un año.

En tales casos, se aconseja a la entidad que revele, por grupos o de otra manera, la cuantía del cambio en el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, que se ha incluido en la ganancia o la pérdida neta del periodo y que es debido tanto a los cambios físicos como a los cambios en los precios. Esta información es, por lo general, menos útil cuando el ciclo de producción es menor de un año (por ejemplo, cuando la actividad consiste en el engorde de pollos o el cultivo de cereales).

La transformación biológica produce una variedad de cambios de tipo físico—crecimiento, degradación, producción y procreación—, cada una de las cuales es observable y mensurable. Cada uno de esos cambios físicos tiene una relación directa con los beneficios económicos futuros. El cambio en el valor razonable de un activo biológico debido a la cosecha o recolección, es también un cambio de tipo físico.

La actividad agrícola a menudo está expuesta a riesgos naturales como los que tienen relación con el clima o las enfermedades. Si se produjese un evento de este tipo, que diese lugar a una partida de gastos o ingresos con importancia relativa, se revelará la naturaleza y cuantía de la misma, de acuerdo con lo establecido en la NIC 1 Presentación de Estados Financieros. Entre los ejemplos de los eventos citados están la declaración de una enfermedad virulenta, las inundaciones, las sequías o las heladas importantes y las plagas de insectos.

Revelaciones adicionales para activos biológicos cuyo valor razonable no puede ser medido con fiabilidad

Si la entidad mide, al final del periodo, los activos biológicos a su costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, debe revelar en relación con tales activos biológicos:

- a. Una descripción de los activos biológicos;
- b. Una explicación de la razón por la cual no puede medirse con fiabilidad el valor razonable;
- c. Si es posible, el rango de estimaciones entre las cuales es altamente probable que se encuentre el valor razonable;
- d. El método de depreciación utilizado;
- e. Las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas; y
- f. El valor bruto en libros y la depreciación acumulada (a la que se agregarán las pérdidas por deterioro del valor acumuladas), tanto al principio como al final del periodo.

Si la entidad, durante el periodo corriente, mide los activos biológicos por su costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, debe revelar cualquier ganancia o pérdida que haya reconocido por causa de la desapropiación de tales activos biológicos y, en la conciliación exigida por el párrafo 50, debe revelar por separado las cuantías relacionadas con esos activos biológicos. Además, la conciliación debe incluir las siguientes cuantías que, relacionadas con tales activos biológicos, se hayan incluido en la ganancia o la pérdida neta:

- a. pérdidas por deterioro del valor
- b. reversiones de las pérdidas por deterioro del valor
- c. depreciación

Si, durante el periodo corriente, la entidad ha podido medir con fiabilidad el valor razonable de activos biológicos que, con anterioridad, había medido a su costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumulado, debe revelar, en relación con tales elementos:

- a. Una descripción de los activos biológicos;
- b. Una explicación de las razones por las que el valor razonable se ha vuelto mensurable con fiabilidad; y
- c. El efecto del cambio.

Subvenciones del Gobierno

La entidad debe revelar la siguiente información, relacionada con la actividad agrícola cubierta por esta Norma:

- a. La naturaleza y alcance de las subvenciones del gobierno reconocidas en los estados financieros;
- b. Las condiciones no cumplidas y otras contingencias anexas a las subvenciones del gobierno; y
- c. Los decrementos significativos esperados en el nivel de las subvenciones del gobierno.

4.4 Fecha De Vigencia De La Norma Y Transición

Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2003. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2003, debe revelar este hecho.

En esta Norma no se establecen disposiciones transitorias. La adopción de esta Norma se contabilizará de acuerdo con la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.

CAPITULO V

CONCLUSIONES

5.1 Conclusiones

Considerando que la Norma Internacional de Contabilidad N° 8 Políticas contables, cambio en estimaciones contables y errores (NIC 8) en particular es la norma dirigida a mostrar la importancia de establecer políticas contables de amplia aplicación, así como el establecimiento de estimaciones contables y los posibles cambios y errores que se puedan dar en esta.

Venezuela se encuentra en un proceso de adaptación a esta nueva normativa y reglamento existen normas internacionales de contabilidad importantes ya que son el eje fundamental de la presente investigación las cuales son la NIC 8 contemplada por lo relacionado a las políticas contables, el cambio en las estimaciones contables y los posibles errores que se pudieran cometer al implementar dicha norma.

Con la implementación de la NIC 8 se busca alcanzar su objetivo principal el cual gira en torno a prescribir criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, así como el tratamiento contable y la información a revelar acerca de los cambios en las políticas contables, de los cambios en las estimaciones contables y de la corrección de errores.

Bajo este contexto se tiene que la NIC 8 mantiene un alcance relacionado directamente con la selección y aplicación de políticas contables conjuntamente con los cambios en las políticas, estimaciones y errores surgidos en ejercicios contables, bien sea anteriores, actuales o futuros.

En esencia esta NIC trata de la información a revelar sobre ciertas partidas determinantes de las ganancias o pérdidas netas del ejercicio. El efecto impositivo de las partidas extraordinarias, de los errores y de los cambios en las políticas contables se contabilizará y desglosará de acuerdo con la NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias. Allí donde la NIC 12 se refiere a partidas extraordinarias o no usuales, debe entenderse partidas extraordinarias.

Las políticas contables se determinarán o seleccionaran aplicando la Norma o Interpretación y considerando cualquier Guía de Implementación relevante emitida por el IASB para esa norma o interpretación.

El objetivo de la NIC 41 es establecer el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar en relación con la actividad agrícola. Su alcance, es la contabilización de los activos biológicos, de los productos agrícolas en el punto de cosecha y recolección, y las subvenciones del gobierno, siempre y cuando se encuentren relacionados con la actividad agrícola.

La norma internacional no tiene aplicación en cuanto a los terrenos relacionados con la actividad agrícola ni con los activos intangibles relacionados con la actividad agrícola. Eso está regulado en la NIC 16 y 40. Tampoco en cuanto a los intangibles, que son regulados por la NIC 38, ni tiene aplicación sobre los bienes vivos distintos a animales y plantas, donde se aplicará las NIC correspondientes a cada caso para activos inertes.

De acuerdo a la NIC 41 un activo biológico debe ser medido tanto en el momento de su reconocimiento inicial como en la fecha de cada balance, a su valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta. Así mismo los productos agrícolas cosechados o recolectados de los activos

biológicos de una empresa deben ser medidos en el punto de cosecha o recolección a su valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta.

La NIC 41 genera un choque con algunas legislaciones, pues en algunos casos para cumplir con la aplicación de la norma internacional, se faltará a los principios contables generalmente aceptados como el de la no-anticipación de la ganancia, la asociación de ingresos y gastos, el principio de conservatismo, entre otros. A su vez, generará el pago de impuestos por anticipado al exigir el registro en la cuenta de resultados de las diferencias de valor en el momento que surjan, sabiendo que hay casos de activos biológicos que pueden permanecer más de 3 ejercicios económicos en su proceso evolutivo, lo que afecta el estado de flujo de efectivo de las empresas, así como su capacidad de pago a corto plazo para asumir obligaciones y lograr la reinversión necesaria para permanecer en el negocio.

Las cuestiones más relevantes en los casos analizados transitan en torno al valor razonable, la presentación de la información financiera y las características de los países que aplicarán la norma. En concreto, el efecto de incorporar valores de mercado o valores razonables a la contabilidad, impide a la gerencia utilizar los valores en libro como herramienta gerencial para la medición de gestión, la toma de decisiones y el control interno de las entidades. A la vez distorsiona los resultados sobre los cuales la empresa realmente debe tributar, toda vez que a pesar de que se trata de un nuevo ingreso biológico, real y que ocasiona ganancias, estas no son efectivas y no deben afectar la cuenta de resultados sino las reservas patrimoniales de la entidad hasta que estas acumulaciones de nuevo valor por evolución sean realizadas a través de las ventas de aquellos bienes que las produjeron.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARIAS, F. (1999). El Proyecto de Investigación. (3ª ed.). Caracas, Venezuela: Editorial Episteme, c.a./ORIAL EDICIONES.

Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública (1973). Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 30.273, diciembre 5, 1973.

Norma Internacional de Contabilidad N° 41 (NIC 41): Agricultura.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD n° 8 (NIC 8) Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores revisión 2005

Normas Internacionales de Contabilidad. Disponible en: <http://www.normasinternacionalesdecontabilidad.es/> (Consulta: 01-02-2009)

SAMPIERI, R., Fernández, C. y Baptista, P. (1998). Metodología de la Investigación. (2ª ed.). México: MC Graw-hill.

TAMAYO Y TAMAYO, MARIO. (1988) El Proceso de Investigación Científica. Editorial Limusa, Caracas

http://biblioteca.universia.net/html_bura/ficha/params/id/37747815.html
(Consulta: 01-02-2009)

[http://www.ey.com/Global/Assets.nsf/Spain/NIC_41/\\$file/NIC%2041.pdf](http://www.ey.com/Global/Assets.nsf/Spain/NIC_41/$file/NIC%2041.pdf)
(Consulta: 25-01-2009)

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

TÍTULO	ANÁLISIS DEL IMPACTO GENERADO POR LA APLICACIÓN E IMPLEMENTACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 8 REFERENTE A LAS POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES Y LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 41 (NIC 41) AGRICULTURA
SUBTÍTULO	

AUTOR (ES):

APELLIDOS Y NOMBRES	CÓDIGO CULAC / E MAIL
Reggio, Dorys	CVLAC: 11.903.239 E MAIL: <i>dorisreggio@hotmail.com</i>
Espinoza, Adriana	CVLAC: 15.883.402 E MAIL: <i>adrianitaespinoza_8@hotmail.com</i>
	CVLAC: E MAIL:
	CVLAC: E MAIL:

PALÁBRAS O FRASES CLAVES:

Normas internacionales
Políticas contables
Agricultura
Estimaciones
Errores

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

ÁREA	SUBÁREA
CIENCIAS ADMINISTRATIVAS	
	Contaduría Pública

RESUMEN (ABSTRACT):

Actualmente y parte de la problemática estudiada en esta investigación se basa y fundamenta en el impacto que pudiera causar la implementación o aplicación de estas normas internacionales en Venezuela, dado que es precisamente ahora cuando se están introduciendo en el país no solo la adopción de estas normas para el manejo y control de los estados financieros y la materia contable dentro del mismo sino también que abarca el efecto que pudiera causar una vez aplicadas las mismas en el ámbito contable venezolano, el cual abarca desde los colegios y federaciones de contadores hasta los resultados o efectos de la aplicación de las mismas en el área empresarial tanto pública como privada. Es por ello que la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs), 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. Dado que Venezuela se encuentra en un proceso de adaptación a esta nueva normativa y reglamento existen dos normas internacionales de contabilidad importantes ya que son el eje fundamental de la presente investigación las cuales son la NIC 8 contemplada por lo relacionado a las políticas contables, el cambio en las estimaciones contables y los posibles errores que se pudieran cometer al implementar dicha norma, de igual manera se analiza y estudia la NIC 41 establece el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar relacionados con la actividad agrícola.

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

APELLIDOS Y NOMBRES	ROL / CÓDIGO CVLAC / E_MAIL				
Ramos Manuel	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:	5.141.893			
	E_MAIL	Mj10ramos@yahoo.es			
	E_MAIL				
Martínez Juan	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:	3.950.261			
	E_MAIL	jrafaelm@cantv.net			
	E_MAIL				
	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:				
	E_MAIL				
	E_MAIL				
	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:				
	E_MAIL				
	E_MAIL				

FECHA DE DISCUSIÓN Y APROBACIÓN:

2009 AÑO	03 MES	05 DÍA
-------------	-----------	-----------

LENGUAJE. SPA

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

NOMBRE DE ARCHIVO	TIPO MIME
Tesis.Isae 3000.doc	Aplication/ms Word

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

ALCANCE**ESPACIAL:** _____ (OPCIONAL)**TEMPORAL:** _____ (OPCIONAL)**TÍTULO O GRADO ASOCIADO CON EL TRABAJO:****LICENCIADO EN CONTADURIA PUBLICA**

NIVEL ASOCIADO CON EL TRABAJO:**PREGRADO**

ÁREA DE ESTUDIO:**Departamento de Administración**

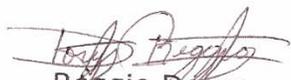
INSTITUCIÓN:**Universidad de Oriente – Núcleo de Anzoátegui**

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

DERECHOS

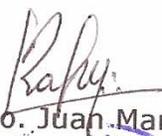
De acuerdo al artículo 44 del Reglamento de Trabajo de grado:

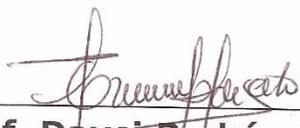
“Los trabajos de grado son de exclusiva propiedad de la Universidad, y sólo podrán ser utilizados con otros fines con el consentimiento del Consejo del Núcleo respectivo, quien lo participara al Consejo Universitario”


Reggio Dorys
AUTOR


Espinoza Adriana
AUTOR


Lcdo. Manuel Ramos
TUTOR


Lcdo. Juan Martínez
TUTOR


Prof. Daysi Rodríguez
**POR LA SUBCOMISION DE CURSOS
ESPECIALES DE GRADO**

