

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



ANÁLISIS Y SÍNTESIS DE LOS CURSOS ESPECIALES DE GRADO

Parte I: Análisis y Estudio de las Normas Internacionales de Contabilidad NIC n° 2
Tratamiento de Inventarios y NIC n° 31 Participaciones en Negocios Conjuntos.

Parte II: Análisis y Estudio de Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA N° 710 Informes
Para Estados Financieros Comparativos- NIA N° 720 Otra Información Que Contienen
Documentos Que Contienen Estados Financieros Auditados).

ELABORADOR POR:

Danielys Pérez

Claudia Martínez

**Trabajo de grado presentado como requisito parcial para optar al título
de Licenciado en Contaduría Pública.**

Junio, 2009

RESOLUCIÓN

De acuerdo al Artículo 44 del Reglamento de Trabajo de Grado

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

AGRADECIMIENTO

Ante todo doy gracias a Dios por haberme guiado para alcanzar una de mis primeras metas en esta vida.

A Todos los que de manera directa e indirecta me ayudaron a la obtención de este título, como lo son mis amigos, mi familia, profesores y por supuesto todas aquellas personas que dudaron de mi capacidad intelectual y Por último a mi compañera Claudia Martínez que me sirvió de apoyo en las áreas de grado y a la cual le deseo todo el éxito profesional del mundo como Contador Público.

Danielys Pérez

A mi DIOS que ha estado presente en cada paso de mi vida y ha colocado en mi camino las personas maravillosas con las que hoy comparto mi sueño y el de mi madre.

A Olí mi madre bella, que es la persona que mas quiero, por todo el amor dedicación que me ha dado; por ella soy capaz de arriesgarlo todo... Mami eres mi respiro, mi existir y por eso siempre te necesito a mi lado, gracias por estar en todo mi ser!!!

A José Martínez mi padre que me ha dado su apoyo, aunque siempre espero más de él... tu forma de ser me ha dado la fuerza y el coraje para seguir adelante.... Te quiero mucho!!!

A mi tío Carmelo por todo el esfuerzo y cariño que me ha brindado, jamás tendré como pagarte tanto... eres parte de este logro tío.

A mis hermanas: Fabiola, María y Luzmara... mis sobrinos bellos Betania y José Alejandro por hacer muy diferente los días que estoy en casa, siempre los extraños pero todo esto vale la pena.

A la señora Marianela Ascanio por ser una persona maravillosa que me brindo su apoyo, confianza y es una profesional ejemplo a seguir. Siempre le estaré agradecida por todo lo que ha compartido conmigo.

A dos personas que son especiales en mi vida, Yedania y el Sr. Aníbal que han estado apoyándome desde que DIOS lo coloco en mi camino y quiero mucho, ustedes son parte de este triunfo, espero llenarlos de

satisfacción y no defraudarlos nunca.

A mi compañera y amiga DANIELYS... gracias por compartir todo esta alegría conmigo, eras mi dolor de cabeza y tu puntualidad no la pude superar... sin ti este triunfo no estaría completo pues éramos un equipo... DIOS te bendiga te de mucha salud y protección... Te me cuidas mucho...

A mis amigas: Adrianela, Johanna, Milines, Carolina, Maibel, Marsia, Maria ines, Katy y Gaby gracias por cada momento vivido dentro y fuera de la universidad... cuantos tragos, bailes, risas, llanto y pasta con atún tuvieron que compartir conmigo, ustedes son el regalo perfecto de DIOS, no los cambiaria ni las olvidaría jamás... LAS QUIERO MUCHO LINDAS!!!

A mis compañeras de clase Maibeth, Damarggy y Nilsa ustedes al igual que yo están viendo hacerse realidad del sueño de todo estudiante de la UDO, que ha vivido experiencias únicas en cada espacio de la universidad... UDO te extrañare por todo lo que me toco transitar, correr y disfrutar en tus pasillos...

A mis amigos de bachillerato que a pesar de la distancia mantenemos una muy linda amistad, pues con la distancia no se borra ni se olvida lo vivido, Narcelys, Tange, Metaxa, Manuel, Solonano, Emimaryett y David gracias por todo su cariño.

A mis compañeros de residencia Juan (vecino), Luis, Giselle (la monita), y ángel (el mono) por estar presente en cada rumba en la habitación, sin importarles que a mi es que pueden correr...Gracias por hacerme pasar momentos muy gratos.

Por ultimo y no menos importante a todas aquellas personas que dudaron y siguen dudando de mis capacidades, gracias porque sin sus palabras pesimistas, mal chiste y comentarios desalentadores jamás hubiese reunido las fuerzas necesarias para terminar todo esto, de todas formas no los culpo son unos simple mortales que no saben que, “el dolor es temporal pero la gloria es eterna”....

ClaudiaMartínez
Guariqueña y de Zaraza

DEDICATORIA

Le dedico este trabajo de grado principalmente a un ángel muy especial para mí, el es mi padre que desde el cielo siempre estuvo cuidando todos y cada uno de mis pasos en la tierra, a mi madre que ha sido el soporte fundamental para seguir adelante, a mi esposo que de una u otra forma ha estado conmigo en los momentos más difíciles dándome todo su apoyo amor y comprensión, a mis sobrinos Jesús David, Eduardo Enrique y a mis hermanos Laura Marlenis Leonardo y Daniel José que los adoro.

A mis amigos Guillermo Omaña, Antonio Milano, Claudia Martínez, que me dieron todo el ánimo para seguir adelante en mi carrera.

A Dios que es mi guía espiritual y a todas aquellas personas que contribuyeron a que realizara mi sueño.

Te amo papa, mama, esposo, hermanos, gracias por ayudarme a continuar a pesar de los obstáculos que pudieron existir.

Danielys Pérez

Primeramente a DIOS por ser mi guía y protector

A mis padres las personas que más quiero y adoro por todo el amor, esfuerzo y apoyo que me han brindado... Este triunfo es de ustedes!!!

A mis hermanas para que mi logro sea inspiración, motivo de lucha y esperanza para que alcancen sus sueños.

A mis sobrinos Betania y José Alejandro para que el día de mañana ellos se formen como profesionales y buenos chicos, como lo sueña de su tía taty.

A Josephth que compartió muchos días, noches, lagrimas y alegrías... necio recuerda que de ilusiones se vive pero se muere de desengaños, no permitas que te vean caer y no te esfuerces por lo que no vale la pena, has todo por ti y para ti pero ten presente a las personas que mas te aman... tus padres!!!

También dedico mi logro a mi abuela Angela por todos sus abrazos y oraciones, espero llenarte de satisfacción y alegría...

A mi familia que de una u otro forma estuvieron pendiente de mí, nailleth, milagros, la morocha, ana, mis tías y Bilón que a pesar que lo visito muy poco no me olvido del cariño que me brinda.

A mis amigas Adrianela y Johanna ustedes son pieza fundamental de mi vida, sin ustedes todo fuera diferente las quiero muchísimo y espero celebrar con sus triunfos, mis triunfos, nuestro triunfos....

Dedico el cumplimiento de mis sueños hoy y siempre a mis abuelos Juana y Pacio aunque no están físicamente en este espacio terrenal siempre me acompañan y me protegen, abuelitos los extraño mucho y siempre los tengo presente.

**Claudia Martínez
Guariqueña y de Zaraza**

INTRODUCCIÓN

Una de las modalidades del trabajo de Grado que ofrece la Universidad de Oriente, Núcleo de Anzoátegui son los Cursos Especiales de Grado, siendo este el elegido por nosotros para optar por el título de Licenciado en Contaduría Pública.

Cabe mencionar además, que las Áreas Especiales de Grado en la Especialidad de Contaduría Pública, revisten gran importancia por cuanto constituyen una alternativa valiosa para los estudiantes que cursan el último semestre de Contaduría Pública, en Nuestra Máxima Casa de Estudios.

En estas Áreas se imparten conocimientos que contribuyen a la formación integral del individuo mediante un asesoramiento continuo y especializado de cada uno de los tópicos que se necesitan para la correcta investigación y presentación de nuestro Trabajo de Grado.

Objetivos de la investigación

General

- ✓ El objetivo general de esta investigación se refiere, al estudio y evaluación de los resultados obtenidos, de los diferentes trabajos de investigación que se llevaron a cabo durante el curso de Contaduría IV, como alternativa diferente, que ofrece la Escuela de Ciencias Administrativas del Núcleo de Anzoátegui, para optar al título de Licenciado en Contaduría Pública y Licenciado en Administración.

Específicos

- ✓ Adquirir conocimientos a través de las investigaciones sobre diversos tópicos no incluidos en el Pensum de Licenciatura en Administración y Licenciatura de Contaduría Pública.
- ✓ Complementar la formación académica con las experiencias obtenidas en las distintas cátedras que conforman los Cursos Especiales de Grado en el área de Contaduría II.
- ✓ Promover la capacidad de investigación de los estudiantes, que aunado a los conocimientos teóricos y prácticos contribuyen a formar profesionales emprendedores, activos y competentes.

JUSTIFICACIÓN E IMPORTANCIA

Son importantes los Cursos Especiales de Grado porque recabamos una serie de información a través de la investigación de los diferentes temas que fueron objeto de análisis, mediante el asesoramiento de los profesores, además ofrece una alternativa diferente, para aquellos estudiantes que por una u otra razón no pueden realizar pasantías o tesis de grado.

Universidad de oriente
Núcleo de Anzoátegui
Escuela de ciencias administrativas
Comisión de Trabajo de Grado



I PARTE

**Análisis y Estudio de las Normas Internacionales de Contabilidad NIC n°
2 Tratamiento de Inventarios y NIC n° 31 Participaciones en Negocios
Conjuntos.**

Asesor (es):
Manuel Ramos
Juan Martínez

Elaborado por:
Pérez Danielys
Martínez Claudia

Barcelona, Mayo de 2009

RESUMEN

Esta Investigación tiene como objetivo analizar las normas internacionales de Contabilidad NIC n° 2 Tratamiento de Inventarios y NIC n° 31 Participaciones en negocios conjuntos. En cuanto a la metodología aplicada para su realización se considero tomar como tipo de investigación la descriptiva; Ya que esta permite, la investigación de registro análisis e investigación del problema estudiado, así como establecer comparaciones y descubrir las relaciones, causas y efectos presentes. Dicha investigación permite obtener información en forma directa de la realidad donde se está investigando, ya que esta proporciona información de todo tipo de material escrito sobre el tema.

ÍNDICE GENERAL

RESOLUCIÓN	ii
AGRADECIMIENTO	iii
DEDICATORIA	vii
INTRODUCCIÓN	x
Objetivos de la investigación.....	xi
General	xi
Específicos	xi
JUSTIFICACIÓN E IMPORTANCIA.....	xii
I PARTE	xiii
RESUMEN	xiv
ÍNDICE GENERAL.....	xv
INTRODUCCIÓN	xx
CAPITULO I	24
EL PROBLEMA.....	24
1.1. Planteamiento del problema	24
1.2. Objetivos de la investigación.....	26
1.2.1. Objetivo General	26
1.2.2. Objetivos Específicos.....	26
1.3. Justificación	26
1.4. Limitaciones	28
1.5. Metodología	28
CAPITULO II	30
MARCO TEORICO	30
2.1. Antecedentes	30
2.2. Bases teóricas	32
2.2.1. Normas internacionales de contabilidad	32

2.2.2. Mecanismo de emisión de las Normas Internacionales de Contabilidad	33
2.2.3. Por qué es necesario que existan normas contables únicas	34
2.2.4. Quiénes están obligados a adaptarse a las Normas Internacionales de contabilidad.....	34
2.2.5. Cuándo se puede empezar a aplicar las Normas Internacionales de Contabilidad	35
2.2.6. Afectará el proceso de adaptación sólo al departamento de contabilidad de una entidad	35
2.2.7. Cuánto tiempo necesitará una entidad para adaptarse a las Normas Internacionales de Contabilidad.....	36
2.2.8. Cómo repercute en la percepción que el mercado tiene de la entidad que los estados financieros se adapten a las Normas Internacionales de contabilidad.....	36
2.2.9. La Aplicación de las NIC en Venezuela	36
2.2.9.1. Impacto por la adopción de NIIF's en el resultado fiscal en Venezuela.....	38
2.2.9.2 Impacto internacional	39
2.3. Marco legal	40
2.3.1. Ley del ejercicio de la contaduría publica	43
2.3.2. Declaración De Principios De Contabilidad N° 0 Dpc-0	56
2.3.3. La federación de colegio de contadores públicos	64
2.3.4. Instituto mexicano de cóndores públicos (IMCP).....	66
2.3.5. IASC (Internacional Accounting Standard Comité).....	67
2.3.6. Federación internacional de contadores (IFAC).....	70
2.4. Marco conceptual.....	70
2.4.1 Definición de términos básicos (NIC N° 2).....	70
2.4.2. Definición de términos básicos (NIC N° 31)	75
CAPITULO III	81

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 2	81
3.1. Norma internacional de contabilidad n° 2, tratamiento de inventarios	81
3.1.1. Objetivo de la norma internacional de contabilidad n° 2	81
3.1.2. Alcance de la norma internacional de contabilidad n° 2.....	81
3.1.3. Información a revelar	88
3.2. Análisis de la norma internacional de contabilidad n° 2	91
CAPITULO IV.....	97
NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 31	97
4.1. Norma internacional de contabilidad n° 31 participaciones en negocios conjuntos	97
4.1.1. Alcance de la norma internacional de contabilidad n° 31	97
4.1.2. Información a revelar	111
4.2. Análisis de la norma internacional n° 31	112
CAPITULO V.....	133
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	133
5.1. Conclusiones	133
5.2. Recomendaciones	136
BIBLIOGRAFIA.....	138
GLOSARIO DE TÉRMINOS	139
METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO	144
II PARTE	cxlix
RESUMEN	cl
INTRODUCCION	cli
CAPITULO I.....	154
EL PROBLEMA.....	154
1.1. Planteamiento del problema	154
1.2. Objetivos de la investigación.....	158
1.2.1. Objetivo General.....	158
1.2.2. Objetivos Específicos.....	158

1.3. Justificación e importancia	159
1.4. Limitaciones	162
1.5. Glosario de términos	163
CAPITULO II	172
MARCO TEORICO	172
2.1. Bases teóricas	172
2.1.1. Definición de Auditoria	172
2.1.2. Objetivo de la Auditoria	172
2.1.3. Finalidad de la auditoria	172
2.1.4. Importancia de la auditoria	173
2.1.5. Clasificación de la Auditoria	174
2.1.6. Tipos de Auditoria	175
2.1.7. Ciclo De La Auditoria	183
2.1.8. Globalización De La Auditoria	194
2.1.9. Obstáculos Del Proceso De Armonización de los estándares internacionales	198
2.2. Estándares internacionales de auditoria y su comparación con la declaración de normas de auditoria venezolanas	201
2.2.1. Resumen de las Normas Internacionales de Auditoria	209
2.2.2. Resumen de las Declaraciones de Normas de Auditoria	226
2.3. Marco legal	246
CAPITULO III	249
MARCO METODOLÓGICO	249
3.1. Tipo de investigación	249
3.2. Técnicas e instrumentos de recolección de datos	249
3.3. Validez y confiabilidad de los instrumentos de recolección de datos ..	251
CAPITULO IV	252
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA N° 710, INFORMES PARA ESTADOS FINANCIEROS COMPARATIVOS Y NORMA INTERNACIONAL	

DE AUDITORIA N° 720 OTRA INFORMACIÓN EN DOCUMENTOS QUE CONTIENEN ESTADOS FINANCIEROS AUDITADOS	252
4.1. Nia n° 710 informes para estados financieros comparativos	252
4.2. Análisis de la norma (nia n° 710) informes par estados financieros comparativos.....	272
4.3. Nia n° 720 otra información en documentos que contienen estados financieros auditado.....	277
4.4. Análisis de la norma (nia 720) otra información en documentos que contienen estados financieros auditados	282
CAPITULO V.....	288
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	288
5.1. Conclusiones	288
5.2. Recomendaciones	289
BIBLIOGRAFIA.....	290
METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO.....	291

INTRODUCCIÓN

Estamos inmersos en un movimiento y acercamiento de criterios contables entre las economías cada vez más avanzadas. Este acercamiento, que es en sí extraordinariamente positivo, presenta, no obstante, alguna dificultad, porque realmente supone la implantación de criterios contables en algunos casos muy contradictorios con los principios hasta ahora imperantes en nuestro derecho.

Este movimiento de homogeneización o acercamiento de criterios contables tiene su origen en el International Accounting Standards Committee (IASC) que era una organización privada constituida en 1973 por profesionales contables, y cuyas decisiones o criterios carecían, obviamente, de toda fuerza jurídica vinculante, pero empezaron a ser utilizados por empresas multinacionales en todo el mundo. En 1981 el IFAC (Federación Internacional de Profesionales Contables) y el IASC acordaron que éste tendría plena autonomía para emanar documentos sobre temas de contabilidad y simultáneamente todos los miembros del IFAC se integraron en el IASC.

En 1995 el IASC acordó colaborar con la Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO), siendo uno de los objetivos fundamentales de esta organización la fijación de un conjunto de principios y normas contables que pudieran aplicarse de manera homogénea por aquellas empresas que cotizasen en mercados internacionales.

Con la aprobación del reglamento que establece la aplicación de las normas internacionales de contabilidad, la Unión Europea se convierte en el

principal motor para la expansión de unas normas de alta calidad concebidas desde una perspectiva mundial, redundando en beneficio de una información financiera transparente y comparable más allá de sus fronteras.

En ese mismo año la Comisión Europea recomienda que las empresas transnacionales pertenecientes a países de la Unión Europea adopten las IAS, y al año siguiente la Comisión Norteamericana del Mercado de Valores (SEC) muestra su apoyo a los objetivos del IASC. En 1998 se amplía la composición del IASC a 140 miembros pertenecientes a 101 países. En mayo de 2000 el IOSCO anunció que como consecuencia de la evaluación de las IAS recomendaba a sus miembros que permitieran la utilización de las mismas en la preparación de los estados financieros para las ofertas de cotización de carácter transfronterizo.

En 2001 se cambia la denominación del IASC que se convierte en el IASB que hoy en día conocemos que adopta las normas hasta entonces emitidas. El objetivo declarado del IASB es *“trabajar en la consecución de un único conjunto de normas globales de alta calidad para la preparación de la información financiera, desarrolladas de acuerdo con los principios de transparencia, claridad y globalidad”*.

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

de la computación y las complicaciones que involucra utilizar la moneda como patrón de medida, en países afectados por inflación, plantean un verdadero desafío a nuestra profesión.

Para dar un mejor entendimiento de este estudio acerca de las normas internacionales, se dará a conocer su historia, sus objetivos, que significan para este mundo globalizado, definiendo con la mayor precisión cada una de estas normas, orientadas al inversor, cuya función principal es la de reflejar la esencia económica de las entidades, mostrando una imagen fiel de la situación financiera de las mismas. El hecho de la aplicación de las NIC con carácter obligatorio a nivel consolidado para los grupos que cotizan en bolsa, y con carácter voluntario para las demás Entidades que no lo hacen.

Estructura de los capítulos

Capítulo I: Este capítulo comprende el problema del trabajo, el planteamiento del problema, los objetivos, la justificación, la metodología, y limitaciones del mismo.

Capítulo II: Este capítulo comprende el marco teórico del trabajo, antecedentes bases legales y definiciones de términos básicos.

Capítulo III: Este capítulo comprende la definición de la norma internacional de contabilidad n° 2 tratamiento de los inventarios, su alcance, sus objetivos, la información a revelar en los estados financieros, el análisis de la misma.

Capítulo IV: Este capítulo comprende la definición de la norma internacional de contabilidad n° 31 participaciones en negocios conjuntos, su alcance, la información a revelar en los estados financieros, el análisis de la misma.

Capítulo V: Este capítulo comprende las conclusiones, las recomendaciones y la bibliografía utilizada para el desarrollo de este trabajo.

CAPITULO I

EL PROBLEMA

1.1. Planteamiento del problema

Los procesos de regulación contable requieren un sustento teórico que justifique la determinación de unos marcos de referencia flexibles o rígidos en los procedimientos y prácticas de preparación y presentación de estados financieros. El núcleo teórico que fundamente la normativa contable debe resultar de un amplio debate, donde confluyan los actores sociales, políticos y económicos afectados por su implementación. Los efectos económicos, sociales y culturales de la normativa contable desplazan los argumentos técnico-positivistas con que se pretenden imponer modelos contables, más si son ajenos a las realidades de entornos para los cuales no se pensaron.

Los contadores deben establecer o consolidar los escenarios de discusión y debate, en ellos se determinarán los criterios epistemológicos y técnicos de una regulación que busque el desarrollo autónomo e independiente de las naciones. La regulación hegemónica la imponen los organismos internacionales, como IASB, FASB, IFAC e IOSCO, entre otros. Frente a ella se propone implementar una regulación contable común para los países latinoamericanos, orientada al soporte de la economía de estos países: las pequeñas y medianas empresas. La regulación propuesta debe resultar de la participación activa de contadores y otros actores sociales de todos los países latinoamericanos; y tener como derrotero la defensa de los intereses nacionales, su riqueza, cultura y patrimonio.

Con el pasar de los tiempos se ha venido presentando la sensibilidad con respecto al tema de las normas internacionales de contabilidad, todo esto producto de los diferentes cambios constantes que ha sufrido la profesión de la contaduría pública.

En nuestra actividad como profesionales y durante nuestra preparación como tales , encontramos muchas áreas de estudio y análisis , en especial los aspectos contables , ya que la contabilidad es una técnica de por si evolutiva y con el tiempo ha ido mejorándola calidad de la profesión y de los profesionales a través de la actualización de los diversos temas de interés que requieren de nuevas ideas y aplicaciones en el ámbito contable , proporcionando a los usuarios el resultado de un trabajo de optima calidad y amplia presentación en cuanto a conocimientos de actualidad se refiere.

Es por ello que la adopción de las normas internacionales de contabilidad, por los diferentes países, mas la pertinente revelación, respecto al cumplimiento de las mismas, tendrá un efecto relevante a través de los años, mejorando la calidad y la credibilidad de los profesionales que de una u otra forma aplican las normas internacionales de contabilidad, lo cual acrecentara la utilidad de los estados financieros en todo el mundo.

1.2. Objetivos de la investigación

1.2.1. Objetivo General

Estudiar las Normas Internacionales de Contabilidad para la presentación adecuada de Estados Financieros.

1.2.2. Objetivos Específicos

1. Identificar los cuerpos legales que rigen a las normas internacionales de contabilidad.
2. Conocer dichas normas para la preparación de los Estados Financieros.
3. Analizar las normas en cuanto a reconocimiento, medición, presentación y revelación.
4. Evaluar la adecuada presentación y revelación de los estados financieros realizados en base a las normas internacionales de contabilidad.

1.3. Justificación

En la actualidad la sociedad en general sufre cambios constantes en todos los aspectos, económicos, políticos, profesionales etc. Generando paradigmas en cuanto al entorno que nos rodea, como es el caso de las distintas modificaciones que han sufrido las normas internacionales de contabilidad, siendo estas normas que el hombre de acuerdo con sus experiencias comerciales, ha considerado de importancia en la presentación de la información financiera.

Uno de los objetivos primordiales de la Contabilidad, es presentar, en forma de Estados Financieros, la información contable producto de la actividad económica realizada por las empresas. Dicha información debe cumplir ciertas premisas para que logre el fin para el cual está destinada. Estas premisas son: comprensible, relevante, fiable, comparable.

Para que la información contable cumpla con estos requisitos, deben acatarse los parámetros establecidos en las normativas contables vigentes. En Venezuela, la Federación de Colegios de Contadores Públicos, ha plasmado las reglas a seguir para el manejo de la información contable, a través de las Declaraciones de Principios de Contabilidad.

Ahora bien, durante el período 2004-2005, se dará en Venezuela el proceso de transición hacia las Normas Internacionales de Contabilidad, que también se encuentran en proceso de transición hacia las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), cuyas siglas en inglés son IFRS.

La existencia de políticas contables diferentes motiva la realización de ajustes contables que, dado que surgen de sucesos o transacciones anteriores a la fecha de transición a las NIIF, serán reconocidas directamente en la reservas por ganancias acumuladas. Igualmente, la adaptación de los nuevos criterios exige la revelación de mayor información sobre la transición a las NIIF, como complemento imprescindible para comprender los efectos que los nuevos criterios tienen sobre la situación contable de la entidad

Tomando en cuenta lo anterior, la presente investigación se justifica por que permitirá obtener a los profesionales de la contabilidad mayor

conocimiento y actualización en cuanto a las normas internacionales de contabilidad se refiere, contribuyendo a la formación y desarrollo de entidades y de la misma manera cubriendo las necesidades y circunstancias actuales, dando una base mas firme a los contadores que producen la información contable.

1.4. Limitaciones

Dentro de las limitaciones que creemos, se puedan tener durante el desarrollo de esta investigación nombraremos las siguientes:

- Las limitaciones de tiempo necesario, para hacer un seguimiento detallado y cristalizar de manera mas profunda el análisis de las normas internacionales de contabilidad.
- La dispersión de información en materia de normas internacionales de contabilidad.

1.5. Metodología

Este tipo de investigación es descriptiva Al respecto, Hernández y otros (2003), definen las investigaciones descriptivas como “aquellas que buscan especificar las propiedades importantes de personas, grupos, comunidades o cualquier otro fenómeno que sea sometido a análisis “.

El diseño de esta investigación es documental puesto que se analiza y revisa una gran cantidad de normas y aspectos teóricos referentes a dichas normas según Muñoz (1998), el método de investigación documental se

concentra en la recopilación de datos existentes en formas documental, ya sea de libros, textos o cualquier otro tipo de documentos; su único propósito es obtener antecedentes para profundizar en las teorías y aportaciones, ya emitidas sobre el tópico o tema que es objeto de estudio.

Para obtener información necesaria acerca de las normas internacionales de contabilidad, se utilizo como herramienta principal la revisión documental la cual se basa exclusivamente en la indagación de Fuentes documentales, utilizando información contenida en páginas contables y libros sobre el tema de las normas internacionales de contabilidad.

CAPITULO II

MARCO TEORICO

2.1. Antecedentes

Todos en el área de contabilidad hemos escuchado hablar de las diferentes instituciones a nivel internacional y nacional que agrupan nuestra profesión, y nos surge la interrogante ¿quienes emiten las NIC? , la respuesta debe ser dada con un poco de historia. Todo empieza en los estados unidos de América, cuando nace el APB-Accounting Principales Board (consejo de principios de contabilidad), este consejo emitió los primeros enunciados que guiaron la forma de presentar la información financiera. Pero fue desplazado porque estaba formado por profesionales que trabajaban en bancos, industrias, compañías públicas y privadas, por lo que su participación en la elaboración de las normas era una forma de beneficiar su entidades donde laboraban.

Luego surge el fasb-financial accounting Standard board (consejo de normas de contabilidad financiera), este comité logro (aun esta en vigencia en EE.UU., donde se fundó) gran incidencia en la profesión contable. Emitió unos sin números de normas que transformaron la forma de ver y presentar las informaciones. A sus integrantes se les prohibía trabajar en organizaciones con fines de lucro y si así lo decidían tenia que abandonar el comité fasb. Solo podían laborar en instituciones educativas como maestros. Conjuntamente con los cambios que introdujo el fasb, se crearon varios organismos, comité y publicaciones de difusión de la profesión contable: American accounting asociación (asociación americana de contabilidad), arb-

accounting research bulletin (boletín de estudios contable, asb-auditing Standard board (consejo de normas de auditoria, aicpa-american institute Of. certified public accountants (instituto americano de contadores públicos), entre otros.

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

Es en 1973 cuando nace el iasc-internacional accounting Standard committee (comité de normas internacionales de contabilidad) por convenio de organismos profesionales de diferentes países: Australia, Canadá, estados unidos, México, Holanda, Japón y otros. Cuyo organismo es el responsable de emitir las NIC. Este comité tiene su sede en London, Europa y se aceptación es cada día mayor en todo los países del mundo. El éxito de las NIC esta dado porque las normas se han adaptado a las necesidades de los países, sin intervenir en las normas internas de cada uno de ellos. Esto así por las normas del fasb respondía a las actividades de su país, Estados Unidos, por lo que era en muchas ocasiones difícil de aplicar en países sub.-desarrollados como el nuestro. En ese sentido el instituto de contadores de la república Dominicana en fecha 14 del mes septiembre de 1999 emite una resolución donde indica que la Republica Dominicana se incorpora a las normas internacionales de contabilidad y auditoria a partir del

1 de enero y 30 de junio del 2000 respectivamente. Insertando a nuestro país en el Isaac.

El comité de normas internacionales de contabilidad esta consiente que debe seguir trabajando para que se incorporen los demás países a las NIC. Porque a parte de su aceptación en país más poderoso del mundo, no ha acogido las NIC como sus normas de presentación de la información financiera, sino que sigue utilizando los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptado o PCGA. Esta situación provoca que en muchos países, se utilicen tanto las NIC, como los PCGA. Por la siguiente razón, por ejemplo un país se acogió a las NIC, pero cuenta con un gran número de empresas estadounidenses, por lo tanto deben preparar esos estados financieros de acuerdo a los PCGA y no como nic. Situación que se espera que termine en lo próximos años, ya que como son muchos los países que están bajo las nic (la Unión Europea se incorporo recientemente) y cada día serán menos los que sigan utilizando los PCGA.

2.2. Bases teóricas

2.2.1. 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.

Son normas de alta calidad, orientadas al inversor, cuyo objetivo es reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio, y presentan 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.

Las normas internacionales de contabilidad (nic) son los cuerpos normativos del funcionamiento del modelo contable, cada país tiene un organismo regulador cuya responsabilidad es revisar las mismas. Generalmente son los colegios profesionales de contadores los encargados de las normas locales en sus respectivas jurisdicciones.

2.2.2. Mecanismo de emisión de las Normas Internacionales de Contabilidad

El desarrollo de cada una de las Normas Internacionales de Contabilidad es así:

- El Consejo establece un Comité Conductor, el cual identifica y revisa todas las emisiones asociadas con el tema y considera la aplicación del "Marco de Conceptos para la preparación y presentación de Estados financieros para esas emisiones contables". Luego emite un "Punto sobresaliente al Consejo".
- El Consejo hace llegar sus comentarios y el Comité Conductor prepara y publica una "Declaración Borrador de Principios", en la que se establecen los principios subyacentes, las soluciones alternativas y las recomendaciones para su aceptación o rechazo. Los comentarios se solicitan a todas las partes interesadas durante el período de exposición, generalmente cuatro meses.
- Luego de revisar los comentarios, acuerda una Declaración de

Principios final que es enviada al Consejo para su aprobación y para usarlo como base del Borrador Público de la NIC propuesta. Esta Declaración está disponible para el público que lo requiera pero no es publicada.

- El Comité prepara el Borrador Público para la aprobación del Consejo, lo que se logra con el voto de la menos las dos terceras partes y se publica. Se solicitan comentarios a todas las partes interesadas por un período entre un mes y cinco meses.
- El Comité revisa los comentarios y prepara el borrador de la NIC para revisión del Consejo. Después de la revisión y la aprobación del setenta y cinco por ciento de los Consejeros, la Norma es publicada.
- Periódicamente, el Consejo puede decidir establecer un Comité Conductor para revisar una Norma Internacional de Contabilidad para tomar en cuenta todos los desarrollos desde que la norma fue aprobada por primera vez.

2.2.3. Por qué es necesario que existan normas contables únicas

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

2.2.4. Quiénes están obligados a adaptarse a las Normas Internacionales de contabilidad

El Consejo Europeo aprobó el Reglamento de aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad, que requiere que los grupos cotizados, incluyendo bancos y compañías de seguros, preparen sus estados financieros consolidados correspondientes a ejercicios que comiencen en el

año 2005 con Normas Internacionales de Contabilidad. Los estados miembros de la Unión Europea tienen la potestad de extender los requisitos de este Reglamento a compañías no cotizadas y a los estados financieros individuales.

2.2.5. Cuándo se puede empezar a aplicar las Normas Internacionales de Contabilidad

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

2.2.6. Afectará el proceso de adaptación sólo al departamento de contabilidad de una entidad

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

2.2.7. Cuánto tiempo necesitará una entidad para adaptarse a las Normas Internacionales de Contabilidad

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

2.2.8. Cómo repercute en la percepción que el mercado tiene de la entidad que los estados financieros se adapten a las Normas Internacionales de contabilidad

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

2.2.9. 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).

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

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

La adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad contribuirá a mejorar la percepción internacional de Venezuela y las empresas

venezolanas como receptoras de inversiones, al hacer mucho más sencilla para la revisión de inversionistas extranjeros la presentación de los estados financieros de nuestras empresas. Con todo ello, se espera que el cambio se constituya en una ventaja comparativa que mejore la posición de las empresas venezolanas en el complejo mundo de la globalización económica actual.

2.2.9.1. Impacto por la adopción de NIIF´s en el resultado fiscal en Venezuela

Dado que en Venezuela las últimas DPC, han sido formuladas en función de un alto grado de inclinación hacia las NIIF´s y que, de acuerdo con DPC-0, estas se aplicarán supletoriamente en ausencia de una DPC que explique las formas de contabilizar algunos eventos que se susciten, por tanto, “pareciera” en una primera aproximación, que la adopción de las NIIF´s no va afectar significativamente el resultado fiscal; “esta afirmación, se fundamenta, con algunas excepciones, en la autonomía de la normativa contable respecto a la normativa tributaria”.

Dado que no existen fundamentos de investigación sobre la aparente autonomía de la normativa contable, destacó el licenciado Peña que se hace necesario realizar un análisis más detallado, serio, responsable y profundo, acerca del posible impacto que pudiera generar la implementación de las NIIF´s en materia de ISLR y en general, en materia tributaria.

“Este hecho, generó un plano de discusión en el evento bastante amplio en cuanto a que, si la adopción de las NIIF´s produce un cambio significativo en la información contable, quiere decir, que también se afectaría el resultado fiscal, por cuanto, la base para la determinación del

enriquecimiento neto gravable a los fines del ISLR, es la utilidad contable. Igualmente, hay que analizar la adopción de estas normas en el contexto global, pues, esta puede influir en la determinación de la renta mundial, de las personas naturales y jurídicas residentes en Venezuela.”

NIIF 12 – Impuesto a las ganancias

En el caso de Venezuela la NIIF 12 se aplicaría en sustitución de la DPC-3 actualizada. Existen algunas diferencias entre las dos normativas en el reconocimiento de activos por impuestos diferidos. En las discusiones del evento se reconoció que la aplicación de este estándar es de baja rigurosidad en el caso de Venezuela. Igual situación se observó en Colombia, país que no aplica la actual NIIF 12 y por tanto utiliza el enfoque de resultados y no el de balance en la determinación de impuestos diferidos por diferencias temporarias.

2.2.9.2 Impacto internacional

Actualmente, todas las sociedades que cotizan en bolsa en la Unión Europea están elaborando sus estados financieros con las normas internacionales y ya para este año 2005 está establecido como límite de tiempo para su total establecimiento (aunque algunos países han solicitado un mayor lapso hasta el 2007). La idea es la comparabilidad de las cuentas financieras de las sociedades, establecimientos financieros y empresas de seguros, que constituyen el factor esencial de integración de los mercados financieros, lo que facilitará la comercialización de valores inmobiliarios, fusiones y adquisiciones transfronterizas así como operaciones de financiación.

Los mismos títulos de una sociedad son a menudo detentados por varios inversores de múltiples nacionalidades, por lo que parece lógico obligar a las sociedades a publicar sus estados financieros de acuerdo a un grupo de normas internacionalmente aceptadas.

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

2.3. Marco legal

La profesión contable se encuentra regulada por una serie de normas emitidas por entes competentes que, en el caso venezolano, se trata de la Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV).

Este organismo, a través de las Declaraciones de Principios de Contabilidad (DPC) y las Publicaciones Técnicas (PT), ha esbozado los parámetros sobre los cuales se basa el ejercicio de la profesión contable en el país.

Ahora bien, debido al proceso globalizador, donde se observa que no existen barreras para la comunicación, la educación, los negocios y cualquier relación entre varios países, se hace necesario unificar y armonizar los lineamientos contables, para obtener estados financieros que puedan ser comparables en su totalidad.

Teniendo en cuenta esta situación, la FCCPV, después de una serie de

análisis, mesas de trabajo y comités técnicos con los entes correspondientes, asumió la decisión de adoptar las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), que próximamente se conocerán bajo la denominación de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), cuyo ente emisor es la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (Siglas en Inglés, IASB).

La adopción por parte de la FCCPV no genera cambios en el ordenamiento jurídico venezolano, pero en el caso que el estado venezolano los estableciera de cumplimiento obligatorio, si sería necesario la modificación de las Leyes venezolanas, siendo el efecto la forma coercitiva y no voluntaria en la cual quedaría el proceso de adopción.

Para lograr una cabal comprensión de la normatividad contable en Venezuela es necesario repasar una serie de definiciones que la conforman. A continuación, se enuncian las más resaltantes.

Declaración de Principios de Contabilidad:

La Declaración de Principios de Contabilidad (DPC) comprende el conjunto de normas, disposiciones y reglas de aceptación general en Venezuela, por parte de los profesionales de la Contaduría Pública, relacionados con el tratamiento contable de la información financiera y con la elaboración y presentación de los estados financieros (ROSALES. 1999).

Publicaciones Técnicas:

Las Publicaciones Técnicas (PT) contienen disposiciones normativas de carácter contable y de auditoría, así como también de tipo reglamentario,

las cuales son emitidas en el seno de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (ROSALES. 1999).

Servicios Especiales del Contador Público:

Los servicios Especiales del Contador Público (SEPC) son normas que rigen la actuación profesional, su contenido prevé los convencionalismos técnicos relativos a la preparación de información financiera requerida por los usuarios, tales como certificaciones de ingresos de personas naturales, preparación de estados financieros y a la revisión limitada de información financiera.

Según la DPC-0, las NIC se aplican supletoriamente en segunda instancia en caso de no existir en Venezuela algún pronunciamiento similar.

Esta armonización de normas a nivel mundial obedece a:

- 1.- La globalización de las economías mundiales
- 2.- El surgimiento de mercados comunes (TLC, MERCOSUR, ALCA, ECU)
- 3.- La internacionalización de las Bolsas de Valores. La Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO) trabaja conjuntamente con IASC para que las empresas que deseen emitir valores en un mercado internacional concilien sus E/F nacionales con los IFRS.

Los Contadores Públicos en Venezuela se rigen por Ley del ejercicio de la Contaduría Pública, Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Declaración de Principios de Contabilidad nº 0 DPC-0 y cualquier otro pronunciamiento emitido por la Federación

2.3.1. Ley del ejercicio de la contaduría pública

Capítulo I Disposiciones generales

Artículo 1° El ejercicio de la profesión de contador público se regirá por las disposiciones de esta Ley y su Reglamento.

Artículo 2° El ejercicio de la profesión de contador público no es una actividad mercantil.

Capítulo II Del Profesional

Artículo 3° Es contador público a los efectos de esta Ley, quien haya obtenido o revalidado en Venezuela el título universitario de Licenciado en Contaduría Pública y haya cumplido con el requisito exigido en el artículo 18 de esta Ley.

Igualmente lo son las personas a que se contrae el artículo 29 siempre que hayan cumplido con los requisitos establecidos en la presente Ley.

Parágrafo Único: Los títulos de Administrador Comercial-Contador y de Contador Público ya conferidos por las Universidades venezolanas se equiparan, a los efectos legales, a los de Licenciado en Contaduría Pública.

Artículo 4° La denominación de contador público queda reservada para los profesionales a quienes se refiere la presente Ley.

Artículo 5° Se considera usurpación del título a que se refiere esta Ley, además de los casos previstos en el Código Penal, el empleo por personas distintas a las que se contrae esta Ley, de términos, leyendas, insignias,

dibujos y demás expresiones de los cuales puede inferirse la idea del ejercicio de la contaduría pública. Constituirá un agravante a los fines de este artículo, la utilización de medios de publicidad o propaganda.

Capítulo III Del Ejercicio Profesional

Artículo 6° Se entiende por actividad profesional de contador público, todas aquellas actuaciones que requieran la utilización de los conocimientos de los profesionales a que se refiere esta Ley.

Artículo 7° Los servicios profesionales del Contador Público serán requeridos en todos los casos en que las Leyes lo exijan y muy especialmente en los siguientes:

a) Para auditar o examinar libros o registros de contabilidad, documentos conexos y estados financieros de empresas legalmente establecidas en el país, así como el dictamen sobre los mismos cuando dichos documentos sirvan a fines judiciales o administrativos. Asimismo será necesaria la intervención de un contador público cuando los mismos documentos sean requeridos a dichas empresas por instituciones financieras, bancarias o crediticias, en el cumplimiento de su objeto social;

b) Para dictaminar sobre los balances de bancos, compañías de seguros y almacenes generales de depósito, así como los de cualquier sociedad, cuyos títulos valores se negocien en el mercado público de capital. Estos deberán ser publicados;

c) Para auditar o examinar los estados financieros que los institutos bancarios, compañías de seguros, así como otras instituciones de créditos deben publicar o presentar, de conformidad con las disposiciones legales. Igualmente para dictaminar sobre dichos estados financieros;

d) Para actuar como peritos contables, en diligencias sobre exhibición de libros, juicios de rendición de cuentas o avalúo de intangibles patrimoniales;

e) Para certificar estados de cuentas o balances que presenten liquidadores de sociedades comerciales o civiles, cuyo capital sea o exceda de Bs. 500.000,00;

f) Para certificar estados de cuentas y balances producidos por síndicos de quiebra y concurso de acreedores, así como para revisar y autorizar balances que se utilizarán en la transformación o fusión de sociedades anónimas cuyo capital sea o exceda de Bs. 500.000,00;

g) Para certificar el informe del Comisario de las sociedades de capital, exigido por el artículo 311 del Código de Comercio, cuando sea solicitado por un número de accionistas que represente, por lo menos la quinta parte del capital social. Cuando la sociedad sea de la naturaleza de la prevista en los artículos 56, 62 y 70 de la Ley de Mercado de Capitales, la certificación del informe del Comisario por un contador público será obligatoria;

h) Para dictaminar sobre los estados financieros que deberán publicarse como anexos a los prospectos de emisión de títulos valores destinados a

ofrecerse al público para su suscripción y que sean emitidos, conforme a la Ley de Mercado de Capitales;

i) Para dictaminar sobre balances y estados de ganancias y pérdidas de empresas y establecimientos públicos descentralizados, así como de fundaciones u otras instituciones de utilidad pública.

Artículo 8° El dictamen, la certificación y la firma de un contador público sobre los estados financieros de una empresa, presume, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ha ajustado a las normas legales vigentes y a las estatutarias cuando se trate de personas jurídicas; que se ha obtenido la información necesaria para fundamentar su opinión; que el balance general representa la situación real de la Empresa, para la fecha de su elaboración; que los saldos se han tomado fielmente de los libros y que estos se ajustan a las normas legales y que el estado de ganancias y pérdidas refleja los resultados de las operaciones efectuadas en el período examinado.

Artículo 9° No constituye ejercicio profesional de la contaduría pública el desempeño de las siguientes actividades: llevar libros y registros de contabilidad; formular balances de comprobación o estados financieros; actuar como auditor interno; preparar informes con fines internos; preparar e instaurar sistemas de contabilidad; revisar cuentas y métodos contables con el propósito de determinar la eficacia de los mismos.

Artículo 10 Solo los contadores públicos de nacionalidad venezolana podrán actuar en calidad de auditores externos, cuando se trate de organismos oficiales, Institutos Autónomos o empresas en que la Nación

venezolana, Los Estados o las Municipalidades tengan una participación igual o superior al 25% en la estructura de su capital.

Artículo 11 Los contadores públicos deberán observar, en el ejercicio de las actividades que les son propias, las siguientes normas de ética:

1) Guardar el secreto profesional, quedando en consecuencia prohibida la divulgación de información o la presentación de evidencia alguna obtenida como consecuencia de estas funciones, salvo ante autoridad competente y solo en los casos previstos en otras leyes;

2) Emitir dictámenes sobre los estados financieros de una empresa, solamente cuando no exista relación de dependencia, ni un interés directo entre ellos y la empresa de que se trate;

3) Emitir dictámenes sobre los estados financieros de una empresa, siempre que las auditorias hayan sido efectuadas por el propio contador público o bajo su dirección inmediata o por otros contadores públicos colegiados en Venezuela.

Artículo 12 Cualquier contador público podrá establecer una firma u organización profesional, asociándose con otro u otros contadores públicos, la cual podrá dedicarse al ejercicio de actividades propias de esta profesión, de conformidad con esta Ley. La asociación así constituida, deberá contener los nombres de los socios y tendrá carácter civil, pero en todo caso la responsabilidad por sus actuaciones siempre estará a cargo de los asociados, quienes necesariamente deberán estar inscritos en el Colegio profesional de la Entidad Federal donde esté domiciliada la firma o la empresa.

Capítulo IV De los Organismos Profesionales

Sección I De los Colegios

Artículo 13 Los colegios de contadores públicos son corporaciones profesionales con personería jurídica y patrimonio propio, con todos los derechos, obligaciones y atribuciones que les señala la Ley.

Artículo 14 Son miembros de esos colegios, los contadores públicos, cuyos títulos hayan sido debidamente inscritos en ellos.

Artículo 15 Son fines de los colegios de contadores públicos:

- 1) Velar por el estricto cumplimiento de los principios de la ética en el ejercicio de la profesión;
- 2) Promover el mejoramiento profesional de sus miembros y el establecimiento de relaciones con institutos profesionales, nacionales o extranjeros de igual índole;
- 3) Fomentar el estudio, divulgación y progreso de la contaduría pública y contribuir a la realización de investigaciones y trabajos relacionados con la profesión;
- 4) Asesorar cuando así lo soliciten, a las Escuelas de administración comercial y contaduría pública de las Universidades Venezolanas;
- 5) Estudiar los asuntos que sean sometidos a su consideración por los organismos del Estado en las materias de su competencia y dictaminar sobre ellos;

- 6) Gestionar ante los órganos del Poder Público competentes, las reformas necesarias o convenientes de los instrumentos que regulan el ejercicio de la profesión y que consagran la autoridad de los colegios;
- 7) Velar por los intereses profesionales de sus miembros;
- 8) Promover todas las gestiones necesarias para la completa realización de los objetivos del colegio.

Artículo 16 En las capitales de las Entidades Federales, donde el número de contadores públicos sea o exceda de diez, se establecerá el Colegio de Contadores Públicos en la entidad correspondiente.

En las capitales de las Entidades Federales, donde hubiere menos de diez contadores públicos, estos se constituirán en Delegación de la Federación, bajo la dirección de un Presidente, un Secretario y un Tesorero, salvo que en otra ciudad de la misma Entidad Federal exista un número de profesionales que permita la constitución del Colegio.

Artículo 17 Son órganos del Colegio de Contadores Públicos; la Asamblea, la junta Directiva, el Tribunal Disciplinario y la Contraloría. Estos órganos se regirán por el reglamento de esta Ley y sus respectivos Estatutos.

Artículo 18 Para ejercer la profesión que regula la presente Ley, los profesionales que a ella se refiere deberán inscribir sus títulos en el Colegio respectivo. El Colegio asignará a esta inscripción un número, el cual deberá aparecer en todas las actuaciones públicas del profesional.

Sección II De la Federación

Artículo 19 La Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela estará integrada por los Colegios de Contadores Públicos y por las Delegaciones que de ella dependan de conformidad con la presente Ley. Tiene carácter exclusivamente profesional y personalidad jurídica y patrimonio propio y fomentará el perfeccionamiento moral y científico de los contadores públicos de Venezuela, promoverá la defensa de los intereses de los Colegios y Delegaciones y procurará incrementar en la sociedad, el conocimiento de la misión fundamental que atañe a la profesión de contador público.

Artículo 20 Es atribución de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, fijar la cuota que deben pagar a sus respectivos cuerpos los inscritos y asociados a los Colegios de Contadores Públicos y Delegaciones y es deber de los contribuyentes satisfacerla puntualmente.

Artículo 21 La Federación tendrá su sede en la Capital de la República, pero podrá trasladarse a cualquier otra ciudad del país, si así lo resolviere la Asamblea de la Federación.

Artículo 22 Corresponde a la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela;

- 1) Establecer las normas de ética profesional y las medidas de disciplina que aseguren la dignidad del ejercicio de la contaduría pública;
- 2) Excitar a los Colegios a tomar las medidas conducentes a realizar la mejor defensa de los contadores públicos;

- 3) Ejercer una acción vigilante para preservar que las actividades que son privativas del contador público solo sean ejercidas por los profesionales autorizados por esta Ley;
- 4) Coordinar y orientar las actividades de los Colegios que la integran;
- 5) Procurar al contador público el mantenimiento de un nivel económico de vida, cónsono con la satisfacción de sus necesidades materiales;
- 6) Poner en práctica los más adecuados medios de previsión social para asegurar el bienestar del profesional y de sus familiares;
- 7) Elegir los contadores públicos que han de formar parte de la Asamblea y los Consejos de las Facultades correspondientes de las Universidades nacionales. La Federación designará estos representantes de la nómina que le presente el Colegio de Contadores Públicos de la localidad donde tenga su sede la Universidad;
- 8) Adelantar y gestionar las reformas legales y reglamentarias y dictar los reglamentos internos que contribuyan al desarrollo y protección del ejercicio de la profesión de contador público.

Artículo 23 Son órganos de la Federación de Contadores Públicos de Venezuela, la Asamblea, el Directorio, el Tribunal Disciplinario y la Contraloría. Estos órganos se regirán por el Reglamento de esta Ley, Estatutos y los reglamentos internos respectivos.

Capítulo V Del Ejercicio Ilegal y de las Sanciones

Artículo 24 Ejercen ilegalmente la profesión de contador público:

- 1) Quienes sin poseer el título respectivo obtenido de conformidad con lo establecido en el artículo 3o de esta Ley, se anuncien como contadores públicos y así se atribuyan tal condición, o se ocupen de realizar actos o prestar servicios que la presente Ley reserva a los contadores públicos;
- 2) Quienes habiendo obtenido el título de Contador Público, realicen actos o gestiones propias de la profesión sin haber cumplido con los requisitos para ejercerla legítimamente o se encuentren impedidos para ejercerla;
- 3) Quienes habiendo sido sancionados con la suspensión del ejercicio profesional, la ejerzan durante el tiempo de la suspensión;
- 4) Quienes siendo contadores públicos presten su concurso profesional, encubran o amparen a personas naturales o jurídicas que realicen actos de ejercicio ilegal de la profesión.

Artículo 25 En todos los casos de ejercicio ilegal de la profesión de Contadores Públicos, el Tribunal Disciplinario en cuya jurisdicción se haya cometido el hecho abrirá la averiguación de oficio o a instancia de parte, levantara el expediente respectivo y pasara copia al Fiscal del Ministerio Público, quien actuara de oficio ante los tribunales competentes, sin perjuicio de la sanción disciplinaria a que hubiere lugar.

Artículo 26 Serán penados con multa de quinientos a cincuenta mil bolívares (Bs. 500,00 a 50.000,00);

- a) Las personas que incurran en ejercicio ilegal de la profesión;
- b) Los funcionarios o empleados públicos que interfieran o impidan la aplicación de la presente Ley o no cumplan con la misma,

- c) Los profesionales que incurran en violaciones a las normas de ética profesional sin perjuicio de la aplicación de otras sanciones establecidas en esta Ley o de las medidas disciplinarias que apliquen los Tribunales Disciplinarios de los Colegios;
- d) Las personas que incurran en cualquier otra violación de las disposiciones contenidas en esta Ley o sus Reglamento.

El Tribunal que conozca de la causa, aplicará las penas antes señaladas, siguiendo el procedimiento pautado para las faltas en el Código de Enjuiciamiento Criminal. El producto de las multas será destinado al Fisco Nacional.

Artículo 27 Son causales de suspensión del ejercicio de la contaduría pública hasta por un año, las siguientes:

- a) Haber incurrido en violación de las normas de ética profesional, cuando la gravedad de la violación no justifique la cancelación;
- b) Haber sido declarado entredicho o inhabilitado por sentencia definitivamente firme dictada por los Tribunales competentes;
- c) Las demás previstas en esta Ley y en su Reglamento.

Artículo 28 Son causales de cancelación de la inscripción en el Colegio, las siguientes:

- a) Haber violado el secreto comercial de libros u otros documentos o informaciones que hubiere obtenido en el ejercicio de la profesión;

- b) Haber sido condenado por cualquiera de los delitos de que tratan los títulos I al X del libro Segundo del Código Penal, mientras no se le hubiere rehabilitado legalmente;
- c) Haber ejercido actividades como contador público durante el tiempo de suspensión de la inscripción;
- d) Haber utilizado documentación falsa, adulterada o inexacta para obtener la inscripción;
- e) Haber violado gravemente la ética profesional, conforme al Código correspondiente.

Capítulo VI Disposiciones Transitorias

Artículo 29 Los Colegios están facultados para inscribir a todas aquellas personas naturales que no hayan adquirido en Venezuela título universitario de Contador Público o que no hayan obtenido revalida de su título en el país, que la soliciten dentro de los 12 meses siguientes a la promulgación de esta Ley, en los casos que se enumeran a continuación:

- 1) Si la persona tiene mas de 7 años de ejercicio profesional como contador público en el país y así lo demuestra de modo fehaciente, mediante la presentación de evidencias que acrediten que durante ese ejercicio ha realizado, en forma reiterada, por lo menos, una de las funciones a que se refiere el artículo 7o de esta Ley;
- 2) Si la persona tiene mas de 4 y menos de 7 años de ejercicio profesional y, además de llenar los requisitos exigidos por el numeral anterior, aprueba el examen a que se refiere el artículo 31 de esta Ley.

Parágrafo Primero: El Colegio respectivo está obligado a dictaminar en un plazo no mayor de 6 meses sobre las solicitudes a que se refiere este artículo.

Parágrafo Segundo: Si la solicitud fuera negada, el solicitante podrá apelar por ante el Ministro de Educación, dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que fuera dictada la providencia por el Colegio respectivo. El Ministro dispondrá lo conducente a los fines de comprobar los méritos del solicitante y, en caso de que la documentación comprobare la veracidad de lo afirmado por el solicitante, el tado funcionario autorizará el ejercicio de la profesión de contador público en un plazo no mayor de tres meses y a tal efecto ordenará al Colegio efectuar la inscripción correspondiente.

Artículo 30 Las personas a que se contrae el artículo 29 de esta Ley serán consideradas como profesionales de la contaduría pública y deberán ejercerla conforme a las prescripciones de la misma.

Artículo 31 A los fines a que se refiere el numeral 2) del artículo 29 el Ministerio de Educación constituirá una comisión examinadora integrada por tres miembros, dos de los cuales serán seleccionados por el Ministro citado de sendas ternas elaboradas por la Federación de Contadores Públicos de Venezuela y la Escuela de Administración y Contaduría de la Universidad Estatal más próximas a la sede del Colegio respectivo y que el Ministro de Educación señale. Las ternas serán enviadas por los mencionados organismos, dentro de un lapso no mayor de diez (10) días, a partir de la fecha en que el Ministro lo solicite. El Ministro podrá rechazar las ternas presentadas y exigir nuevas postulaciones.

Los exámenes deberán versar sobre las siguientes materias: teoría y

práctica de contabilidad, auditoría, derecho mercantil y del trabajo, legislación fiscal venezolana, análisis de estados financieros, instalaciones de sistemas de contabilidad, finanzas de los negocios, matemática financiera y presupuesto. Los interesados deberán pagar por derecho de examen la cantidad de Bs. 500,00 mediante planilla que liquidará el Ministro de Educación. Copia de la planilla de pago deberá ser presentada a la Comisión Examinadora la cual realizará el examen dentro de los 90 días siguientes a la fecha de la mencionada planilla.

Realizado el examen aquí previsto y si este fuere favorable al interesado, el Ministerio de Educación lo autorizará a ejercer la contaduría pública dentro de los 90 días siguientes y a este efecto le ordenará al Colegio respectivo hacer la inscripción correspondiente.

Artículo 32 Los Colegios de Contadores Públicos enviarán al Ministerio de Educación un registro de las inscripciones realizadas, con indicación de la fecha de inscripción, nombre, edad, nacionalidad y dirección del Contador. Las personas que hubieren hecho oportunamente las solicitudes a que se refieren los numerales 1) y 2) del artículo 29 de esta Ley, podrán continuar ejerciendo la contaduría pública hasta que su caso haya sido resuelto.

Las personas que no hayan hecho solicitud alguna sobre este mismo particular o que no hayan aprobado el examen que le habilite para ejercer la profesión de contador público, deberán abstenerse de su ejercicio al vencerse los plazos que concede esta Ley para otorgar la autorización correspondiente.

2.3.2. Declaración De Principios De Contabilidad N° 0 Dpc-0

En septiembre de 1974; la Primera Asamblea de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, celebrada en la ciudad de Mérida, aprobó la Publicación Técnica Nro. 3; la cual ha estado vigente sin modificaciones desde esta fecha.

En 1973; se fundó la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standard Committee – IASC), la cual ha aprobado 33 Normas Internacionales de contabilidad hasta la fecha.

La Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela ha establecido como política, la adaptación, siempre que sea factible, de los principios de contabilidad aceptados en Venezuela a esas normas internacionales de contabilidad, con prioridad sobre cualesquiera otros pronunciamientos originados en distintos países.

Al igual que en otros países, el Comité Permanente de Principios de Contabilidad de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela tiene como función, entre otras, la consideración de boletines sobre el tratamiento que se debe dar a los conceptos que integran los estados financieros, para facilitar a los Contadores Públicos y a los distintos interesados en dichos estados, su adecuada interpretación, evitando las confusiones que debilitan la utilidad de la información suministrada.

La Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) considera necesario la revisión y actualización de la Publicación Técnica Nro 3 y por lo tanto se reemplaza la emitida en Septiembre de 1974 por esta Declaración de Principios de Contabilidad.

- Principios De Contabilidad Generalmente Aceptados:

Los principios de contabilidad de aceptación general son un cuerpo de doctrinas asociadas con la contabilidad, que sirven de explicación de las actividades corrientes o actuales y como guía en la selección de convencionalismos o procedimientos aplicados por los profesionales de la Contaduría Pública en el ejercicio de las actividades que le son propias, en forma independiente de las entidades analizadas y que han sido aceptados en forma general y aprobados por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela auscultados a través de su Comité Permanente de Principios de Contabilidad.

Es abundante la cantidad de términos en la literatura contable para denominar los conceptos y las clases de los mismos que integran dichos principios, por lo cual la expresión principios de contabilidad generalmente aceptados comprende lo que en forma más precisa se ha definido como:

- a. **Postulados o principios básicos**, que constituyen el fundamento para la formulación de los principios generales;
- b. **Principios generales**, elaborados en base a los postulados, los cuales tienden a que la información de la Contabilidad financiera logre el objetivo de ser útil para la toma de decisiones económicas, y
- c. **Principios aplicables a los estados financieros y a partidas o conceptos específicos**, es decir la especificación individual y concreta de los estados financieros y de las partidas específicas que los integran.

-Los postulados o principios básicos son equidad y pertinencia.

La equidad: está vinculada con el objetivo final de los estados

contables. Los interesados en los estados financieros son muchos y muy variados y en ocasiones sus intereses son encontrados. La información debe ser lo más justa posible y los intereses de todas las partes tomarse en cuenta en el apropiado equilibrio. Por consiguiente, los estados financieros deben estar libres de influencia o sesgo indebido y no deben prepararse para satisfacer a persona o grupo determinado alguno con detrimento de otros.

La pertinencia: exige que la información contable tenga que referirse o estar útilmente asociada a las decisiones que tiene como propósito facilitarlos a los resultados que desea producir. En consecuencia es necesario concretar el tipo específico de información requerido en los procesos de toma de decisiones por parte de los usuarios de los estados financieros, en función a los intereses específicos de dichos usuarios y a la actividad económica de la entidad (comercial, industrial, de servicios, financiera, aseguradora, sin fines de lucro, etc.).

- **Los principios generales comprenden, en sustancia, tres categorías distintas:**

Supuestos derivados del ambiente económico: entidad, énfasis en el aspecto económico, cuantificación y unidad de medida.

- **Principios que establecen la base, para cuantificadas operaciones de la entidad y los eventos económicos que la afectan:** valor histórico original, dualidad económica, negocio en marcha, realización contable y período contable.

- **Principios generales que debe reunir la información:** objetividad, importancia relativa, comparabilidad, revelación suficiente y prudencia.

Entidad: Es una unidad identificable que realiza actividades económicas, constituida por combinaciones de recursos humanos, recursos naturales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines para los cuales fue creada. La entidad puede ser una persona natural o una persona jurídica, o una parte o combinación de ellas. No está limitada a la constitución legal de las unidades que la componen.

Énfasis en el aspecto económico: La contabilidad financiera enfatiza el aspecto económico de las transacciones y eventos, aún cuando la forma legal pueda discrepar y sugerir tratamiento diferente. En consecuencia, las transacciones y eventos deben ser considerados, registrados y revelados en concordancia con su realidad y sentido financiero y no meramente en su forma legal.

Cuantificación: Los datos cuantificados proporcionan una fuerte ayuda para comunicar información económica y para tomar decisiones racionales.

Unidad de medida: El dinero es el común denominador de la actividad económica y la unidad monetaria constituye una base adecuada para la medición y el análisis. En consecuencia, sin prescindir de otras unidades de medida, la moneda es el medio más efectivo para expresar, ante las partes, los intercambios de bienes y servicios y los efectos económicos de los eventos que afectan a la entidad.

Valor histórico original: Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga al

momento en que se consideren realizados contablemente. Estas cifras deberán ser modificadas en el caso de ocurrir eventos posteriores que las hagan perder su significado, aplicando los métodos de ajustes aceptados por los principios de contabilidad que en forma sistemática preserven la equidad y la objetividad de la información contable. Si se ajustan las cifras por cambios en el nivel general de precios (método NGP) y se aplican a todos los conceptos que integran los estados financieros, susceptibles de ser modificados, se considerará que no ha habido violación de este principio; si se ajustan las cifras de acuerdo con el método que combina los cambios en el nivel general de precios con los cambios en el nivel específico de precios (método mixto), los resultados netos del período deben coincidir con los del método NGP y sólo en este caso se considerará que no ha habido violación al principio del valor histórico original. Independientemente de la aplicación de uno u otro método, la situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca.

Dualidad económica: Para una adecuada comprensión de la estructura de la entidad y de sus relaciones con otras entidades, es fundamental la presentación contable de:

- d. Los recursos económicos de los cuales dispone para la realización de sus fines y
- e. Las fuentes de dichos recursos.

Negocio en marcha o continuidad: La entidad normalmente es considerada como un negocio en marcha, es decir, como una operación que continuará en el futuro previsible. Se supone que la entidad no tiene intención ni necesidad de liquidarse o de reducir sustancialmente la escala de sus operaciones. Si existiesen fundados indicios que hagan presumir

razonablemente dicha intención o necesidad, tal situación deberá ser revelada.

Realización contable: La contabilidad cuantifica, preferentemente en términos monetarios, las operaciones que una entidad efectúa con otros participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afectan. Dichas operaciones y eventos económicos deben reconocerse oportunamente en el momento en que ocurran y registrarse en la contabilidad. A tal efecto se consideran realizados para fines contables: a) las transacciones de la entidad con otros entes económicos, b) las transformaciones internas que modifiquen la estructura de los recursos o de fuentes o, c) los eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta, cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios.

Periodo contable: La necesidad de tomar decisiones en relación con una entidad considerada en marcha o de existencia continua, obliga a dividir su vida en períodos convencionales. La contabilidad financiera presenta información acerca de la actividad económica de una entidad en esos períodos convencionales. Las operaciones y eventos así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el período en que ocurren; por lo tanto, cualquier información contable debe indicar claramente el período al cual se refiere.

Objetividad: Las partidas o elementos incorporados en los estados financieros deben poseer un costo o valor que pueda ser medido con confiabilidad. En muchos casos el costo o valor deberá ser estimado; el uso de estimaciones razonables es una parte esencial en la preparación y presentación de estados financieros y no determina su confiabilidad. Sin

embargo, cuando una estimación no pueda realizarse sobre las bases razonables, tal partida no debe reconocerse en la contabilidad y por ende en los estados financieros.

Importancia relativa: La información financiera únicamente concierne a la que es, en atención a su monto o naturaleza, suficientemente significativa como para afectar las evaluaciones y decisiones económicas. Una partida tiene importancia relativa cuando un cambio en ella, en su presentación, valuación, descripción o cualquiera de sus elementos, pudiera modificar la decisión de algunos de los usuarios de los estados financieros.

Comparabilidad: Las decisiones económicas basadas en la información financiera requieren en la mayoría de los casos, la posibilidad de comparar la situación financiera y resultados en operación de una entidad en períodos diferentes de su vida y con otras entidades, por consiguiente, es necesario que las políticas contables sean aplicadas consistente y uniformemente. La necesidad de comparabilidad no debe convertirse en un impedimento para la introducción de mejores políticas contables, consecuentemente cuando existan opciones más relevantes y confiables, la entidad debe cambiar la política usada y advertirlo claramente en la información que se presenta, indicando, debidamente cuantificado, el efecto que dicho cambio produce en la información financiera. Lo mismo se aplica a la agrupación y presentación de la información.

Revelación suficiente: La información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad; por lo mismo, es importante que la información suministrada contenga suficientes elementos de juicio y material básico para que las

decisiones de los interesados estén suficientemente fundadas.

Prudencia: Las incertidumbres inevitablemente circundan muchas de las transacciones y eventos económicos, lo cual obliga a reconocerlos mediante el ejercicio de la prudencia en la preparación de los estados financieros. Cuando se vaya a aplicar el juicio profesional para decidir en aquellos casos en que no haya bases para elegir entre alternativas propuestas, deberá optarse por la que menos optimismo refleje; pero observando en todo momento que la decisión sea equitativa para los usuarios de la información contable. Sin embargo, el ejercicio de la prudencia no justifica la creación de reservas secretas u ocultas o provisiones en exceso, ni realizar deliberadamente, sub.-valuación de activos o ingresos o sobre-estimación de pasivos o gastos.

2.3.3. La federación de colegio de contadores públicos

La Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) es una corporación profesional reconocida por la colectividad como organismo facultado para divulgar y promover el desarrollo de la profesión en Venezuela. Corresponde a esta Federación emitir disposiciones reglamentarias inherentes al ejercicio profesional, normas técnicas de aceptación general, pronunciamientos relativos a la ética del contador público y a su régimen disciplinario. La referida Federación está consagrada en la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública y su Reglamento (Gaceta Oficial 30.216 del 27/09/1973 y G.O.30.617 del 06/02/1975, respectivamente) como órgano con carácter exclusivamente profesional y personalidad jurídica y patrimonio propio. Está integrada por los Colegios de Contadores Públicos del país. Como institución está conformada por la asamblea, el directorio, el tribunal disciplinario y la contraloría.

La asamblea es la máxima autoridad de la federación y estará constituida por los miembros del directorio, por los presidentes de las juntas directivas y los delegados electos de los respectivos colegios de contadores del país, por los presidentes de las delegaciones y por los ex-presidentes del directorio. El directorio es el órgano directivo, ejecutivo y representativo de la federación que estará integrado por el presidente, vicepresidente y los secretarios: general, de estudios e investigaciones, de finanzas, de relaciones internacionales y de defensa gremial, quienes durarán dos años en el ejercicio de sus funciones. Según el Reglamento de la Ley, la federación tendrá un tribunal disciplinario compuesto por presidente, secretario y un vocal; y que la contraloría estará integrada por un contralor y dos adjuntos. La contraloría tiene como objeto ejercer el control y vigilancia del patrimonio de la federación.

Todas las disposiciones técnicas en materia contable identificadas con las siglas DPC, PT y SECP son emitidas por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela por intermedio de su Comité Permanente de Principios de Contabilidad. Las Declaraciones de Normas y Procedimientos de Auditoría son identificados con las siglas DNA, las cuales también son promulgadas por la referida federación mediante su Comité de Normas y Procedimientos de Auditoría.

La federación de colegios de contadores públicos de la república bolivariana de Venezuela (FCCPV) aprobó la adopción de las normas internacionales de información financiera emitidas por el concejo de normas internacionales de contabilidad, (IASB) previa revisión e interpretación de cada una de ellas, por parte del comité permanente de principios de contabilidad (CPPC) y aprobación en un directorio nacional ampliado (DNA)

o cualquier órgano competente par ello según los estatutos de la FCCPV.

La aplicación en Venezuela de cualquier norma internacional de información financiera o alguna modificación emitida por el consejo de normas internacionales de contabilidad , estará previamente sujeta al análisis técnico respecto a los impactos de aplicabilidad en el entorno económico por parte del comité permanente de los principios de contabilidad y por parte de la federación de contadores públicos de la republica bolivariana de Venezuela , cuyas conclusiones serán sometidas a aprobación en un directorio nacional ampliado u otro órgano competente para ello , según los estatutos de la FCCPV. La federación representa a Venezuela en:

- **INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANT (IFAC)**
- **INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARS BOARD (IASB)**
- **ASOCIACIÓN INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD (AIC)**

2.3.4. Instituto mexicano de cóndores públicos (IMCP)

EL Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. (IMCP) es una federación de colegios de profesionistas que agrupan sesenta colegios y a más de veinte mil contadores públicos de todo el país. El IMCP tiene como objetivo hacer cada día más grande, más digna y más prestigiada a nuestra profesión y propugnar por que los contadores públicos brindan a la sociedad servicios de la más alta calidad.

Sus objetivos, son los siguientes:

- Mantener la unión profesional de los cantadores públicos en México.
- Fomentar el prestigio de la profesión, difundiendo el alcance de su

función social y vigilando su desarrollo en los más altos niveles de responsabilidad, competencia profesional y moral en el cumplimiento de las disposiciones legales relacionadas.

- Propugnar por la unificación de criterios y lograra la implementación y aceptación de normas, principios y procedimientos básicos de ética y actuación profesional parte de sus asociados.
- Establecer y divulgar las normas contables para la formulación y representación de información financiera con fines externos, así como promover su aceptación y observancia.
- Promover la expedición de leyes, reglamentos y reformas relativas al ejercicio profesional.
- Cuidar y defender los intereses profesionales de sus asociados.
- Representar a todos los miembros de la profesión ante autoridades y dependencias gubernamentales.
- Servir de cuerpo consultivo en asunto de carácter general relacionados con la profesión.
- Arbitrar los conflictos planteados por asociaciones federales o asociados.
- Procurar el intercambio profesional con agrupaciones extranjeras e internacionales de contadores públicos y representar oficialmente a la profesión con el carácter de organismo nacional, en congresos y reuniones profesionales.

El logro de los anteriores objetivos se rige por las disposiciones de sus estatutos y reglamentos, en vigor a partir del 30 de octubre de 1987, así como por las disposiciones emitidas por su Asamblea General de socios, Junta de Gobierno, Comité Ejecutivo Nacional y Junta de Honor.

2.3.5. IASC (Internacional Accounting Standard Comité)

Hoy IASB (International Stándard Accounting Board) desde sus inicios como organismo emisor en 1973, gracias al resultado de un acuerdo realizado por expertos en contabilidad de nueve países, se ha trazado como meta la aceptación generalizada de las normas internacionales de contabilidad por ellos emitidas, hoy IFRS (International Financial Reportings Standars) para que a nivel mundial haya un lenguaje entendible en lo que se refiere a la revelación de la información financiera y a la comparabilidad de la misma.

En principio, cuando el IASB aún no reemplazaba el IASC, todas las normas emitidas por este organismo tenían la pretensión de que una vez se aplicaran en los diversos sistemas contables se asimilaran al modelo Norte Americano US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) ya que en esencia las NIC no estaban en contra de dicho modelo, algo que a la luz de los expertos no respondía la pregunta que el mundo globalizado se estaba haciendo ¿Cómo hacer que los diferentes sistemas contables hagan que su información cumpla con parámetros de comparabilidad?; razón por la cual el IASC (IASB) debía, en la emisión de nuevas normas hacer que esta aportaran un carácter comparable en la revelación de la información financiera, con esto era necesario eliminar de las normas ya emitidas aquellos aspectos que por su excesiva flexibilidad estaban obstruyendo el proceso de armonización internacional.

Para lograr esto fue necesario la creación de un marco conceptual que conceptuara con más rigidez los aspectos relacionados con la aplicación de las normas, de tal forma que se suprimieran las lagunas teóricas y existiera una base para la implementación de las mismas, de manera que los estándares a emitir estuvieran en congruencia con el marco conceptual y así se incrementara la calidad en las mismas. Esto fue posible después de la

conclusión del proyecto de comprensibilidad emprendido por el organismo, en el cual, tras la revisión de las normas hubo una disminución en el tratamiento de las mismas y un aumento en la rigidez a la hora de aplicar las mismas.

Dado que por la aplicación de las normas revisadas se empezaron a generar diversos tratamientos y distinciones en las definiciones fue necesario para el IASC (IASB) crear en el año de 1997 el SIC (Standing Interpretations Comitee), cuyo valor no era el mismo de las normas, pero del cual se desprendía parámetros mediante los cuales se podían implementar y aplicar las normas de manera adecuada.

Por considerarse que la IASC era un organismo armonizador a nivel mundial se pretendía que este fuera idóneo y que estuviera acorde con los cambios económicos, que las naciones que este armonizaba estaban experimentado, resultado de esto fue la reforma en el 2000 mediante la cual el IASC dejaría de existir y daría paso al IASB, quien se pondría en la tarea de emitir normas que se integrarán con el mercado bursátil en el cual las economías mundiales cada ves se hacen mas participes, por ello el IASC (IASB) empezó un trabajo de forma coordinada con la IOSCO (International Organization of Securities Commissions), que es el organismo regulador de las bolsas con mas importancia en el mundo.

El objetivo que perseguían estos organismos al trabajar juntos era el emitir normas que estuviera dirigidas a los mercados de capitales con mayor fuerza en el mundo sin que estas se relacionara con los US GAAP, aunque esto en principio no fue permitido por la SEC (Securities and Exchanges Commissions). En 1999 ambos organismos lograron un acuerdo común; esto porque antes la IOSCO al hacer la revisión de las normas presentadas por el

IASB (IASB) no había aceptado la totalidad de las mismas, pero luego de consensos ambos decidieron diseñar y emitir normas de alta calidad para que fuera aplicada en las bolsas de valores.

2.3.6. Federación internacional de contadores (IFAC)

Esta federación fue creada en 1977 y su misión consiste en desarrollar y promover una profesión contable con estándares armonizados, capaces de promover servicios de alta calidad consecuente con el interés público. En la actualidad la IFAC agrupa 157 organizaciones de 118 países que en total representan 2.5 millones de profesionales de contabilidad, con el objetivo de contribuir a la formación y desarrollo de organizaciones nacionales y regionales, buscando la alta calidad técnica profesional y de las normas.

Aportando a la profesión estándares de conducta para los profesionales, señalando los objetivos y principios fundamentales para permitir brindar servicios de alta calidad y mantener el constante interés del público.

2.4. Marco conceptual

2.4.1 Definición de términos básicos (NIC N° 2)

Inventarios son activos:

- (a) poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación;
- (b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o
- (c) en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de Producción, o en la prestación de servicios. (Párrafo 6 NIC 2)

Entre los inventarios también se incluyen los bienes comprados y almacenados para su reventa, entre los que se encuentran, por ejemplo, las mercaderías adquiridas por un minorista para su reventa a sus clientes, y también los terrenos u otras propiedades de inversión que se tienen para ser vendidos a terceros. También son inventarios los productos terminados o en curso de fabricación mantenidos por la entidad, así como los materiales y suministros para ser usados en el proceso productivo. En el caso de un prestador de servicios, tal como se describe en el párrafo 19, los inventarios incluirán el costo de los servicios para los que la entidad aún no haya reconocido el ingreso de operación correspondiente (véase la NIC 18 Ingresos Ordinarios). (Párrafo 8 NIC 2).

Valor neto realizable: es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta. (Párrafo 6 NIC 2).

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

El valor neto realizable hace referencia al importe neto que la entidad espera obtener por la venta de los inventarios, en el curso normal de la operación. El valor razonable refleja el importe por el cual este mismo inventario podría ser intercambiado en el mercado, entre compradores y vendedores interesados y debidamente informados. El primero es un valor específico para la entidad, mientras que el último no. El valor neto realizable de los inventarios puede no ser igual al valor razonable menos los costos de venta. (Párrafo 7 NIC 2).

Medición de los inventarios

Los inventarios se medirán al costo o al valor neto realizable, según cual sea menor. (Párrafo 9 NIC 2).

Costo de los inventarios

El costo de los inventarios comprenderá todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales. (Párrafo 10 NIC 2)

Costos de adquisición

El costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales), los transportes, el almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, los materiales o los servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición. (Párrafo 11 NIC 2)

Costo de transformación

Los costos de transformación de los inventarios comprenderán aquellos costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa. También comprenderán una parte, calculada de forma sistemática, de los costos indirectos, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados. Son costos indirectos fijos los que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción, tales como la

amortización y mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, así como el costo de gestión y administración de la planta. Son costos indirectos variables los que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, tales como los materiales y la mano de obra indirecta. (Párrafo 12 NIC 2)

Otros costos

Se incluirán otros costos, en el costo de los inventarios, siempre que se hubiera incurrido en ellos para dar a los mismos su condición y ubicación actuales. Por ejemplo, podrá ser apropiado incluir, como costo de los inventarios, algunos costos indirectos no derivados de la producción, o los costos del diseño de productos para clientes específicos. (Párrafo 15 NIC 2)

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

- (a) las cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción;
- (b) los costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios en el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración ulterior;
- (c) los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales; y
- (d) los costos de venta. (Párrafo 16 NIC 2)

En la NIC 23 Costos por Intereses, se identifican las limitadas circunstancias en las que los costos financieros se incluyen en el costo de los inventarios. (Párrafo 17 NIC 2)

Una entidad puede adquirir inventarios con pago aplazado. Cuando el acuerdo contenga de hecho un elemento de financiación, como puede ser, por ejemplo, la diferencia entre el precio de adquisición en condiciones normales de crédito y el importe pagado, este elemento se reconocerá como gasto por intereses a lo largo del periodo de financiación. (Párrafo 18 NIC 2)

Costo de los inventarios para un prestador de servicios

En el caso de que un prestador de servicios tenga inventarios, los medirá por los costos que suponga su producción. Estos costos se componen fundamentalmente de mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos atribuibles. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas, y con el personal de administración general, no se incluirán en el costo de los inventarios, sino que se contabilizarán como gastos del periodo en el que se hayan incurrido. Los costos de los inventarios de un prestador de servicios no incluirán márgenes de ganancia ni costos indirectos no atribuibles que, a menudo, se tienen en cuenta en los precios facturados por el prestador de servicios. (Párrafo 19 NIC 2)

Costo de los productos agrícolas recolectados de activos biológicos

De acuerdo con la NIC 41 Agricultura, los inventarios que comprenden productos agrícolas, que la entidad haya cosechado o recolectado de sus activos biológicos, se medirán, en el momento de su reconocimiento inicial, por su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta,

considerados en el momento de su cosecha.

Este será el costo de los inventarios en esa fecha, para la aplicación de la presente Norma. (Párrafo 20 NIC 2)

2.4.2. Definición de términos básicos (NIC N° 31)

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

Control: es el poder de dirigir las políticas financiera y de operación de una entidad, con el fin de obtener beneficios de sus actividades. (Párrafo 3 NIC 31).

El método de la participación: es un método de contabilización según el cual la participación en un negocio conjunto se registra inicialmente al coste, y es ajustada posteriormente en función de los cambios que experimenta, tras la adquisición, la porción de los activos netos de la entidad que corresponde al participante. El resultado del periodo del participante recogerá la porción que le corresponda en los resultados de la entidad controlada de forma conjunta. (Párrafo 3 NIC 31).

Un inversor: en un negocio conjunto es una parte implicada en el negocio conjunto que no toma parte en el control conjunto sobre el mismo. (Párrafo 3 NIC 31).

Control conjunto es el acuerdo contractual para compartir el control sobre una actividad económica que se da únicamente cuando las decisiones estratégicas, tanto financieras como operativas, de las actividades requieren el consentimiento unánime de las partes que están compartiendo el control

(los participantes). (Párrafo 3 NIC 31)

Un negocio conjunto: es un acuerdo contractual en virtud del cual dos o más participantes emprenden una actividad económica que se somete a control conjunto. (Párrafo 3 NIC 31)

Consolidación proporcional: es un método de contabilización en el que en los estados financieros de cada participante se incluye su porción de activos, pasivos, gastos e ingresos de la entidad controlada de forma conjunta, ya sea combinándolos línea por línea con las partidas similares en sus propios estados financieros, o informando sobre ellos en rúbricas separadas dentro de tales estados. (Párrafo 3 NIC 31)

Los estados financieros separados: son los estados financieros de un inversor, ya sea éste una controladora, un inversor en una asociada o un participante en una entidad controlada conjuntamente, en los que las inversiones correspondientes se contabilizan a partir de las cantidades directamente invertidas, y no en función de los resultados obtenidos y de los activos netos de la entidad en la que se ha invertido. (Párrafo 3 NIC 31)

Influencia significativa: es el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la participada, sin llegar a tener el control absoluto ni el control conjunto de la misma. (Párrafo 3 NIC 31)

Un participante: es cada una de las partes implicadas en un negocio conjunto que tiene control conjunto sobre el mismo. (Párrafo 3 NIC 31)

La consolidación proporcional y el método de la participación no se aplicarán en los estados financieros separados ni en los estados financieros

de una entidad que no cuente con subsidiarias, asociadas o participaciones en negocios controlados conjuntamente. (Párrafo 4 NIC 31)

Los estados financieros separados: son aquéllos que se presentan adicionalmente a los estados financieros consolidados, a los estados financieros en los que las inversiones se contabilizan utilizando el método de la participación o a los estados financieros en los que las participaciones en los negocios conjuntos se consolidan proporcionalmente. Los estados financieros separados pueden o no ser anexados, o bien pueden o no acompañar, a los estados financieros citados. (Párrafo 5 NIC 31)

Las entidades que están eximidas de la consolidación, de acuerdo con el párrafo 10 de La NIC 27 Estados Financieros Consolidados y Separados, pueden presentar los estados financieros separados como sus únicos estados financieros. Esta misma disposición se aplica a las entidades eximidas de aplicar el método de la participación, en función del apartado (c) del párrafo 13 de la NIC 28 Inversiones en Asociadas, y a las entidades eximidas de aplicar la consolidación proporcional o el método de la participación, en función de lo establecido en el párrafo 2 de esta Norma. (Párrafo 6 NIC 31)

El acuerdo contractual puede manifestarse de diferentes maneras, por ejemplo, mediante un contrato entre los participantes o mediante las actas de las reuniones mantenidas entre ellos. En algunos casos, el acuerdo se incorpora a los estatutos u otros reglamentos del negocio conjunto. Cualquiera que sea la forma, el acuerdo contractual se formaliza generalmente por escrito, y trata cuestiones tales como las siguientes:

- (a) la actividad, su duración y las obligaciones de información financiera

del Negocio conjunto;

(b) el nombramiento del consejo de administración u órgano de gobierno Equivalente del negocio conjunto, así como los derechos de voto de los participantes;

(c) las aportaciones al capital hechas por los participantes; y

(d) el reparto entre los participantes de la producción, los ingresos, los gastos o los resultados del negocio conjunto. (Párrafo 10 NIC 31)

Operaciones controladas de forma conjunta

Algunas veces, la operación de un negocio conjunto implica tan sólo el uso de activos y otros recursos de los participantes en el mismo, y no la constitución de una sociedad por acciones, asociación con fines empresariales u otra entidad, o el establecimiento de una estructura financiera independiente de los participantes. Así, cada participante utilizará sus elementos de propiedades, planta y equipo y gestionará sus propios inventarios. También incurrirá, cada uno de ellos, en sus propios gastos y pasivos, obteniendo asimismo su propia financiación, que pasará a formar parte de sus propias obligaciones. Las actividades del negocio conjunto podrán llevarse a cabo por los empleados del participante, al tiempo que realizan actividades similares para el mismo. Normalmente, el acuerdo del negocio conjunto contendrá las normas precisas para el reparto, entre los participantes, de los ingresos ordinarios provenientes de la venta del producto conjunto y de cualquier gasto compartido. (Párrafo 13 NIC 31).

Un ejemplo de operación controlada conjuntamente se da cuando dos o más participantes combinan sus operaciones, recursos y experiencia con la finalidad de fabricar, comercializar y distribuir conjuntamente un producto específico, por ejemplo: una aeronave. Cada participante llevará a cabo una

fase distinta del proceso de fabricación. Cada participante soportará sus propios costos y obtendrá una parte de los ingresos ordinarios por la venta del avión, proporción que se determinará en función de los términos del acuerdo contractual. (Párrafo 14 NIC 31)

Activos controlados de forma conjunta

Algunos negocios conjuntos implican el control conjunto, y a menudo también la propiedad conjunta, de los participantes sobre uno o más activos aportados o adquiridos para cumplir con los propósitos del negocio conjunto. Estos activos se utilizan para que los participantes obtengan beneficios. Cada participante podrá obtener una parte de la producción de los activos, y asumirá la proporción acordada de los gastos incurridos. (Párrafo 18 NIC 31)

Este tipo de negocios conjuntos no implica la constitución de una sociedad por acciones, ni de una asociación con fines empresariales u otro tipo de entidad, ni el establecimiento de una estructura financiera independiente de la que tienen los participantes. Cada uno de ellos controlará su parte de los beneficios económicos futuros a través de su participación en el activo controlado conjuntamente. (Párrafo 19 NIC 31)

Muchas actividades en la industria del petróleo, del gas natural y de la extracción de minerales, utilizan activos controlados conjuntamente; por ejemplo diversas compañías de producción de petróleo pueden controlar y operar conjuntamente un oleoducto. Cada participante utiliza el oleoducto para transportar su propia producción, y se compromete a soportar la proporción convenida de gastos de operación del mismo. Otro ejemplo de un activo controlado conjuntamente se produce cuando dos entidades controlan una propiedad de inversión, de forma que cada una de ellas obtiene una

parte de los alquileres recibidos y soporta una parte de los gastos. (Párrafo 20 NIC 31)

Entidades controladas de forma conjunta

Una entidad controlada de forma conjunta es un negocio conjunto que implica la creación de una sociedad por acciones, una asociación con fines empresariales u otro tipo de entidad, en las cuales cada participante adquiere una participación. La entidad operará de la misma manera que otras entidades, salvo que exista un acuerdo contractual entre los participantes, donde se establezca el control conjunto sobre la actividad económica de la misma. (Párrafo 24 NIC 31)

Un ejemplo frecuente de entidad controlada conjuntamente se produce cuando dos entidades combinan sus operaciones en una determinada línea de actividad, transfiriendo los correspondientes activos y pasivos a la entidad controlada conjuntamente. Otro ejemplo se da cuando una entidad emprende actividades en un país extranjero con la colaboración del gobierno o de un organismo público de ese país, mediante el establecimiento de una entidad separada bajo control común de la entidad y de dicho gobierno u organismo público. (Párrafo 26 NIC 31)

CAPITULO III

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD Nº 2

3.1. Norma internacional de contabilidad nº 2, tratamiento de inventarios

Esta norma internacional de contabilidad se basa en que su aplicación es únicamente para los tratamientos de inventarios.

3.1.1. Objetivo de la norma internacional de contabilidad nº 2

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

3.1.2. Alcance de la norma internacional de contabilidad nº 2

P-2. Esta Norma es de aplicación a todos los inventarios, excepto a:

(a) las obras en curso, resultantes de contratos de construcción, incluyendo los contratos de servicios directamente relacionados (véase la

NIC 11, Contratos de Construcción);

(b) los instrumentos financieros; y

(c) los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección (véase la NIC 41, *Agricultura*).

P-3. Esta Norma no es de aplicación en la medición de los inventarios mantenidos por:

(a) Productores de productos agrícolas y forestales, de productos agrícolas tras la cosecha o recolección, de minerales y de productos minerales, siempre que sean medidos por su valor neto realizable, de acuerdo con prácticas bien consolidadas en esos sectores. En el caso de que esos inventarios se midan al valor neto realizable, los cambios en este valor se reconocerán en el resultado del periodo en que se produzcan dichos cambios.

(b) Intermediarios que comercian con materias primas cotizadas, siempre que midan sus inventarios al valor razonable menos costos de venta. En el caso de que esos inventarios se lleven al valor razonable menos costos de venta, los cambios en el importe del valor razonable menos costos de venta se reconocerán en el resultado del periodo en que se produzcan dichos cambios.

P-4. Los inventarios a que se ha hecho referencia en el apartado (a) del párrafo 3 se miden por su valor neto realizable en ciertas fases de la producción. Ello ocurre, por ejemplo:

Cuando se han recogido las cosechas agrícolas o se han extraído los minerales, siempre que su venta esté asegurada por un contrato a plazo sea

cual fuere su tipo o garantizada por el gobierno, o bien cuando existe un mercado activo y el riesgo de fracasar en la venta sea mínimo. Esos inventarios se excluyen únicamente de los requerimientos de medición establecidos en esta Norma.

P-5. Los intermediarios que comercian son aquéllos que compran o venden materias primas cotizadas por cuenta propia, o bien por cuenta de terceros. Los inventarios a que se ha hecho referencia en el apartado (b) del párrafo 3 se adquieren, principalmente, con el propósito de venderlos en un futuro próximo, y generar ganancias procedentes de las NIC 2 fluctuaciones en el precio, o un margen de comercialización. Cuando esos inventarios se contabilicen por su valor razonable menos los costos de venta, quedarán excluidos únicamente de los requerimientos de medición establecidos en esta Norma.

Párrafo 6 al párrafo 20 Ver Marco Conceptual...

Sistemas de medición de costos

P-21. Las técnicas para la determinación del costo de los inventarios, tales como el método del costo estándar o el método de los minoristas, podrán ser utilizados por conveniencia siempre que el resultado de aplicarlos se aproxime al costo. Los costos estándares se establecerán a partir de niveles normales de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. En este caso, las condiciones de cálculo se revisarán de forma regular y, si es preciso, se cambiarán los estándares siempre y cuando esas condiciones hayan variado.

P-22. El método de los minoristas se utiliza a menudo, en el sector

comercial al por menor, para la medición de inventarios, cuando hay un gran número de artículos que rotan velozmente, que tienen márgenes similares y para los cuales resulta impracticable usar otros métodos de cálculo de costos. Cuando se emplea este método, el costo de los inventarios se determinará deduciendo, del precio de venta del artículo en cuestión, un porcentaje apropiado de margen bruto. El porcentaje aplicado precio de venta original. A menudo se utiliza un porcentaje medio para cada sección o departamento comercial.

Fórmulas del costo

P-23. El costo de los inventarios de productos que no son habitualmente intercambiables entre sí, así como de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, se determinará a través de la identificación específica de sus costos individuales.

P-24. La identificación específica del costo significa que cada tipo de costo concreto se distribuye entre ciertas partidas identificadas dentro de los inventarios. Este es el tratamiento adecuado para los productos que se segregan para un proyecto específico, con independencia de que hayan sido comprados o producidos. Sin embargo, la identificación específica de costos resultará inadecuada cuando, en los inventarios, haya un gran número de productos que sean habitualmente intercambiables. En estas circunstancias, el método para seleccionar qué productos individuales van a permanecer en la existencia final, podría ser usado para obtener efectos predeterminados en el resultado del periodo.

P-25. El costo de los inventarios, distintos de los tratados en el párrafo 23, se asignará utilizando los métodos de primera entrada primera salida

(FIFO) o costo promedio ponderado. La entidad utilizará la misma fórmula de costo para todos los inventarios que tengan una naturaleza y uso similares. Para los inventarios con una naturaleza o uso diferente, puede estar justificada la utilización de fórmulas de costo también diferentes.

P-26. Por ejemplo, dentro de la misma entidad, los inventarios utilizados en un segmento del negocio pueden tener un uso diferente del que se da al mismo tipo de inventarios, en otro segmento del negocio. Sin perjuicio de lo anterior, la diferencia en la ubicación geográfica de los inventarios (o en las reglas fiscales correspondientes) no es, por sí misma, motivo suficiente para justificar el uso de fórmulas de costo diferentes.

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

Valor neto realizable

P-28. El costo de los inventarios puede no ser recuperable en caso de que los mismos estén dañados, si han devenido parcial o totalmente obsoletos, o bien si sus precios de mercado han caído. Asimismo, el costo de los inventarios puede no ser recuperable si los costos estimados para su

terminación o su venta han aumentado. La práctica de rebajar el saldo, hasta que el costo sea igual al valor neto realizable, es coherente con el punto de vista según el cual los activos no deben valorarse en libros por encima de los importes que se espera obtener a través de su venta o uso.

P-29. Generalmente, la rebaja hasta alcanzar el valor neto realizable, se calcula para cada partida de los inventarios. En algunas circunstancias, sin embargo, puede resultar apropiado agrupar partidas similares o relacionadas. Este puede ser el caso de las partidas de inventarios relacionados con la misma línea de productos, que tienen propósitos o usos finales similares, se producen y venden en la misma área geográfica y no pueden ser, por razones prácticas, evaluados separadamente de otras partidas de la misma línea. No es apropiado realizar las rebajas a partir de partidas que reflejen clasificaciones completas de los inventarios, por ejemplo sobre la totalidad de los productos terminados, o sobre todos los inventarios en una actividad o segmento geográfico determinados. Los prestadores de servicios acumulan, generalmente, sus costos en relación con cada servicio para el que se espera cargar un precio separado al cliente. Por tanto, cada servicio así identificado se tratará como una partida separada.

P-30. Las estimaciones del valor neto realizable se basarán en la información más fiable de que se disponga, en el momento de hacerlas, acerca del importe por el que se espera realizar los inventarios. Estas estimaciones tendrán en consideración las fluctuaciones de precios o costos relacionados directamente con los hechos posteriores al cierre, en la medida que esos hechos confirmen condiciones existentes al final del periodo.

P-31. Al hacer las estimaciones del valor neto realizable, se tendrá en

consideración el propósito para el que se mantienen los inventarios. Por ejemplo, el valor neto realizable del importe de inventarios que se tienen para cumplir con los contratos de venta, o de prestación de servicios, se basa en el precio que figura en el contrato en cuestión. Si los contratos de ventas son por una cantidad inferior a la reflejada en inventarios, el valor neto realizable del exceso se determina sobre la base de los precios generales de venta. Pueden aparecer provisiones o pasivos contingentes por contratos de venta firmes que excedan las cantidades de productos en existencia, o bien de productos que vayan a obtenerse por contratos de compra firmes. Estas provisiones o pasivos contingentes se tratarán contablemente de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes*.

P-32. No se rebajarán las materias primas y otros suministros, mantenidos para su uso en la producción de inventarios, para situar su importe en libros por debajo del costo, siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos al costo o por encima del mismo. Sin embargo, cuando una reducción, en el precio de las materias primas, indique que el costo de los productos terminados excederá a su valor neto realizable, se rebajará su importe en libros hasta cubrir esa diferencia. En estas circunstancias, el costo de reposición de las materias primas puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable.

P-33. Se realizará una nueva evaluación del valor neto realizable en cada periodo posterior. Cuando las circunstancias, que previamente causaron la rebaja, hayan dejado de existir, o cuando exista una clara evidencia de un incremento en el valor neto realizable como consecuencia de un cambio en las circunstancias económicas, se revertirá el importe de la misma, de manera que el nuevo valor contable sea el menor entre el costo y el valor neto realizable revisado. Esto ocurrirá, por ejemplo, cuando un

artículo en existencia, que se lleva al valor neto realizable porque ha bajado su precio de venta, está todavía en inventario de un periodo posterior y su precio de venta se ha incrementado.

Reconocimiento como un gasto

P-34. Cuando los inventarios sean vendidos, el importe en libros de los mismos se reconocerá como gasto del periodo en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de operación. El importe de cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en los inventarios, serán reconocidos en el periodo en que ocurra la rebaja o la pérdida. El importe de cualquier reversión de la rebaja de valor que resulte de un incremento en el valor neto realizable, se reconocerá como una reducción en el valor de los inventarios, que hayan sido reconocidos como gasto, en el periodo en que la recuperación del valor tenga lugar.

P-35. El costo de ciertos inventarios puede ser incorporado a otras cuentas de activo, por ejemplo los inventarios que se emplean como componentes de los trabajos realizados, por la entidad, para los elementos de propiedades, planta y equipo de propia construcción. El valor de los inventarios asignado a otros activos de esta manera, se reconocerá como gasto a lo largo de la vida útil de los mismos.

3.1.3. Información a revelar

P-36. En los estados financieros se revelará la siguiente información:

(a) las políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula de medición de los costos que se haya

utilizado;

(b) el importe total en libros de los inventarios, y los importes parciales según la clasificación que resulte apropiada para la entidad;

(c) el importe en libros de los inventarios que se llevan al valor razonable menos los costos de venta;

(d) el importe de los inventarios reconocido como gasto durante el periodo;

(e) el importe de las rebajas de valor de los inventarios que se ha reconocido como gasto en el periodo, de acuerdo con el párrafo 34;

(f) el importe de las reversiones en las rebajas de valor anteriores, que se ha reconocido como una reducción en la cuantía del gasto por inventarios en el periodo, de acuerdo con el párrafo 34;

(g) las circunstancias o eventos que hayan producido la reversión de las rebajas de valor, de acuerdo con el referido párrafo 34; y

(h) el importe en libros de los inventarios pignorados en garantía del cumplimiento de deudas.

P-37. La información acerca del importe en libros de las diferentes clases de inventarios, así como la variación de dichos importes en el periodo, resultará de utilidad a los usuarios de los estados financieros. Una clasificación común de los inventarios es la que distingue entre mercaderías, suministros para la producción, materias primas, productos en curso y productos terminados. Los inventarios de un prestador de servicios pueden ser descritos como trabajos en curso.

P-38. El importe de los inventarios reconocido como gasto durante el periodo, denominado generalmente costo de las ventas, comprende los costos previamente incluidos en la medición de los productos que se han vendido, así como los costos indirectos no distribuidos y los costos de

producción de los inventarios por importes anómalos. Las circunstancias particulares de cada entidad podrían exigir la inclusión de otros costos, tales como los costos de distribución.

P-39. Algunas entidades adoptan un formato para la presentación del resultado del periodo donde presentan importes diferentes a la cifra de costo de los inventarios que ha sido reconocida como gasto durante el periodo. Según este formato, la entidad presentará un análisis de los gastos mediante una clasificación basada en la naturaleza de estos gastos. En este caso, la entidad revelará los costos reconocidos como gastos de materias primas y consumibles, costos de mano de obra y otros costos, junto con el importe del cambio neto en los inventarios para el periodo.

Fecha de vigencia

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

Derogación de otros pronunciamientos

P-41. Esta Norma deroga la NIC 2 Inventarios, revisada en 1993.

P-42. Esta Norma deroga la SIC-1 Uniformidad—Diferentes Fórmulas para el Cálculo del costo de los inventarios.

3.2. Análisis de la norma internacional de contabilidad nº 2

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

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

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

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

El costo de los inventarios se asignará utilizando los métodos de primera entrada primera salida (FIFO) o costo promedio ponderado. La entidad utilizará la misma fórmula de costo para todos los inventarios que tengan una naturaleza y uso similares. Para los inventarios con una naturaleza o uso diferente, puede estar justificada la utilización de fórmulas de costo también diferentes. El costo de los inventarios de productos que no son habitualmente intercambiables entre sí, así como de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, se

determinará a través de la identificación específica de sus costos individuales.

Cuando los inventarios sean vendidos, el importe en libros de los mismos se reconocerá como gasto del periodo en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de operación. El importe de cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en los inventarios, serán reconocidas en el periodo en que ocurra la rebaja o la pérdida. El importe de cualquier reversión de la rebaja de valor que resulte de un incremento en el valor neto realizable, se reconocerá como una reducción en el valor de los inventarios, que hayan sido reconocidos como gasto, en el periodo en que la recuperación del valor que tenga lugar.

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad ha desarrollado esta NIC 2, Revisada como parte de su Proyecto de Mejoras a las Normas Internacionales de Contabilidad, que se emprendió con motivo de las preguntas y críticas recibidas, Relativas a las Normas, que procedían de supervisores de valores, profesionales de la Contabilidad y otros interesados. Los objetivos del Proyecto consistieron en reducir o Eliminar alternativas, redundancias y conflictos entre las Normas, así como resolver ciertos problemas de convergencia y realizar otras mejoras adicionales. En el caso concreto de la NIC 2, el principal objetivo del Consejo fue una revisión Limitada con el fin de reducir alternativas de medición de los inventarios. El Consejo no reconsideró el enfoque fundamental para la contabilización de los inventarios que Contenía la NIC.

Principales cambios

Los principales cambios respecto de la versión previa de la NIC 2 se

describen a Continuación.

Objetivo y alcance

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

Clarificación del alcance

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

Y aquéllos que quedan fuera del alcance de los requerimientos de medición, pero que están sometidos a los demás requisitos establecidos en la Norma.

Otros costos

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

Fórmulas del costo

Uniformidad

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

Prohibición del LIFO cómo fórmula de cálculo del costo

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

Reconocimiento como gasto

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

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

Información a revelar

Inventarios contabilizados al valor razonable menos los costos de venta

La Norma requiere la revelación del importe en libros de los inventarios que se

Contabilicen al valor razonable menos los costos de venta.

Baja de inventarios

La Norma requiere la revelación del importe de las bajas en cuentas de inventarios que se hayan reconocido como gasto del periodo, y elimina el requisito de revelar el importe de los inventarios llevados al valor neto realizable.

De acuerdo a la norma internacional de contabilidad n°2, los inventarios son activos:

“(a) poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación;
(b) en proceso de producción de cara a tal venta; o
(c) En la forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en el suministro de servicios.”.

Paralelamente, al revisar el Marco Conceptual de las NIC's, se pueden extraer las características que permiten discernir, cuándo se está en presencia de un activo:

- Recurso controlado por la empresa.
- Resultado de sucesos pasados.
- Originan beneficios económicos.

Existen diversos tipos de inventario, de acuerdo de los ítems que se traten. Los mismos pueden agruparse en dos grandes tipos de empresas, las comerciales y las manufactureras.

Catacora (1998), explica que las empresas comerciales, se caracterizan por tener una actividad de compra y venta de bienes y no tienen un proceso

de transformación del activo adquirido. Por esta razón, los costos de los bienes estarán determinados por su precio de factura más cualquier otro costo relacionado a su adquisición. (...) Por otro lado, las empresas manufactureras, manejan una mayor variedad o diversidad de inventarios, los cuales responden al tipo de actividad que tienen.

¿Que son costos indirectos fijos y como se distribuyen a los costos de conversión?

Los costos indirectos fijos son aquellos que permanecen relativamente constantes independientemente del volumen de producción realizado. Ejemplos son las depreciación y mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica o el coste de gestión y administración de la planta. Para distribuir los costos indirectos fijos a los costos de conversión se actuara en base a la capacidad normal de trabajo de los medios de producción. La cantidad distribuida a cada unidad de producción no se incrementara como consecuencia de un nivel bajo de producción, ni por la existencia de capacidad ociosa. Los costos indirectos incurridos se reconocerán como gastos del periodo en que han sido incurridos.

Este postulado, de manera casi inmediata, hace referencia al principio de realización contable, que también se encuentra señalado en la norma mencionada anteriormente, y que versa lo siguiente:

“(...) Dichas operaciones y eventos económicos deben reconocerse oportunamente en el momento en que ocurran y registrarse en la contabilidad.

CAPITULO IV

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 31

4.1. Norma internacional de contabilidad n° 31 participaciones en negocios conjuntos

Esta norma internacional de contabilidad se basa en que su aplicación es únicamente para la contabilización de las inversiones en negocios conjuntos.

4.1.1. Alcance de la norma internacional de contabilidad n° 31

P-1. Esta Norma se aplicará al contabilizar en la contabilización de las participaciones en negocios conjuntos, así como para informar sobre sus activos, pasivos, gastos e ingresos en los estados financieros de los participantes e inversores, con independencia de las estructuras o formas que adopten las actividades llevadas a cabo por tales negocios conjuntos. No obstante, no será de aplicación en las participaciones en negocios conjuntos mantenidas por:

(a) entidades de capital de riesgo, o

(b) instituciones de inversión colectiva como fondos de inversión u otras entidades similares, entre las que se incluyen los fondos de seguro ligados a inversiones que, desde su reconocimiento inicial, hayan sido designados para ser contabilizadas al valor razonable con cambios en resultados, o se hayan clasificado como mantenidas para negociar y se contabilicen de acuerdo con la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición. Estas inversiones se medirán al valor razonable, de acuerdo con la

NIC 39, y los cambios en el mismo se reconocerán en el resultado del periodo en que tengan lugar dichos cambios.

P-2. Un participante, con inversiones en una entidad controlada conjuntamente, quedará exento de aplicar los párrafos 30 (consolidación proporcional) y 38 (método de la participación), siempre que cumpla las siguientes condiciones:

(a) la participación se clasifica como mantenido para la venta de acuerdo con la

NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenidos Hasta la Venta y Operaciones Discontinuas;

(b) sea aplicable la excepción del párrafo 10 de la NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Separados*, que permite a una controladora, que también tenga participaciones en una entidad controlada conjuntamente, no elaborar estados financieros consolidados; o

(c) se cumplan todas las condiciones que siguen:

(i) el participante es una subsidiaria sin accionistas minoritarios o con accionistas minoritarios (incluyendo a los titulares de acciones sin derecho a voto), que han sido informados de que el participante no aplicará el método de la consolidación proporcional o el método de la participación y no han manifestado objeciones a ello.

(ii) los instrumentos de pasivo o de patrimonio del participante no se negocian en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado no organizado, incluyendo mercados locales o regionales);

(iii) el participante no registra, ni está en proceso de registrar sus estados financieros en una comisión de valores u otra organización reguladora, con el fin de emitir algún tipo de instrumentos en un mercado público; y

(iv) la controladora última, o alguna de las controladoras intermedias del participante, elaboran estados financieros consolidados, disponibles para el público, que cumplen con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Párrafos 3 al párrafo 6 Ver Marco Conceptual

Formas de negocios conjuntos

P-7. Los negocios conjuntos pueden tener diferentes formas y estructuras. En esta Norma se identifican tres grandes tipos—operaciones controladas de forma conjunta, activos controlados de forma conjunta y entidades controladas de forma conjunta—, todos ellos cumplen la definición y se describen habitualmente como negocios conjuntos.

Las siguientes son características comunes a todos los negocios conjuntos:

- (a) tienen dos o más participantes ligados por un acuerdo contractual; y
- (b) el acuerdo contractual establece la existencia de control conjunto.

Control conjunto

P-8 El control conjunto puede no darse en el caso de que la participada se encuentre en un proceso concursal o de reorganización legal, o bien cuando opere bajo importantes restricciones a largo plazo que condicionen su capacidad para transferir fondos al participante. Si se conserva el control conjunto, los anteriores sucesos no son, en sí mismos, suficientes para justificar la falta de aplicación de esta Norma al contabilizar los negocios conjuntos.

Acuerdo contractual

P-9 La existencia de un acuerdo contractual distingue a las inversiones que implican control conjunto de las inversiones en asociadas, en las cuales el inversor tiene influencia significativa (véase la NIC 28). No son negocios conjuntos, a los efectos de esta Norma, las actividades que no cuenten con un acuerdo contractual donde se establezca ese control conjunto.

Párrafo 10 Ver Marco Conceptual

P-11. El acuerdo contractual establece un control común sobre el negocio conjunto. Tal requisito asegura que ningún participante, por sí solo, está en posición de controlar la actividad desarrollada.

P-12. En el acuerdo contractual se puede designar a uno de los participantes como gerente o administrador del negocio conjunto. Quien actúe como administrador no controla el negocio conjunto, sino que lo hace aplicando, en virtud de los poderes que le han sido delegados, las políticas financiera y de operación acordadas entre todos los participantes, en cumplimiento del acuerdo contractual. Si este administrador tuviera poder para dirigir las políticas financiera y de operación de la actividad económica, controlaría el negocio, y éste se convertiría en una entidad subsidiaria del administrador, perdiendo su carácter de negocio conjunto.

Párrafos 13 y 14 Ver Marco Conceptual.

Operaciones controladas de forma conjunta

P-15. Con respecto a sus participaciones en operaciones controladas

de forma conjunta, El participante reconocerá en sus estados financieros:

(a) los activos que están bajo su control y los pasivos en los que ha incurrido; y

(b) los gastos en que ha incurrido y su parte en los ingresos obtenidos de la Venta de bienes o prestación de servicios por el negocio conjunto.

P-16. Puesto que los activos, pasivos, gastos e ingresos del negocio conjunto ya se encuentran reconocidos en los estados financieros del participante, no serán precisos ajustes ni otros procedimientos de consolidación con respecto a esas partidas, al elaborar y presentar los estados financieros consolidados del participante.

P-17. Podría no ser necesario, para el negocio conjunto, llevar registros contables por separado ni elaborar estados financieros. No obstante, los participantes podrían decidir elaborar informes contables para la gerencia, de manera que se pueda evaluar el desempeño del negocio conjunto.

Párrafos 18 al 20 Ver Marco Conceptual.

Activos controlados de forma conjunta

P-21. Con respecto a su participación en activos controlados de forma conjunta, el participante reconocerá en sus estados financieros:

(a) su porción de los activos controlados de forma conjunta, clasificados de acuerdo con su naturaleza;

(b) cualquier pasivo en que haya incurrido;

(c) su parte de los pasivos en los que haya incurrido conjuntamente con los otros participantes, en relación con el negocio conjunto;

(d) cualquier ingreso por la venta o uso de su parte de la producción del negocio conjunto, junto con su parte de cualquier gasto en que haya incurrido el negocio conjunto; y

(e) cualquier gasto en que haya incurrido en relación con su participación en el negocio conjunto.

P-22. Con respecto a su participación en activos controlados conjuntamente, cada participante incluirá en sus registros contables y reconocerá en sus estados financieros:

(a) Su porción de los activos controlados conjuntamente, clasificados de acuerdo con la naturaleza de los mismos, y no como una inversión. Por ejemplo, la participación en un oleoducto controlado conjuntamente se clasificará como propiedades, planta y equipo.

(b) Cualquier pasivo en que haya incurrido, por ejemplo los generados al financiar su parte de los activos.

(c) Su porción de los pasivos en los que haya incurrido conjuntamente con otros participantes, en relación con el negocio conjunto.

(d) Cualquier ingreso por venta o uso de su parte en la producción del negocio conjunto, junto con su porción de cualquier gasto en que haya incurrido el negocio conjunto.

(e) Cualquier gasto en que haya incurrido como consecuencia de su participación en el negocio conjunto, por ejemplo los relativos a la financiación de su participación en los activos o a la venta de su parte de la producción.

Puesto que los activos, pasivos, ingresos y gastos están ya reconocidos en los estados financieros del participante, no serán necesarios ajustes ni otros procedimientos de consolidación con respecto a esas partidas al elaborar los estados financieros consolidados del participante.

P-23. El tratamiento contable de los activos controlados de forma conjunta, reflejará la esencia y realidad económicas, y generalmente la forma legal del negocio conjunto. Los registros contables del negocio conjunto pueden quedar limitados a los gastos incurridos en común por los participantes, que serán finalmente distribuidos entre ellos de acuerdo con las proporciones convenidas. Podrían no elaborarse estados financieros del negocio conjunto, aunque los participantes pueden preparar informes para la gerencia con el objeto de evaluar el rendimiento el negocio conjunto.

Párrafo 24 Ver Marco Conceptual.

Entidades controladas de forma conjunta

P-25 La entidad controlada conjuntamente controlará los activos del negocio conjunto, incurrirá en pasivos y gastos y obtendrá ingresos. Podrá celebrar contratos en su propio nombre y obtener financiación para el desarrollo de los objetivos de la actividad conjunta. Cada participante tendrá derecho a una porción de los resultados de la entidad controlada conjuntamente, aunque en algunas de ellas también se comparta lo producido por el negocio conjunto.

Párrafo 26 Ver Marco Conceptual.

P-27. Muchas entidades controladas de forma conjunta son similares, en esencia, a los negocios conjuntos que se han denominado operaciones o activos controlados de forma conjunta. Por ejemplo, los participantes pueden transferir un activo controlado conjuntamente, tal como un oleoducto, a la entidad controlada conjuntamente por razones fiscales o de otro tipo. De la misma manera, los participantes pueden aportar, a la entidad controlada

conjuntamente, activos que vayan a operar en común. Algunas actividades controladas conjuntamente implican también el establecimiento de una entidad controlada conjuntamente para desarrollar aspectos concretos de la actividad, como por ejemplo el diseño, la promoción, la distribución o el servicio post-venta del producto.

P-28. La entidad controlada conjuntamente llevará sus propios registros contables, Elaborando y presentando sus estados financieros al igual que otras entidades, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

P-29. Normalmente, cada participante aportará dinero u otros recursos a la entidad controlada conjuntamente. Estas aportaciones se inscribirán en los registros contables del participante, que las reconocerá en sus estados financieros como una inversión en la entidad controlada conjuntamente.

Estados financieros del participante

Consolidación proporcional

P-30. El participante reconocerá su participación en la entidad controlada de forma conjunta aplicando la consolidación proporcional o el método alternativo descrito en el párrafo 38. Si utiliza la consolidación proporcional, empleará uno de los dos formatos de presentación identificados a continuación.

P-31. El participante reconocerá su participación en la entidad controlada conjuntamente, utilizando uno de los dos formatos de presentación aplicables a la consolidación proporcional, con independencia

de que posea también inversiones en subsidiarias o de que designe a sus estados financieros como estados financieros consolidados.

P-32. Al reconocer su participación en una entidad controlada de forma conjunta, es esencial que el participante refleje la esencia y realidad económicas del acuerdo contractual, más que la simple estructura o forma particular del negocio conjunto. En el caso de una entidad controlada conjuntamente, el participante tiene control, sobre su porción de los beneficios económicos futuros, a través de su participación en los activos y pasivos del negocio conjunto. La esencia y realidad económicas quedarán reflejadas, en los estados financieros consolidados del participante, cuando éste reconozca su participación en los activos, pasivos, gastos e ingresos, de la entidad controlada conjuntamente, utilizando uno de los dos formatos de presentación de información del método de consolidación proporcional, que se describen en el párrafo 34.

P-33. La aplicación de la consolidación proporcional significa que el balance del participante incluirá su parte de los activos controlados conjuntamente, así como su parte de los pasivos de los que es conjuntamente responsable. La cuenta de resultados del participante incluirá su parte de los ingresos y gastos de la entidad controlada de forma conjunta. Muchos de los procedimientos adecuados para la aplicación de la consolidación proporcional son similares a los procedimientos de consolidación de las inversiones en subsidiarias, según se han establecido en la NIC 27.

P-34. Para llevar a cabo la consolidación proporcional pueden utilizarse diferentes formatos de presentación. El participante podrá combinar su parte de cada uno de los activos, pasivos, ingresos y gastos línea por línea con las

partidas similares de sus estados financieros. Por ejemplo, puede combinar su parte de los inventarios en la entidad controlada conjuntamente con sus propios inventarios, y su parte de las propiedades, planta y equipo en la entidad controlada de forma conjunta con la partida homónima de sus propios activos. Alternativamente, el participante podrá incluir en partidas separadas dentro de sus estados financieros, su parte de los activos, pasivos, ingresos y gastos en la entidad controlada conjuntamente. Por ejemplo, podría presentar su parte de los activos corrientes en la entidad controlada conjuntamente por separado, dentro de sus activos corrientes; y podría presentar su parte de las propiedades, planta y equipo en la entidad controlada conjuntamente por separado, dentro de sus propiedades, planta y equipo. Ambos formatos de presentación de la información mostrarán idénticos importes, tanto del resultado del periodo como de las clasificaciones correspondientes a los activos, pasivos, ingresos y gastos, razón por la que ambos son aceptables para los propósitos de esta Norma.

P-35. Independientemente del formato utilizado para efectuar la consolidación proporcional, no resultará adecuado compensar activos o pasivos mediante la deducción de otros pasivos o activos, respectivamente, ni compensar gastos o ingresos mediante la deducción de otros ingresos o gastos, respectivamente, a menos que exista un derecho legal para hacerlo, y siempre que la compensación se corresponda con la expectativa de realización del activo o de cancelación del pasivo en cuestión.

P-36. El participante dejará de aplicar la consolidación proporcional desde la fecha en que cese su participación en el control conjunto sobre la entidad controlada conjuntamente.

P-37. El participante dejará de aplicar la consolidación proporcional

desde la fecha en que cese de compartir el control en la entidad controlada conjuntamente. Esto puede suceder, por ejemplo, cuando el participante se desapropie de su participación, o cuando surjan restricciones externas sobre la entidad controlada conjuntamente que le impidan ejercer este control.

Método de la participación

P-38. Como alternativa a la consolidación proporcional descrita en el párrafo 30, el participante reconocerá su participación en una entidad controlada de forma conjunta aplicando el método de la participación.

P-39. El inversor reconocerá su participación en la entidad controlada conjuntamente aplicando el método de la participación, con independencia de que posea también inversiones en subsidiarias o de que designe a sus estados financieros como estados financieros consolidados.

P-40. Algunos participantes reconocen sus participaciones en entidades controladas conjuntamente aplicando el método de la participación, tal como se describe en la NIC 28. El uso del método de la participación es defendido por aquéllos que sostienen que es inadecuado combinar partidas propias con otras de entidades controladas conjuntamente, así como por aquéllos que creen que los participantes tienen influencia significativa, en lugar de control conjunto, en la entidad controlada conjuntamente. Esta Norma no recomienda el uso del método de la participación, porque considera que la consolidación proporcional refleja mejor la esencia y realidad económicas de la participación en la entidad bajo control común, es decir, el control sobre su parte de los beneficios económicos futuros. No obstante, esta Norma permite utilizar el método de la participación como un método alternativo al informar sobre las participaciones en entidades controladas conjuntamente.

P-41. El participante dejará de aplicar el método de la participación desde la fecha en que cese su participación en el control conjunto o su influencia significativa sobre la entidad controlada de forma conjunta.

Excepciones a la consolidación proporcional y al método de la participación

P-42. Las participaciones en entidades controladas de forma conjunta, que sean clasificadas como mantenidas para la venta de acuerdo con la NIIF 5 se contabilizan según lo dispuesto en dicha NIIF.

P-43. Cuando la participación en una entidad controlada conjuntamente previamente clasificada como mantenida para la venta deja de satisfacer los criterios para tener dicha consideración, se contabilizará utilizando la consolidación proporcional o el método de la participación como efectos desde la fecha de su clasificación como mantenida para la venta. Los estados financieros para los ejercicios desde su clasificación como mantenidos para la venta serán modificados convenientemente.

P-44. [Eliminado]

P-45. Desde la fecha en que la entidad controlada de forma conjunta se convierta en subsidiaria del participante en el negocio conjunto, éste contabilizará su participación de acuerdo con la NIC 27. De forma similar, desde la fecha en que la entidad controlada conjuntamente se convierta en asociada del participante en el negocio conjunto, éste contabilizará su participación de acuerdo con la NIC 28. Estados financieros separados del participante.

P-46. En los estados financieros separados del participante, la participación en una entidad controlada de forma conjunta se contabilizará de acuerdo con los párrafos 37 a 42 de la NIC 27.

P-47. Esta Norma no establece qué entidades deben elaborar estados financieros separados disponibles para uso público.

Transacciones entre un participante y el negocio conjunto

P-48. Cuando el participante aporte o venda activos al negocio conjunto, el reconocimiento de cualquier porción de las pérdidas o ganancias derivadas de la transacción, reflejará la esencia económica de la misma. Mientras el negocio conjunto conserve los activos cedidos y el participante haya transferido los riesgos y ventajas significativos de la propiedad, éste reconocerá sólo la porción de la pérdida o ganancia que sea atribuible a las participaciones de los demás participantes.* El participante reconocerá el importe total de cualquier pérdida, cuando la aportación o la venta haya puesto de manifiesto una reducción del valor neto realizable de los activos corrientes o una pérdida por deterioro del valor de los bienes transferidos.

P-49. Cuando un participante en un negocio conjunto compre activos procedentes del mismo, éste no reconocerá su porción en los beneficios del negocio conjunto procedente de la transacción hasta que los activos sean revendidos a un tercero independiente. El participante reconocerá su parte en las pérdidas que resulten de la transacción de forma similar a los beneficios, a menos que tales pérdidas se reconozcan inmediatamente porque representen una disminución en el valor neto realizable de los activos corrientes o de una pérdida por deterioro del valor de tales bienes.

P-50. Al evaluar si una transacción entre el participante y el negocio conjunto pone de manifiesto el deterioro del valor del activo, el participante determinará el importe recuperable del activo de acuerdo con la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos. Cuando proceda a determinar el valor de uso, el participante estimará los flujos de efectivo futuros del activo, a partir de la suposición de que el activo se utilizará de forma continuada, y finalmente el negocio conjunto se desapropiará del mismo. * Véase también la SIC-13 Entidades Controladas Conjuntamente—Aportaciones no Monetarias de los Participante.

Información sobre las participaciones en negocios conjuntos dentro de los estados financieros de un inversor

P-51 El inversor en un negocio conjunto que no tenga control conjunto sobre el mismo, contabilizará la inversión de acuerdo con la NIC 39 o bien, si posee influencia significativa en el negocio conjunto, de acuerdo con la NIC 28.

Administradores de negocios conjuntos

P-52. Los administradores o gerentes de un negocio conjunto contabilizarán cualquier retribución percibida, de acuerdo con la NIC 18, Ingresos Ordinarios.

P-53. Uno o varios de los participantes podría actuar como administradores o gerentes del negocio conjunto. Normalmente, los administradores serán retribuidos por cumplir este cometido. Estas comisiones se contabilizarán como gastos para el negocio conjunto.

4.1.2. Información a revelar

P-54. El participante revelará por separado del resto de los pasivos contingentes, salvo que la probabilidad de pérdida sea remota, el importe total de los siguientes pasivos contingentes:

(a) cualquier pasivo contingente en que haya incurrido el participante, en relación con sus participaciones en negocios conjuntos, así como su parte proporcional en cada uno de los pasivos contingentes incurridos conjuntamente con los demás participantes;

(b) su parte en los pasivos contingentes de los negocios conjuntos por los que esté obligado de forma contingente; y

(c) aquéllos pasivos contingentes derivados del hecho de que el participante tenga responsabilidad contingente por los pasivos de los otros participantes en el negocio conjunto.

P-55. El participante revelará, por separado de los demás compromisos, el importe total relativo a los siguientes compromisos relacionados con sus participaciones en negocios conjuntos:

(a) cualquier compromiso de inversión de capital, que haya asumido en relación con su participación en negocios conjuntos, así como su parte de los compromisos de inversión de capital asumidos conjuntamente con otros participantes; y

(b) su participación en los compromisos de inversión de capital asumidos por los propios negocios conjuntos.

P-56. El participante revelará, mediante una lista con las descripciones correspondientes, sus participaciones significativas en negocios conjuntos,

así como su proporción en la propiedad de las entidades controladas conjuntamente. El participante que reconozca sus participaciones en entidades controladas conjuntamente utilizando el formato de combinación línea por línea de las partidas en la consolidación proporcional o el método de la participación, revelará los importes totales de activos corrientes y a largo plazo, pasivos corrientes y a largo plazo, e ingresos y gastos relacionados con sus participaciones en negocios conjuntos.

P-57. El participante revelará el método utilizado para reconocer contablemente su participación en las entidades controladas conjuntamente.

Fecha de vigencia

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

P-59. Esta Norma deroga la NIC 31 Información Financiera de los Intereses en Negocios Conjuntos (revisada en 2000). NIC 31.

4.2. Análisis de la norma internacional nº 31

La Norma Internacional de Contabilidad 31 Participaciones en Negocios Conjuntos (NIC 31) está contenida en los párrafos 1 a 59 y en el Apéndice. Aunque la Norma conserva el formato IASC que tenía cuando fue adoptada por el IASB, todos los párrafos tienen igual valor normativo. La NIC 31 debe ser entendida en el contexto de los Fundamentos de las Conclusiones, del Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera y del Marco

Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros. En la NIC 8, Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores se suministran las bases para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con guías específicas.

Razones para la revisión de la NIC 31

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad ha desarrollado esta NIC 31 revisada como parte de su Proyecto de Mejoras a las Normas Internacionales de Contabilidad, que se emprendió con motivo de las preguntas y críticas recibidas, relativas a las Normas, que procedían de reguladores de valores, contadores profesionales y otros interesados. Los objetivos del Proyecto fueron la reducción o eliminación de alternativas, redundancias y conflictos entre de las Normas, así como la resolución de ciertos problemas de convergencia y la realización de otras mejoras.

En el caso concreto de la NIC 31, el objetivo principal del Consejo fue realizar la realización de las modificaciones necesarias para tener en cuenta dar consideración a los amplios cambios que se estaban planteando haciendo a en las NIC 27 Estados Financieros Consolidados y Contabilización de las Inversiones en Subsidiarias y de la NIC 28 Contabilización de Inversiones en Empresas Asociadas, como parte del Proyecto de Mejoras. El Consejo no reconsideró el enfoque fundamental para la contabilización de las participaciones en negocios conjuntos, contenido en la versión previa de la NIC 31.

Principales cambios

Los principales cambios respecto de la versión previa de la NIC 31 se

describen a continuación.

Alcance

Esta Norma no es aplicable a las inversiones calificadas como participaciones en entidades controladas conjuntamente poseídas por entidades de capital de riesgo, instituciones de inversión colectiva, fondos de inversión, u otras entidades análogas, cuando dichas inversiones, se clasifiquen como mantenidas para negociar y se contabilicen de acuerdo con la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición. Estas inversiones se medirán por su valor razonable, y los cambios en éste se reconocerán en el resultado del periodo en el que ocurran. Estas inversiones se medirán por su valor razonable, reconociendo los cambios en el resultado del periodo en que tienen lugar.

Además, la Norma contiene exenciones en la aplicación de la consolidación proporcional o del método de la participación, similares a las que permiten que ciertas entidades controladoras no elaboren estados financieros consolidados. Estas exenciones incluyen los casos en los que el inversor es a su vez una controladora, que está eximida, de acuerdo con la NIC 27 Estados Financieros Consolidados y Separados, de elaborar estados financieros consolidados (apartado b del párrafo 2), y cuando el inversor, aunque no sea una controladora que se encuentre en el caso anterior, y pueda cumplir el mismo tipo de condiciones que eximen a dichas controladoras (apartado (c) del párrafo 2). NIC 31

Exenciones en la aplicación de la consolidación proporcional o el método de la participación

La Norma no requiere aplicar la consolidación proporcional ni la aplicación de el método de la participación cuando la inversión en el negocio conjunto se haya adquirido y se mantenga con la intención de venderla en un plazo de doce meses desde la su adquisición. Debe existir evidencia de que la inversión se ha adquirido con la intención de venderla, y de que la gerencia está buscando activamente un comprador.

La expresión 'en un futuro próximo', utilizada en la versión previa de la NIC 31, ha sido sustituida por 'dentro de un plazo de doce meses'. Cuando no se venda la participación en ese negocio conjunto dentro de los doce meses, se la contabilizará utilizando la consolidación proporcional o el método de la participación, desde la fecha de la adquisición, salvo que sean aplicables otras limitadas circunstancias eximentes especificadas en esta Norma.*

La Norma no permite que un participante, mientras continúe teniendo el control conjunto sobre el negocio conjunto, deje de aplicar la consolidación proporcional o el método de la participación, aun cuando el negocio conjunto se encuentre operando bajo restricciones importantes a largo plazo, que limiten considerablemente su capacidad para transferir fondos al citado participante. Para dejar de aplicar la consolidación proporcional o el método de la participación, deberá haberse perdido el control conjunto.

Estados financieros separados

Los requerimientos relativos a la elaboración de estados financieros separados de un inversor han quedado establecidos por referencia a la NIC 27.

Información a revelar

Esta Norma requiere que el participante revele el método que ha utilizado para reconocer los intereses en las entidades controladas de forma conjunta (es decir, consolidación proporcional o método de la participación).

El Consejo emitió en marzo del 2004 la NIIF 5 Activos no corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas elimina esta exclusión de su alcance y ahora anula la exención de la aplicar la consolidación proporcional o el método de la participación cuando se pretenda que el control conjunto o los negocios conjuntos sea temporal. Para una mayor aclaración acudir a los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 5.

Esta Norma se aplicará al contabilizar en la contabilización de las participaciones en negocios conjuntos, así como para informar sobre sus activos, pasivos, gastos e ingresos en los estados financieros de los participantes e inversores, con independencia de las estructuras o formas que adopten las actividades llevadas a cabo por tales del negocio conjunto. No obstante, no será de aplicación en las participaciones en negocios conjuntos mantenidas por:

(a) entidades de capital-riesgo, o

(b) instituciones de inversión colectiva, como fondos de inversión u otras entidades similares, entre las que se incluyen los fondos de seguro ligados a inversiones que desde su reconocimiento inicial hayan sido designadas para ser contabilizadas al valor razonable con cambios en el resultado del periodo, o se hayan clasificado como mantenidas para negociar y se contabilicen de acuerdo con la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición.

Un negocio conjunto

Es un acuerdo contractual en virtud del cual dos o más participantes emprenden una actividad económica que se somete a control conjunto. Control conjunto es el acuerdo contractual para compartir el control sobre una actividad económica que se da únicamente cuando las decisiones estratégicas, tanto financieras como operativas, de la actividad requieren el consentimiento unánime de las partes que están compartiendo el control (los participantes). Control es el poder de dirigir las políticas financiera y de operación de una entidad, con el fin de obtener beneficios de sus actividades.

Un participante

Es cada una de las partes implicadas en un negocio conjunto que tiene control conjunto sobre el mismo.

Los negocios conjuntos

Pueden tener diferentes formas y estructuras. En esta Norma se identifican tres grandes tipos—operaciones controladas de forma conjunta, activos controlados de forma conjunta y entidades controladas de forma conjunta—, todos ellos cumplen la definición y se describen habitualmente como negocios conjuntos.

Operaciones controladas de forma conjunta

Algunas veces, la operación de un negocio conjunto implica tan sólo el uso de activos y otros recursos de los participantes en el mismo, y no la

constitución de una sociedad por acciones, asociación con fines empresariales u otra entidad, o el establecimiento de una estructura financiera independiente de los participantes. Así, cada participante utilizará sus elementos de propiedades, planta y equipo y gestionará sus propios inventarios. También incurrirá, cada uno de ellos, en sus propios gastos y pasivos, obteniendo asimismo su propia financiación, que pasará a formar parte de sus propias obligaciones.

Con respecto a sus participaciones en operaciones controladas de forma conjunta, el participante reconocerá en sus estados financieros:

(a) los activos que están bajo su control y los pasivos en los que ha incurrido; y

(b) los gastos en que ha incurrido y su parte en los ingresos obtenidos de la venta de bienes o prestación de servicios por el negocio conjunto.

Activos controlados de forma conjunta

Algunos negocios conjuntos implican el control conjunto, y a menudo también la propiedad conjunta, de los participantes sobre uno o más activos aportados o adquiridos para cumplir con los propósitos del negocio conjunto. Estos activos se utilizan para que los participantes obtengan beneficios. Cada participante podrá obtener una parte de la producción de los activos, y asumirá la proporción acordada de los gastos incurridos.

Con respecto a su participación en activos controlados de forma conjunta, el participante reconocerá en sus estados financieros:

(a) su porción de los activos controlados de forma conjunta, clasificados de acuerdo con su naturaleza;

(b) cualquier pasivo en que haya incurrido;

(c) su parte de los pasivos en los que haya incurrido conjuntamente con los otros participantes, en relación con el negocio conjunto;

(d) cualquier ingreso por la venta o uso de su parte de la producción del negocio conjunto, junto con su parte de cualquier gasto en que haya incurrido el negocio conjunto; y

(e) cualquier gasto en que haya incurrido en relación con su participación en el negocio conjunto.

Entidades controladas de forma conjunta

Una entidad controlada de forma conjunta es un negocio conjunto que implica la creación de una sociedad por acciones, una asociación con fines empresariales u otro tipo de entidad, en las cuales cada participante adquiere una participación. La entidad operará de la misma manera que otras entidades, salvo que exista un acuerdo contractual entre los participantes, donde se establezca el control conjunto sobre la actividad económica de la misma.

Consolidación proporcional

Es un método de contabilización en el que en los estados financieros de cada participante se incluye su porción de activos, pasivos, gastos e ingresos de la entidad controlada de forma conjunta, ya sea combinándolos línea por línea con las partidas similares en sus propios estados financieros, o

informando sobre ellos en rúbricas separadas dentro de tales estados.

El método de la participación

Es un método de contabilización según el cual la participación en un negocio conjunto se registra inicialmente al coste, y es ajustada posteriormente en función de los cambios que experimenta, tras la adquisición, la porción de los activos netos de la entidad que corresponde al participante. El resultado del periodo del participante recogerá la porción que le corresponda en los resultados de la entidad controlada de forma conjunta.

Transacciones entre un participante y el negocio conjunto

Cuando el participante aporte o venda activos al negocio conjunto, el reconocimiento de cualquier porción de las pérdidas o ganancias derivadas de la transacción, reflejará la esencia económica de la misma. Mientras el negocio conjunto conserve los activos cedidos y el participante haya transferido los riesgos y ventajas significativos de la propiedad, éste reconocerá sólo la porción de la pérdida o ganancia que sea atribuible a las participaciones de los demás participantes.¹ El participante reconocerá el importe total de cualquier pérdida, cuando la aportación o la venta haya puesto de manifiesto una reducción del valor neto realizable de los activos corrientes o una pérdida por deterioro del valor de los bienes transferidos.

Cuando un participante en un negocio conjunto compre activos procedentes del mismo, éste no reconocerá su porción en los beneficios del negocio conjunto procedente de la transacción hasta que los activos sean revendidos a un tercero independiente. El participante reconocerá su parte en las pérdidas que resulten de la transacción de forma similar a los

beneficios, a menos que tales pérdidas se reconozcan inmediatamente porque representen una disminución en el valor neto realizable de los activos corrientes o de una pérdida por deterioro del valor de tales bienes.

Estados financieros separados del participante

Cuando se elaboren estados financieros separados, las inversiones en dependientes, entidades controladas de forma conjunta y asociadas que no se clasifiquen como mantenidos para la venta (o estén incluidas en un grupo en desapropiación clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5, se contabilizarán utilizando una de las dos alternativas siguientes:

- (a) al costo, o
- (b) de acuerdo con la NIC 39.

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

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

Notas explicativas a los estados financieros consolidados e individuales

La administración de cada entidad deberá adoptar y aplicar políticas contables de modo que los estados financieros cumplan con los requisitos que establezcan la normativa vigente y las normas internacionales de contabilidad aplicables. Los estados financieros que se remitan al órgano supervisor deben acompañarse con un detalle de las políticas contables y de las correspondientes notas explicativas.

Cuando las notas contengan explicación adicional relativa a un rubro en particular de los estados financieros consolidados, debe hacerse referencia junto al rubro correspondiente.

A continuación se presentan las notas mínimas a los estados financieros consolidados e individuales para las empresas, se indica el contenido mínimo de algunas de ellas:

1. Alcance de la consolidación y naturaleza de las operaciones del grupo financiero

En esta nota se deberán revelar las políticas contables para la consolidación del grupo financiero. Debe hacerse referencia a las subsidiarias objeto de consolidación, así como al proceso de eliminación de las transacciones significativas entre las compañías. Además de otras revelaciones de información, tanto descritas en la Norma Internacional de Contabilidad 27 (NIC-27), como producto de la normativa que regula la supervisión de los grupos financieros.

2. Principales políticas contables

En esta nota deberán revelarse las principales políticas contables que la

administración ha aplicado para la preparación de los estados financieros consolidados e individuales, de acuerdo con las disposiciones emitidas por los órganos reguladores y las normas internacionales de contabilidad.

Los estados financieros consolidados del grupo financiero deberán prepararse a una misma fecha. La contabilidad y registros de las empresas integrantes del grupo financiero deberán presentarse conforme a la normativa dictada por los PCGA y las normas internacionales de contabilidad.

Además, deberán indicarse los cambios en los criterios contables que hayan existido en relación con los aplicados en el ejercicio anterior, cuando la adopción de los nuevos criterios tenga un efecto significativo, debiéndose indicar la naturaleza y efecto de tales cambios en el resultado neto y en los rubros de los estados financieros consolidados.

3. Estimaciones y reservas Patrimoniales para la cobertura de riesgos

Se debe revelar en notas al estado de situación financiera, los criterios utilizados para la determinación de las reservas patrimoniales y las estimaciones destinadas para la cobertura de riesgos.

4. Fianzas, avales, garantías y otras contingencias

Deberá revelarse mediante notas a los estados financieros, la naturaleza y monto de las contingencias y compromisos irrevocables asumidos por las empresas del grupo financiero.

5. Activos y pasivos denominados en moneda extranjera

Deberá informarse mediante nota a los estados financieros, los criterios contables utilizados para la valuación de activos y pasivos denominados en moneda extranjera. Además, deberá detallarse al nivel de grupos del Balance de Situación, el cálculo para la posición en moneda extranjera.

Debe indicarse asimismo el monto de las diferencias cambiarias que se originan en la valuación de dichos activos y pasivos a la fecha de cierre de los estados financieros.

6. Activos sujetos a restricciones

Cuando las empresas del grupo financiero posean activos cuyo derecho de propiedad sobre los mismos se encuentre restringido, deberá indicarse claramente en los estados financieros, mediante notas, el activo de que se trate, indicándose el valor contable del mismo y la causa de la restricción. Las notas a los estados financieros deberán incluirse tanto en los estados financieros individuales como en los consolidados.

7. Operaciones con operaciones relacionadas

Deben revelarse, mediante notas a los estados financieros, las transacciones originadas en operaciones activas y pasivas con las personas físicas y jurídicas integrantes del grupo financiero (incluyendo la sociedad controladora), así como los ingresos y gastos reconocidos en el periodo generados por dichas.

8. Vencimiento de activos y pasivos a plazos

Proporcionar comentarios acerca de los períodos efectivos y sobre la manera en que se manejan y controlan los riesgos y exposiciones asociados a los diferentes perfiles de vencimiento y tasas de interés.

9. Descripción del detalle de las cuentas

En la eventualidad de que alguno de los conceptos registrados en una cuenta supere el 10% del saldo bruto total de la misma, debe revelarse, mediante una nota a los estados financieros, la composición de dicha cuenta, a efecto de dar a conocer la importancia relativa del peso de un componente de dicha cuenta, así como su naturaleza, sustancia y realidad económica.

Dentro de la estructura y codificación de los Términos Uniformes de Consolidación, la cuenta se identifica con los tres primeros dígitos.

10. Operaciones de administración de valores y fondos por cuenta de terceros

Se deben cuantificar las operaciones en comisiones de confianza, operaciones bursátiles, fondos de pensión y fondos de inversión administrados por las diferentes empresas del grupo financiero, identificando claramente las obligaciones y los activos en los cuales se encuentran invertidos los capitales en administración. La revelación debe efectuarse por notas a los estados financieros.

11. Indicadores de riesgo

Las entidades financieras locales deberán presentar información financiera, según lo dispuesto por el órgano supervisor correspondiente. A las entidades no supervisadas se les exhorta a presentar información adicional, que incluya un análisis financiero que describa y explique los principales indicadores del desempeño de la empresa con comentarios de la gerencia sobre la posición financiera y las incertidumbres a las que se enfrenta.

12. Concentración de obligaciones con el público

Las entidades no supervisadas deberán incluir notas en sus estados financieros que revelen información sobre la concentración, en términos relativos, de las obligaciones con el público. Las entidades supervisadas deberán implementar esta información, según los parámetros establecidos por el órgano supervisor que corresponda.

13. Hechos relevantes y subsecuentes

Deben indicarse, mediante notas a los estados financieros, todos los hechos ocurridos durante el período cubierto por los estados financieros o entre la fecha de cierre y la presentación del dictamen de los auditores externos, que hayan tenido lugar durante el ejercicio o puedan ocurrir en el futuro, y que puedan tener una influencia o efectos significativos en el desenvolvimiento de las operaciones de las entidades o en los estados financieros.

14. Otros hechos requeridos

La necesidad de exponer otros hechos u operaciones no contempladas en las instrucciones para la preparación de las notas mencionadas en los numerales precedentes dependerá de la situación de cada entidad o grupo financiero en particular.

15. Transición a la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera

Actualmente, los requerimientos contables para compañías que hagan oferta pública de valores en Venezuela están basados en los principios aprobados y publicados por la FCCPV y la CNV.

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) son consideradas como parte integral de los PCGA en Venezuela cuando algún aspecto específico no es tratado por éstos. Si una circunstancia no es prevista ni por los PCGA en Venezuela ni por las NIIF, los principios de contabilidad aceptados en México deben ser aplicados y en ausencia de literatura en dichos principios se deberán seguir los principios de contabilidad aceptados en Estados Unidos de América.

La CNV, de acuerdo con la FCCPV, mediante la Resolución 177-2005 emitida con fecha 8 de diciembre de 2005 y que reformó la Resolución 157-2004, resolvió diferir la adopción de las NIIF a efectos de la preparación y presentación de los estados financieros de todas las compañías en Venezuela que hagan oferta pública de valores en los términos de la Ley de Mercado de Capitales, hasta tanto la FCCPV adopte las NIIF como PCGA en Venezuela.

16. Uso de estimaciones en la preparación de los estados financieros consolidados

La preparación de los estados financieros consolidados de conformidad con PCGA en Venezuela requiere el uso de estimaciones por parte de la Gerencia, las cuales afectan las cifras de activos y pasivos, su divulgación, y los montos de ingresos y gastos. Los resultados finales podrían variar de dichas estimaciones.

Estudio de la Declaración de Principios de Contabilidad Número siete (DPC- 7) en relación con la NIC 31

DPC-7 trata sobre “Estados Financieros Consolidados, Combinados y Valuación de Inversiones Permanentes por el Método de Participación Patrimonial”. A grandes rasgos contiene lo siguiente:

- Definiciones básicas
- Política de consolidación
- Eliminaciones en la consolidación
- Accionistas minoritarios
- Método de registro de la inversión, y
- Revelaciones en los estados financieros consolidados.

A los efectos de esta investigación sólo se analiza lo correspondiente a los estados financieros consolidados.

Los conceptos de: filial, compañía receptora de la inversión, compañía controlada, empresa emisora, estados financieros consolidados, accionistas minoritarios, no están expresamente desarrollados en esta declaración. Su

interpretación y definición se desprende del contexto mismo en el que se aplican sus postulados.

La DPC-7 se refiere exclusivamente a empresas con capital social representado en acciones, es decir compañías anónimas (La modalidad de compañías en comandita por acciones es prácticamente inexistente en el país).

Las normas y procedimientos de consolidación de estados financieros a que se refiere la DPC-7 se aplican cuando una empresa, por haber adquirido más del 50% del capital accionario con derecho a voto de otra, ejerce sobre esta última control, “La capacidad de la compañía inversora para determinar las políticas operacionales de la otra empresa, de la cual posee acciones con derecho a voto. Para todos los propósitos prácticos, se presume que existe control cuando la compañía inversora posee más del 50% de las acciones con derecho a voto de la otra compañía”.

Política de Consolidación

La DPC-7 señala que además de la existencia de control generada por poseer la controladora más del 50% de las acciones con derecho a voto emitidas por la controlada, deben cumplirse otras condiciones tales como:

- El control debe ser de carácter permanente, por oposición, no se debe consolidar si el control es temporal, la subsidiaria ha sido declarada en quiebra o está sometida a un proceso legal de reorganización.

- Las fechas de cierre de la controladora y la controlada deben ser las mismas. Una diferencia entre esas fechas no mayor a tres meses, no es causal de exclusión para la consolidación.

- La disimilitud entre las actividades económicas que realizan las empresas integrantes del grupo aconsejan la no aplicación de los estados financieros consolidados, para evitar inducir a interpretaciones erróneas sobre el grupo empresarial.

- Cuando existan filiales en países extranjeros donde hayan controles de cambio, restricciones para la remisión de utilidades o incertidumbres en la estabilidad monetaria, debe evaluarse su inclusión o exclusión en los estados financieros consolidados.

- Los principios de contabilidad deben ser aplicados de manera uniforme por todas las empresas del grupo, para que los estados financieros consolidados puedan presentar la situación financiera y los resultados de las operaciones como si el grupo fuese una sola compañía.

Eliminaciones en la Consolidación

La DPC-7 sobre este tema señala lo siguiente:

- Que cualquier saldo y transacción correspondiente a operaciones entre las empresas del grupo debe ser eliminado a los efectos de la elaboración de los estados financieros consolidados, así como también debe eliminarse cualquier pérdida o ganancia por operaciones ínter compañías.

- Cuando hayan diferencias entre el valor según libros de las acciones y el monto erogado (costo) por la matriz, el excedente o diferencia debe tratarse en el balance consolidado según sea su naturaleza. Si tales diferencias pueden atribuirse a partidas específicas del activo, deben asignarse a esos rubros. Para las diferencias que no puedan ser asignadas de manera específica, la DPC-7 sugiere el siguiente tratamiento:

a) Cuando el costo de la inversión sea mayor al valor libros, sugiere una

cuenta denominada “Exceso del costo sobre el valor neto en libros de acciones de filiales” que se presenta en el último renglón del activo en el balance general y su monto debe amortizarse contra los resultados consolidados acumulados en un período no mayor de 20 años.

b) Cuando ocurra lo contrario, se sugiere una cuenta denominada “Exceso del valor neto en libros sobre el costo de acciones de filiales”, que se presentará en la sección del patrimonio del balance general y su monto no se somete a amortización.

- Las ganancias o pérdidas que en su contabilidad tengan las filiales, generadas antes de la adquisición por parte de la matriz no deberán ser incluidas como parte de las ganancias retenidas consolidadas de la matriz, sobre las ganancias no se podrá apropiadamente acordar dividendo alguno para ser acreditado a la cuenta de resultados de la matriz.

- Los dividendos recibidos de las filiales deben ser eliminados en la consolidación.

- Cuando hayan transacciones entre compañías que afecten activos fijos que hayan sido revaluados antes de la transacción, tanto el monto de la reevaluación como su depreciación deberán ser eliminados en la consolidación.

- En el caso de artículos adquiridos de una compañía del grupo y que para la fecha de cierre aún estén en los inventarios, deben valuarse a los efectos de su eliminación en la consolidación, al costo de producción o de adquisición de la compañía vendedora más los gastos de transporte o fabricación de la compradora, salvo que este costo exceda al valor de mercado. De haberse pagado algún impuesto sobre la renta por parte de la compañía vendedora, en la consolidación deberá tratarse como un impuesto anticipado de la entidad consolidada.

- También establece la DPC-7 que las ganancias retenidas de la filial a

fecha de adquisición, cuando la matriz adquiere el control mediante compras sucesivas de acciones pero en diferentes ejercicios económicos, deberán determinarse paso a paso. Cuando las acciones se adquieren en compras sucesivas pequeñas, se recomienda, por conveniencia práctica, considerar la fecha de la compra que permitió adquirir el control, como fecha de adquisición de todas las acciones.

- Cuando se hacen compras sucesivas pero dentro de un mismo ejercicio económico, por conveniencia práctica la compra se tratará como si hubiese sido hecha al inicio del ejercicio.

- Otro aspecto que debe considerarse en la eliminación es la posible presencia de los accionistas minoritarios quienes no deben soportar pérdidas que excedan a su participación, estos excedentes de pérdida se cargarán contra los accionistas mayoritarios (matriz).

- La eliminación de ganancias o pérdidas entre compañías no se afecta por la existencia de accionistas minoritarios.

Revelaciones en los Estados Financieros Consolidados

Sobre este particular la DPC-7 señala que deben revelarse en los estados financieros o en sus respectivas notas los principios y políticas de consolidación, con indicación, de ser relevante, de las compañías cuyos estados financieros se consolidan, así como aquellos efectos que produzcan los cambios significativos en la integración de compañía.

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1. Conclusiones

La adopción de las NIIFS en Venezuela y muy particularmente por parte de las empresas sujetas a la supervisión y control de la Comisión Nacional de Valores, fue evaluada por varias instituciones del país, mediante análisis y estudio de nuestra normativa vigente en materia de presentación de los estados financieros por parte de esas empresas y su comparación con las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs). Esto se llevó a cabo en forma exitosa a los fines de determinar sus diferencias y posibles fechas de adopción.

Es de aclarar 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.

Para la Comisión Nacional de Valores se determino como obligatoriedad la adopción de las NIIFs a partir del año 2006 por decisión de dicha institución. Ésta obligación es sólo para los efectos comparativos. Asimismo, se previó la constitución de una integrada por representantes de los sectores involucrados, cuya misión será verificar o evaluar el impacto en la aplicación de las normas internacionales a los referidos estados

financieros y adoptar las medidas necesarias según los resultados obtenidos.

En virtud de la adopción de las NIIFs para la presentación de los estados financieros se han encargado de revisar la experiencia de empresas que ya han elaborado sus estados financieros ajustados a las NIIFs, por tratarse de empresas cuyos valores son cotizados en Bolsas de Valores de otros países y que tienen una experticia concreta en la referida presentación, con la posibilidad de hacer aportes sustanciales a la aplicación de las mismas en Venezuela y su repercusión tanto en ellas como en la economía nacional.

La realidad revela la existencia de diferencias entre los criterios utilizados por las empresas de los distintos países en la preparación de sus estados contables, lo que lleva a que muchas veces, estos Estados Financieros presenten diferencias significativas, según sean preparados con las normas aceptadas en uno u otro país.

Entonces, las necesidades de las empresas, los usuarios de la información contable, las bolsas de valores y los organismos reguladores, conducen a dificultosos procesos de reconciliación e interpretación de cifras, de acuerdo con las distintas normas que se utilizan para la preparación de los estados contables.

Más allá del esfuerzo, del tiempo insumido, así como de los mayores costos incurridos, esta situación genera una suerte de desconfianza en la información contable, a la aparición de primas adicionales por riesgo o al desaliento a la inversión extrafrontera.

Todos estos elementos, determinan la necesidad imperiosa de obtener la armonización de las normas contables a nivel internacional.

Si bien son varios los organismos que en el último tercio del siglo pasado, han trabajado en pos de la armonización de normas, los inicios del nuevo milenio muestran que las instituciones líderes al respecto son las siguientes:

- La Federación Internacional de Contadores – **IFAC**: International Federation of Accountants
- El Foro Internacional sobre Desarrollo Contable – **IFAD**: International Forum on Accounting Development
- La Organización Internacional de Comisiones de Valores – **IOSCO**: International Organization of Securities Commissions
- El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad – **IASC**: International Accounting Standard Committee.

Aún cuando en Venezuela hay diferencias importantes entre la normativa contable y tributaria se puede observar una casi total autonomía e independencia entre ellas. No hay mayor intromisión de la normativa tributaria en el ámbito contable; por el contrario, la normativa tributaria obliga a los contribuyentes a aplicar los principios contables para llevar sus libros y registros. La adopción de las NIIF como principios contables en Venezuela no modificará esa situación.

La utilidad contable puede verse modificada en atención a que las NIIF establecen tratamientos contables distintos, y alternos en otros casos, más allá de los que permiten las DPC emitidos por la FCCPV. Salvo en el caso de los dividendos, el importe del impuesto a la renta que corresponda pagar a los contribuyentes no se verá afectado, ya que la base imponible para el cálculo del tributo se determina de acuerdo con expresas

disposiciones de la Ley. La modificación de la renta neta (utilidad contable) que sirve de base para el pago de dividendos, puede conllevar a que la porción del enriquecimiento neto gravable como dividendo difiera de la que resulta de aplicar las normas vigentes y, consecuentemente, la recaudación puede resultar también distinta.

Esto quiere decir, que los aspectos que preocupa a las empresa no se verá fuertemente afectado y es el impuesto que estas tiene que pagar, por lo demás los cambios como pudimos ver traerán más beneficios que problemas ya que la empresa a la hora de competir con empresas externas, tendrá sus estados financieros normados por las normas internacionales por lo cual la ara mas competitiva con las europeas y las de países desarrollados.

5.2. Recomendaciones

- ✓ El gremio debe hacer un frente institucional unido que permita darle valía e importancia a la información contable y al ejercicio de la profesión.
- ✓ Conformar equipos multidisciplinarios de manera tal de redactar en el menor tiempo posible un proyecto de ley de reforma del Código de Comercio que sea presentado ante la Asamblea Nacional con el objeto de darle cabida a los conceptos y bases jurídicas fundamentales que implican la adopción de las NIIF y las NICS.
- ✓ La profesión de contaduría pública debe tener clara conciencia de la necesidad de formación de un Contador Público integral, que le permita ingresar al ámbito profesional con todas las herramientas técnicas y legales que exige ese sector, en ese sentido, el gremio debe mantener la promoción del desarrollo de jornadas que cubran esas necesidades.

- ✓ Crear una alianza entre la FCCPV– Universidades Nacionales, para promover actividades de desarrollo técnico-legal en materia de aplicación y actualización de normas nacionales e internacionales de contabilidad.

- ✓ Evaluar, a la luz de la NIC-2, los “ítems” que son considerados dentro de los cotos de los bienes vendidos; para determinar si existen transacciones que no se están reconociendo de manera adecuada a la norma.

- ✓ Las notas revelatorias deben indicar que se han adoptado las NIIF’s sin ningún tipo de reserva.

- ✓ Recordar que en Venezuela no existe actualmente una Declaración de Principio de Contabilidad específica para el rubro de inventario de mercancías; por lo que actualmente, la práctica general es seguir la aplicación supletoria de normas, como lo establece la Declaración de Principios de Contabilidad N° 0; por lo que se seguía lo pautado en la NIC-.

- ✓ Las universidades deben poner énfasis en el conocimiento e implementación de las nuevas herramientas de gestión administrativa lo que resultara en profesionales capaces de liderar los procesos relevantes en las organizaciones convirtiéndose en agentes de cambio.

BIBLIOGRAFIA

1. www.fccpv.org. Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.
2. www.ifac.org. International Federation of Accountants Auditing (International Auditing and Assurance Standards Board).
3. www.imcp.org. **Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Normas y Procedimientos de Auditoria.**

GLOSARIO DE TÉRMINOS

Capacidad normal de las instalaciones de producción

Producción que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de varios periodos o temporadas, y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento. (NIC 2.13)

Control conjunto (joint control)

Un acuerdo contractual para compartir el control sobre una actividad económica; existe sólo cuando las decisiones estratégicas y operativas relativas a la actividad exigen el consenso unánime de las partes que comparten el control (los participantes). (NIC 31.3)

Control de una entidad (control of an entity)

Poder de dirigir las políticas financiera y de operación de una entidad, para obtener beneficios de sus actividades. (NIC 31.3)

Costo de adquisición (Cost of purchase)

Comprende el precio de compra, incluyendo aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables por la entidad de las autoridades fiscales), los transportes, el almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de un ítem. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducen al determinar el costo de

adquisición. (NIC 2.11)

Costo de los inventarios (Cost of inventories)

Todos los costos derivados de la adquisición y conversión, así como otros costos incurridos para llevar los inventarios a su condición y ubicación actuales. (NIC 2.10)

Costos de conversión (Costs of conversión)

Costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa. También comprenden una porción, distribuida de forma sistemática, de los costos indirectos, variables o fijos, en los que se incurre para transformar los materiales en productos terminados. (NIC 2.12)

Costos indirectos variables de producción (Variable producción overheads)

Costos que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, tales como los materiales y la mano de obra indirecta. (NIC 2.12)

Entidad controlada de forma conjunta (Jointly controlled entity)

Una entidad controlada de forma conjunta es un negocio conjunto que implica la creación de una sociedad por acciones, una asociación con fines empresariales u otro tipo de entidad, en las cuales cada participante adquiere una participación. La entidad operará de la misma manera que otras entidades, salvo que exista un acuerdo contractual entre los participantes,

donde se establezca el control conjunto sobre la actividad económica de la misma. (NIC 31.24)

Estados financieros consolidados (Consolidate financial statements)

Estados financieros de un grupo, presentados como si se tratara de una sola entidad contable.

Estados financieros separados (separate financial statements)

Los estados financieros de un inversor, sea éste una controladora, un inversor en una asociada o un participante en una entidad controlada conjuntamente, en los que las inversiones correspondientes se contabilizan a partir de las cantidades directamente invertidas, y no en función de los resultados obtenidos y de los activos netos poseídos por la entidad en la que se ha invertido. (NIC 31.3)

Inventarios (Inventories)

Activos:

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

Entre los inventarios también se incluyen los bienes comprados y almacenados para su reventa, entre los que se encuentran, por ejemplo, las mercaderías adquiridas por un minorista para su reventa a sus clientes, y también los terrenos u otras propiedades de inversión que se tienen para ser

vendidos a terceros. También son inventarios los productos terminados o en curso de fabricación mantenidos por la entidad, así como los materiales y suministros para ser usados en el proceso productivo. En el caso de un prestador de servicios, tal como se describe en el párrafo 19 de la NIC 2, los inventarios incluirán el costo de los servicios para los que la entidad aún no haya reconocido el ingreso de operación correspondiente (véase la NIC 18). (NIC 2.6, NIC 2.8)

Método o fórmula del costo promedio ponderado (weighted average cost formula)

Según esta fórmula, el costo de cada unidad de producto se determina a partir del promedio ponderado del costo de los artículos similares, poseídos al principio del periodo, y del costo de los mismos artículos comprados o producidos durante el periodo. El promedio se puede calcular periódicamente o después de recibir cada envío adicional, dependiendo de las circunstancias de la entidad. (NIC 2.27)

Negocio conjunto (Joint venture)

Un acuerdo contractual por el cual dos o más participantes emprenden una actividad económica que se somete a control conjunto. (NIC 31.3)

Participante en un negocio conjunto (Venturer)

Una parte implicada en un negocio conjunto que tiene control conjunto sobre el mismo. (NIC 31.3)

Primera entrada- primera salida (FIFO)

La fórmula FIFO supone que los productos en inventario que fueron comprados o producidos antes, son vendidos en primer lugar y, consecuentemente, que los productos que quedan en el inventario final son los producidos o comprados más recientemente. (NIC 2.27)

Valor neto realizable (Net realizable value)

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

El valor neto realizable hace referencia al importe neto que la entidad espera obtener por la venta de los inventarios, en el curso normal de la operación. El valor razonable refleja el importe por el cual este mismo inventario podría ser intercambiado en el mercado, entre compradores y vendedores interesados y debidamente informados. El primero es un valor específico para la entidad, mientras que el último no. El valor neto realizable de los inventarios puede no ser igual al valor razonable menos los costos de venta. (NIC 2.6-7)

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO

TÍTULO	ANÁLISIS Y SÍNTESIS DE LOS CURSOS ESPECIALES DE GRADO
SUBTÍTULO	Análisis y Estudio de las Normas Internacionales de Contabilidad NIC n° 2 Tratamiento de Inventarios y NIC n° 31 Participaciones en Negocios Conjuntos.

AUTOR (ES):

APELLIDOS Y NOMBRES	CÓDIGO CULAC / E MAIL
Pérez Danielys	CVLAC: 16.078.523 E MAIL:
Martínez Claudia	CVLAC: 15.221.980 E MAIL:
	CVLAC: E MAIL:
	CVLAC: E MAIL:

PALÁBRAS O FRASES CLAVES:

Contabilidad

Análisis

Inventarios

Normas

Afiches

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO

ÁREA	SUBÁREA
Escuela de ciencias administrativas	Contaduría pública

RESUMEN (ABSTRACT):

Esta Investigación tiene como objetivo analizar las normas internacionales de Contabilidad NIC n° 2 Tratamiento de Inventarios y NIC n° 31 Participaciones en negocios conjuntos. En cuanto a la metodología aplicada para su realización se considero tomar como tipo de investigación la descriptiva; Ya que esta permite, la investigación de registro análisis e investigación del problema estudiado, así como establecer comparaciones y descubrir las relaciones, causas y efectos presentes. Dicha investigación permite obtener información en forma directa de la realidad donde se está investigando, ya que esta proporciona información de todo tipo de material escrito sobre el tema.

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

APELLIDOS Y NOMBRES	ROL / CÓDIGO CVLAC / E_MAIL				
	ROL	CA	AS X	TU	JU X
Manuel Ramos	CVLAC:	5.141.893			
	E-MAIL				
	E-MAIL				
	E-MAIL				
Juan Martínez	ROL	CA	AS X	TU	JU X
	CVLAC:	3.950.261			
	E_MAIL				
	E_MAIL				
	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:				
	E_MAIL				
	E_MAIL				
	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:				
	E-MAIL				
	E-MAIL				

FECHA DE DISCUSIÓN Y APROBACIÓN:

2009	03	08
AÑO	MES	DÍA

LENGUAJE. SPA

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

NOMBRE DE ARCHIVO	TIPO MIME
TESIS. Estudio y análisis de las normas internacional de contabilidad, nic 2- nic 31.doc	Application/msword

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

ALCANCE

ESPACIAL: Escuela de ciencias administrativas (**OPCIONAL**)

TEMPORAL: 9 meses (**OPCIONAL**)

TÍTULO O GRADO ASOCIADO CON EL TRABAJO:

Licenciado en contaduría pública

NIVEL ASOCIADO CON EL TRABAJO:

Pre-grado

ÁREA DE ESTUDIO:

Departamento de ciencias administrativas

INSTITUCIÓN:

Universidad de Oriente- Núcleo 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 de Oriente y sólo podrán ser utilizados para otros fines con el consentimiento del Consejo de Núcleo respectivo, quien lo participara al Consejo Universitario.

Pérez Danielys

AUTOR

Martínez Claudia

AUTOR

Juan Martínez y Manuel Ramos

TUTORES Y JURADOS

Daisy Rodríguez

POR LA SUBCOMISION DE TESIS

Universidad de oriente
Núcleo de Anzoátegui
Escuela de ciencias administrativas
Comisión de Trabajo de Grado



II PARTE

Análisis de las Normas internacionales de auditoria 710 informes para los estados financieros comparativos, norma internacional de auditoría 720 otra información en documentos que contienen estados financieros auditados.

Asesor (a):

Iris González

Elaborado por:

Pérez Danielys

Martínez Claudia

Barcelona, Junio de 2009

RESUMEN

Esta Investigación tiene como objetivo analizar las normas internacionales de auditoría NIA 710 informes para estados financieros comparativos y NIA 720 otra información en documentos que contienen estados financieros auditados. En cuanto a la metodología aplicada para su realización se considero tomar como tipo de investigación la descriptiva; Ya que esta permite, la investigación de registro análisis e investigación del problema estudiado, así como establecer comparaciones y descubrir las relaciones, causas y efectos presentes. Dicha investigación permite obtener información en forma directa de la realidad donde se esta investigando, ya que esta proporciona información de todo tipo de material escrito sobre el tema.

INTRODUCCION

La auditoria es un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos relacionados; nos lleva a pensar en un conjunto de procedimientos lógicos y organizados que le demarcan al auditor la acción a seguir en el curso de su examen, permitiéndole emitir su opinión acerca de los estados financieros de una empresa.

Las normas de auditoria no deben confundirse con los procedimientos de auditoria; dichas normas son de carácter obligatorio, pues su cumplimiento vienen a ser principios básicos que rigen la naturaleza y la calidad del trabajo del auditor necesarios para cada examen las cuales quedan firmemente establecidas, manteniéndose uniformes y están referidos a la calidad del trabajo de la auditoria y en definitiva al dictamen.

La evolución del Mundo hacia bloques económicos y de allí hacia Empresas Multinacionales conllevan a que cada vez pierda importancia las normas específicas de cada País y tome mayor auge la estandarización Internacional y las reglas que se fijen en ese contexto. El País que no quiera someterse a estas nuevas reglas perderá grandes oportunidades de mejorar y prontamente podrá quedar aislado del resto del Mundo sumido (en el caso de los países pobres y/o en vías de desarrollo) en sus propios problemas sin ningún tipo de ayuda internacional y con cada vez menos posibilidades de desarrollo.

Dentro de este contexto, los inversionistas Internacionales exigen reglas estandarizadas que les faciliten la realización de sus negocios en este

entorno apoyados en el uso de la tecnología y en sistemas de información que les provean reportes financieros de calidad que sirvan para la toma de sus decisiones. Sin embargo, no es suficiente con que se provea esta información sino se le da el sello de garantía y credibilidad a la misma. Esto se logra mediante servicios profesionales que prestan los Contadores Públicos a través de los denominados “contratos de aseguramiento” y en particular la “Auditoria de estados financieros”. Para que realmente cumpla los objetivos que se espera de ella y que los inversionistas internacionales puedan medirla bajo los mismos parámetros se requiere también la existencia de “Estándares Internacionales de Auditoria”.

Estas normas forman parte del marco para la práctica profesional; de allí la importancia de esta investigación. El estudio de las mismas nos proporcionaran las directrices sobre la responsabilidad del auditor respecto a situaciones puntuales como son; “La emisión de informes de los estados financieros comparativos” (NIA 710) o sobre la consideración del auditor de otra información, donde este no tiene obligación de dictaminar; lineamientos proporcionados por la NIA 720 “Otra informaciones en documentos que contienen estados financieros auditados”.

Cabe destacar que el dictamen es el único documento informativo, que en general puede ser visto por el público o cualquier usuario de los estados financieros de la empresa; por lo que se debe elaborar y redactar con el mayor cuidado, esmero y diligencia, tomando en cuenta las pautas a seguir al momento de elaborara dicho dictamen.

De esta manera los profesionales de la contabilidad podrán presentar su dictamen de acuerdo a las normas y lineamientos que rigen a las mismas, mostrando la información financiera de manera eficaz y confiable, la cual va

a ayudar a la toma de decisiones en una determinada entidad.

Cada individuo dentro de la organización aporta a la optimización de su desempeño y cada unidad especializada desarrolla su función utilizando el mayor despliegue de capacidad cognitiva y cognoscitiva, aportando cambios positivos al entorno organizacional. El papel del auditor respecto a la gestión del conocimiento es más complejo que el de los encargados de una función específica; en tanto debe reconocer la totalidad de la información, para relacionarla de modo sinérgico, siendo este quien llevara por el camino más seguro para la supervivencia, evolución y crecimiento de la organización; dicho camino debe estar dirigido hacia el exterior, más específicamente a entender a la organización como parte del patrimonio global.

CAPITULO I

EL PROBLEMA

1.1. Planteamiento del problema

La aparición de las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) expedida por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), denotan la presencia de una voluntad internacional orientada al desarrollo sostenido de la profesión contable, a fin de permitirle disponer de elementos técnicos uniformes y necesarios para brindar servicios de alta calidad para el interés público.

La adopción de los estándares internacionales se ha hecho con el propósito de fomentar un sistema financiero efectivo que sea de alta calidad y comparabilidad, ajustándose así la profesión de la contaduría pública al complejo mundo de los negocios, hoy día caracterizado por el proceso de globalización. En las entidades la información financiera cumple un rol muy importante al producir datos indispensables para la administración y el desarrollo del sistema económico, siendo la globalización quien ha llevado a las instituciones (IFAC) que rigen a los destinos de la profesión contable a revisar las normas de auditoría vigentes con la finalidad de mantener actualizados a los profesionales de la contabilidad.

Cabe destacar que la importancia de la aplicación de estas Normas Internacionales de Auditoría radica en que para su aplicación las entidades deben revelar la información financiera en los estados financieros de acuerdo a las NIAs, proporcionando al auditor poder evaluar dicha información financiera de manera confiable eficaz y veraz, y de esta manera acoplarnos

al entorno global e internacional para así poder brindar un servicio de calidad y eficiencia.

La integración de distintas economías nacionales en un único mercado mundial, es lo que se conoce con el nombre de globalización económica. Dicho fenómeno ha producido cambios violentos en el mundo entero que se han manifestado en la internacionalización y agrupación de los mercados de negocios y de valores, afectando las exigencias de las bolsas de valores y la filosofía de los estados financieros, lo cual requiere que las entidades produzcan información financiera comparable y útil para la toma de decisiones para sus usuarios.

La diversidad existente de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en cada uno de los países a nivel mundial, para el registro de las operaciones y las transacciones financieras, ha generado incompatibilidades al momento de realizar la comparación entre las entidades de estos países integrados.

Con la finalidad de lograr disminuir esta serie de inconvenientes con la información contable propia de cada país, que dificulta su comprensión en el ámbito internacional, el IFAC a través de sus respectivos comités; IASB e IAASB emitió un conjunto armónico de normativas de contabilidad y auditoría, normas que en el primer lustro de la década en curso el mundo entero decidió adoptar. Entre tales normas se encuentran la NIA 710 Informes para estados financieros comparativos y la NIA 720 otra información en documentos que contienen estados financieros auditados con la intención de obtener la uniformidad en la preparación y presentación de la información financiera y a su vez darle un direccionamiento a la profesión de la Contaduría Pública al ofrecer información contable de alta calidad.

La aplicación de estas normas internacionales de auditoría van a contribuir a mejorar la información financiera para los accionistas, entidades reguladoras y otros, lográndose mayor comunicación entre los empresarios y las autoridades reguladoras, facilitando la comparación y promoviendo la mayor transparencia en los resultados de las compañías, al eliminar las reconciliaciones y ajustes manuales a las cifras de los estados financieros, mejorando sustancialmente la calidad y oportunidad de la información financiera, permitiendo a las entidades listarse en los mercados de valores internacionales y obtener capital.

Destacando que la auditoría a los estados financieros ha adquirido gran importancia a nivel internacional, debido al crecimiento e inyección de capitales de grandes potencias en países desarrollados y subdesarrollados.

Cada una de estas normas le proporciona al auditor pautas con respecto a la forma de contenido del informe del auditor, en relación con la auditoría independiente de los estados financieros de cualquier entidad, cubriendo los elementos básicos del auditor, y a su vez describiendo los distintos tipos de procedimientos que se usan al llevar a cabo una auditoría de los estados financieros, tomando en cuenta que para dicha auditoría el auditor se basa en la premisa de que la responsabilidad del mismo estará restringida a la información identificada en su dictamen.

Con el propósito, de permitirle al auditor expresar una opinión acerca de los estados financieros, el IFAC mediante los respectivos comités establece normas y proporciona lineamiento para llevar a cabo el objetivo de las mismas y a su vez facilitando un nivel de seguridad sobre la credibilidad de la temática en forma de conclusión en el informe elaborado por el auditor.

Sumergidos en este proceso de la globalización el auditor debe ser ante

todo un investigador de la organización, en todos sus sentidos y en todos sus aspectos, en especial de su actividad económica, que es la proyección que se relaciona con el resto de elementos del conjunto global. Para esto debe buscar cooperación con profesionales que se especialicen en objetos puntuales de las ciencias y técnicas, con el propósito de servir de apoyo en el proceso de auditoría.

El auditor será pues el diseñador de un sistema de información que genere conocimiento de la organización, el que servirá para hacer frente a las diferentes turbulencias producto del cambio generado por la globalización; sea diversificando los productos, transformando la estructura administrativa y operacional, mejorando la cultura organizacional, buscando interacción y alianzas con otras organizaciones de su mismo sector o de otro. El auditor debe reconocer los sucesos de la organización relacionándolos con la globalización y realizar una prospectiva, en la que la calidad en el desarrollo del objeto social sea la característica principal del funcionamiento de la organización.

La organización, cualquiera sea su forma, tiene como obligación retroalimentarse con propósitos de mejoramiento continuo para adaptarse y sobrevivir, es allí donde la auditoría tiene un papel fundamental: el de imprimirle sinergia a la organización retroalimentándola, al hacer uso del conocimiento del desarrollo del objeto social y de todos los procesos relacionados con éste.

Las organizaciones se transforman según el principio del mejoramiento continuo. El auditor debe orientar su trabajo hacia ese principio; el mejoramiento sólo es posible cuando se hace una adecuada gestión del conocimiento, de la organización y del objeto social.

El auditor debe tomar las directrices y limitantes de la dirección de la organización para asumirlas e integrarlas en su trabajo de auditoría, lo anterior es posible sólo cuando existe una comunicación eficiente entre el auditor y la dirección de la organización, el trabajo de auditoría debe asesorar sobre el devenir de la organización, tomando acciones en su interior y exterior, para la trascendencia de las situaciones organizacionales.

Por lo tanto, el auditor debe enfocar su trabajo en la gestión del conocimiento, no sólo conociendo el interior de las organizaciones para mejorarlas, sino convertirse en un catalizador que las lleve a ser parte del mundo; esto es, ser coherente con los movimientos de internacionalización y globalización, suceso que motiva el repensar de los objetos sociales de las organizaciones, para reorientarlos hacia la integración global, hacia la transparencia y la administración diligente.

1.2. Objetivos de la investigación

1.2.1. Objetivo General

Estudiar las Normas Internacionales de Auditoría referidas a las conclusiones y dictamen de Estados Financieros Comparativos NIA 710 e Información adicional de documentos ya auditados NIA 720.

1.2.2. Objetivos Específicos

➤ Conocer las Normas internacionales de Auditoría para la preparación de informes tanto de Estados financieros Comparativos como de Informaciones Presentes en Estados Financieros ya Auditados.

- Describir las normas en cuanto a presentación y revelación de los informes realizados por el auditor.

- Analizar las diferentes opiniones del auditor al emitir su dictamen sobre los estados financieros.

1.3. Justificación e importancia

Dentro de los nuevos cambios que han surgido con la internacionalización de las Normas Internacionales de Auditoría el profesional de la contabilidad ha venido dejando a un lado y con mucho respeto el nombre de “Contador Público”, ya que su significado es muy generalista y dando paso al de Contador Profesional acreditado, capaz de enfrentar nuevos retos a nivel profesional y capaz de enfrentar nuevas responsabilidades generadas por los cambios existentes en la actualidad.

Hoy en día se han adoptado nuevas propuestas en cuanto a las Normas Internacionales de Auditoría se refiere, con el propósito de identificar las nuevas tendencias y cambios que afectan a una entidad por un periodo de tiempo.

Es por ello que la profesión contable debe introducir prácticas profesionales que estén acorde con los procesos globales que se están dando en estos momentos, ya que la sociedad está ampliando y haciendo más compleja la actividad económica, y el entorno cada día nos exige más creatividad, innovación e interdisciplinariedad.

Esta profesión busca un profesional de la contaduría con la

competencia y responsabilidad suficientes para calificar la transparencia de la información para uso de terceros, o de un contador con el interés y la competencia para agregar valor en el desempeño empresarial, lo cual hace necesario adoptar un conjunto de estándares de contaduría para establecer las técnicas y las metodologías esenciales reconocidas, aceptadas y aplicadas internacionalmente y que permitan la adquisición de conocimientos, el desarrollo de habilidades y la comprensión de valores profesionales.

En el marco de la profesión de la Contaduría Pública, las normas internacionales de auditoría en su aspecto general constituyen el principal mecanismo de información efectiva sobre la responsabilidad que tiene que llevar a cabo el auditor siguiendo una serie de lineamientos los cuales formaran parte fundamental en dicha responsabilidad para el logro de los objetivos que este como profesional desea alcanzar al realizar una auditoría.

Esta investigación tiene como finalidad reconocer la aplicación del trabajo del auditor en cuanto a la presentación de los estados financieros, buscando el auditor disminuir o reducir los posibles errores cometidos por aquellas personas encargadas de elaborar dichos estados financieros, ya que cualquier información que este fuera del contexto de los mismos puede dar como resultado un cambio significativo en la opinión que el auditor pueda emitir sobre estos.

Tomando en cuenta la importancia que tiene la contabilidad en el desarrollo y evolución de una determinada organización, la adopción de estos nuevos Estándares Internacionales van a proporcionar a los profesionales de la contabilidad la oportunidad de mejorar sus

conocimientos, acoplando a cada profesional a los cambios que sufre constantemente la contabilidad participando en la formación de excelentes profesionales capaces de integrarse en forma inmediata a las distintas situaciones que puedan presentarse en una determinada entidad.

La gestión del conocimiento es la manera de realizar mejoramiento continuo en la entidad; sólo reconociendo las circunstancias propias de ésta, se puede saber qué tipo de transformaciones es posible alcanzar, y cómo lograrlas.

La auditoría debe reconocer no sólo el interior de la organización sino su entorno y tomar acciones para insertar y arraigar la organización en la globalidad, entendiendo que los procesos de internacionalización y globalización obligan al auditor a ver a la organización como unidad perteneciente a la sociedad global, por lo tanto la auditoría debe ser el motor que dinamice la evolución de las organizaciones para su participación globalizada.

El auditor se debe apropiar y comprometer con la organización, no con un mínimo de requerimientos relativos a la prestación de servicios; sino como un despliegue de capacidad profesional donde imperen la creatividad y la capacidad en la solución de problemas; por lo tanto la normatividad no es en sí una camisa de fuerza sino más bien lo mínimo que debe ofrecer el contador público respecto a la calidad en la prestación del servicio cuando se desempeñe en el campo de la auditoría, pero cada auditor o firma de auditoría se debe diferenciar por el valor agregado que imprima a la prestación del servicio.

1.4. Limitaciones

Dentro de las limitaciones que creemos, se puedan tener durante el desarrollo de este trabajo nombraremos las siguientes:

- Las limitaciones de tiempo necesario, para hacer un seguimiento detallado de la norma y así poder estudiarlas a fondo.
- La dispersión de información en materia de la norma internacional de auditoría nº 710 y 720.

1.5. Glosario de términos

Administración

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

Alcance de una auditoría

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

Alcance de una revisión

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

Auditor

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

financieros de la entidad).

Auditor entrante

El auditor entrante es el del período actual quien no auditó los estados financieros del periodo anterior.

Auditor principal

El auditor principal es el auditor con responsabilidad de dictaminar sobre los estados financieros de una entidad cuando dichos estados financieros incluyan información financiera de uno o más componentes auditados por otro auditor.

Otro auditor

El otro auditor es distinto del principal, con responsabilidad de informar sobre la información financiera de un componente que se incluye en los estados financieros auditados por el auditor principal. Otros auditores incluyen firmas afiliadas, ya sea que usen el mismo nombre o no, y corresponsales, Así como auditores no relacionados.

Auditoría

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

o “presentan en forma razonable, en todos los aspectos de importancia,” que son formas equivalentes. Un objetivo similar aplica a la auditoría de la información financiera o de otro tipo preparada de acuerdo con criterios apropiados.

Auditoría interna

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

Comparativas

Las comparativas en los estados financieros, pueden presentar cantidades (tales como posición financiera, resultados de operaciones, flujos de efectivo) y revelaciones apropiadas de una entidad por más de un periodo, dependiendo del marco de referencia. Los marcos de referencia y métodos de presentación son como sigue:

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

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

Asuntos que no afectan la opinión del auditor

Asunto de énfasis

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

Asuntos que sí afectan la opinión del auditor

Abstención de opinión

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

Opinión adversa

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

Opinión calificada (o con salvedad)

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

Estados financieros

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

Estados financieros resumidos

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

Evidencia de auditoría

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

Hechos posteriores

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

(a) los que proporcionan evidencia adicional de las condiciones que existían

Al final del periodo; y

(b) los que son indicadores de condiciones que surgieron posteriormente al

Final del periodo.

Importancia

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

Importancia relativa

La información es de importancia relativa si su omisión o representación

errónea pudiera influir en las decisiones económicas de los usuarios considerada con base en los estados financieros. La importancia relativa depende del tamaño de la partida o error juzgado en las circunstancias particulares de su omisión o representación errónea. Así, la importancia relativa ofrece un umbral o punto de corte más que ser una característica cualitativa primordial que deba tener la información para ser útil.

Inconsistencia de importancia relativa

Existe una inconsistencia de importancia relativa cuando otra información contradice información contenida en los estados financieros auditados. Una inconsistencia de importancia relativa puede originar dudas sobre las conclusiones de la auditoría alcanzadas con evidencia de auditoría obtenida previamente y, posiblemente, sobre la base para la opinión del auditor sobre los estados financieros.

Informe anual

Una entidad ordinariamente emite sobre una base anual un documento que incluye sus estados financieros junto con el dictamen de auditoría correspondiente. Este documento frecuentemente es conocido como el informe anual.

Normas nacionales (de auditoría)

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

relacionados.

Opinión

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

Papeles de trabajo

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

Procedimientos Analíticos

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

Procedimientos de control

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

Procedimientos sustantivos

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

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

Pruebas de control

Se realizan pruebas de control para obtener evidencia de auditoría.

Representación errónea de importancia relativa de un hecho

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

Representación errónea

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

CAPITULO II

MARCO TEORICO

2.1. Bases teóricas

2.1.1. Definición de Auditoria

Es la investigación, consulta, revisión, verificación, comprobación y evidencia aplicada a la Empresa. Es el examen realizado por el personal cualificado e independiente de acuerdo con Normas de Contabilidad; con el fin de esperar una opinión que muestre lo acontecido en el negocio; requisito fundamental es la independencia.

2.1.2. Objetivo de la Auditoria

El objetivo de la auditoria consiste en apoyar a los miembros de la empresa en el desempeño de sus actividades. Para ello la auditoria les proporciona análisis, evaluaciones, recomendaciones, asesorías e información concerniente a las actividades revisadas.

2.1.3. Finalidad de la auditoria

Los fines de la auditoria son los aspectos bajo los cuales su objeto es observado. Podemos describir lo siguiente:

- 1) Indagación y determinaciones sobre el estado patrimonial
- 2) Indagación y determinaciones sobre los estados financieros
- 3) Descubrir errores y fraudes

- 4) Prevenir los errores y fraudes
- 5) Estudios generales sobre casos especiales tales como:
 - a) Exámenes de aspectos fiscales y legales
 - b) Examen para la compra de una empresa (cesión patrimonial)
 - c) Examen para la determinación de bases de criterios de prorrateo, entre otros.

Los variadísimos fines de la auditoría muestran por sí solos, la utilidad de esta técnica.

2.1.4. Importancia de la auditoría

La importancia de la auditoría se da en diversas direcciones, se concentra de manera amplia en la fe pública, también en que se ostenta como una segunda opinión imparcial e idónea, del mismo modo su importancia se reconoce en la representación y defensa de los intereses sociales y societarios. Dicho valor recae en las calidades que debe poseer el contador público y la manera en que debe proceder para la ejecución del trabajo, es decir, en las características de la labor de auditoría.

Las auditorías en los negocios son muy importantes, por cuanto la gerencia sin la práctica de una auditoría no tiene plena seguridad de que los datos económicos registrados realmente son verdaderos y confiables. Es la auditoría que define con bastante razonabilidad, la situación real de la empresa.

Una auditoría además, evalúa el grado de eficiencia y eficacia con que se desarrollan las tareas administrativas y el grado de cumplimiento de los planes y orientaciones de la gerencia.

Una auditoria también puede evaluar, por ejemplo, los estados financieros en su conjunto o una parte de ellos, el correcto uso de los recursos humanos, el uso de los materiales y equipos y su distribución, etc. Contribuyendo con la gerencia para una adecuada toma de decisiones.

2.1.5. Clasificación de la Auditoria

Auditoria Interna

En su enfoque tradicional la auditoria interna universalmente se considero como una actividad de evaluación establecida dentro de la empresa, para examinar, evaluar y monitorear adecuadamente el sistema de control interno y contable. También se le asignaron funciones para determinar la eficacia y eficiencia económica de los sistemas operacionales y los controles gerenciales encaminados a los flujos financieros.

El auditor interno a pasado de ser una persona dedicada a la auditoria financiera tendiendo mas su campo de actuación hacia la auditoria de gestión (llamada por algunos auditoria operativa) ya que con la concepción moderna de los controles inmersos en los procesos, los sistemas mecanizados, los centros de responsabilidad, el papel de contraloría, el trabajo de los auditores externos, etc; ha permitido que el auditor interno se centre en actividades que agreguen mas valor a la organización y ha pasado de esa vieja concepción del auditor financiero a un consultor que es respetado por el cúmulo de conocimientos diversos.

Auditoria Externa

Es la revisión de los estados financieros de una entidad económica,

efectuado de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría y cuyo objetivo es expresar una opinión independiente sobre la razonabilidad de dichos estados financieros. En consecuencia la auditoría externa debe garantizar a los diferentes usuarios, que los estados financieros no contienen errores u omisiones importantes.

Se reconoce que la auditoría independiente debe realizarse sobre bases selectivas de la evidencia que respalda las aseveraciones de la administración. En consecuencia no se orienta a dar fe plena sobre todos los actos mercantiles realizados.

2.1.6. Tipos de Auditoría

Auditoría Financiera: Tiene como objetivo la revisión o examen de los estados financieros por parte de un contador público distinto al que preparó la información y del usuario con la finalidad de establecer su razonabilidad, dando a conocer los resultados de su examen, a fin de aumentar la utilidad que la información posee.

Auditoría de Cumplimiento: Es un análisis de los registros financieros de un organismo que se hace para determinar si este sigue los procedimientos, reglas, o reglamentos específicos que se establece alguna autoridad superior.

Auditoría de Gestión: Es el examen que se realiza a una entidad con el propósito de evaluar el grado de eficiencia y eficacia con que se manejan los recursos disponibles y se logran los objetivos previstos por el ente.

Auditoría Interna: Es la evaluación de los sistemas de contabilidad y

control interno de una entidad, con el propósito de determinar la calidad de los mismos, el nivel de confianza que se puede otorgar y si son eficaces y eficientes en el cumplimiento de sus objetivos.

Auditoria Administrativa: Es la evaluación y la forma en que la administración esta cumpliendo con sus objetivos, desempeñando las funciones gerenciales de planeación, organización, dirección y control; logrando decisiones efectivas en el cumplimiento de los objetivos trazados por la organización.

Auditoria Ecológica o Ambiental: Consiste en un examen y evaluación independiente, sistemática, periódica, documentado y objetivo realizado por un equipo inter disciplinado de profesionales especializados en los campos contable- financiero económico de ciencias ambientales, de ingeniería. De derecho y expertos generalistas de la industria de gobierno.

Auditoria de Sistemas: La auditoria en informática es la revisión y la evaluación de los controles, sistemas, procedimientos de informática; de los equipos de cómputo, su utilización, eficiencia y seguridad, de la organización que participan en el procesamiento de la información, a fin de que por medio del señalamiento de cursos alternativos se logre una utilización más eficiente y segura de la información que servirá para una adecuada toma de decisiones.

Auditoria Fiscal: examen realizado para dar fe que un contribuyente ha cumplido con sus obligaciones tributarias. Nombre que le daremos a la auditoria que se hace para elaborar el informe y dictamen fiscal.

Auditoria Integral: Es el proceso de obtener y evaluar objetivamente,

en un período determinado, evidencia relativa a la información financiera, al comportamiento económico y al manejo de una entidad con la finalidad de informar sobre el grado de correspondencia entre aquellos y los criterios o indicadores establecidos o los comportamientos generalizados.

La Auditoría Integral implica la ejecución de un trabajo o enfoque, por analogía de las revisiones financieras, de cumplimiento, control interno y de gestión, sistema y medio ambiente con los siguientes objetivos:

- Determinar, si los Estados Financieros se presentan de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
- Determinar, si el ente ha cumplido, en el desarrollo de sus operaciones con las disposiciones legales que le sean aplicables, sus reglamentos, los estatutos y las decisiones de los órganos de dirección y administración.
- Evaluar la estructura del control interno del ente con el alcance necesario para dictaminar sobre el mismo.
- Evaluar el grado de eficiencia en el logro de los objetivos previstos por el ente y el grado de eficiencia y eficacia con que se han manejado los recursos disponibles.
- Evaluar los mecanismos, operaciones, procedimientos, derechos a usuarios, responsabilidad, facultades y aplicaciones específicas de control relacionadas con operaciones en computadora.
- Evaluar el impacto medioambiental producido de manera directa o indirecta por empresas que presentan un perfil ambiental diferente, condicionado por los riesgos aparentes asociados con sus procesos y productos; la edad, historia y estado de una planta, el marco jurídico en el cual opera.

Principios Generales De Auditoria Integral

Independencia

Determina que en todas las tareas relacionadas con la actividad, los miembros del equipo de auditores, deberán estar libres de toda clase de impedimentos personales profesionales o económicos, que puedan limitar su autonomía, interferir su labor o su juicio profesional.

Objetividad

Establece que en todas las labores desarrolladas incluyen en forma primordial la obtención de evidencia, así como lo atinente a la formulación y emisión del juicio profesional por parte del auditor, se deberá observar una actitud imparcial sustentada en la realidad y en la conciencia profesional.

Permanencia

Determina que la labor debe ser tal la continuación que permita una supervisión constante sobre las operaciones en todas sus etapas desde su nacimiento hasta su culminación, ejerciendo un control previo o exente, concomitante y posterior por ello incluye la inspección y contratación.

Certificación

Este principio indica que por residir la responsabilidad exclusivamente en cabeza de contadores públicos, los informes y documentos suscritos por el auditor tienen la calidad de certeza es decir, tienen el sello de la fe pública, de la refrenda de los hechos y de la atestación. Se entiende como fe pública

el asentamiento o aceptación de lo dicho por aquellos que tienen una investidura para atestar, cuyas manifestaciones son revestidas de verdad y certeza.

Integridad

Determina que las tareas deben cubrir en forma integral todas las operaciones, áreas, bienes, funciones y demás aspectos consustancialmente económico, incluido su entorno. Esta contempla, al ente económico como un todo compuesto por sus bienes, recursos, operaciones, resultados, etc. Planeamiento: Se debe definir los objetivos de la Auditoria, el alcance y metodología dirigida a conseguir esos logros.

Supervisión

El personal debe ser adecuadamente supervisado para determinar si se están alcanzando los objetivos de la auditoria y obtener evidencia suficiente, competente y relevante, permitiendo una base razonable para las opiniones del auditor.

Oportunidad

Determina que la labor debe ser eficiente en términos de evitar el daño, por lo que la inspección y verificación /deben ser posteriores al acaecimiento de hechos no concordantes con los parámetros preestablecidos o se encuentren desviados de los objetivos de la organización; que en caso de llevarse a cabo implicarían un costo en términos logísticos o de valor dinerario para la entidad.

Forma

Los informes deben ser presentados por escrito para comunicar los resultados de auditoría, y ser revisados en borrador por los funcionarios responsables de la dirección de la empresa.

Cumplimiento de las Normas de Profesión: Determina que las labores desarrolladas deben realizarse con respecto de las normas y postulados aplicables en cada caso a la práctica contable, en especial, aquellas relacionadas con las normas de otras auditorías especiales aplicables en cada caso.

Diferencias Entre Auditoria Integral Y Auditoria De Estados Financieros

Elementos	Auditoria de Estados Financieros	Auditoria Integral
Propósito	Emitir opinión sobre la razonabilidad de las cifras de los Estados financieros tomados en conjunto.	Evaluar y comprobar el logro de operaciones económicas, eficientes y efectivas en una empresa , examinando sus controles internos de apoyo y las bases de datos . Además probar el sistema de medición de la Gerencia.
Finalidad	Dar seguridad a los usuarios externos sobre la objetividad de la información financiera.	Ayudar a la más alta autoridad de una empresa o a la dirección de un ente a mejorar las operaciones y actividades en termino de eficiencia en el uso de los recursos y el logro de objetivos operativos mediante la proposición de alternativas de solución.
Alcance	Actividades financieras y económicas, así como la función de control en el área financiera.	La organización total de la empresa, o solo algunas de sus reparticiones y operaciones enfocando su evaluación al sistema de control gerencial, comprende al ente económico incluido en el entorno que lo rodea.
Elementos	Auditoria de Estados Financieros	Auditoria Integral

Enfoque	Persigue la correcta determinación del <u>Balance General</u> y <u>Estado de Resultados</u> .	Persigue la obtención de eficiencia, economía y eficacia de los recursos <u>materiales</u> y humanos que posee la entidad.
Aporte en solución de problemas	No es responsable de proponer soluciones	Si es responsable de buscar alternativas de solución a los <u>problemas</u> .
Procedimientos	Planeación anticipada de las pruebas a realizar de acuerdo a la actividad económica de la empresa que permita obtener una opinión sobre la razonabilidad de los Estados Financieros.	Planeación estratégica del trabajo que permita una labor integral, oportuna y permanente de las operaciones del ente auditado.
Labor de seguimiento a problemas	No existe responsabilidad.	Es responsable de dar seguimiento a cada problema surgido.
Informe a emitir	Dictamen sobre la razonabilidad de los Estados financieros de acuerdo a Normas y procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptados.	Informe con opinión de los resultados del área, actividad u operación auditada tendiente a formular recomendaciones para lograr los objetivos propuestos.
Objeto de examen	Estados Financieros, <u>registros</u> contables y documentos anexos.	Actividades, operaciones, programas o toda la organización en sí, además de elementos indicadores y normas de rendimiento medibles.

2.1.7. Ciclo De La Auditoria

Fase 1

Entendimiento De La Entidad Y Su Entorno

El auditor deberá obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, suficiente para identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros ya sea debido a fraude o error, y suficiente para diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de auditoria.

Requisitos para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno

Procedimientos de evaluación del riesgo y fuentes de información sobre la entidad y su entorno, incluyendo su control interno. Este explica los procedimientos de auditoria que se requiere al auditor que realice para obtener el entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno. También requiere la discusión entre el equipo del trabajo sobre la susceptibilidad de los estados financieros a representación errónea de importancia relativa.

Entendimiento de la entidad y su control interno

Esta sección requiere que el auditor entienda aspectos especificados de la entidad y su entorno, y componentes de su control interno, para identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa.

Evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa

Requiere que el auditor identifique y evalúe los riesgos de representación errónea de importancia relativa a nivel de estado financiero y de aseveración.

Comunicación con los encargados del gobierno corporativo y con la administración

Trata de asuntos relativos al control interno que el auditor comunica a los encargados del gobierno corporativo y la administración.

Documentación. Establece los requisitos de documentación relacionados.

El entendimiento de la entidad y su entorno por el auditor consiste de un entendimiento de los siguientes aspectos:

- a) Factores de la industria, de regulación y otros factores externos incluyendo el marco de referencia de información financiera aplicable.
- b) Naturaleza de la entidad, incluyendo la selección y aplicación de políticas contables por la entidad.
- c) Objetivos y estrategias y los riesgos de negocios relacionados que puedan dar como resultado una representación errónea de importancia relativa de los estados financieros.
- d) Medición y revisión del desempeño financiero de la entidad.
- e) Control interno.

Planeación

El auditor deberá planear la auditoría de modo que el trabajo se

desempeño de una manera efectiva. Planear una auditoria implica establecer la estrategia general de auditoria para el trabajo y desarrollar un plan de auditoria, para reducir el riesgo a un nivel aceptablemente bajo. La planeación involucra al socio del trabajo y otros miembros claves del equipo para ganar de su experiencia y clara percepción y para enriquecer la efectividad y eficiencia del proceso de planeación.

La planeación adecuada ayuda a asegurar que se dedique la atención apropiada a áreas importantes de la auditoria, que se identifique los potenciales problemas y se resuelvan oportunamente, así como que el trabajo de auditoria se organice y administre de manera apropiado para que se desempeñe de una forma efectiva y eficiente. También ayuda a la asignación apropiada de trabajo a los miembros del equipo del trabajo, facilita la dirección y supervisión de los mismos y la revisión de su tarea, y ayuda, cuando sea aplicable, en la coordinación del trabajo hecho por los auditores de componentes y los por los expertos. La naturaleza y extensión de las actividades de planeación variaran de acuerdo con el tamaño y complejidad de la entidad, la experiencia previa del auditor con la entidad, y los cambios en circunstancias que ocurran durante el trabajo de auditoria.

Actividades preliminares del trabajo

- El trabajo deberá desempeñar las siguientes actividades al principio del trabajo actual de auditoria:

- Desempeñar procedimientos respecto de la continuación de las relaciones con el paciente y del trabajo específico de auditoria.

- Evaluar el cumplimiento con los requisitos éticos, incluyendo la independencia.

Establecer un entendimiento de los términos del trabajo.

Actividades de planeación

La estrategia general de la auditoría

El auditor deberá establecer la estrategia general de auditoría para la auditoría.

La estrategia general de auditoría fija el alcance, oportunidad y dirección del trabajo, y guía el desarrollo del plan de auditoría más detallado.

El establecimiento de la estrategia general de auditoría implica:

a) Determinar las características del trabajo que definen su alcance, como el marco de referencia de información financiera usado, los requisitos de información específicos por industria y la localización de los componentes de la entidad.

b) Comprobar los objetivos de informar del trabajo para planear la oportunidad de la auditoría y la naturaleza de las comunicaciones que se requieran, como los plazos límites para información provisional y final, así como las fechas clave para comunicaciones esperadas con la administración y con los encargados del gobierno corporativo.

c) Considerar los factores importantes que determinaran el foco de los esfuerzos del equipo del trabajo, como la determinación de los niveles apropiados de la importancia relativa; identificación preliminar de áreas donde pueda haber altos riesgos de representación errónea de importancia relativa; identificación preliminar de componentes de importancia relativa y saldos de cuenta; evaluación de si el auditor puede planear obtener evidencia respecto de la efectividad del control interno, identificación de desarrollos recientes importantes específicos por entidad, en la industria, en información fingiera u otros desarrollos relevantes.

El plan de auditoria

El auditor deberá desarrollar un plan de auditoria con el fin de reducir el riesgo de auditoria a un nivel aceptablemente bajo.

El plan de auditoria es más detallado que la estrategia general de auditoria e incluye la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos que han de desempeñar los miembros a un nivel aceptablemente bajo. La documentación del plan de auditoria también sirve como riesgo de la planeación desempeño apropiados de los procedimientos de auditoria.

Que pueden revisarse y aprobarse antes del desempeño de procedimientos adicionales.

Fase 2

Ejecución De La Auditoria

Pruebas de Cumplimiento

Evaluación del Control Interno

El auditor deberá obtener un entendimiento del control interno relevante para la auditoria. El auditor usa el entendimiento del control interno para identificar los tipos de representaciones erróneas potenciales, considerar factores que afectan a los riesgos de representación errónea de importancia relativa, y diseñar la naturaleza, oportunidad y extensión de procedimientos adicionales de auditoria.

El control interno es el proceso diseñado y efectuado por los encargados del mando, la administración y otro personal para proporcionar

certeza razonable sobre el logro de los objetivos de la entidad respecto de la confiabilidad de la información financiera, efectividad y eficiencia de las operaciones y cumplimiento de las leyes y reglamentaciones aplicables. El control interno se diseña e implementa para atender a riesgos de negocio identificados que amenazan el logro de cualquiera de estos objetivos.

El control interno, según se discute en esta NIA, consiste de los siguientes componentes:

- a)** El ambiente de control.
- b)** El proceso de evaluación del riesgo por la entidad.
- c)** El sistema de información, incluyendo los procesos del negocio relacionado, relevantes a la información financiera y la comunicación.
- d)** Actividades de control.
- e)** Monitoreo de controles.

La siguiente es una visión general de los requisitos:

- a)** Procedimientos de evaluación del riesgo y fuentes de información sobre la entidad y su entorno, incluyendo su control interno.
- b)** Entendimiento de la entidad y su entorno incluyendo su control interno.
- c)** Evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa.
- d)** Comunicación con los encargados del mando (gobierno corporativo) y con la administración.
- e)** Documentación.

Procedimientos de evaluación del riesgo

El auditor deberá realizar los siguientes procedimientos de evaluación del riesgo para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno:

1. Investigaciones con la administración y otros dentro de la entidad;
2. Procedimientos analíticos; y
3. Observación e inspección.

Procedimientos de auditoria para obtener evidencia de auditoria Inspección de registros o documentos

La inspección consiste en examinar registros y documentos, ya sean internos o externos, en forma impresa, electrónica, o en otros medios. La inspección de registros y documentos proporciona evidencia de auditoria de grados variables de confiabilidad, dependiendo de su naturaleza y fuente y, en el caso de registros y documentos internos, de la efectividad de los controles sobre su producción. Un ejemplo de inspección usada como prueba de controles es la inspección de registros o documentos para evidencia de autorización.

Inspección de activos tangibles

La inspección de activos tangibles consiste del examen físico de los activos. La inspección de activos tangibles puede proporcionar evidencia de auditoria confiable respecto de su existencia, pero no necesariamente sobre los derechos y obligaciones o la valuación de los activos. La inspección de partidas individuales de inventarios ordinariamente acompaña a la

observación del conteo de inventario.

Observación

La observación consiste en observar un proceso o procedimiento que se desempeña por otro.

Los ejemplos incluyen observación del conteo de inventarios por personal de la entidad y observación del desempeño de actividades de control. La observación proporciona evidencia de auditoría sobre el desempeño de un proceso o procedimiento, pero está limitada por el momento en que tiene lugar la observación y por el hecho de que el acto de ser observado puede afectar la manera en la cual se desempeña el proceso o procedimiento.

Investigación

La investigación consiste en buscar información de personas bien informadas tanto en lo financiero como en lo no financiero, en la entidad o fuera de ella. La investigación es un procedimiento de auditoría que se usa de manera extensa en toda la auditoría y a menudo es complementaria al desempeño de otros procedimientos de auditoría. Las investigaciones pueden ir desde investigaciones formales por escrito hasta investigaciones orales informales.

Evaluar las respuestas a las investigaciones es una parte integral del proceso de investigación.

Confirmación

La confirmación, es el proceso de obtener una representación de información o de una condición existente directamente de un tercero.

Por ejemplo, el auditor puede buscar confirmación directa de cuentas por cobrar por comunicación con los deudores. Las confirmaciones frecuentemente se usan en relación con saldos de cuentas y sus componentes, pero no necesitan restringirse a estas partidas. Por ejemplo, el auditor puede solicitar confirmación de los términos de los convenios o transacciones que tiene una entidad con terceros; la solicitud de confirmación se diseña para preguntar si se han hecho modificaciones al convenio y, de ser así, cuáles son los detalles relevantes. Las confirmaciones también se usan para obtener evidencia de auditoría sobre la ausencia de ciertas condiciones, por ejemplo, ausencia de un “acuerdo lateral” que pueda influir en el reconocimiento de ingresos.

Volver a calcular

Volver a calcular consiste en verificar la exactitud matemática de los documentos o registros.

El nuevo cálculo puede desempeñarse mediante el uso de tecnología de la información, por ejemplo, obteniendo un archivo electrónico de la entidad y usando TAACS para verificar la exactitud de la totalización del archivo.

Volver a desarrollar

Volver a desarrollar es la ejecución independiente por el auditor de procedimientos o controles que originalmente se desarrollaron como parte del control interno volviendo a desarrollar la antigüedad de las cuentas por cobrar.

Procedimientos analíticos

Los procedimientos analíticos consisten de evaluaciones de información financiera hechas por un estudio de relaciones plausibles entre datos financieros y no financieros. Los procedimientos analíticos también abarcan las investigaciones de fluctuaciones y relaciones identificadas que son inconsistentes con otra información relevante o se desvían de manera importante de las cantidades pronosticadas.

Perspectivas del sector público

Cuando lleva a cabo auditoria de entidades del sector público, el auditor toma en cuenta el marco de referencia legal y cualesquier otras regulaciones, ordenanzas o directivas de auditoria. Al hacer aseveraciones sobre los estados financieros, la administración afirma que las transacciones y hechos han estado de acuerdo con las leyes o la autoridad apropiada además de las aseveraciones del párrafo 15 de esta NIA.

Procedimientos Analíticos

El auditor deberá aplicar procedimientos analíticos como procedimientos de evaluación del riesgo para obtener un entendimiento de la

entidad y su entorno y en la revisión general al final de la auditoría. Los procedimientos analíticos pueden también aplicarse como procedimientos sustantivos.

“Procedimientos analíticos significa evaluaciones de información financiera hechas por un estudio de relaciones plausibles entre datos tanto financieros como no financieros. Los procedimientos analíticos también abarca la investigación de fluctuaciones y relaciones identificadas que son inconsistentes con otra información relevante o se apartan de una manera importante de los montos pronosticados.

Muestreo de la Auditoría y otros procedimientos de Pruebas Selectivas

Al diseñar los procedimientos de auditoría, el auditor deberá determinar los medios apropiados para seleccionar las partidas sujetas a prueba a fin de reunir suficiente evidencia apropiada de auditoría para cumplir los objetivos de los procedimientos de auditoría.

“Muestreo en la auditoría” (muestreo) implica la aplicación de procedimientos de auditoría a menos de 100% de las partidas que integran el saldo de una cuenta o clase de transacciones de tal manera que todas las unidades del muestreo tenga una oportunidad de selección. Esto permitirá al auditor obtener y evaluar la evidencia de auditoría sobre alguna característica de las partidas seleccionadas para formar o ayudar en la formación de una conclusión concerniente al universo de la que se extrae la muestra.

Fase 3

Resultados De Auditoria

El Dictamen Del Auditor Sobre Los Estados Financieros. Según NIA 700:

El dictamen del auditor deberá contener una clara expresión de la opinión del auditor sobre los estados financieros.

El auditor deberá evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoria obtenida, como base para formarse una opinión sobre los estados financieros.

Elementos básicos del dictamen del auditor

El dictamen del auditor incluye los siguientes elementos básicos, normalmente en el siguiente orden:

- a)** Título;
- b)** Destinatario;
- c)** Párrafo introductorio.
- d)** Responsabilidad de la administración por los estados financieros.
- e)** Responsabilidad del auditor
- f)** Opinión del auditor.
- g)** Otras responsabilidades de información
- h)** Firma del auditor
- i)** Fecha del dictamen del auditor.
- j)** Dirección del auditor.

2.1.8. Globalización De La Auditoria

La globalización es el conjunto de transformaciones, principalmente

antropológicas, que en todo sentido cambia el modo de las relaciones humanas y sociales. Un ejemplo es el aumento en el desarrollo humano, transformando su cultura hasta el punto de apropiarse de diversos idiomas para poder interrelacionarse, intercambiando información que influye en las instituciones ideológicas, morales y éticas, las relaciones pierden sus características de presenciabilidad y se realizan por medio de la conectividad, efecto del adelanto de la ciencia y la tecnología en campos como la física, la informática, la electrónica, la telemática, cambiando la concepción de lo foráneo y lo oriundo con implicaciones económicas de fondo, con alcances sin límites. En este sentido se reconoce la unificación de las moneda, la creación de mundos virtuales con mercados diversos, la cara visible de grandes organizaciones económicas y sociales, la flexibilidad para la movilización no sólo de capitales sino de organizaciones y del talento humano que es el recurso máspreciado de la naciones, respecto a la globalización se ve como prospectiva el desvanecimiento de las barreras de cualquier tipo entre las naciones en busca de la unificación. La prospectiva de la globalización lleva a que la raza humana se una, encaminando sus esfuerzos a equilibrar la calidad de vida de toda la especie, buscando un progreso de la sociedad vista de un modo globalizado, sería como pensar que todos los seres existentes se unieran a una misma cooperativa donde la diversidad de organizaciones e instituciones económicas y sociales permita el desarrollo integral y la realización personal del ser humano, con un claro comportamiento ambiental y ecológico y con los criterios del desarrollo sostenible. Se denomina actualmente como aldea global el paradigma que se refiere a que no existe ninguna diferencia entre quienes habitan el globo terráqueo. Por tal motivo se dan movimientos culturales de tolerancia, cooperación y solidaridad para que seres humanos se puedan establecer en cualquier punto del mundo como si fuera su propio lugar. Los aspectos políticos son los que más resistencia tienen hacia este cambio; sin embargo,

en la mayoría de países existe un común acuerdo en lo que se refiere a la política económica.

La globalización, en su sentido económico, se reconoce como el fenómeno de la economía liberal cuyo espíritu pertenece al capitalismo más salvaje;

“se caracteriza por la apertura de los sistemas económicos nacionales, por el aumento del comercio internacional, la expansión de los mercados financieros, la reorganización espacial de la producción, la búsqueda permanente de ventajas comparativas y de la competitividad que da prioridad a la innovación tecnológica, la aparición de elevadas tasas de desempleo y el descenso del nivel de las remuneraciones”.

No falta mucho para asistir a la integración del mundo, a la unificación de culturas y del lenguaje, a ir mucho más allá de la conectividad e internacionalización de los capitales y las economías con su característica propia de tener una sola unidad de pago. La globalización y sus turbulencias, consecuencia de ésta, hacen reevaluar el paradigma que trajo consigo la modernización sobre la tecnología informática como factor clave en la generación de valor en las organizaciones, se ha demostrado que el capital más importante es y seguirá siendo el ser humano y su capacidad analítica y creativa, ya que mejores tecnologías informáticas no se traducen en mejores sistemas de información capaces de producir conocimiento.

Las fuerzas complejas del mercado global colocan en una situación de riesgo a las organizaciones, es necesario que el auditor se forme una idea de lo que podría suceder si la operación sigue igual y su entorno cambia, la creación de dicho escenario es una hipótesis creativa que debe realizar el

auditor. Es por esto que el auditor debe cambiar o renovar no sólo el enfoque de énfasis de sus auditorías, sino de la concepción misma de la organización.

El auditor se debe contextualizar no sólo en los aspectos macroeconómicos en los que está inmersa la empresa respecto a su operación y funcionamiento, sino también en las externalidades que tienen influencia en el desarrollo de su objeto social, entendiéndose en su aspecto macroeconómico el concepto de globalización como su más trascendente externalidad. La globalización se debe entender como un cambio de cultura, la que se comparte de modo general, este cambio de cultura tiene como elemento constitutivo ver la organización de cualquier tipo para el hombre. Entonces es debido reconocer que la auditoría debe concebir a éste como el elemento más importante, fuente y razón del porvenir de las organizaciones.

Por tal motivo, el auditor debe ser ante todo un investigador de la organización, en todos sus sentidos y en todos sus aspectos, en especial de su actividad económica, que es la proyección que se relaciona con el resto de elementos del conjunto global. Para esto debe buscar cooperación con profesionales que se especialicen en objetos puntuales de las ciencias y técnicas, con el propósito de servir de apoyo en el proceso de auditoría. El auditor será pues el diseñador de un sistema de información que genere conocimiento de la organización, el que servirá para hacer frente a las diferentes turbulencias producto del cambio generado por la globalización; sea diversificando los productos, transformando la estructura administrativa y operacional, mejorando la cultura organizacional, buscando interacción y alianzas con otras organizaciones de su mismo sector o de otro. El auditor debe reconocer los sucesos de la organización relacionándolos con la globalización y realizar una prospectiva, en la que la calidad en el desarrollo

del objeto social sea la característica principal del funcionamiento de la organización.

2.1.9. Obstáculos Del Proceso De Armonización de los estándares internacionales

Los países que han adoptado los estándares internacionales de contabilidad sin ningún tipo de reflexión y debate se han encontrado con obstáculos en ocasiones insalvables. A continuación, un análisis resume de los problemas identificados por la IFAC (Informe Wong, 2004):

a. Fecha de vigencia de aplicación de los estándares internacionales

Los países con idiomas distintos al inglés tienen problemas en la aplicación puntual de los estándares internacionales. Cuando se publica la traducción de una norma a un idioma específico, es posible que la fecha de entrada en vigor del estándar ya haya pasado, lo que indica que su aplicación en este entorno ya estará retrasada.

En ciertos países se ha optado por adoptar un conjunto de estándares internacionales vigentes en la fecha de adopción, pero la dinámica, los cambios y la movilidad de los estándares en muy poco tiempo dejan obsoleta la regulación aprobada frente las nuevas regulaciones internacionales.

b. Traducción de los estándares internacionales

Los profesionales de los países subdesarrollados no participan normalmente del proceso de discusión de borradores de estándares; se les emite en inglés, los procesos de discusión son de corto plazo; en ocasiones, no se ha terminado de traducir el borrador cuando un nuevo borrador o estándar es emitido oficialmente.

Los organismos reguladores en materia contable y de auditoría (IASB-IFAC) son entes de naturaleza privada, su producción literaria y tecnológica está protegida por derechos de autor. Quien desee utilizar o traducir su información debe contar con las autorizaciones de los organismos emisores, y pagarles. La privatización de la regulación constituye una amenaza para el sector público y una afrenta a la autodeterminación de los países.

c. Complejidad y estructura de los estándares internacionales

Los estándares internacionales de contaduría (contabilidad, auditoría, ética, valuación, buen gobierno y ecuación) tienen un alto grado de complejidad, obligan a que su aplicación sea coordinada por expertos en el tema.

La complejidad de los procesos de valoración con reconocimiento histórico en los sistemas contables parece alcanzar un mayor grado de complicación con la introducción del valor razonable, el eje central de la valoración en la normativa internacional. El fair value es muy útil y es posible determinarlo en las economías desarrolladas, pero a los países subdesarrollados se les convierte en un obstáculo y, en múltiples ocasiones, no pueden calcularlo.

d. Cambios constantes en los estándares internacionales de contabilidad y auditoría

Los cambios que se presentan son frecuentes, implican volúmenes importantes de material e insertan nuevas técnicas, hacen más complejo el proceso de formación de expertos en estándares internacionales. El proceso de implementación generalizada del modelo IASB-IFAC puede encontrar en este punto un factor de retraso. Hace más costoso el proceso en esfuerzo y dinero, por parte de los organismos locales. No siempre estarán dispuestos a

asumirlos si no evidencian una relación costo beneficio favorable.

Los países no angloparlantes tienen en la adopción de las normativas vigentes un problema más complejo. Si la regulación oficial emitida en su texto original en inglés cambia mucho, es técnicamente imposible que los organismos reguladores o supervisores locales puedan garantizar un sistema de traducción tan ágil que garantice que preparadores y auditores de estados financieros puedan contar siempre con los estándares actualizados y traducidos al idioma local.

e. La contabilidad para las pequeñas y medianas empresas.

La economía en el mundo se sustenta en las pequeñas y medianas empresas. Si las Pymes representan un renglón tan importante en la economía local, no es fácil de explicar desde una lógica racional por qué se encuentran huérfanas de un sistema contable que responda a sus necesidades. Es más grave el hecho de que en la actualidad no se cuente con un organismo internacional, con reconocimiento y capacidad de convocatoria internacional, que oriente sus esfuerzos a llenar un vacío sentido por décadas en el sistema económico mundial.

f. La formación de personal experto en estándares internacionales de contaduría.

En materia de IAS-IFRS-ISA, los países subdesarrollados no cuentan con profesionales con conocimientos necesarios para aplicarlos y formar otros profesionales en esta habilidad. Donde existen los profesionales expertos en el tema, son muy pocos frente al desafío que representa.

Una crítica fuerte a los gobiernos que impulsan los procesos de estandarización contable internacional, es que no han realizado estudios de impacto, ni suficientes ni descriptivos, al interior de cada país. Se necesita determinar si existen las condiciones académico-prácticas para impulsar, en

un corto o mediano plazo, un proceso tan exigente como el cambio de normativa contable.

Si se presentan grandes dificultades con la formación en estándares (que implica sólo estudios de tipo descriptivo-explicativo), los problemas que presentarán con una formación crítica, reflexiva, prescriptiva y emancipadora serán mayores. No basta conocer y aplicar técnicamente los estándares; se requiere, como primer paso, una visión crítica, la capacidad de evaluar la pertinencia o la incongruencia del modelo con los intereses empresariales y nacionales.

2.2. Estándares internacionales de auditoría y su comparación con la declaración de normas de auditoría venezolanas

IAASB Y Los Estándares Internacionales De Auditoría

El IFAC cuenta dentro de su composición con un Comité denominado IAASB (Internacional Auditing and Assurance Standards Board), (antes denominado Internacional Auditing Practices Committee IAPC) el cual trabaja a fin de implantar la uniformidad de las prácticas de auditoría y servicios relacionados a través del Mundo mediante la emisión de pronunciamientos en una variedad de funciones de auditoría y aseguramiento y promoviendo su aceptación a nivel mundial.

El IAASB emite los Estándares Internacionales de Auditoría (NIAs o ISA en inglés), utilizado para reportar acerca de la confiabilidad de información preparada bajo normas de contabilidad (normalmente información histórica), también emite Estándares Internacionales para trabajos de aseguramiento (ISAE), Control de Calidad (ISQC), y servicios relacionados (ISRS). Así mismo emite las denominadas Declaraciones o Prácticas (IAPs) para

proveer asistencia técnica en la implementación de los Estándares y promover las buenas prácticas.

El objetivo del IAASB, un cuerpo de establecimiento de normas independiente dentro de la Federación Internacional de Contadores, es servir el interés público estableciendo normas de auditoría y fiabilidad de alta calidad y facilitando la convergencia de normas internacionales y nacionales, mejorando así la calidad y uniformidad de la práctica global y fortaleciendo la confianza del público en la profesión de auditoría y fiabilidad en todo el mundo.

El Consejo de Supervisión de Interés Público supervisa las actividades del IAASB y, como un elemento de esta supervisión, establece los criterios para su proceso diligente y procedimientos de trabajo.

Los pronunciamientos del IAASB tiene un debido proceso que consiste en que una vez escuchada la comunidad internacional y analizado el Mundo de los negocios y los desarrollos en los mismo, el Comité prepara un borrador de Estándar, el cual es puesto a exposición pública para comentarios. Se establece un tiempo prudencial para recibir los comentarios y obtener respuesta a las preguntas clave. Una vez se cierra la fecha límite se analizan las respuestas y se realizan discusiones públicas por parte del Comité, para posteriormente emitir el documento oficial.

COMPARACION DE LOS ESTANDARES INTERNACIONALES DE AUDITORÍA CON LA DECLARACION DE NORMAS DE AUDITORIA

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

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

ASUNTOS INTRODUCTORIOS 100 -199

NIA 100 – trabajos para atestiguar. (*)

NIA 120 - marco de referencia de normas internacionales de auditoría.

(*)

RESPONSABILIDADES 200 - 299

NIA 200 - objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros

NIA 210 - términos de los trabajos de auditoría

NIA 220 - control de calidad para el trabajo de auditoría

NIA 230 – DOCUMENTACIÓN.

En relación con la normativa Venezolana la podemos comparar con DNA 02 SOLICITUD DE INFORMACION AL ABOGADO DEL CLIENTE.

NIA 240 - responsabilidad del auditor de considerar el fraude y error en una auditoría de estados financieros

NIA 250 - consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros.

(*) Ambas Normas fueron derogadas por La ISAE 3000. Este Estándar entro en vigencia en el año 2005.

NIA 260 - comunicación de asuntos de auditoría con los administradores de la entidad

PLANEACIÓN 300 - 399

NIA 300 – planeación

NIA 310 - conocimiento del negocio

NIA 320 - importancia relativa de la auditoria.

CONTROL INTERNO 400 - 499

NIA 400 - evaluación de riesgos y control interno

NIA 401 - auditoria en un ambiente de sistemas de información por computador

NIA 402 - consideraciones de auditoria relativas a entidades que utilizan organizaciones de servicios

EVIDENCIA DE AUDITORÍA 500- 580

DNA 10: Evidencia comprobatoria

La tercera norma relativa, la ejecución del trabajo expresa: "Se debe obtener una evidencia comprobatoria suficiente y competente por medio de la inspección, observación, indagación y confirmación, con el objeto de tener una base razonable para emitir una opinión sobre los estados financieros que se examinan"

NIA 500 - evidencia de auditoría

NIA 501 - evidencia de auditoria – consideraciones adicionales para partidas específicas

NIA 505 - confirmaciones externas

NIA 510 - trabajos iniciales - balances de apertura

NIA 520 - procedimientos analíticos

NIA 530 - muestreo en la auditoría y otros procedimientos en pruebas selectivas

NIA 540 - auditoria de estimaciones contables

NIA 550 - partes relacionadas

NIA 560 - hechos posteriores

NIA 570 - negocio en marcha.

NIA 580 - REPRESENTACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN.

En el caso venezolano la podemos comparar con la DNA 03 “Manifestaciones a la Gerencia” Esta declaración establece la obligatoriedad para el contador público, que como parte de su examen a los estados financieros efectuado de acuerdo con normas de auditoria de aceptación general, obtenga de la gerencia en forma escrita ciertas manifestaciones. Además, proporciona una guía sobre tales manifestaciones

USO DEL TRABAJO DE OTROS 600 - 699

NIA 600 - uso del trabajo de otro auditoria 610 - consideración del trabajo de auditoría interna

NIA 620 - uso del trabajo de un experto

CONCLUSIONES Y DICTAMEN DE AUDITORÍA 700 – 799

NIA 700 - el dictamen del auditor sobre los estados financieros.

En relación con la normativa venezolana la podemos comparar con:

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

Ambas publicaciones son muy parecidas en lo que se refiere a la estructura del dictamen, vale la pena resaltar que la NIA 700 le agrega un elemento como lo es la dirección del auditor que desempeñó la auditoria, mientras que la DNA 11 no lo establece. Otra diferencia que se debe resaltar es la DNA 11 contempla la posibilidad de emitir una opinión cuando los Estados Financieros fueron revisados por otro auditor, la opinión emitida va a cambiar de acuerdo a las condiciones y

grado su responsabilidad que el nuevo auditor asuma al momento de presentar el dictamen correspondiente. Por su parte la NIA 700 no contempla tal posibilidad.

NIA 710 – comparativos

NIA 720 - otra información en documentos que contienen estados financieros auditados

ÁREAS ESPECIALIZADAS 800 - 899

NIA 800 - el dictamen del auditor sobre compromisos de auditoría de propósito especial

NIA 810 - el examen de información financiera prospectiva

SERVICIOS RELACIONADOS (SRS) 900 - 999

NIA 910 - trabajos para revisar estados financieros. (**)

NIA 920 - trabajos para realizar procedimientos convenidos respecto de información financiera. (**)

NIA 930 - trabajos para compilar información financiera. (**)

PRONUNCIAMIENTOS EMITIDOS POR EL IAASB

Estructura

La estructura de los pronunciamientos se modificó para considerar las siguientes Normas de Trabajos emitidas por el IAASB:

- Normas Internacionales de Auditoría (ISAs 100-999) (NIAs, en español)
- Normas Internacionales de Trabajos de Revisión (ISREs 2000-2999)
- Normas Internacionales de Trabajos para Atestiguar (ISAEs 3000-3999)
- Normas Internacionales de Servicios Relacionados (ISRSs 4000-4999)

Las siguientes NIAs cambiaron de número, consecuentemente:
 ISA 100, Trabajos para Atestiguar se cambió a ISAE 3000.
 ISA (NIA) 810, El Examen de Información Financiera Prospectiva cambió de número a ISAE 3400.
 ISA (NIA) 910, Trabajos para Revisar Estados Financieros, cambió de número a ISRE 2400.
 ISA (NIA) 920, Trabajos para Realizar Procedimientos Convenidos Respecto de Información Financiera cambió de número a ISRS 4400.
 ISA (NIA) 930, Trabajos para Compilar Información Financiera cambió de número a ISRS 4410.

(**) La NIA 910 fue derogada por El ISRE 2400; La NIA 920 fue derogada por El ISRS 4400; NIA 930 fue derogada por El ISRS 4410.

La Norma Internacional Sobre Aseguramientos (ISAE, en inglés) 3000

“Trabajos para Atestiguar Distintos de Auditorías o Revisiones de Información Financiera Histórica”.
 La ISAE 3000 (revisada) entra en vigor para trabajos de atestiguamiento cuando el informe de atestiguamiento esté fechado en, o después del, 1 de enero de 2005.
 Se permite la aplicación antes de esa fecha. La ISAE 3000 (anteriormente NIA 100), Trabajos para Atestiguar y la NIA 120, Marcos de Referencia de Normas Internacionales de Auditoría se retirarán cuando la ISAE 3000 (revisada) entre en vigor.

Norma Internacional de Aseguramiento de Contrataciones (ISAE) 3400, "El examen Prospectiva de la Información Financiera". (Antes NIA 810)

El propósito de esta norma internacional on Assurance Contrataciones

(ISAE) es establecer normas y proporcionar orientación sobre los compromisos de examinar informe prospectivo sobre la información financiera incluyendo los procedimientos de examen para una mejor estimación y supuestos hipotéticos.

ISAE este no se aplica a:

El examen de la información financiera prospectiva expresada en general o términos descriptivos, como la que se encuentra en la gestión de la discusión y análisis en un informe anual de la entidad, a pesar de que muchos de los procedimientos descritos en este documento pueden ser adecuados para tal examen.

ISRE 2400 “Examen De La Información Financiera Intermedia Realizada Por El Profesional Independiente De La Entidad” (Antes NIA 910 Trabajos para Revisar Estados Financieros).

El objetivo de una revisión de los estados financieros es permitir a un profesional que indique si, sobre la base de procedimientos que no proporcionan todos los pruebas de que serían necesarios en una auditoría, algo ha llamado la atención del auditor y cree que los estados financieros no están preparados, en todos los aspectos, en conformidad con el marco de información financiera aplicables.

Norma Internacional Sobre Servicios Relacionados (ISRS) 4400 “Encargos de Realizar Procedimientos de acuerdo en los que respecta a La Información Financiera. (Antes NIA 920, Trabajos para Realizar Procedimientos Convenidos Respecto de Información Financiera).

El propósito de esta norma internacional sobre Servicios Relacionados (ISRS), es establecer normas y proporcionar orientación sobre el auditor profesional de las responsabilidades cuando un compromiso para llevar a cabo los procedimientos acordados en relación con la información financiera, sobre la forma y el contenido de el informe que el auditor en relación con este tipo de compromiso.

Este ISRS se dirige a compromisos en materia de información financiera. Sin embargo, puede servir de orientación para los compromisos en materia de información no financiera, siempre que el auditor tenga un conocimiento adecuado del tema en cuestión y existen criterios razonables que sirvan de base para conclusiones. Orientación en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) puede ser útil para el auditor en la aplicación del presente ISRS

Norma Internacional sobre Servicios Relacionados (ISRS) 4410, "Los Encargos de Compilar Estados Financieros. (Antes NIA 930).

Este ISRS se dirige a la recopilación de la información financiera.

Objective of a Compilation Engagemen³.The objective of a compilation engagement is for the accountant to use El objetivo del compromiso es una recopilación de las cuentas a utilizar accounting expertise, as opposed to auditing expertise, to collect, classify para conocimientos contables de auditoría, para recoger, clasificar y resumir la información financiera.

2.2.1. Resumen de las Normas Internacionales de Auditoría

NIA 200 - OBJETIVO Y PRINCIPIOS GENERALES QUE GOBIERNAN UNA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

Describe el objetivo de una auditoria de estados financieros indicando que es hacer posible que el auditor pueda expresar una opinión sobre si estados financieros están preparados, respecto a todo lo importante, de acuerdo a un marco de referencia.

Establece que una auditoria de acuerdo a las NIAs intenta dar una certeza razonable, pero no absoluta, de que los estados financieros están libres de representaciones erróneas. Sin embargo hay limitaciones inherentes a una auditoria que afectan la capacidad del auditor para detectar representaciones erróneas sustanciales.

El auditor tiene como responsabilidad expresar una opinión de los estados financieros pero dichos estados son responsabilidad de la administración.

NIA 210 - TÉRMINOS DE LOS TRABAJOS DE AUDITORÍA

La norma incluye parámetros para la preparación de la carta compromiso entre el auditor y su cliente. Indica que es conveniente que el auditor envíe una carta de compromiso al cliente, preferiblemente antes del inicio del trabajo, para evitar malos entendidos. Esta carta documenta y confirma la aceptación de la auditoría, el objetivo y el alcance de la misma, el grado de las responsabilidades del auditor hacia el cliente y la forma de cualquier informe.

NIA 220 - CONTROL DE CALIDAD PARA EL TRABAJO DE AUDITORÍA.

Esta norma determina los objetivos de las políticas de control de calidad

y los procedimientos para ello. Establece que las políticas y procedimientos de calidad deben implementarse tanto a nivel general de la firma (de auditoría) como para cada una de las auditorías en particular. Los objetivos de las políticas de control de calidad incorporarán lo siguiente: requisitos profesionales (independencia, objetividad, confidencialidad y conducta profesional), competencia y habilidad (debido cuidado profesional), asignación (entrenamientos y eficiencia), delegación (dirección, supervisión y revisión), consultas, aceptación y retención de clientes y monitoreo (de las políticas de control de calidad). Para que las políticas y procedimientos de control de calidad adoptados por la firma de auditoría brinden certidumbre, estos deberán ser comunicados a su personal para ser comprendidos e implementados.

NIA 230 – DOCUMENTACIÓN

La norma establece que el auditor deberá dejar evidencia documental de los asuntos relevantes para apoyar su opinión y de que la auditoría se realizó de acuerdo a las Normas Internacionales de Auditoría.

Los papeles de trabajo realizados por el auditor deberán ser suficientemente completos y detallados. El auditor deberá tomar las medidas necesarias para mantener la confiabilidad de los papeles de trabajo y para su retención por un periodo suficiente.

NIA 240 - RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR DE CONSIDERAR EL FRAUDE Y ERROR EN UNA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

Establece esta norma que al planear su auditoría y llevar a cabo los procedimientos de auditoría y al evaluar los resultados, el auditor deberá

considerar el riesgo de representación errónea de importancia relativa en los estados financieros a causa de fraude o error.

La prevención y detección del fraude es responsabilidad de la administración. La auditoría si es conducida de acuerdo con las NIAs está planteada para proporcionar una certeza razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de representación errónea de importancia relativa, causada por fraude o error.

NIA 250 - CONSIDERACION DE LEYES Y REGLAMENTOS EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

Esta norma plantea que el auditor cuando planea y desempeña procedimientos de auditoría y cuando evalúa y reporta los resultados, debe reconocer que el incumplimiento de la entidad con leyes y reglamentaciones puede afectar sustancialmente los estados financieros, además de que podría resultar en consecuencias financieras para la entidad como multas o litigios.

Reconoce que es responsabilidad de la administración asegurar el cumplimiento de las leyes y reglamentos. El auditor no es responsable de prevenir el incumplimiento de leyes y reglamentos, sin embargo, el auditor deberá planear la auditoría con una actitud de escepticismo profesional reconociendo que la auditoría puede revelar hechos que pueden cuestionar si la entidad está incumpliendo con leyes y reglamentos.

NIA 260 - COMUNICACIÓN DE ASUNTOS DE AUDITORÍA CON LOS ADMINISTRADORES DE LA ENTIDAD

Se establece que el auditor deberá comunicar a los administradores de la Compañía, asuntos de interés que surjan como resultado de su auditoría. Para ello debe establecer claramente las personas relevantes encargadas de la administración con quienes se comunican este tipo de situaciones. El auditor deberá comunicar a los administradores de la Compañía los asuntos de interés con oportunidad, para que ellos puedan hacer las correcciones necesarias.

NIA 300 – PLANEACIÓN

Se establece que la planeación ayuda a asegurar que se presta atención a los asuntos de importancia, que los problemas potenciales se identifican y que el trabajo es desarrollado en forma adecuada. La complejidad de la Compañía, su tamaño y sus particularidades determinarán el grado de planeación a desarrollar.

Algunos de los asuntos que deberá tener en cuenta para desarrollar este plan son el conocimiento del negocio, la comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno, al determinación e identificación de los riesgos y la importancia relativa, la naturaleza, tiempos, y alcance de los procedimientos, la coordinación, dirección, supervisión y revisión, entre otros asuntos.

NIA 310 - CONOCIMIENTO DEL NEGOCIO

Luego de aceptado el trabajo el auditor obtendrá información adicional y más detallada que le permita tener un conocimiento suficiente del negocio para que sea posible identificar y comprender los eventos, transacciones y prácticas que puedan tener un efecto importante sobre los estados

financieros o sobre el dictamen del auditor.

Ese conocimiento se puede obtener de múltiples fuentes tales como experiencias previas, indagación con personal de la entidad y terceros, lectura de publicaciones, lectura de la legislación, visitas a las localidades de la Compañía y documentos de la Compañía. Ese conocimiento puede incluir factores económicos generales, la industria y aspectos de la entidad tales como su estructura organizacional, dueños, plan de negocios, objetivos, metas, fuentes de financiación, Junta Directiva, rotación de personal, incentivos al personal, uso de presupuestos, existencia de auditoría interna, actitud hacia el control, tipo de negocios, productos, empleados, proveedores, clientes, inventarios, sistemas de información, legislación aplicable, índices financieros, requerimientos tributarios, entre otros.

NIA 320 - IMPORTANCIA RELATIVA DE LA AUDITORIA

El auditor deberá considerar la importancia relativa y su relación con el riesgo de auditoría. Al realizar el plan de auditoría el auditor establece un nivel aceptable de importancia relativa a modo de detectar en forma cuantitativa las representaciones erróneas de importancia relativa. Adicionalmente, el auditor necesita considerar la posibilidad de representaciones erróneas de cantidades relativamente pequeñas que, acumulativamente podrían tener un efecto importante sobre los estados financieros.

Existe una relación inversa entre importancia relativa y riesgo de auditoría. Es decir que entre más alto el nivel de importancia relativa menor será el riesgo de auditoría.

NIA 400 - EVALUACIÓN DE RIESGOS Y CONTROL INTERNO

La norma define el “Riesgo de auditoría” como la posibilidad de que el auditor emita una opinión inapropiada cuando los estados financieros están elaborados de una forma errónea de una manera significativa. Establece que el riesgo de auditoría tiene tres componentes: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección. El riesgo inherente es la susceptibilidad del saldo de una cuenta o clase de transacciones a una representación errónea que pudiera ser de importancia relativa asumiendo que no hubo controles internos relacionados. Riesgo de control surge igual que el anterior pero cuando no sea prevenido o detectado y corregido con oportunidad por los sistemas de contabilidad y control interno. El riesgo de detección es la posibilidad de que los procedimientos sustantivos de un auditor no detecten una representación errónea de importancia relativa.

Para desarrollar el enfoque de auditoría, el auditor considera la evaluación preliminar del “riesgo de control” (juntamente con la del riesgo inherente) para determinar el riesgo de detección.

Dentro del proceso de planeación de la auditoría, el auditor debe obtener una comprensión del diseño de los sistemas de contabilidad y control interno y de su operación, luego debe realizar una evaluación preliminar del riesgo de control, a nivel de cada aseveración, para cada saldo de cuenta o clase de transacciones de importancia relativa, posteriormente debería obtener evidencia de auditoría por medio de pruebas de control. Luego de realizadas las pruebas de control, el auditor deberá evaluar si los sistemas de contabilidad y de control interno están operando según se contempló en la evaluación preliminar del riesgo control.

Para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos requeridos para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable, el auditor deberá considerar los niveles evaluados de riesgo inherente y de control. El auditor considerará: la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos sustantivos.

Existe una relación inversa entre riesgo de detección y el nivel combinado de riesgos inherente y de control. Si los riesgos inherentes y de control son altos, el riesgo de detección aceptable debería ser bajo de tal forma que se reduzca el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

Mientras más alta las evaluaciones de los riesgos inherentes y de control, más evidencia de auditoría deberá obtener el auditor del desempeño de los procedimientos sustantivos.

Finalmente, el auditor debe comunicar, por escrito, a la administración en forma pronta, las debilidades de importancia relativa en el diseño y operación de los sistemas de contabilidad y de control interno.

NIA 401 - AUDITORIA EN UN AMBIENTE DE SISTEMAS DE INFORMACIÓN POR COMPUTADOR

El objetivo y alcance de una auditoría no cambia en un ambiente SIC, Sin embargo, el uso del computador cambia el procesamiento, almacenamiento y salida de información pudiendo afectar los sistemas de contabilidad y de control interno. Esto hará que se afecte los procedimientos seguidos por el auditor para comprender los sistemas de contabilidad y de control interno, la consideración del riesgo inherente y del riesgo de control y el diseño de las pruebas de control y sustantivas.

NIA 402 - CONSIDERACIONES DE AUDITORIA RELATIVAS A ENTIDADES QUE UTILIZAN ORGANIZACIONES DE SERVICIOS

Se establece una organización de servicio aquella que sirve a la Compañía y desarrolla parte de las actividades que esta requiere para operar. Por lo tanto una organización de servicio puede establecer y ejecutar políticas y procedimientos que afecten los sistemas de contabilidad y control interno de un cliente, los cuales están físicamente separados de la organización del cliente.

Al planear la auditoría con un enfoque efectivo, el auditor deberá considerar cómo afecta a los sistemas de contabilidad y de control interno una organización de servicio que puede establecer y ejecutar políticas y procedimientos. El auditor deberá determinar la importancia de las actividades de la organización de servicio para el cliente y para la auditoría.

NIA 500 - EVIDENCIA DE AUDITORÍA

La evidencia de auditoría se obtiene de una mezcla apropiada de pruebas de control y de procedimientos sustantivos. Las pruebas de control están diseñadas para obtener evidencia de auditoría sobre lo adecuado del diseño y operación efectiva de los sistemas de contabilidad y de control interno y los procedimientos sustantivos son pruebas realizadas para obtener evidencia de auditoría para detectar representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros y son de dos tipos: pruebas de detalles de transacciones y saldos y procedimientos analíticos.

NIA 501 - EVIDENCIA DE AUDITORIA – CONSIDERACIONES ADICIONALES PARA PARTIDAS ESPECIFICAS

Quando el inventario es de importancia relativa para los estados financieros, el auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría respecto de su existencia y condición, asistiendo al conteo físico del inventario a menos que no sea factible.

El auditor deberá llevar a cabo procedimientos para enterarse de cualquier litigio y reclamaciones que involucren a la entidad que puedan tener un efecto importante sobre los estados financieros. En el caso de que el litigio exista, o el auditor cree que existe, el auditor deberá buscar comunicación directa con los abogados de la entidad.

Quando las inversiones a largo plazo son de importancia relativa para los estados financieros, el auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría respecto de su valuación y revelación.

Si la información por segmentos es de importancia relativa para los estados financieros, el auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría respecto de su revelación de acuerdo con el marco de referencia para informes financieros identificados.

NIA 505 - CONFIRMACIONES EXTERNAS

Esta norma establece que la confirmación externa es el proceso de obtener y evaluar evidencia de auditoria a través de comunicación directa de una tercera parte. Se usan normalmente para saldos de cuentas así como para confirmar los términos de convenios o transacciones. Como esta

evidencia de auditoría es más confiable por ser externa a la entidad y por ser escrita, ayuda a reducir a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de auditoría para las aseveraciones relacionadas.

Cuando realice procedimientos de confirmación, el auditor deberá mantener el control sobre todo el proceso y debe evaluar las respuestas obtenidas con los resultados de otros procedimientos realizados.

NIA 510 - TRABAJOS INICIALES - BALANCES DE APERTURA

Para trabajos de auditoría iniciales, el auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría de que los saldos de apertura no contengan representaciones erróneas que afecten los estados financieros del periodo actual; los saldos de cierre han sido pasados o expresados correctamente en el periodo actual; las políticas contables son aplicadas consistentemente o los cambios en dichas políticas se han realizado de forma adecuada.

NIA 520 - PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS

La norma define “procedimientos analíticos” como aquellos relacionados con el análisis de índices y tendencias significativas incluyendo la investigación resultante de fluctuaciones y relaciones que son inconsistentes con otra información relevante o que se desvían de las cantidades pronosticadas.

El auditor deberá aplicar procedimientos analíticos en las etapas de planeación y revisión global de la auditoría.

NIA 530-MUESTREO EN LA AUDITORÍA Y OTROS PROCEDIMIENTOS EN PRUEBAS SELECTIVAS

La norma define “Muestreo de auditoría” como la aplicación de procedimientos de auditoría a menos del 100% de las partidas que integran el saldo de una cuenta o clase de transacciones. “Muestreo estadístico” se define como cualquier enfoque al muestreo que tenga como características la selección al azar de una muestra y el uso de la teoría de la probabilidad para evaluar los resultados de la muestra.

Al diseñar los procedimientos de auditoría, el auditor deberá determinar los medios apropiados para seleccionar las partidas sujetas a prueba a fin de reunir evidencia en la auditoría que cumpla los objetivos de ésta. El muestreo en la auditoría para pruebas de control es generalmente utilizado cuando el control deja evidencia de su aplicación. En los procedimientos sustantivos puede usarse para verificar una o más características sobre una cifra de los estados financieros o para hacer una estimación de alguna partida en particular.

NIA 540 - AUDITORIA DE ESTIMACIONES CONTABLES

El auditor deberá obtener suficiente evidencia de apropiada de auditoría respecto de las estimaciones contables. Las estimaciones contables son hechas por la administración y en algunos casos basadas en condiciones de incertidumbre, por lo tanto el riesgo de representación errónea importante es mayor cuando implican estimaciones contables.

El auditor debería evaluar si los datos sobre los que la estimación se

basa son exactos, completos y relevantes, además, de evaluar si son reunidos, analizados y proyectados apropiadamente para formar una base razonable para determinar la estimación contable.

NIA 550 - PARTES RELACIONADAS

El auditor deberá desempeñar procedimientos de auditoría diseñados para obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría respecto de la identificación y revelación por la administración, de las partes relacionadas y el efecto de transacciones de las partes relacionadas que sean de importancia relativa para los estados financieros.

NIA 560 - HECHOS POSTERIORES

El auditor debería desempeñar procedimientos diseñados para obtener evidencia apropiada de que todos los acontecimientos hasta la fecha del dictamen del auditor que puedan requerir ajuste de, o revelación en, los estados financieros, han sido identificados.

NIA 570 - NEGOCIO EN MARCHA

Cuando se evalúan los resultados de los procedimientos de auditoría, el auditor deberá considerar lo apropiado del uso por parte de la administración del supuesto de negocio en marcha en la preparación de los estados financieros.

Si existiera la incertidumbre de importancia relativa relacionada al suceso o condición que pueda proyectar duda importante sobre la capacidad de la entidad de continuar como en negocio en marcha y la entidad hace la

revelación adecuada en los estados financieros, el auditor deberá expresar una opinión sin salvedad pero modificar el dictamen añadiendo un párrafo de énfasis del asunto. Si no se hace revelación adecuada en los estados financieros, el auditor deberá expresar una opinión con salvedad o adversa, según sea apropiado.

Si, a juicio de auditor, la entidad no tendrá la capacidad de continuar como un negocio en marcha, el auditor deberá expresar una opinión adversa si los estados financieros han sido preparados sobre una base de negocio en marcha.

NIA 580 - REPRESENTACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN

El auditor deberá obtener evidencia de que la administración reconoce su responsabilidad por la presentación razonable de los estados financieros de acuerdo al marco de referencia para informes financieros, y que ha aprobado los estados financieros.

NIA 600 - USO DEL TRABAJO DE OTRO AUDITOR

Cuando el auditor principal usa el trabajo de otro auditor, el auditor principal debería determinar cómo afectará a la auditoría el trabajo del otro auditor. Cuando planea usar el trabajo de otro auditor, el auditor principal deberá evaluar la competencia profesional del otro auditor en el contexto de la asignación específica, deberá realizar procedimientos para obtener suficiente evidencia de que el trabajo del otro auditor es adecuado para los fines del auditor principal en la asignación específica, deberá considerar los resultados significativos del otro auditor.

NIA 610 - CONSIDERACIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA INTERNA

El auditor externo deberá considerar las actividades de auditoría interna y su efecto si lo hay, sobre los procedimientos de auditoría externa.

NIA 620 - USO DEL TRABAJO DE UN EXPERTO

De acuerdo con las características de la entidad y sus operaciones, el auditor puede necesitar evidencia de auditoría de un experto que pueden incluir temas tales como valuación de ciertos activos, características físicas de activos, opiniones legales, entre otros. Cuando el auditor use el trabajo desempeñado por un experto, deberá obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría de que dicho trabajo es adecuado para los fines de auditoría.

NIA 700 - EL DICTAMEN DEL AUDITOR SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

El auditor deberá analizar y evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida como base para la expresión de una opinión sobre los estados financieros. El dictamen de auditoría deberá contener una clara opinión por escrito de los estados financieros tomados en conjunto como un todo.

El dictamen del auditor puede expresar una opinión limpia o con modificaciones (que incluyen asuntos que no cambian la opinión limpia, salvedades, abstención de opinión u opinión adversa).

Se expresará una opinión limpia cuando el auditor concluye que los

estados financieros son razonables de acuerdo con el marco de referencia. Deberá expresar una opinión con salvedad cuando concluye que no puede expresar una opinión limpia, pero la limitación en el alcance o la diferencia con la administración no es tan importante como para expresar una opinión adversa o una abstención. Deberá expresar una opinión adversa cuando el efecto de un desacuerdo sea tan importante para los estados financieros que el auditor concluya que una salvedad al dictamen no sea adecuada para revelar la naturaleza engañosa o incompleta de los estados financieros. Cuando hay una limitación en el alcance del trabajo del auditor que requiera la expresión de una opinión con salvedad o una abstención de opinión, el dictamen del auditor deberá describir la limitación e indicar los posibles ajustes a los estados financieros que podrían haber sido determinados como necesarios si no hubiera existido la limitación.

NIA 710 – COMPARATIVOS

El auditor deberá determinar si los comparativos cumplen en todos los aspectos de importancia con el marco de referencia para información financiera relevantes a los estados financieros que están siendo auditados

Los comparativos para esta norma hace referencia a: - cifras correspondientes: cuando se incluyen cantidades y otras revelaciones para el periodo precedente como parte de los estados financieros del periodo presente, y se supone sean leídas en relación con las cantidades y otras revelaciones relativas al periodo actual, y, - estados financieros comparativos: cuando se incluyen cantidades y otras revelaciones del periodo precedente para comparación con los estados financieros del periodo actual, pero no son parte integral de los estados financieros del periodo actual.

NIA 720 - OTRA INFORMACIÓN EN DOCUMENTOS QUE CONTIENEN ESTADOS FINANCIEROS AUDITADOS

El auditor deberá leer la otra información para identificar las inconsistencias de importancia relativa con los estados financieros auditados. Esta otra información puede incluir un informe de la administración, resúmenes o puntos sobresalientes, datos de empleo, desembolsos de capital planeados, índices financieros, nombre de funcionarios y datos trimestrales seleccionados.

NIA 800 - EL DICTAMEN DEL AUDITOR SOBRE COMPROMISOS DE AUDITORIA DE PROPÓSITO ESPECIAL

El auditor deberá analizar y evaluar las condiciones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida durante el trabajo de auditoría con propósito especial como la base para una expresión de opinión. El dictamen deberá contener una clara expresión de opinión.

Algunos de los tipos de dictámenes que cubre esta norma incluye: sobre estados financieros preparados sobre una base integral de contabilidad distinta de las normas internacionales de contabilidad o de las normas locales, sobre un componente de los estados financieros, sobre cumplimiento con convenios contractuales y sobre estados financieros resumidos.

NIA 810 - EL EXAMEN DE INFORMACIÓN FINANCIERA PROSPECTIVA

En un trabajo sobre información financiera prospectiva el auditor deberá

obtener suficiente evidencia de auditoría sobre si: - las mejores estimaciones sobre las que la información prospectiva se basa no son irrazonables y, en el caso de supuestos hipotéticos, si los mismos son consistentes con el propósito de la información, - la información financiera prospectiva está preparada en forma apropiada sobre la base de los supuestos, - la información financiera prospectiva está apropiadamente presentada y todos los supuestos de importancia relativa están adecuadamente revelados, incluyendo una clara indicación si son o las mejores estimaciones o supuestos hipotéticos; y - la información prospectiva esta preparada sobre una base consistente con los estados financieros históricos, usando principios contables apropiados.

2.2.2. Resumen de las Declaraciones de Normas de Auditoria

Federación de colegios de contadores públicos de Venezuela en septiembre de 1974, después de promulgada la ley del ejercicio de la Contaduría Pública, la primera asamblea de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, celebrada en la ciudad de Mérida, aprobó la Publicación técnica N° 1, relativa a las Normas de Auditoria de Aceptación General, la cual permanece vigente sin modificación desde esa fecha.

La Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela tiene como política la adaptación, de acuerdo con las circunstancias locales de las normas internacionales de auditoría y su supletoriedad.

DNA 0: Normas de Auditoría de Aceptación General

Las normas de auditoría aprobadas y adoptadas por los miembros

colegiados de nuestra profesión en Venezuela, son las siguientes:

- Normas relativas a la capacidad y Personalidad Profesional del Auditor

a. El trabajo de auditoría, con la finalidad de emitir una opinión profesional sobre estados financieros, debe ser desempeñado por personas que teniendo un título universitario de Contador Público nacional o revalidado, o licencia otorgada legalmente, tengan capacidad como auditores.

b. El auditor (en adelante es utilizado el término auditor, el cual debe ser asumido como Contador Público en el ejercicio independiente) está obligado a emplear el mayor celo y diligencia en la realización de su examen y la preparación de su informe.

c. El auditor está obligado a mantener una actitud de objetividad e independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional.

- Normas sobre Organización y Ejecución del Trabajo

a. El trabajo de auditoría debe ser planificado adecuadamente. Los asistentes que se empleen deben ser responsablemente supervisados.

b. El auditor debe efectuar un estudio y evaluación de control interno existente como base para determinar la extensión de los procedimientos de auditoría que va a aplicar.

c. El auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente; mediante inspección, observación, confirmación e indagación; para proporcionar una base razonable con el fin de emitir un informe respecto a los estados financieros examinados.

- Normas Relativas al Dictamen

a. El informe debe indicar si los estados financieros se presentan de acuerdo con principios de contabilidad de aceptación general.

b. A menos que el Contador Público haga una declaración expresa en contrario, se considerara que él estima que las revelaciones incluidas en las notas los estados financieros, están razonablemente presentadas.

c. El informe debe contener la expresión de una opinión en relación con los estados financieros, tomados en conjunto; o una opinión: con salvedad, abstención o negación, en estos casos debe indicarse las razones para el tipo de opinión.

d. En todos los casos en que el nombre de un Contador Público quede asociado con alguna información financiera, el Contador Público debe expresar, de manera clara e inequívoca, la naturaleza de su relación con dicha información financiera.

DNA 1. PAPELES DE TRABAJO

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

Funciones Y Naturaleza De Los Papeles De Trabajo:

Los papeles de trabajo sirven principalmente para:

a. Proporcionar la base principal para el dictamen del Contador Público incluyendo su manifestación sobre el cumplimiento de las normas relativas a la ejecución del trabajo que están implícitas en la referencia en su dictamen a

la normas de Auditoría de aceptación general.

b. Ayudar al Contador Público a conducir y a supervisar el trabajo.

Los papeles de trabajo son registros elaborados por el Contador Público que demuestran los procedimientos aplicados, las pruebas realizadas, la información obtenida y las conclusiones pertinentes a que ha llegado en el trabajo. Ejemplos de los papeles de trabajo son los programas de auditoría, análisis, memorandos, certificaciones y confirmaciones obtenidas de la gerencia y terceros, extractos de documentos de la compañía, cédulas y comentarios preparados y obtenidos por el Contador Público. Los papeles de trabajo pueden también estar en forma de datos archivados en cintas u otros medios, siempre y cuando la legislación vigente lo permita.

Los factores que afectan el juicio del Contador Público sobre la cantidad, tipo y contenido de los papeles de trabajo, para un trabajo en particular incluyen a) la naturaleza del trabajo, b) la naturaleza del informe del Contador Público, c) la naturaleza de los estados financieros, cédulas y otra información sobre la cual el Contador Público está informado, d) la naturaleza y condición de los registros del cliente, e) el grado de confianza sobre el control interno contable, y f) la necesidad en circunstancias particulares de supervisión y revisión del trabajo.

DNA 2. SOLICITUD DE INFORMACIÓN AL ABOGADO DEL CLIENTE

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

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

Los estándares de contabilidad e información financiera sobre pérdidas contingentes, incluyendo aquellas provenientes de litigios, demandas y otras reclamaciones de tipo legal, se describen en la publicación técnica N° 11 correspondiente a los principios de contabilidad, aprobada por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.

DNA- 3. MANIFESTACIONES DE LA GERENCIA

Esta declaración establece la obligatoriedad para el contador público, que como parte de su examen a los estados financieros efectuado de acuerdo con normas de auditoría de aceptación general, obtenga de la gerencia en forma escrita ciertas manifestaciones. Además, proporciona una guía sobre tales manifestaciones.

Confiabilidad De Las Manifestaciones De La Gerencia

La carta de manifestaciones constituye el reconocimiento por parte de la gerencia, de su responsabilidad primaria por la preparación de los estados financieros de acuerdo con principios de contabilidad de aceptación general.

Durante el examen de los estados financieros, la gerencia hace muchas manifestaciones al contador público, tanto en forma verbal como escrita, ya sea en respuesta a alguna solicitud o por medio de los estados financieros. Estas manifestaciones verbales o escritas son parte de la evidencia que el

contador público obtiene pero no sustituyen la aplicación de otros procedimientos de auditoria necesarios para respaldar su opinión sobre los estados financieros. Las manifestaciones escritas de la gerencia normalmente confirman las informaciones dadas al contador público en forma verbal, documentan la veracidad de dichas manifestaciones, y reducen la posibilidad de malas interpretaciones de los asuntos relacionados con las mismas.

El contador público debe obtener manifestaciones escritas de la gerencia sobre sus conocimientos de la entidad examinada o intenciones en diversos asuntos, cuando considere que son necesarias para complementar sus procedimientos de auditoria, específicamente diseñados para satisfacerse de las manifestaciones verbales o escritas recibidas de la gerencia.

Hay casos en los que se solicitan manifestaciones escritas, pero que, sin embargo, se hace difícil la comprobación de las mismas con la aplicación de procedimientos de auditoria, distintos a la simple indagación. Por ejemplo, cuando un cliente planea discontinuar una línea del negocio, el contador público puede encontrarse imposibilitado de confirmar por medio de otros procedimientos esta intención o plan; por lo tanto, deberá obtener una manifestación escrita para documentar esa intención de la gerencia. Otro ejemplo sería un proyecto de la gerencia a ser ejecutado en el futuro.

DNA 4. INFORME DE CONTROL INTERNO

Este pronunciamiento versa sobre el contenido y presentación del informe, por medio del cual el Contador Público comunica a la Gerencia de la entidad cuyos estados financieros examina, las debilidades importantes que

hayan llamado su atención durante el estudio y evaluación del Control Interno, realizado sobre bases selectivas, con la finalidad de determinar el alcance de las pruebas de auditoría, y no para expresar una opinión sobre el mismo.

El título "informe de control interno", se usa a lo largo de este pronunciamiento. En la Práctica profesional, en nuestro país se utilizan títulos como "Carta a la Gerencia", "Carta de Recomendaciones" u otra similar para informes con el mismo objetivo.

La Publicación Técnica No. 1 sobre Normas de Auditoría de Aceptación General expresa en la segunda norma de auditoría referente a la organización y ejecución del trabajo, que:

"El Contador Público debe efectuar un estudio y evaluación del Control Interno existente como base para determinar la extensión de los procedimientos de auditoría que va a aplicar".

El estudio de Control Interno tiene por finalidad obtener un conocimiento de como está conformado éste; no sólo desde el punto de vista de las normas y procedimientos establecidos por la administración de la entidad auditada, sino también como opera en la práctica.

El estudio del sistema de Control Interno, abarca dos etapas:

a) Revisión preliminar del sistema, donde el Contador Público adquirirá un grado de conocimiento y comprensión acerca de los procedimientos y métodos prescritos por la entidad.

b) Adquirir un grado razonable de seguridad de que los procedimientos y métodos establecidos, se encuentren en uso y que estén operando tal

como se planearon, lo cual se logra a través de las pruebas de cumplimiento.

La evaluación del Control Interno tiene como finalidad la apreciación del Contador Público, sobre el grado de efectividad que ese Control Interno ofrece.

En base a la evaluación del Control Interno contable, en primer término el Contador Público determinará el alcance, naturaleza y oportunidad de las pruebas de sustentación las que se aplican para evidenciar la propiedad y validez del tratamiento contable que se da a las transacciones y a los saldos o, a la inversa, la impropiedad e invalidez de los errores e irregularidades que ellos contengan. La extensión de las pruebas de sustentación dependerá de la confianza que el auditor deposite en el control interno examinado y evaluado. En segundo término, el Contador Público informará al Cliente aquellas debilidades importantes en el sistema de Control Interno que haya llamado su atención en el transcurso del trabajo.

DNA 5: EFECTO DE LA FUNCION DE AUDITORIA INTERNA EN EL ALCANCE DEL EXAMEN DEL CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE

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

Dentro de los diversos trabajos que el auditor interno hace para la entidad auditada, se incluye el estudio y evaluación del control interno, la revisión de procedimientos para mejorar la eficiencia, y el hacer

investigaciones especiales, bien como parte de sus obligaciones normales o a petición de la Gerencia. Esta declaración es aplicable al trabajo del auditor interno cuando efectúa un estudio y evaluación del control interno u otros trabajos como parte de sus obligaciones normales, o en los casos que realiza trabajos para el Contador Público Independiente.

Cuando los auditores internos estudian y evalúan el control interno o realizan pruebas sustantivas de las transacciones y de saldos, están cumpliendo una labor especial de control. Para efectos de este pronunciamiento, el concepto de auditor no es aplicable a aquellas personas a las que, si bien se les da este título, no ejercen las funciones propias del auditor interno, ni persiguen los objetivos que se han señalado a éstos. Sin embargo, sí aplica a personas con otros títulos que realizan estas funciones.

El trabajo de los auditores internos puede ser un factor en la determinación de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos del Contador Público Independiente. Cuando el Contador Público Independiente decide utilizar el trabajo de los auditores internos como parte de sus propios procedimientos, deberá evaluar la independencia y competencia de los auditores internos, así como el trabajo por ellos realizado.

DNA 6: PLANIFICACIÓN Y SUPERVISIÓN

La primera norma de ejecución del trabajo establece que el trabajo de auditoría debe ser planificado adecuadamente y debe ejercerse una supervisión apropiada sobre los auditores asistentes si los hubiere. La presente declaración proporciona orientación al auditor independiente para que haga su examen de acuerdo con normas de auditoría de aceptación

general, respecto a las consideraciones y procedimientos aplicables a la planificación y supervisión, incluyendo la preparación de un programa de auditoría, la obtención del conocimiento del negocio de la entidad y el manejo de las diferentes opiniones de los principales funcionarios y empleados de la empresa. La planificación y supervisión continúan durante todo el examen, y los procedimientos relativos con frecuencia se mantienen durante el mismo.

El Contador Público que tiene la responsabilidad final del examen puede delegar parte de la planificación y supervisión en otro miembro de la firma. Para efectos de esta declaración, (a) se designa como auditores asistentes al personal de la firma distinto del Contador Público que tiene la responsabilidad final del examen, y (b) el término auditor se refiere tanto al Contador Público que tiene la responsabilidad final así como a los asistentes.

La planificación de una auditoría requiere el desarrollo de una estrategia general para la conducción, el alcance y los resultados esperados en el examen. La naturaleza, extensión y oportunidad de la planificación de la entidad varían con el tamaño y la complejidad, la experiencia que se tenga y el conocimiento del negocio de la entidad, cuyas cuentas va a examinar el Contador Público, será desde luego anterior a la revisión de las cuentas en sí. Para planificar el examen, el auditor deberá conocer, entre otros los siguientes aspectos:

a) Los asuntos que se relacionen con el negocio de la entidad y la industria en que opera.

b) Las políticas y procedimientos contables,

c) La confianza que se espere depositar en los controles internos contables

(Norma 2.3 sobre organización y ejecución del trabajo.

d) Las estimaciones preliminares de los niveles de importancia relativa.

e) Las partidas de los estados financieros que probablemente requerirán de ajuste.

f) Las condiciones que puedan requerir la ampliación o modificación de las pruebas de auditoría; condiciones tales como la posibilidad de errores o irregularidades importantes o la existencia de transacciones con partes relacionadas.

g) La naturaleza de los informes que se espere emitir (por ejemplo, un informe sobre estados financieros consolidados o de consolidación, informes especiales sobre el cumplimiento de estipulaciones contractuales).

Si el auditor tiene ya un buen conocimiento del negocio o compañía porque ha hecho la auditoría correspondiente a los ejercicios anteriores; esta planeación previa a la ejecución misma de la auditoría, se reducirá a la revisión de las circunstancias actuales en comparación con las que ya, son de su conocimiento, lo que le pondrá en aptitud de poder proceder desde luego a la aplicación de los procedimientos de la auditoría.

DNA 7. TRANSACCIONES ENTRE PARTES RELACIONADAS

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

Los procedimientos que se indican en esta declaración no deben interpretarse como únicos ni limitativos. El contador público los aplicará en la medida que los considere oportunos, según las circunstancias de cada

examen en particular.

Definición de "Transacciones Entre Partes Relacionadas"

Para efectos de esta declaración se consideran partes relacionadas, cuando se encuentran presentes vínculos o condiciones que ocasionan, en forma directa o indirecta, que una de las partes pueda influir significativamente a la otra en sus políticas de operación o en la consecución de sus objetivos e intereses, y que tiene poder para interferir en el desarrollo de una actuación completamente libre e independiente. Constituyen ejemplos de partes relacionadas, las transacciones o vínculos entre:

- ° Una empresa y sus filiales o subsidiarias, asociadas, accionistas, gerencia, propietarios principales, y miembros de los familiares inmediatos de accionistas y ejecutivos.
- ° Empresas filiales o subsidiarias de una matriz común.
- ° Empresas que tienen uno o varios accionistas o propietarios principales comunes.
- ° Empresas que registran su inversión por el método de participación patrimonial.
- ° Una empresa y la organización sindical, caja de ahorros, fondos en fideicomiso, inversiones de sus empleados y obreros cuando intervienen en la administración de dichas actividades o fondos.
- ° Empresas con ejecutivos o gerencia comunes. Por ejemplo, presidente y/o otros miembros de la Junta Directiva.
- ° Empresas o personas con las cuales existen contratos o convenios que representan volúmenes significativos en las operaciones de una de ellas. Por ejemplo, el tener un solo cliente, proveedor, distribuidor, financista.

Las operaciones se consideran también transacciones entre partes relacionadas aún cuando no se les dé ningún reconocimiento contable. Por

ejemplo, una entidad puede proporcionar servicios sin costo a una parte relacionada.

Algunas veces dos o más entidades existen bajo control o gerencia común, pero no realizan transacciones entre ellas mismas. Sin embargo, la mera existencia de control común puede influir en los resultados de sus operaciones, o en posiciones financieras significativamente diferentes de aquellas que se hubiesen obtenido si las entidades hubiesen sido autónomas. Por ejemplo, dos o más entidades en la misma línea de negocios pueden ser controladas comúnmente por alguien con poder para incrementar o reducir el volumen de los negocios de cada una de ellas.

DNA 8. COMUNICACION ENTRE EL AUDITOR PREDECESOR Y EL SUCESOR

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

El auditor sucesor, generalmente deberá iniciar las comunicaciones. La comunicación podrá ser oral o escrita, pero el auditor predecesor y el sucesor deberán guardar, con la confidencialidad que el caso requiera, la información

que crucen entre sí. Esta obligación es necesaria aun cuando el auditor sucesor acepte o no el trabajo.

- Comunicaciones Anteriores a la Aceptación del Trabajo por el Auditor Sucesor:

Es un procedimiento necesario el efectuar preguntas por el auditor sucesor, en vista de que éstas podrán proporcionar al mismo, la información que lo ayude en la decisión de aceptar o no el trabajo. El auditor sucesor deberá tener en mente que además de otras cosas, el auditor predecesor y el cliente pueden haber tenido desacuerdos acerca de principios de contabilidad, procedimientos de auditoria o asuntos relacionados importantes.

El auditor sucesor deberá explicar a su cliente en perspectiva la necesidad de hacer preguntas al auditor predecesor y deberá obtener el permiso para hacerlo. Excepto por lo establecido en el código de ética profesional, a un auditor le está prohibido revelar información confidencial obtenida en el curso de una auditoria, a menos que el cliente lo permita. Por lo tanto, el auditor sucesor deberá pedir a su cliente en perspectiva que autorice al auditor predecesor a que responda en su totalidad las preguntas del sucesor. Si el cliente en perspectiva rehúsa responder o limita las respuestas del auditor predecesor, el auditor sucesor deberá preguntar las causas y considerar las aplicaciones que éste aspecto pueda tener en la aceptación de su trabajo.

El auditor sucesor deberá hacer preguntas específicas y razonables al auditor predecesor acerca de asuntos que aquél crea lo ayudarán en la aceptación o no del trabajo. Sus preguntas deberán incluir aspectos

específicos acerca, además de otras cosas, de hechos que puedan recaer sobre la integridad de la gerencia, sobre desacuerdos con principios de contabilidad, procedimientos de auditoria u otros asuntos importantes, y sobre su entendimiento de las razones para el cambio de auditores.

El auditor predecesor deberá responder pronta y totalmente sobre hechos conocidos por él, a las preguntas razonablemente efectuadas por su sucesor. Sin embargo, si él decide, debido a circunstancias no usuales tales como litigios, no dar respuestas completas a las preguntas, deberá indicar que sus respuestas son limitadas. Si el auditor sucesor recibe una respuesta limitada, deberá considerar sus implicaciones para decidir si acepta o no el trabajo.

DNA 9. PROCEDIMIENTOS ANALITICOS DE REVISIÓN

Esta declaración se aplica a los procedimientos analíticos de revisión en un examen efectuado de acuerdo con las normas de auditoria de aceptación general. Proporciona una guía para consideraciones del auditor cuando aplica tales procedimientos, pero no especifica los procedimientos de revisión analítica que se requiere en esta Declaración.

Los procedimientos analíticos de revisión corresponden a pruebas substantivas de la información financiera hecha por un estudio y comparación entre los datos. El grado de confianza del auditor en las pruebas substantivas puede derivarse de las pruebas de detalle de las transacciones y saldos, de los procedimientos de revisión analítica o de la combinación de ambos.

Tal decisión dependerá de cómo juzgue el auditor la efectividad y

eficiencia esperadas de los tipos de procedimientos respectivos. Una premisa básica que soporta la aplicación de los procedimientos de revisión analítica específica que el auditor puede razonablemente esperar que existan y que continúen, en la ausencia de condiciones conocidas que lo impidieran, ciertas relaciones entre la información. La existencia de esas relaciones constituye para el auditor la evidencia requerida por la tercera norma del campo de trabajo. La aplicación de los procedimientos analíticos de revisión puede indicar la necesidad de procedimientos adicionales o indicar la disminución del alcance de otros procedimientos de auditoría.

Cuando los procedimientos analíticos de revisión identifican fluctuaciones que no se esperaban, o la ausencia de fluctuaciones cuando estas se esperaban u otras partidas que aparezcan anormales, el auditor deberá investigarlas si considera que son indicativas de hechos que tengan un efecto importante en su examen.

DNA 10. EVIDENCIA COMPROBATORIA

La tercera norma relativa, la ejecución del trabajo expresa: "Se debe obtener una evidencia comprobatoria suficiente y competente por medio de la inspección, observación, indagación y confirmación, con el objeto de tener una base razonable para emitir una opinión sobre los estados financieros que se examinan"

La mayoría del trabajo del Auditor al formarse una opinión sobre los estados financieros, consiste en obtener y evaluar el material de evidencia relacionado con las aseveraciones de dichos estados financieros. El grado de validez de tal evidencia, para efectos de la auditoría difiere de la evidencia legal, la cual se encuentra circunscrita a reglas rígidas. La afluencia del

material de evidencia sobre el auditor varía sustancialmente a medida que éste va formando su opinión sobre los estados financieros que está examinando. La pertinencia de la evidencia, su objetividad, oportunidad y la existencia de otros materiales que corroboren las conclusiones a las cuales conduce, descansa en su adecuación.

Naturaleza De Las Aseveraciones

Las aseveraciones son representaciones de la gerencia que forman parte integrante de los componentes de los estados financieros.

Pueden ser explícitas o implícitas y puede clasificarse de acuerdo a las siguientes categorías generales:

- * Existencia u ocurrencia
- * Integridad (totalidad)
- * Derechos y obligaciones
- * Valuación o aplicación
- * Presentación y revelación

Las aseveraciones de existencia u ocurrencia se refieren si los activos o pasivos de la entidad existen a una determinada fecha y si las transacciones registradas han ocurrido en el curso de un período dado. Por ejemplo, la gerencia afirma que el inventario de productos terminados del balance se encuentra disponible para la venta. Asimismo, la gerencia afirma que las ventas incluidas en el estado de ingresos y gastos representan el intercambio de mercancías o servicio con clientes por efectivo u otra consideración.

Las aseveraciones referentes a integridad (totalidad), se refieren a si todas las transacciones y cuentas que deben presentarse en los estados financieros se han incluido en los mismos. Por ejemplo, la gerencia afirma que todas las compras de mercancías y servicios han sido registradas y se

han incluido en los estados financieros. Igualmente, la gerencia afirma que los efectos a pagar incluidos en el Balance General comprenden todas estas obligaciones de la entidad.

Las aseveraciones sobre derechos y obligaciones se refieren a si los activos constituyen derechos de la entidad y si los pasivos constituyen obligaciones a una fecha de determinada. Por ejemplo, la gerencia afirma que los importes capitalizados por arrendamientos representan el costo de los derechos de la entidad en relación con las propiedades arrendadas y que el pasivo correspondiente por el arrendamiento representa una obligación de la empresa.

Las aseveraciones sobre valuación o aplicación se refieren a si los componentes de los activos, pasivos, ingresos y gastos, han sido incluidos en los estados financieros a los debidos importes. Pro ejemplo, la gerencia afirma que la propiedad está registrada al costo histórico y que tal costo se aplica sistemáticamente a los correspondientes períodos contables. Igualmente la gerencia afirma que las cuentas a cobrar a clientes, incluidas en el balance, se muestran a los valores netos realizables.

Las aseveraciones sobre presentación y revelación se refieren a si los componentes particulares de los estados financieros están adecuadamente clasificados, descritos y expuestos.

Por ejemplo, la gerencia afirma que las obligaciones clasificadas como pasivos a largo Plazo no vencerán dentro del período de un año. Igualmente, la gerencia afirma que los importes presentados como partidas extraordinarias en el estado de ingresos y gastos, se encuentran debidamente descritos y clasificados.

DNA 11: EL DICTAMEN DEL CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

Definiciones

(a) la función primaria y principal responsabilidad del contador público en su actuación como profesional independiente, es expresar una opinión sobre los estados financieros que ha examinado; es lo que se conoce como el 'informe de auditoria' o 'dictamen'. Este concepto está plasmado en la cuarta y quinta normas relativas al informe, que establecen lo siguiente:

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

En todos los casos en que el nombre de un contador público quede asociado con algunos estados financieros, el contador público debe expresar, de manera clara e inequívoca, la naturaleza de su relación con dichos estados financieros. Si se ha realizado algún examen de ellos, el contador público debe manifestar, de modo expreso y claro, el carácter de su examen, su alcance y grado de responsabilidad que, como consecuencia de dicho examen asume,

(b) El dictamen de auditoria es el documento que describe la naturaleza y alcance del examen de los estados financieros de una entidad y presenta la opinión del contador público independiente (auditor) sobre los estados financieros que ha examinado.

(c) Constituye la evaluación por el contador público independiente

(auditor) de los estados financieros preparados por su cliente y es la base para establecer su responsabilidad hacia los usuarios de esos estados financieros.

(d) Es el criterio del contador público independiente (auditor), quien llega a conclusiones:

- Como resultado de un examen de estados financieros de acuerdo con normas de auditoría de aceptación general.
- Mediante la aplicación de juicio y experiencia.
- Haciendo una evaluación del riesgo profesional.

(e) Es el producto terminado del trabajo del contador público independiente (auditor) en un examen de estados financieros.

Aplicabilidad:

(a) Esta Norma aplica al informe (dictamen) del contador público independiente (auditor) emitido en relación con el examen de estados financieros que pretenden presentar la situación financiera, el resultado de operaciones y el movimiento del efectivo, de acuerdo con principios de contabilidad de aceptación general. La misma distingue los distintos tipos de informe, describe las circunstancias en las que cada uno debe emitirse, y provee ejemplos de informes.

(b) Esta Norma no aplica a los estados financieros sin auditoría, ni para los trabajos de revisión limitada o compilación de estados financieros según las Normas Sobre Servicios Especiales Prestados por Contadores Públicos, No. 1, Preparación y Revisión Limitada de Estados Financieros.

(c) Esta Norma sustituye la Publicación Técnica No. 4, emitida en septiembre de 1974 y, en consecuencia, establece una nueva forma para el informe (dictamen) estándar del auditor.

Publicación Técnica No. 1, emitida en septiembre de 1974, la cual queda redactada en la forma siguiente:

'El informe debe Identificar las circunstancias en las cuales tales principios no han sido observados de manera consistente en el período corriente en relación con el período anterior'.

2.3. Marco legal

La presente investigación se relaciona con las siguientes leyes y normas:

- Normas Internacionales de Auditoría (NIA's)

Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA'S) deben ser aplicadas:

- La auditoría de los estados financieros
- Las NIA'S deben ser también aplicadas, con la adaptación necesaria, a la auditoría de otra información y servicios relacionados.
- La aplicación en el sector gubernamental, en la perspectiva del sector público (PSP) emitida por el Comité del Sector Publico de IFAC se expone al final de una NIA. Cuando no se añade ningún PSP, la NIA es aplicable en todos los aspectos sustanciales al sector público.

-Nivel de autoridad de las NIA'S

Las declaraciones internacionales de auditoría (DIPAS) se emiten para proporcionar ayuda práctica a los auditores en la instrumentación de las Normas o para promover la buena práctica. No se supone que estas declaraciones tengan la autoridad de normas.

- Código de Ética Profesional

El contador Público autorizado para ejercer la Auditoría debe atender y apegarse a lo establecido en el Código de ética profesional emitido por el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría.

Los Componentes Básicos del Código de Ética Profesional son:

1. Independencia, integridad y objetividad.
2. Normas, técnicas y competencia profesional.
3. Responsabilidad para con los clientes.
4. Responsabilidad para con los colegas.
5. Otras responsabilidades y prácticas.

Las Normas Internacionales de Auditoría tienen como finalidad “el desarrollo y crecimiento de una profesión contable que sea capaz de proporcionar servicios de una consistencia alta calidad para el interés público”.

- Normas De Auditoría De Aceptación General

Las normas de auditoría aprobadas y adoptadas por los miembros colegiados de nuestra profesión en Venezuela, son las siguientes:

- Normas Relativas a la Capacidad y Personalidad Profesional del Auditor

- Normas sobre Organización y Ejecución del Trabajo
- Normas Relativas al Dictamen

- Declaración De Normas De Auditoria Nº 11

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la forma y contenido del dictamen del auditor como un resultado de una auditoría de los estados financieros de una entidad, desempeñada por un auditor independiente.

-Ley Del Ejercicio De La Contaduría Pública

Esta ley expresa en su capítulo III en los artículos 6, 7, 8, 9, 10, 11,12 como el profesional debe ejercer la profesión de la contaduría pública, que servicios puede prestar y bajo que condiciones debe hacerlo.

CAPITULO III

MARCO METODOLÓGICO

3.1. Tipo de investigación

El tipo de investigación a realizar es “investigación documental (teórica)”. La presente investigación se centra exclusivamente en la recopilación de datos existentes en forma documental, de libros, textos y otro tipo de documento. Su único propósito es obtener antecedentes para profundizar en las teorías y aportaciones, ya emitidas sobre el tópico o tema que es estudio, complementarla, refutarla o derivar en su caso, nuevos conocimientos.

Para la recolección de dicha información, se utilizarán fuentes que se apoyan en libros, biblioteca, periódicos, conferencias, etc.

De acuerdo con Cázares, Christen, Jaramillo, Villaseñor y Zamudio, La investigación documental depende fundamentalmente de la información que se recoge o consulta en documentos, entendiéndose este término, en sentido amplio, como todo material de índole permanente, es decir, al que se puede acudir como fuente o referencia en cualquier momento o lugar, sin que se altere su naturaleza sentido, para que aporte información o rinda cuentas de una realidad o acontecimiento.

3.2. Técnicas e instrumentos de recolección de datos

El estudio propuesto se adecuó a los propósitos de la investigación no

experimental. Ubicado dentro de la modalidad de los puestos denominados factibles se emplearon una serie de instrumentos y técnicas de recolección de información.

En función del logro de los objetivos de este estudio, se emplearon instrumentos y técnicas orientadas a obtener información o datos a través de las siguientes técnicas:

- Revisión Documental

Para el desarrollo de esta investigación fue necesario utilizar herramientas que permitieron recolectar el mayor número de información necesaria, con el fin de obtener un conocimiento más amplio de la realidad de la problemática.

Por naturaleza del estudio se requirió la recopilación documental, que se trata del acopio de los antecedentes relacionados con la investigación. Para tal fin se consultaron documentos escritos, formales e informales.

Las fuentes documentales pueden ser, entre otras: documento escritos, como libros, periódicos, revistas y conferencias escritas; documentos filmicos, como, diapositivas, documentos grabado, como discos, incluso documentos electrónicos como páginas Web.

Destacando que los estudios documentales son:

- 1.- Estudios de desarrollo teórico: presentación de nuevas teorías, conceptualizaciones o modelos interpretativos originales del autor, a partir de análisis crítico de información empírica y teorías existentes.

2.- Revisiones críticas del estado del conocimiento: integración, organización y evaluación de la información teórica y empírica existente sobre un problema, focalizando ya sea en el progreso de la investigación actual y posibles vías para su solución, en el análisis de la consistencia interna y externa de las teorías y conceptualizaciones para señalar sus fallas o demostrar su superioridad de unas sobre otras, o en ambos aspectos.

3.- Estudios de educación comparada: análisis de semejanzas, diferencias y tendencias sobre características o problemas de la educación en el contexto de realidades socioculturales, geográficas o históricas diversas, con fundamento en información publicada.

3.3. Validez y confiabilidad de los instrumentos de recolección de datos

La fiabilidad, confiabilidad, consistencia y credibilidad de la investigación se logró a través del análisis de la información, lo cual permitió internalizar las bases teóricas, el cuerpo de ideas y la realidad (sujetos de estudios-escenarios y contextos).

El contenido de esta investigación fue seleccionado por la consistencia e importancia de la información, la cual ha sido analizada para el desarrollo de este trabajo, contando con las publicaciones de autores expertos en el tema como Yanel Blanco Luna - Reinaldo Navas Bolívar, así como también con información digital suministrada a través de exposiciones de Profesionales de la Contaduría.

CAPITULO IV

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA N° 710, INFORMES PARA ESTADOS FINANCIEROS COMPARATIVOS Y NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA N° 720 OTRA INFORMACIÓN EN DOCUMENTOS QUE CONTIENEN ESTADOS FINANCIEROS AUDITADOS

4.1. Nia nº 710 informes para estados financieros comparativos

- Propósito De La Norma

P-1 El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre las responsabilidades del auditor respecto de los comparativos. No se refiere a situaciones en las que se presenten estados financieros resumidos con los estados financieros auditados (para lineamientos ver NIA 720 "Otra Información en Documentos que Contienen Estados Financieros Auditados," y NIA 800 "El Dictamen del Auditor sobre Trabajos de Auditoría con Propósito Especial").

P-2 El auditor deberá determinar si los comparativos cumplen en todos los aspectos de importancia relativa con el marco de referencia para información financiera relevante a los estados financieros que están siendo auditados.

P-3 La existencia de diferencias en los marcos de referencia para información financiera entre los países da como resultado que se presente la información financiera comparativa en forma diferente en cada marco de

referencia. Los comparativos en los estados financieros, por ejemplo, pueden presentar cantidades (como la posición financiera, resultados de operaciones, flujos de efectivo) y las revelaciones apropiadas de una entidad para más de un periodo, dependiendo del marco de referencia. La referencia a los marcos de referencia y métodos de presentación se hace en esta NIA como sigue:

a) Cifras Correspondientes cuando se incluyen cantidades y otras revelaciones para el periodo precedente como parte de los estados financieros del periodo presente, y se supone sean leídas en relación con las cantidades y otras revelaciones relativas al periodo actual (citadas como "cifras del periodo actual" para fines de esta NIA). Estas cifras correspondientes no se presentan como estados financieros completos con la capacidad de bastar como únicas, sino que son una parte integral de los estados financieros del periodo actual y se supone sean leídas sólo en relación con las cifras del periodo actual; y

b) Estados Financieros Comparativos cuando se incluyen cantidades y otras revelaciones del periodo precedente para comparación con los estados financieros del periodo actual, pero no son parte integral de los estados financieros del periodo actual

(Referirse al Apéndice 1 de esta NIA para discusión de estos diferentes marcos de referencia para informes.)

P-4 Los comparativos se presentan en cumplimiento con el marco de referencia relevante para información financiera. Las diferencias esenciales en dictámenes de auditoría son que:

a) para cifras correspondientes, el dictamen del auditor sólo se refiere a los estados financieros del periodo actual; mientras que:

b) para estados financieros comparativos, el dictamen del auditor se

refiere a cada periodo en que se presenten los estados financieros.

P-5 Esta NIA proporciona lineamientos sobre las responsabilidades del auditor para los comparativos y para dictaminar sobre ellos bajo los dos marcos de referencia en secciones por separado.

Cifras Correspondientes

Las Responsabilidades del Auditor:

P-6 El auditor deberá obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría de que las cifras correspondientes cumplen con los requisitos del marco de referencia relevante para información financiera. La extensión de los procedimientos de auditoría realizados en las cifras correspondientes es significativamente menor que para la auditoría de las cifras del periodo actual y está ordinariamente limitada a asegurar que las cifras correspondientes han sido presentadas en forma correcta y están clasificadas en forma apropiada. Esto implica que el auditor valore si:

a) las políticas contables usadas para las cifras correspondientes son consistentes con las del periodo actual o si se han hecho los ajustes y/o revelaciones apropiados; y

b) las cifras correspondientes concuerdan con los montos y otras revelaciones presentados en el periodo anterior o si se han hecho ajustes y/o revelaciones apropiados.

P-7 Cuando los estados financieros del periodo anterior han sido auditados por otro auditor, el auditor entrante valora si las cifras correspondientes cumplen con las condiciones especificadas en el párrafo 6

anterior y también sigue los lineamientos de NIA 510 "Trabajos Iniciales. Balances de Apertura."

P-8 Cuando los estados financieros del periodo anterior no fueron auditados, el auditor entrante, no obstante, valora si las cifras correspondientes cumplen con las condiciones especificadas en el párrafo 6 anterior y también sigue los lineamientos de NIA 510 "Trabajos Iniciales. Balances de Apertura."

P-9 Si el auditor se da cuenta de una posible representación errónea de importancia relativa en las cifras correspondientes cuando lleva a cabo la auditoría del periodo actual, el auditor realiza los procedimientos adicionales que sean apropiados a las circunstancias.

Informes

P-10 Cuando los comparativos sean presentados como cifras correspondientes, el auditor deberá emitir un dictamen de auditoría en el que los comparativos no están identificados específicamente porque la opinión del auditor es sobre los estados financieros del periodo actual como un todo, incluyendo las cifras correspondientes.

P-11 El dictamen del auditor deberá hacer una referencia específica a las cifras correspondientes sólo en las circunstancias descritas en los párrafos 12, 13, 15(b), y 16 a 19.

P-12 Cuando el dictamen del auditor sobre el periodo anterior, según se haya emitido previamente, incluyera una opinión calificada, abstención de opinión, u opinión adversa y el asunto que diera origen a la modificación

estuviera:

a) sin resolver, y diera como resultado una modificación del dictamen del auditor respecto de las cifras del periodo actual, el dictamen del auditor deberá también ser modificado respecto de las cifras correspondientes; o

b) sin resolver, y diera como resultado una modificación del dictamen del auditor respecto de las cifras del periodo actual, el dictamen del auditor deberá también ser modificado respecto de las cifras correspondientes; o

p-13 Cuando el dictamen del auditor sobre el periodo anterior, según se emitió previamente, incluyera una opinión calificada, una abstención de opinión, o una opinión adversa y el asunto que diera origen a la modificación esté resuelto y atendido en forma apropiada en los estados financieros, el dictamen actual ordinariamente no se refiere a la modificación previa. Sin embargo, si el asunto es de importancia relativa al periodo actual, el auditor puede incluir un párrafo de énfasis de asunto que trate de la situación.

P-14 Al llevar a cabo la auditoría de los estados financieros del periodo actual, el auditor, en ciertas circunstancias inusuales, puede darse cuenta de una representación errónea de importancia relativa que afecte a los estados financieros del periodo anterior sobre los cuales se ha emitido previamente un dictamen sin modificaciones.

P-15 En tales circunstancias, el auditor deberá considerar los lineamientos de NIA 560 "Hechos Posteriores" y:

a) si los estados financieros del periodo anterior han sido revisados y restablecidos con un nuevo dictamen del auditor, el auditor deberá quedar satisfecho de que las cifras correspondientes concuerden con los estados

financieros revisados; o

b) si los estados financieros del periodo anterior no han sido revisados ni vueltos a emitir, y las cifras correspondientes no han sido restablecidas en forma apropiada y/o no se han hecho revelaciones apropiadas, el auditor deberá emitir un dictamen modificado sobre los estados financieros del periodo actual, modificado respecto de las cifras correspondientes allí incluidas.

P-16 Si, en las circunstancias descritas en el párrafo 14, los estados financieros del periodo anterior no han sido revisados y no se ha vuelto a emitir el dictamen de un auditor, pero las cifras correspondientes han sido restablecidas en forma apropiada y/o se han hecho revelaciones apropiadas en los estados financieros del periodo actual, el auditor puede incluir un párrafo de énfasis de asunto que describa las circunstancias y haga referencia a las revelaciones apropiadas. A este respecto, el auditor también considera los lineamientos de NIA 560 " Hechos Posteriores."

Auditor Entrante -Requisitos Adicionales

Estados Financieros del Periodo Anterior Auditados por Otro Auditor

P-17 En algunas jurisdicciones se permite al auditor entrante referirse en su dictamen de auditor entrante por el periodo actual, al dictamen del auditor antecesor sobre las cifras correspondientes. Cuando el auditor decide referirse a otro auditor, el dictamen del auditor entrante deberá indicar:

a) que los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por otro auditor;

b) el tipo de dictamen emitido por el auditor predecesor y, si el dictamen fue modificado, las razones para tal cosa; y

c) la fecha de dicho dictamen.

Estados Financieros Del Periodo Anterior No Auditados

P-18 Cuando los estados financieros del periodo anterior no estén auditados, el auditor entrante deberá declarar en su dictamen que las cifras correspondientes están sin auditar. Sin embargo, dicha declaración, no releva al auditor del requisito de llevar a cabo procedimientos apropiados respecto de los balances de apertura del periodo actual. Se recomienda una clara revelación en los estados financieros de que las cifras correspondientes no están auditadas.

P-19 En situaciones en las que el auditor entrante identifica que las cifras correspondientes están mal expresadas en forma de importancia relativa, el auditor deberá pedir a la administración que revise las cifras correspondientes

Estados Financieros Comparativos

Las Responsabilidades del Auditor

P-20El auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría de que los estados financieros comparativos cumplen con los requisitos del marco de referencia relevante para información financiera. Esto implica que el auditor valore si:

a) las políticas contables del periodo anterior son consistentes con las del periodo actual o si se han hecho los ajustes y/o revelaciones apropiados;
y

b) las cifras del periodo anterior presentadas concuerdan con las cantidades y otras revelaciones presentadas en el periodo anterior o si se han hecho los ajustes y revelaciones apropiados.

P-21 Cuando los estados financieros del periodo anterior han sido auditados por otro auditor, el auditor entrante valora si los estados financieros comparativos cumplen con las condiciones del párrafo 20 anterior y también sigue los lineamientos de NIA 510 "Trabajos Iniciales. Balances de Apertura."

P-22 Cuando los estados financieros del periodo anterior no fueron auditados, el auditor entrante, no obstante, valora si los estados financieros comparativos cumplen con las condiciones especificadas en el párrafo 20 anterior y también sigue los lineamientos de NIA 510 "Trabajos Iniciales. Balances de Apertura."

P-23 Si el auditor se da cuenta de una posible representación errónea de importancia relativa en las cifras del año anterior, al llevar a cabo la auditoría del periodo actual, el auditor lleva a cabo los procedimientos adicionales que sean apropiados a las circunstancias.

Informes

P-24 Cuando los comparativos sean presentados como estados financieros comparativos, el auditor deberá emitir un dictamen en el que los comparativos sean identificados específicamente porque la opinión del auditor se expresa individualmente sobre los estados financieros de cada periodo presentado. Como el dictamen del auditor sobre los estados

financieros comparativos aplica a los estados financieros individuales presentados, el auditor puede expresar una opinión calificada o adversa, abstención de opinión, o puede incluir un párrafo de énfasis de asunto respecto de uno o más de los estados financieros por uno o más periodos, mientras que emite un dictamen diferente sobre los otros estados financieros.

P-25 Al dictaminar sobre los estados financieros del periodo anterior en conexión con la auditoría del año actual, si la opinión sobre los estados financieros de dicho periodo anterior es diferente de la opinión previamente expresada, el auditor deberá revelar las razones sustanciales para la opinión diferente en un párrafo de énfasis de asunto. Esto puede suceder cuando el auditor se da cuenta de circunstancias o eventos que afecten en forma de importancia relativa a los estados financieros de un periodo anterior durante el curso de la auditoría del periodo actual. Auditor Entrante-Requisitos Adicionales

Auditor Entrante -Requisitos Adicionales

Estados Financieros del Periodo Anterior Auditados por Otro Auditor

P-26 Cuando los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por otro auditor

a) el auditor predecesor puede volver a emitir el dictamen de auditoría sobre el periodo anterior mientras que el auditor entrante sólo dictamina sobre el periodo actual; o

b) el dictamen del auditor entrante deberá declarar que el periodo anterior fue auditado por otro auditor y el dictamen del auditor entrante deberá indicar:

i) que los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por

otro auditor;

ii) el tipo de dictamen emitido por el auditor predecesor y si el dictamen fue modificado, las razones para tal cosa; y

iii) la fecha de dicho dictamen

P-27Al llevar a cabo la auditoría sobre los estados financieros del periodo actual, el auditor entrante, en ciertas circunstancias inusuales, puede darse cuenta de una representación errónea de importancia relativa que afecte a los estados financieros del periodo anterior sobre los que el auditor predecesor había dictaminado previamente sin modificación.

P-28 En estas circunstancias, el auditor entrante deberá discutir el asunto con la administración y, después de haber obtenido la autorización de la administración, contactar al auditor predecesor y proponer que los estados financieros del periodo anterior sean restablecidos. Si el predecesor está de acuerdo en volver a emitir el dictamen de auditoría sobre los estados financieros restablecidos del periodo anterior, el auditor deberá seguir los lineamientos del párrafo 26.

Si, en las circunstancias discutidas en el párrafo 27, el predecesor no está de acuerdo con la proposición de restablecer o se niega a volver a emitir el dictamen de auditoría sobre los estados financieros del periodo anterior, el párrafo introductorio del dictamen del auditor puede indicar que el auditor predecesor dictaminó sobre los estados financieros del periodo anterior antes de ser restablecidos. Además, si el auditor entrante está contratado para auditar y aplica suficientes procedimientos como para quedar satisfecho de la propiedad de los ajustes, el auditor puede también incluir el siguiente párrafo en su dictamen:

También auditamos los ajustes descritos en la Nota X que se aplicaron para restablecer los estados financieros de 19X1. En nuestra opinión, dichos ajustes son apropiados y han sido aplicados apropiadamente.

Estados Financieros del Periodo Anterior No Auditados

P-30 Cuando los estados financieros del periodo anterior no estén auditados, el auditor entrante deberá declarar en el dictamen del auditor que los estados financieros comparativos están sin auditar. Sin embargo, dicha declaración no releva al auditor de los requisitos de realizar los procedimientos adecuados respecto de los balances de apertura del periodo actual. Se recomienda una clara revelación en los estados financieros de que los estados financieros comparativos están sin auditar.

P-31 En situaciones en las que el auditor entrante identifica que las cifras sin auditar del año anterior están mal declaradas en una forma de importancia relativa, el auditor deberá pedir a la administración que revise las cifras del año anterior o si la administración se rehúsa a hacerlo, modificar el dictamen en forma apropiada.

Fecha Efectiva

P-32 Esta NIA es efectiva para dictámenes emitidos o vueltos a emitir en o después del 1o. de julio de 1997. Se permite la aplicación antes de esa fecha.

Apéndice 1: Discusión de Marcos de Referencia para Información Financiera para Comparativos

P-1 Los comparativos que cubran uno o más periodos precedentes proporcionan a los usuarios de estados financieros la información necesaria para identificar tendencias y cambios que afectan a una entidad por un

periodo de tiempo.

P-2 Bajo marcos de referencia para información financiera (tanto implícita como explícita) vigente en cierto número de países, la comparabilidad y la consistencia son características deseables para la información financiera. Definida en términos amplios, la comparabilidad es la cualidad de tener ciertas características en común y la comparación es normalmente una valoración cuantitativa de las características comunes. La consistencia es una cualidad de la relación entre dos números contables. La consistencia (por ejemplo, consistencia en el uso de principios contables de un periodo a otro, la consistencia del lapso del periodo para informar, etc.) es un prerequisite para una verdadera comparabilidad.

P-3 Hay dos amplios marcos de referencia para información financiera para comparativos: las cifras correspondientes y los estados financieros comparativos.

P-4 Bajo el marco de referencia de cifras correspondientes, las cifras correspondientes para el (los) periodo(s) anterior(es) son una parte integral de los estados financieros del periodo actual y tienen que ser interpretadas conjuntamente con las cantidades y otras revelaciones relacionadas con el periodo actual. El nivel de detalle presentado en las cantidades correspondientes y en las revelaciones lo dicta primordialmente su relevancia para las cifras del periodo actual.

P-5 Bajo el marco de referencia de estados financieros comparativos, los estados financieros comparativos para el(los) periodo(s) anterior(es) son considerados como estados financieros separados. Consecuentemente, el nivel de información incluido en dichos estados financieros comparativos

(incluyendo todos los montos, revelaciones, notas aclaratorias y otras declaraciones explicativas del estado al grado en que sigan siendo significativos) se aproxima al de los estados financieros del periodo actual.

Apéndice 2: Ejemplos de Dictámenes de Auditor

Ejemplo A Cifras Correspondientes: Ejemplo de Dictamen para las circunstancias descritas en el párrafo 12a

DICTAMEN DEL AUDITOR

(DESTINATARIO APROPIADO)

Hemos auditado el balance adjunto ¹ de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 19X1, y los relativos estados de resultados, y flujos de efectivo para el año que entonces terminó. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestra auditoría.

Condujimos nuestra auditoría de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría (o referirse a normas o prácticas relevantes). Dichas Normas requieren que planeemos y desarrollemos la auditoría para obtener una certeza razonable sobre si los estados financieros están libres de representación errónea de importancia relativa. Una auditoría incluye examinar, en una base de pruebas, evidencia que apoye los montos y revelaciones de los estados financieros. Una auditoría también incluye evaluar los principios contables usados y los estimados importantes hechos por la administración, así como evaluar la presentación global del estado financiero. Creemos que nuestra auditoría brinda una base razonable para nuestra opinión.

Según se discute en la Nota X a los estados financieros, no se ha creado ninguna depreciación en los estados financieros, práctica que, en nuestra opinión, no está de acuerdo con Normas Internacionales de Contabilidad (o normas nacionales relevantes). Esto es resultado de una decisión tomada por la administración al principio del año contable precedente y causó que calificáramos nuestra opinión de auditoría sobre los estados financieros relativos a ese año. Basados en el método de depreciación por línea recta tasas anuales de 5% para el edificio y 20% para el equipo, la pérdida para el año deberá incrementarse por xxx en 19X1 y xxx en 19X0, los activos fijos deberán reducirse por una depreciación acumulada de xxx en 19X1 y xxx en 19X0, y la pérdida acumulada deberá aumentarse en xxx en 19X1 y xxx en 19X0.

En nuestra opinión, excepto por el efecto sobre los estados financieros del asunto a que se refiere el párrafo anterior, los estados financieros dan un punto de vista verdadero y justo de (o 'presentan razonablemente, respecto de todo lo importante,') la posición financiera de la Compañía al 31 de diciembre de 19X1, y de los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo para el año que terminó entonces de acuerdo con.....²(y cumplen con.....³).

AUDITOR

Fecha

Dirección

Ejemplo B Cifras Correspondientes: Ejemplo de Dictamen para las circunstancias descritas en el párrafo 12b

DICTAMEN DEL AUDITOR
(DESTINATARIO APROPIADO)

Hemos auditado el balance que se acompaña ⁴ de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 19x1, y los relativos estados de resultados, y flujos de efectivo para el año que terminó entonces. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestra auditoría.

Condujimos nuestra auditoría de acuerdo a Normas Internacionales de Auditoría (o referirse a normas o prácticas nacionales relevantes). Dichas Normas requieren que planeemos y realicemos la auditoría para obtener una certeza razonable sobre si los estados financieros están libres de alguna representación errónea de importancia relativa. Una auditoría incluye examinar, en una base de pruebas, evidencia que apoye los montos y revelaciones en los estados financieros. Una auditoría también incluye evaluar los principios contables usados y los estimados importantes hechos por la administración, así como evaluar la presentación global del estado financiero. Creemos que nuestra auditoría brinda una base razonable para nuestra opinión.

Considerando que fuimos nombrados auditores de la Compañía durante 19x0, no pudimos observar el conteo de los inventarios físicos al principio de dicho (periodo) o quedar satisfechos respecto de dichas cantidades del inventario por medios alternativos. Ya que los inventarios de apertura entran en la determinación de los resultados de operaciones, no pudimos determinar si podrían ser necesarios para 19x0 ajustes a los resultados de operaciones y utilidades retenidas de apertura. Nuestro dictamen de

auditoría sobre los estados financieros por el (periodo) que terminó en (fecha del balance) de 19x0 se modificó en conformidad con esto.

En nuestra opinión, excepto por el efecto sobre las cifras correspondientes para 19x0, de los ajustes, si los hay, a los resultados de operaciones por el (periodo) que terminó en 19x0, mismos que nosotros podríamos haber determinado como necesarios si hubiéramos podido observar las cantidades del inventario inicial al..., los estados financieros dan un punto de vista verdadero y justo de ('presentan razonablemente respecto de todo lo importante,') la posición financiera de la Compañía al 31 de diciembre de 19x1, y de los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo para el año que entonces terminó de acuerdo con.....⁵ (y cumplen con.....⁶).

AUDITOR

Fecha

Dirección

Ejemplo C Estados Financieros Comparativos: Ejemplo de Dictamen para las circunstancias descritas en el párrafo 24

DICTAMEN DEL AUDITOR

(DESTINATARIO APROPIADO)

Hemos auditado los balances que se acompañan ⁷ de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 19x1 y 19x0, y los relativos estados de resultados, y flujos de efectivo para los años que entonces terminaron. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos

estados financieros basados en nuestras auditorías.

Condujimos nuestras auditorías de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría (o referirse a normas o prácticas nacionales relevantes). Dichas Normas requieren que planeemos y desempeñemos la auditoría para obtener una certeza razonable sobre si los estados financieros están libres de representación errónea de importancia relativa. Una auditoría incluye examinar, en una base de pruebas, evidencia que apoye los montos o revelaciones en los estados financieros. Una auditoría también incluye evaluar los principios contables usados y los estimados importantes hechos por la administración, así como evaluar la presentación global del estado financiero. Creemos que nuestras auditorías brindan una base razonable para nuestra opinión.

Según se discute en la Nota X a los estados financieros, no se ha calculado ninguna depreciación en los estados financieros, práctica que, en nuestra opinión, no está de acuerdo con Normas Internacionales de Contabilidad (o normas nacionales relevantes). Basados en el método de línea recta para la depreciación y tasas anuales de 5% para el edificio y 20% para el equipo, la pérdida por el año debería incrementarse en xxx en 19x1 y xxx en 19x0, los activos fijos deberían reducirse por la depreciación acumulada de xxx en 19x1 y xxx en 19x0, y la pérdida acumulada debería incrementarse por xxx en 19x1 y xxx en 19x0.

En nuestra opinión, excepto por el efecto sobre los estados financieros del asunto a que se refiere el párrafo precedente, los estados financieros dan un punto de vista verdadero y justo de (o 'presentan razonablemente, respecto de todo lo importante,') la posición financiera de la Compañía al 31 de diciembre de 19x1 y 19x0, y de los resultados de sus operaciones y sus

flujos de efectivo para los años que entonces terminaron de acuerdo con.....⁸
(y cumplen con.....⁹).

AUDITOR

Fecha

Dirección

Ejemplo D Cifras Correspondientes: Ejemplo de Dictamen para las circunstancias descritas en el párrafo 17

DICTAMEN DEL AUDITOR

DESTINATARIO APROPIADO)

Hemos auditado el balance que se acompaña ¹⁰ de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 19x1, y los relativos estados de resultados y flujos de efectivo para el año que entonces terminó. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestra auditoría. Los estados financieros de la Compañía al 31 de diciembre de 19x0, fueron auditados por otro auditor cuyo dictamen fechado en marzo 31 de 19x1, expresaba una opinión no calificada sobre dichos estados.

Condujimos nuestra auditoría de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría (o referirse a normas o prácticas nacionales relevantes). Dichas Normas requieren que planeemos y desempeñemos la auditoría para obtener una certeza razonable sobre si los estados financieros están libres de representación errónea de importancia relativa. Una auditoría incluye examinar, sobre una base de pruebas, evidencia que sustenta los montos y revelaciones en los estados financieros. Una auditoría también incluye

evaluar los principios contables usados y los estimados importantes hechos por la administración, así como evaluar la presentación global del estado financiero. Creemos que nuestra auditoría brinda una base razonable para nuestra opinión.

En nuestra opinión, los estados financieros dan un punto de vista verdadero y justo de (o 'presentan razonablemente, respecto de todo lo importante,') la posición financiera de la Compañía al 31 de diciembre de 19x1, y de los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo para el año que entonces terminó de acuerdo con.....¹¹ (y cumplen con.....¹²).

AUDITOR

Fecha

Dirección

Ejemplo E Estados Financieros Comparativos: Ejemplo de Dictamen para las circunstancias descritas en el párrafo 26b

DICTAMEN DEL AUDITOR

Hemos auditado el balance que se acompaña ¹³ de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 19x1, y los relativos estados de ingresos, y flujos de efectivo por el año que entonces terminó. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestra auditoría. Los estados financieros de la Compañía al 31 de diciembre de 19x0, fueron auditados por otro auditor cuyo dictamen fechado el 31 de marzo de 19x1, expresaba una opinión calificada debido a su desacuerdo respecto de lo adecuado de la provisión para cuentas por cobrar dudosas.

Condujimos nuestra auditoría de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría (o referirse a normas o prácticas nacionales relevantes). Dichas Normas requieren que planeemos y desempeñemos la auditoría para obtener una certeza razonable sobre si los estados financieros están libres de representación errónea de importancia relativa. Una auditoría incluye examinar, sobre una base de pruebas, evidencia que sustenta los montos y revelaciones en los estados financieros. Una auditoría también incluye evaluar los principios contables usados y los estimados importantes hechos por la administración, así como evaluar la presentación global del estado financiero. Creemos que nuestra auditoría brinda una base razonable para nuestra opinión.

Las cuentas por cobrar a que nos referimos antes están aun vigentes al 31 de diciembre de 19x1 y no se ha hecho una provisión para pérdida potencial en los estados financieros. La provisión para cuentas por cobrar dudosas al 31 de diciembre de 19x1 y 19x0 deberá ser incrementada en xxx, la utilidad neta para 19x0 disminuida en xxx y las utilidades retenidas al 31 de diciembre de 19x1 y 19x0 reducidas en xxx.

En nuestra opinión, excepto por el efecto sobre los estados financieros del asunto a que nos referimos en el párrafo precedente, los estados financieros de 19x1 a que nos referimos anteriormente dan un punto de vista verdadero y justo de (o 'presentan razonablemente, respecto de todo lo importante,') la posición financiera de la Compañía al 31 de diciembre de 19x1, y de los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por el año que entonces terminó, de acuerdo con....¹⁴ (y cumplen con.....¹⁵)..

AUDITOR

Fecha

Dirección

4.2. Análisis de la norma (nia nº 710) informes par estados financieros comparativos

Esta norma internacional de auditoría basa su aplicación a los informes de estados financieros comparativos en la cual el auditor deberá seguir los lineamientos propuestos por la norma internacional de auditoría nº 510 (trabajos iniciales).

Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) establece lineamientos generales en relación a las responsabilidades que asume el auditor sobre los estados financieros comparativos. No rige para casos en que los estados financieros resumidos son presentados con los estados financieros auditados, Por esta razón, el auditor debe determinar si la información financiera comparativa cumple en todos los aspectos importantes con la estructura de información relevante para los estados financieros que están siendo auditados. El auditor debe obtener evidencia apropiada y suficiente de que las cifras correspondientes cumplen los requerimientos de la estructura de información financiera relevante. El alcance de los procedimientos es significativamente menor con relación a la auditoría de las cifras del período actual y está ordinariamente limitada a asegurar que las cifras correspondientes han sido informadas correctamente y se encuentran clasificadas apropiadamente, Cuando los comparativos son presentados como cifras correspondientes, el auditor debe emitir un informe de auditoría en el cual éstos no son identificados específicamente porque su opinión es sobre los estados financieros del período actual como un todo, incluyendo las cifras correspondientes. En algunos casos, se permite al auditor entrante referirse al informe del auditor anterior sobre las cifras correspondientes en el

informe del auditor entrante para el período corriente. Cuando ello ocurre el auditor debe indicar: que los estados financieros del período anterior fueron examinados por otro auditor; el tipo de informe emitido por el auditor anterior y, si el informe fue modificado, explicar las razones para ello; y, la fecha de ese informe. Cuando los estados financieros del año anterior no fueron auditados, el auditor entrante debe indicar en su informe que las cifras correspondientes no están auditadas. Tal declaración, sin embargo, no releva al auditor del requerimiento de llevar a cabo procedimientos apropiados relativos a los saldos iniciales del período corriente. En situaciones donde el auditor entrante identifica que las cifras correspondientes están erradas materialmente, el auditor debe requerir a la gerencia que revise estas cifras y, si la gerencia se niega a hacerlo, modificar apropiadamente el informe.

Cabe destacar que en la presentación del marco conceptual, los estados financieros se preparan y presentan para ser utilizados y conocidos por usuarios externos de todo el mundo. A pesar de la similitud de unos países y otros, existen diferencias que son causadas por circunstancias de índole social, económica y legal, lo que hace necesario que el marco sea lo suficientemente flexible sin perder uniformidad, tomando en cuenta que los estados financieros son preparados con el fin de proporcionar información útil en la toma de decisiones de naturaleza económica, satisfacer las necesidades de las mayorías de los usuarios. Lo anterior es debido a que la mayoría de los mismos, toman decisiones de índole significativa.

Esta norma internacional de auditoría les permite a los usuarios de los Estados Financieros la información necesaria para identificar tendencias y cambios que afecten a una entidad por un período de [tiempo](#).

La información financiera se presenta de manera diferente dependiendo

el marco de referencia de cada país. La NIA recoge 2 métodos de presentación:

Cifras correspondientes: se incluyen cantidades y otras revelaciones para el período precedente como parte de los Estados Financieros del período presente, y se supone sean leídas en relación con las relativas a este último.

Estados Financieros comparativos: se incluyen cantidades y otras revelaciones del período precedente para la comparación con los Estados Financieros del período actual, pero no son parte integral de los mismos.

Los comparativos se presentan en cumplimiento con el marco de referencia relevante para información financiera. Existen diferencias esenciales en los dictámenes de auditoría según los diferentes métodos de presentación. Para el primer [método](#), el dictamen del auditor sólo refiere a los Estados Financieros del período actual, mientras que para el segundo, el dictamen se refiere a cada período en que se presentan los mismos.

Cifras Correspondientes

Las responsabilidades del Auditor

El auditor deberá obtener suficiente evidencia apropiada sobre que las cifras correspondientes cumplen con los requisitos del marco de referencia. La extensión de los procedimientos de auditoría realizados es significativamente menor que para la auditoría de las cifras del período actual, y está limitada a asegurar que las cifras correspondientes han sido presentadas en forma correcta y clasificadas de manera apropiada.

Si el auditor se da cuenta de una posible representación errónea de importancia relativa cuando lleva a cabo la auditoría del período actual, debe

realizar procedimientos adicionales que sean apropiados a las circunstancias.

Dictámenes

Cuando los comparativos sean presentados como cifras correspondientes el auditor deberá emitir un dictamen en el que los comparativos no están identificados específicamente, ya que la opinión es sobre los Estados Financieros del período actual como un todo.

Cuando el dictamen sobre el período anterior, incluye una opinión calificada, abstención de opinión, u opinión adversa, y el asunto que diera origen a la calificación estuviera sin resolver, el auditor deberá calificar su dictamen respecto de las cifras correspondientes.

En cambio, si el asunto que diera origen a la calificación estuviera resuelto y atendido en forma apropiada en los Estados Financieros, el dictamen actual no se referirá a la calificación previa. Sin embargo, si el asunto es importante al período actual, el auditor puede incluir un párrafo de énfasis de asunto que trate de la situación.

Estados Financieros Comparativos

Las responsabilidades del auditor

El auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría en cuanto a que los Estados Financieros comparativos cumplen con los requisitos del marco de referencia. Esto implica que el auditor valore si las políticas contables del período anterior son consistentes con las del período actual, y si las cifras del período anterior presentadas concuerdan con las

cantidades y con las revelaciones.

Dictámenes

Cuando los comparativos sean presentados por este método, el auditor deberá emitir un dictamen en el que los mismos sean identificados específicamente, porque la opinión del auditor se expresa individualmente sobre los estados de cada período. El dictamen puede contener una opinión diferente para cada uno de los comparativos.

Al dictaminar sobre los Estados Financieros del período anterior conjuntamente con la auditoría del año actual, si la opinión del período anterior es diferente de la previamente expresada, el auditor deberá revelar las razones sustanciales para emitir una opinión diferente en un párrafo de énfasis de asunto.

Es importante mencionar que la declaración de normas de auditoría n° 11, referida a las normas de auditoría relacionadas con el informe de auditoría señala que el informe debe contener una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto, o una declaración de que la opinión no puede ser expresada; la referencia de “tomados en conjunto” debe ser aplicada tanto a los estados financieros del periodo sujeto a examen, como a los correspondientes a los del periodo (s) anterior (es), que se presentan sobre una base comparativa con el del periodo corriente; por lo que el auditor debe actualizar su opinión del periodo corriente, extendiéndola sobre los estados financieros anteriores o modificar la opinión expresada previamente, destacando que Si en el año anterior hubo salvedades, opinión negativa o abstención de opinión, tales expresiones deberán mencionarse en el dictamen actual, si estas aún son validas.

Recalcando , que los procedimientos de auditoría a ser aplicados a cifras del año anterior y es mucho menor que para las cifras correspondientes al periodo actual limitándose a asegurar que la cifras del periodo anterior han sido presentada en forma correcta y están clasificadas apropiadamente, como por ejemplo que las políticas contables han sido aplicadas en forma consistente, o si se han realizado los ajustes y/o revelaciones adecuadas; o si las cifras concuerdan con los montos y revelaciones presupuestada en el periodo anterior, ajustes y/o revelaciones adecuadas.

El auditor deberá mencionar en su dictamen la responsabilidad que asume con relación a dichos estados, haciendo referencia en algunos párrafos del informe y/o agregando párrafo(s) adicional(es) para dar explicación de las circunstancias.

4.3. Nia nº 720 otra información en documentos que contienen estados financieros auditado

-Propósito De la Norma

P-1 El propósito de esta Norma Internacional de Auditoria (NIA) es establecer guías y proporcionar lineamientos sobre la consideración del auditor de otra información, sobre la que el auditor no tiene obligación de dictaminar, en documentos que contienen estados financieros auditados. Esta NIA aplica cuando está implicado un informe anual, sin embargo, puede también aplicar a otros documentos, como los usados en ofertas de valores.

P-2 El auditor deberá leer la otra información para identificar las inconsistencias importantes en relación con los estados financieros

auditados.

P-3 Una entidad ordinariamente emite anualmente un informe que incluye sus estados financieros con el dictamen del auditor. Este informe frecuentemente es conocido como el “informe anual”. Al emitir dicho informe, una entidad puede también incluir, ya sea por ley o por costumbre, otra información financiera y no financiera. Para fines de esta NIA, esa otra información financiera y no financiera la llamaremos “otra información”.

P-4 Ejemplos de otra información incluyen un informe de la administración o el consejo de directores sobre operaciones, resúmenes o puntos sobresalientes financieros, datos de empleo, desembolsos de capital planeados, índices financieros, nombres de funcionarios y directores y datos trimestrales seleccionados.

P-5 En ciertas circunstancias, el auditor tiene una obligación legal o contractual de dictaminar específicamente sobre otra información. En otras circunstancias, el auditor no tiene dicha obligación. Sin embargo, el auditor necesita darle consideración a esta otra información cuando emite un dictamen sobre los estados financieros, ya que la credibilidad de los estados financieros auditados puede debilitarse por inconsistencias que puedan existir entre los estados financieros auditados y esa “otra información”.

P-6 Algunas jurisdicciones requieren que el auditor aplique procedimientos específicos a parte de la otra información, por ejemplo, datos suplementarios requeridos e información financiera intermedia. Si dicha otra información se omite o contiene deficiencias, se puede requerir que el auditor se refiera al asunto en su dictamen.

P-7 Cuando hay una obligación de dictaminar específicamente sobre otra información, las responsabilidades del auditor se determinan por la naturaleza del trabajo y por la legislación local y las normas profesionales. Cuando dichas responsabilidades implican la revisión de otra información, el auditor necesitará seguir los lineamientos sobre compromisos de revisión en las NIAS apropiadas.

Acceso a otra Información

P-8 Para que un auditor pueda considerar otra información incluida en el informe anual, se requerirá acceso oportuno a dicha información.

Consideración de otra información

P-9 El objetivo y alcance de una auditoría de estados financieros se basan en la premisa de que la responsabilidad del auditor está restringida a la información identificada en su dictamen. Consecuentemente, el auditor no tiene responsabilidad específica de determinar que la otra información esté presentada en forma apropiada.

Inconsistencias importantes

P-10 Si al leer la otra información, el auditor identifica una inconsistencia importante, el auditor deberá determinar si los estados financieros auditados o la otra información necesitan ser corregidos.

P-11 Si se necesita una corrección a los estados financieros auditados y la entidad se niega a hacerla, el auditor deberá expresar una opinión con salvedad o adversa.

P-12 Si se necesita una corrección a la otra información y la entidad se niega a hacerla, el auditor debería considerar incluir en su dictamen un párrafo de énfasis describiendo la importancia de la inconsistencia o tomando otras acciones, tales como no emitir el dictamen o retirarse del trabajo, las cuales dependerán de las circunstancias particulares y la naturaleza e importancia de la inconsistencia. El auditor debería también considerar obtener asesoría legal respecto de otras acciones.

Representaciones erróneas importantes de hechos

P-13 Mientras lee la otra información con el fin de identificar inconsistencias importantes, el auditor puede darse cuenta de una aparente representación errónea importante de hechos.

P-14 Para fines de esta NIA, una “representación errónea importante de hechos” en otra información se presenta cuando dicha información, no relacionada con asuntos que aparezcan en los estados financieros auditados, está incorrectamente declarada o presentada.

P-15 Si el auditor se da cuenta de que la otra información parece incluir una representación errónea importante de hechos, el auditor debería discutir el asunto con la administración de la entidad. Al discutir el asunto con la administración de la entidad, el auditor quizá no pueda evaluar la validez de la otra información y las respuestas de la administración a su averiguación, y necesita determinar si son diferencias válidas de juicio u opinión.

P-16 Cuando el auditor estima que aún hay una aparente representación errónea de hechos, el auditor debería solicitar a la administración consultar con un tercero calificado, como el consejero legal de

la entidad, y sugerirle que considere la información recibida.

P-17 Si el auditor concluye que hay una representación errónea importante de hechos en la otra información la cual la administración se niega a corregir, el auditor debería considerar tomar una acción mayor apropiada. Las acciones que se tomen podrían incluir pasos como notificar a aquellas personas que tienen la responsabilidad máxima por la dirección general de la entidad, por escrito, sobre la preocupación del auditor respecto de la otra información, y obtener asesoría legal.

Disponibilidad de otra información después de la fecha del dictamen del auditor

P-18 Cuando toda la otra información no esté disponible para el auditor antes de la fecha de su dictamen, el auditor debería leer la otra información en la oportunidad más cercana después de esa fecha, para identificar las inconsistencias importantes.

P-19 Si, al leer la otra información, el auditor identifica una inconsistencia importante o se da cuenta de una aparente representación errónea importante de hechos, el auditor debería determinar si los estados financieros auditados o la otra información necesitan revisión.

P-20 Cuando la revisión de los estados financieros es apropiada, deberían seguirse los lineamientos de NIA “Hechos Posteriores”.

P-21 Cuando la revisión de la otra información es necesaria y la entidad está de acuerdo en hacer la revisión, el auditor debería llevar a cabo los procedimientos necesarios bajo las circunstancias. Los procedimientos

pueden incluir, revisar los pasos tomados por la administración para asegurar que los individuos en posesión de los estados financieros previamente emitidos, del dictamen del auditor al respecto, y de la otra información, sean informados de la revisión.

P-22 Cuando sea necesaria la revisión de la otra información pero la administración se niega a hacerla, el auditor debería considerar tomar mayor acción apropiada. Las acciones tomadas podrían incluir pasos como notificar a aquellas personas que tengan la máxima responsabilidad por la dirección general de la entidad, por escrito, sobre la preocupación del auditor respecto de la otra información y obtener asesoría legal.

4.4. Análisis de la norma (nia 720) otra información en documentos que contienen estados financieros auditados

Esta norma proporcionar lineamientos sobre la consideración del auditor de otra información, sobre la cual el auditor no tiene obligación de dictaminar, estos documentos que se presenta requieren atención, son llamados “Otra Información”; esta norma nos nombra algunos ejemplos, sin embargo no implica que solamente estos existan, ya que por el tipo de empresa o dimensión de la misma puede variar; lo anterior implica que cuando sea necesario o sea requerido, ampliar muestras y verificar la consistencia de dicha información el auditor puede hacerlo y podrá dictaminar o no sobre ellas.

Es frecuente que los estados contables sean acompañados por información sobre la que el auditor no está obligado a dictaminar, como por ejemplo la Memoria de Directorio, datos de empleo, evaluación o presentación del control interno de la entidad, resumen o puntos

sobresalientes financieros. La NIA 720 (párrafo 15) establece que “Si se necesita una corrección en la otra información y la entidad se niega a hacer la corrección, el auditor debería considerar incluir en su dictamen un párrafo de énfasis describiendo la inconsistencia de importancia relativa o tomando otras acciones. Las acciones tomadas, tales como no emitir el dictamen o retirarse del trabajo, dependerán de las circunstancias particulares y la naturaleza e importancia de la inconsistencia. El auditor debería también considerar obtener asesoría legal respecto de otras acciones”.

Una inconsistencia de importancia relativa, existe cuando otra información contradice la información contenida en los estados financieros auditados. Una inconsistencia de importancia relativa puede despertar dudas sobre las conclusiones de auditoría extraídas de la evidencia en la auditoría previamente obtenida y, posiblemente, sobre la base para el informe del auditor sobre los estados financieros.

Cuando dentro de las informaciones presentadas por la entidad estén incluidos procedimientos, políticas sobre control interno, el auditor requiere tener suficiente conocimiento del control interno, políticas y procedimientos del cliente y como ellos se relacionan con la preparación de los estados financieros para:

- a) Identificar potenciales errores significativos en la información financiera y considerar la posibilidad de ocurrencia; y
- b) Seleccionar los procedimientos de indagación y revisión analítica que proporcionarán al auditor bases para informar si existen modificaciones importantes que deben ser efectuadas a la información financiera para que concuerde con principios de contabilidad generalmente aceptados.

El conocimiento del control interno del cliente incluye el conocimiento

del ambiente de control, el sistema de contabilidad, con una extensión razonable, y los procedimientos de control. Generalmente, el conocimiento del control interno, políticas y procedimientos y como ellos se relacionan con la preparación de la información financiera anual y/o interina, ha sido adquirido por el auditor que ha auditado los estados financieros de un cliente por uno o más períodos. Cuando el auditor no ha auditado recientemente los estados financieros anuales y además no ha adquirido el suficiente conocimiento del control interno, políticas y procedimientos de la empresa, el auditor debe ejecutar los procedimientos para obtener tal conocimiento.

Si el control interno presenta debilidades significativas, que hacen impracticable, para el auditor, relacionar su conocimiento de las prácticas de contabilidad y de elaboración de informes con la información financiera, el auditor debería considerar si esta situación hace imposible el término de la revisión.

Los procedimientos a desarrollar en una revisión de otras informaciones consisten básicamente en indagaciones y aplicación de procedimientos de revisión analítica, concernientes a materias de contabilidad significativas relativas a la información financiera sobre la que se va a informar. Los procedimientos que el auditor generalmente debería aplicar son:

a) Efectuar indagaciones sobre:

(1) el control interno, incluyendo el ambiente de control, el sistema de contabilidad, con una extensión apropiada, y los procedimientos de control para información financiera anual e interina; y

(2) cualquier cambio significativo en el sistema de control interno habido desde la última auditoría o revisión de información financiera interina, para evaluar su efecto potencial en la preparación de la información sujeta a

revisión;

b) Aplicar procedimientos de revisión analítica, para identificar y proveer una base que permita consultar acerca de relaciones e ítems individuales que parezcan inusuales. Para estos propósitos, los procedimientos de revisión analítica consisten en:

(1) comparar la información sujeta a revisión con la información comparable para el período inmediatamente precedente y de períodos anteriores;

(2) evaluar la información mediante la consideración de posibles relaciones con información financiera y, cuando sea relevante, con información no financiera; y

(3) comparar los elementos de información financiera, o los índices elaborados en base de ellos, con el comportamiento esperado por el auditor. El auditor desarrolla sus expectativas mediante la identificación y uso de relaciones que es razonable esperar que existan, basados en el conocimiento que tiene del cliente y de la industria en la que éste opera. A continuación se indican ejemplos de fuentes de información para desarrollar las expectativas:

(a) Información financiera de períodos comparables anteriores, teniendo en consideración los cambios ocurridos;

(b) Resultados previstos - por ejemplo, presupuestos o pronósticos incluyendo la extrapolación de datos interinos o anuales;

(c) Relaciones entre elementos de la información financiera del período;

(d) Información relacionada con la industria en que opera el cliente, por ejemplo, información de márgenes brutos; y

(e) Relaciones de información financiera con información no financiera relevante.

En la aplicación de estos procedimientos, el auditor debería considerar el tipo de situaciones que, en el año o períodos precedentes, dieron origen a ajustes de la contabilidad.

- Leer las actas de las Juntas de Accionistas, sesiones de Directores y otras, para identificar aquellos acuerdos que pueden afectar la información sujeta a revisión;
- Leer la información financiera del período sujeto a revisión, para considerar si, sobre la base de la información que ha llegado al conocimiento del auditor, está de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados;
- Obtener los informes de otros auditores independientes, que hayan sido contratados para efectuar un examen de estados financieros o revisión de información financiera interina de componentes significativos de la entidad que informa, sus filiales u otras inversiones, según corresponda.

Requerir información de los administradores y de otros ejecutivos de la entidad, que tengan responsabilidad sobre materias financiero-contables, concernientes a:

- (1) si la información sujeta a revisión ha sido preparada de acuerdo a las NIC / NIFF, aplicadas uniformemente;
- (2) si han habido cambios en las actividades comerciales de la entidad o en las prácticas de contabilidad;
- (3) materias sobre las cuales han surgido dudas en el curso de la aplicación de los procedimientos desarrollados; y
- (4) hechos posteriores a la fecha de la información sujeta a revisión, que pudieran tener un efecto significativo en la presentación de dicha información.

Obtener representación escrita del cliente respecto de su responsabilidad por la información financiera, integridad de las actas del Directorio, Juntas de Accionistas y otras; hechos posteriores y otras materias respecto de las cuales el auditor estime necesario obtener representaciones escritas, apropiadas a las circunstancias.

De lo anterior consideramos que la norma trata de la relación entre el auditor externo e información adjunta a los estados contables sobre la cual no tiene la obligación de auditar. En tal caso, la norma establece que el auditor debe leer esa otra información para identificar, si existieran, inconsistencias significativas respecto de los estados contables auditados. Si ello ocurriera, debe determinar si son los estados contables o la otra información los que necesitan ser corregidos. En caso que la entidad se rehusara a efectuar las correcciones, si ellas afectan los estados contables, el auditor debe expresar una opinión con salvedades o adversa, lo que correspondiere. Si, en cambio, afectara la otra información, el auditor debería manifestar la inconsistencia en el párrafo de énfasis y, en su caso, tomar otras acciones (retirarse del trabajo, solicitar consejo legal, etc.)

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1. Conclusiones

Después de haber estudiado leído y analizado todo lo referente a las Normas Internacionales de auditoría (NIA 710-NIA 720) podemos concluir que dentro del proceso de globalización que actualmente conocemos la profesión contable en Venezuela está realizando un profundo análisis y debate en relación con la adopción de dichas normas.

Esta adopción nos va a permitir mejorar la calidad de los profesionales a nivel internacional, proporcionando información financiera confiable y actualizada, que este a la par de los nuevos cambios que se están viviendo en la contabilidad actualmente.

La aplicación de estas normas internacionales no solo van a contribuir a mantener en el mercado a profesionales excelentes con alta capacidad de conocimientos, sino que también será de gran ayuda para poder elaborar estados financieros comparables, que sean altamente confiables y que sirvan a las entidades para la toma de decisiones importantes.

Destacando que dentro del proceso de lo que actualmente conocemos como globalización de la economía, se presenta una serie de inconvenientes con la información contable; ya que existen economías propias de cada país, bajo un contexto específico y totalmente diferente que dificulta su emisión y comprensión.

Debido a esto, se da una internacionalización de la contabilidad de la mano de organismos internacionales que buscan un soporte que justifique la emisión uniforme de Estados Financieros, en aras de satisfacer todas las necesidades de tipo financiero y contable que hoy por hoy se presentan y que se alejaban totalmente de la realidad de algunos años atrás.

5.2. Recomendaciones

- Aplicar las normas internacionales de auditoría, en su ámbito general para proporcionarle a los usuarios de los estados financieros una información de calidad y seguridad.
- Mantener a los profesionales de la contaduría pública actualizados en cuanto a los cambios que pueda sufrir dicha profesión.
- Estudiar detalladamente todas y cada una de las normas internacionales de auditoría con la finalidad de ampliar nuestros conocimientos.
- Analizar las normas locales de auditoría con las normas internacionales con el propósito de tener una visión completa de cada una de ellas.

BIBLIOGRAFIA

1. www.asb.org. International Accounting Standards Board.
2. www.fasb.org. Financial Accounting Standards Board.
3. www.fccpv.org. Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.
4. www.ifac.org. International Federation of Accountants Auditing (International Auditing and Assurance Standards Board).
5. www.imcp.org. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Normas y Procedimientos de Auditoria.

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO

TÍTULO	ANÁLISIS Y SÍNTESIS DE LOS CURSOS ESPECIALES DE GRADO
SUBTÍTULO	Análisis y Estudio de Las Normas Internacionales de Auditoria (NIA N° 710 Informes Para Estados Financieros Comparativos- NIA N° 720 Otra Información Que Contienen Documentos Que Contienen Estados Financieros Auditados).

AUTOR (ES):

APELLIDOS Y NOMBRES	CÓDIGO CULAC / E MAIL
Pérez Danielys	CVLAC: 16.078.523 E MAIL:
Martínez Claudia	CVLAC: 15.221.980 E MAIL:
	CVLAC: E MAIL:
	CVLAC: E MAIL:

PALÁBRAS O FRASES CLAVES:

Auditoria

Análisis

Estados

Financieros

Normas

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO

ÁREA	SUBÁREA
Escuela de ciencias administrativas	Contaduría pública

RESUMEN (ABSTRACT):

Esta Investigación tiene como objetivo analizar las normas internacionales de auditoria NIA 710 informes para estados financieros comparativos y NIA 720 otra información en documentos que contienen estados financieros auditados. En cuanto a la metodología aplicada para su realización se considero tomar como tipo de investigación la descriptiva; Ya que esta permite, la investigación de registro análisis e investigación del problema estudiado, así como establecer comparaciones y descubrir las relaciones, causas y efectos presentes. Dicha investigación permite obtener información en forma directa de la realidad donde se esta investigando, ya que esta proporciona información de todo tipo de material escrito sobre el tema.

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

APELLIDOS Y NOMBRES	ROL / CÓDIGO CVLAC / E_MAIL				
	ROL	CA	AS X	TU	JU x
Iris González	CVLAC:	10.830.599			
	E-MAIL				
	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	31	08
AÑO	MES	DÍA

LENGUAJE. SPA

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

NOMBRE DE ARCHIVO	TIPO MIME
TESIS. Análisis y síntesis de los cursos especiales de grado.doc	Application/msword

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

ALCANCE

ESPACIAL: Escuela de ciencias administrativas (**OPCIONAL**)

TEMPORAL: 9 meses (**OPCIONAL**)

TÍTULO O GRADO ASOCIADO CON EL TRABAJO:

Licenciado en contaduría pública

NIVEL ASOCIADO CON EL TRABAJO:

Pre-grado

ÁREA DE ESTUDIO:

Departamento de ciencias administrativas

INSTITUCIÓN:

Universidad de Oriente- Núcleo 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 de Oriente y sólo podrán ser utilizados para otros fines con el consentimiento del Consejo de Núcleo respectivo, quien lo participara al Consejo Universitario.

Pérez Danielys

AUTOR

Martínez Claudia

AUTOR

Iris González

TUTOR Y JURADO**POR LA SUBCOMISION DE TESIS**