

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



**ANALISIS Y SINTESIS DE LOS CURSOS
ESPECIALES DE GRADO**

**REALIZADO POR:
MAIBETH P. RODRIGUEZ J.
TRABAJO DE GRADO PRESENTADO COMO REQUISITO
PARCIAL PARA OPTAR AL TITULO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA PUBLICA**

BARCELONA, ABRIL 2009

UNIVERSIDAD DE ORIENTE

NUCLEO DE ANZOATEGUI
ESCUELA DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS
DEPARTAMENTO DE CONTADURIA PÚBLICA
CURSOS ESPECIALES DE GRADO



PARTE I: Análisis sobre la Norma Internacional de Contabilidad 1 Presentación de los Estados Financieros y la 36 Deterioro del Valor de los Activos.

PARTE II: Análisis sobre la Norma Internacional de Auditoría 570 Negocio en Marcha y la 580 Representaciones de la Administración.

TUTORES:

Lcdo. Manuel Ramos

Rodríguez

Lcdo. Juan Martínez.

Lcda. Iris González

AUTOR:

Maibeth P.

Barcelona, Abril 2009

RESOLUCION

De acuerdo al Artículo 44 del Reglamento de Trabajo de Grado:

“Los Trabajos de Grado son exclusivamente propiedad de la Universidad de Oriente y solo podrán ser utilizados para otros fines con el consentimiento del Consejo de Núcleo respectivo, el cual lo participara al Consejo Universitario”.

DEDICATORIA

Cuando comencé en la escuela de cursos básicos veía hacia delante y pensaba que este era un camino largo y tal vez interminable, sin embargo, a pesar de muchos obstáculos pude terminar mi carrera universitaria. Este logro mas en mi vida se lo dedico primeramente a **Dios** por darme la oportunidad de realizar este sueño y darme la fuerzas necesarias para luchar por este proyecto.

A mi mama **Geodalia** por traerme al mundo y ayudarme a ser lo que soy hoy en día, eres los mas importante en mi vida, te quiero y le doy a gracias a Dios por tener una mama como tu.

A mi hermana **Lisbeth** que aunque estamos lejos y no nos vemos todos los días y no compartió conmigo este largo camino siempre la tengo en mi mente y mi corazón...Te quiero mucho mi enana preciosa.

A mi Tío Rafael (**PUCHI**) que desde el cielo me debe estar viendo, le dedico muy especialmente este proyecto por ser el, mejor tío del mundo, por brindarme todo su amor y su cariño, eres lo máximo y nunca, nunca te olvidare te quiero mucho!!!!!!

A toda mi familia que Dios los bendiga, por ser tan especiales y buenos conmigo. A todos mis amigos que estuvieron en las buenas y en las malas ayudándome con este proyecto.

Maibeth P. Rodríguez J

AGRADECIMIENTOS

El obtener este título de Licenciada en Contaduría Pública no hubiese sido posible sin la ayuda de algunas personas que en su momento me apoyaron creyeron en mí y me ayudaron a cumplir esta meta, por ello quiero agradecer especialmente a:

Wilfredo Cortez, gracias por ayudarme incondicionalmente y sin pensarlo dos veces, por atender todos mis llamados de auxilio y todos los favores que te pedí a lo largo de estos años de amistad, eres un gran hombre y un excelente ser humano, y no me cansare de repetírtelo.

Gracias mi amigo, mil gracias!!!!!!!!!!!!!!

A Mayerlin Castañeda, por ser tan especial y amiga de verdad eres lo máximo diva!!!!

Te quiero mucho Lagrima!!!!

A Gledys Martínez por ser una buena amiga y una esplendida jefa

Te admiro mucho!!!!

A todos los Profesores que a lo largo de mi carrera compartieron sus conocimientos poder decir hoy en día que se de contaduría.

A la Universidad de Oriente, por permitirme esta allí y permitirme ser una udistas con mucho orgullo. A todos gracias y a todas aquellas personas que de una u otra forma me ayudaron a alcanzar este sueño.

Maibeth P. Rodríguez J.

INDICE GENERAL

RESOLUCION	iii
DEDICATORIA	iv
AGRADECIMIENTOS.....	v
INDICE GENERAL.....	vi
PRESENTACION.....	xiv
OBJETIVOS.....	xv
General	xv
Específicos	xv
IMPORTANCIA.....	xvi
INTRODUCCION	xvii
PARTE I.....	xviii
CAPÍTULO I.....	22
EL PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	22
1.1. Planteamiento del Problema.....	22
1.2. Interrogantes.....	24
1.3. Objetivos de la Investigación.	25
1.3.1. Objetivo General.	25
1.3.2. Objetivos Específicos.....	25
1.4. Justificación e Importancia de la Investigación.	25
1.5. Limitaciones de la Investigación.	27
CAPÍTULO II.....	29
2.1. Origen de las Normas Internacionales de Contabilidad	29
2.1.1. Los objetivos del IASC.	29
2.1.2. Emisión de las Normas Internacionales de Contabilidad.	30
2.2. Las Normas internacionales de contabilidad (NIC).	32
2.2.1. La Adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs)	

en Venezuela 33

2.3. Marco Conceptual de Referencia para la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad.....	35
2.3.1. Las características cualitativas de los estados financieros.	37
2.3.2. Los Estados Financieros.....	39
2.3.2.1. Finalidad de los Estados Financieros.	39
2.3.2.2. Elementos de los Estados Financieros.	39
2.3.2.3. Componentes de los estados financieros.	43
2.3.3. Definición de Terminología	47
2.3.3.1. Definición de Términos Norma Internacional de Contabilidad N° 1 (NIC 1).	47
2.3.3.2. Definición de Términos Norma Internacional de Contabilidad N° 36 (NIC 36).	53
CAPÍTULO III	56
MARCO METODOLÓGICO	56
3.1. Tipo de Investigación.	56
3.2. Diseño de la Investigación.	56
3.3. Técnicas Y Herramientas De Recolección De Datos.	57
3.4. Análisis Y Presentación De Resultados.	58
CAPÍTULO IV.....	60
NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD	60
NIC 1. "PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS".....	60
4.1. Norma Internacional De Contabilidad NIC 1. "Presentación De Estados Financieros"	60
4.1.1. Objetivo.....	60
4.1.2. Alcance	60
4.1.3. Definiciones.	61
4.1.4. Finalidad de los estados financieros.	64
4.1.5. Componentes de los estados financieros.	65

4.1.6. Presentación razonable y cumplimiento de las NIIF.	66
4.1.7. Hipótesis de negocio en marcha.....	69
4.1.8. Base contable de acumulación (o devengo).	69
4.1.9. Materialidad o importancia relativa y agrupación de datos.	69
4.1.10. La Compensación.....	70
4.1.11. Frecuencia de la Información.....	70
4.1.12. Información comparativa.....	70
4.1.13. Uniformidad en la presentación.....	72
4.1.14. Estructura y contenido.....	72
4.1.15. Estado de situación financiera.....	74
4.1.16. La distinción entre corriente y no corriente.....	76
4.1.17. Estado de resultados integrales.....	80
4.1.18. Otros resultados integrales del período.....	82
4.1.19. Información a revelar en el estado de resultados integrales o en las notas	82
4.1.20. Estado de cambios en el patrimonio neto.....	86
4.1.21. Notas a los estados financieros.....	86
4.1.22. Revelación de las políticas contables.....	88
4.1.23. Otras informaciones a revelar.....	91
4.1.24. Fecha de vigencia.....	92
4.1.25. Derogación de la NIC 1 (revisada en 2003).....	92
4.1.26. Guía de Implementación de la NIC 1.....	92
4.2. Resumen Analítico De La Norma Internacional De Contabilidad 1 “Deterioro Del Valor De Los Activos” (NIC 1).....	93
CAPÍTULO V.....	100
NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD NIC 36. “DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS”.....	100
5.1. Norma internacional de contabilidad nic 36.	100
5.1.1. Objetivo.100	

5.1.2. Alcance 100	
5.1.3. Definiciones	103
5.1.4. Identificación de un activo que podría estar deteriorado.....	105
5.1.5. Medición del importe recuperable	111
5.1.6. Medición del importe recuperable de un activo intangible con una vida útil indefinida	112
5.1.6.1. Valor razonable menos costos de venta	114
5.1.6.2. Valor en uso.....	115
5.1.6.3. Bases para la estimación de los flujos de efectivo futuros	116
5.1.6.4. Composición de las estimaciones de los flujos de efectivo futuros.	119
5.1.6.5. Flujos de efectivo futuros en moneda extranjera	123
5.1.7. Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro del valor.....	125
5.1.8. Unidades generadoras de efectivo y plusvalía comprada.....	126
5.1.8.1. Identificación de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece un determinado activo.....	126
5.1.8.2. Importe recuperable e importe en libros de una unidad generadora de efectivo.	130
5.1.8.3. Plusvalía comprada	134
5.1.8.4. Activos comunes de la entidad	143
5.1.8.5. Pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo	145
5.1.9. Reversión de las pérdidas por deterioro del valor.....	148
5.1.9.1. Fuentes internas de información.....	149
5.1.9.2. Reversión de la pérdida por deterioro del valor de un activo individual.....	151
5.1.9.3. Reversión de la pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo	153
5.1.9.4. Reversión de la pérdida por deterioro del valor de la plusvalía comprada.....	153

5.1.10. Información a revelar	153
5.1.10.1. Estimaciones utilizadas para medir el importe recuperable de las unidades generadoras de efectivo que contienen una plusvalía comprada o activos intangibles con vidas útiles indefinidas	157
5.1.11. Disposiciones transitorias y fecha de vigencia.....	161
5.1.12. Derogación de la NIC 36 (emitida en 1998).....	161
5.2. Resumen analítico de la norma internacional de contabilidad 36 deterioro del valor de los activos (NIC 36)	162
5.3. Caso Práctico de aplicación de la NIC 36.....	168
CAPÍTULO VI.....	175
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	175
6.1. Conclusiones.	175
6.2. Recomendaciones	176
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	178
METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:.....	179
PARTE II.....	clxxxiv
INTRODUCCIÓN	clxxxvi
CAPÍTULO I	189
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	189
1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	189
1.2. Objetivos de la investigación.....	193
1.2.1. Objetivo General	193
1.2.2. Objetivos Específicos.....	193
1.3. Justificación	193
1.4. Definición de términos	195
CAPITULO II.....	202
MARCO TEÓRICO	202
2.1. Definición de Auditoria.	202
2.2. Objetivos de la Auditoria	203

2.3. Finalidad de la Auditoria	204
2.3. Evolución de la Auditoria.....	204
2.4. Tipos de Auditoria	206
2.4.1. Según sus objetivos	206
2.4.2. Según el Auditor	206
2.4.3. Según el Periodo	211
2.5. Técnicas de Auditoria	212
2.6. La Auditoria Financiera.	215
2.7. La Auditoria Integral.....	216
2.7.1. Servicios de Aseguramiento.	217
2.8. Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas.....	219
2.9. La Declaración de Normas de Auditoria (DNA) en Venezuela.....	221
2.10. Los Estándares Internacionales de Auditoria.....	224
2.11. Organismo Emisor de los Estándares Internacionales de Auditoria. ..	226
2.12. Las Normas Internacionales de Auditoria.	227
2.13. La Adopción de las NIA´s en Venezuela.....	230
cAPITULO III.....	233
MARCO METODOLÓGICO	233
3.1. Tipo y diseño de investigación	233
3.1.1. Tipo de Investigación	233
3.1.2. Diseño de la Investigación	234
3.2. Técnicas y herramientas de recolección de datos	235
3.2.1. Técnicas de Recolección de Datos.....	235
3.2.2. Herramientas de Recolección de Datos.....	236
3.3. Análisis y presentación de resultados.....	236
CAPITULO IV.....	238
NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA NIA 570. NEGOCIO EN MARCHA NIA 580. REPRESENTACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN	238
4.1. Norma internacional de auditoria 570, negocio en marcha.....	238

4.1.1. Introducción	238
4.1.2. Responsabilidad de la administración.....	238
4.1.3. Responsabilidad del auditor.....	242
4.1.4. Consideraciones de la planeación	243
4.1.5. Conclusión sobre la evaluación de la administración.....	244
4.1.6. Periodo más allá de la evaluación de la administración.....	246
4.1.7. Procedimientos adicionales de auditoria cuando se identifiquen sucesos o condiciones.....	247
4.1.8. Conclusiones y Dictamen de Auditoria	249
4.1.9. Retraso importante en la firma o aprobación de los estados financieros 255	
4.1.10. Fecha de vigencia.....	255
4.1.11. Perspectiva del sector público	255
4.2. RESUMEN ANALÍTICO DE LA NIA 570.....	256
4.3. NORMA INTERNACIONALD DE AUDITORIA 580.....	260
4.3.1. Introducción	260
4.3.2. Reconocimiento de la administración de su responsabilidad por los estados financieros	260
4.3.3. Representaciones de la administración como evidencia de Auditoria	260
4.3.4. Documentación de representaciones de la administración.....	262
4.3.5. Elementos básicos de una carta de representación de la administración.	263
4.2.6. Acción si la administración se rehúsa a proporcionar representaciones.	264
4.3.7. Apéndice.....	264
4.3.7.1. Ejemplo de una carta de representación de la administración.....	264
4.4. RESUMEN ANALÍTICO DE LA NIA 580.....	268
CAPITULO V.....	270
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	270

5.1. Conclusiones	270
5.2. Recomendaciones	272
REFERENCIAS BIBLIOGRÀFICAS.....	273
METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO.....	275

PRESENTACION

Para cumplir con las exigencias de la Universidad de Oriente presentamos el siguiente Trabajo de Grado como requisito indispensable para optar al Título de Licenciado en Contaduría Pública.

Se elaboraron los respectivos trabajos, los cuales fueron revisados y aprobados por los asesores correspondientes:

Tutores: Lcdo. Manuel Ramos

Lcdo. Juan Martínez

Cátedra: Normas Internacionales de Contabilidad y Normas Internacional de Información Financiera.

Tema: Análisis sobre la Normas Internacionales de Contabilidad N° 1 y la N° 36.

Tutor: Lcda. Iris González

Cátedra: Normas Internacionales de Auditoría.

Tema: Análisis sobre las Normas Internacionales de Auditoría 570 y 580.

OBJETIVOS

General

Cumplir con los reglamentos y estatutos pautados por la Universidad de Oriente como requisito para optar al Título de Licenciado en Contaduría Pública.

Específicos

1. Aplicar en cada uno de los temas asignados en los cursos especiales de grado los métodos adecuados para la investigación, a fin de demostrar los conocimientos adquiridos para dicho desarrollo.
2. Aportar conocimientos acerca de los temas estudiados en los Cursos Especiales de Grado.
3. Otorgar material que sirva de soporte y de apoyo a investigaciones que se realicen a futuro.

IMPORTANCIA

En los Cursos Especiales de Grado permiten a los estudiantes de la Universidad de Oriente realizar investigaciones de interés general y actual de una forma rápida y con asesoría de los mismos profesores que imparten materias establecidas en los pensúms de cada carrera.

Por otro lado, los Cursos Especiales de Grado facilita y agiliza la presentación de los trabajos de grado requisito obligatorio para la obtención de título.

INTRODUCCION

En los Cursos Especiales de Grado se investigan temas relacionados con las carrera que se esta cursando, en su mayoría son temas novedosos, actuales y de interés común.

Estos trabajos de investigación les permite a los estudiantes que lo realizan, investigar y analizar temas que le servirán de herramienta para el desenvolvimiento a futuro en su campo laboral y profesional.

Por esta razón en este trabajo se presenta de manera detallada, una investigación documental de las Normas Internacionales de Contabilidad y Autoría que se presentarán de la siguiente forma:

Parte I: Análisis sobre las Norma Internacionales de Contabilidad 1 y 36.

Parte II: Análisis sobre las Normas Internacionales de Auditoria 570 y 580.

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



**PARTE I
ADOPCIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE
CONTABILIDAD EN LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA:
NIC 1 Y NIC 36**

Realizado por:
Maibeth Rodríguez
C.I.: 15.149.762

BARCELONA, ABRIL 2009

INTRODUCCIÓN

En el escenario internacional existen múltiples variables que empujan a las empresas a la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs). La globalización, los movimientos de integración y la complejidad de las operaciones de las empresas, han incrementado la demanda de información y en consecuencia los requerimientos cada vez más globales.

La contabilidad bajo ambiente NICs tiene como primera intencionalidad suministrar información uniforme y comparativa, que pueda ser entendida por diferentes entes y en distintos países. Esto trae consigo un desafío para los profesionales de la Contaduría Pública, pues precisamente de su actuación dependerá que la información financiera reúna las características previstas en el mismo marco conceptual de las NICs.

La Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) consciente de esta realidad, desde 1997 ha reconocido la relevancia de las NIC al considerarlas dentro de la Declaración de Principios de Contabilidad N° 0 (DPC - 0), Normas Básicas y Principios de Contabilidad, como normas supletorias cuando algún aspecto contable no haya sido tratado a través de las declaraciones de principios de contabilidad o las publicaciones técnicas venezolanas emitidas en las áreas donde no se regulan en el país. Desde el año 2002, se venía discutiendo la posibilidad de adopción o armonización de este conjunto de normas y finalmente en enero del año 2004, el Directorio Nacional Ampliado de FCCPV, realizado en la ciudad de Araure - estado Portuguesa, decidió la Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Desde allí se han ejecutado una serie de actividades para materializar esta decisión.

La adopción de las Normas Internacionales se inició para los ejercicios

que finalicen el 31 de diciembre de 2008 o posterior de las entidades que no sean Pequeñas y Medianas y las que no estén reguladas por la Comisión Nacional de Valores.

El presente trabajo de investigación documental presenta una descripción detallada de las Normas Internacionales NIC 1 y NIC 36. La Primera está referida a la Presentación de Estados Financieros y la segunda prescribe la contabilización y la información financiera a revelar en el caso de deterioro de valor de toda clase de activos.

El objetivo de la investigación es realizar un análisis de las NIC 1 y NIC 36, presentando su reconocimiento, medición, presentación, revelación y un caso práctico. Para el logro de esta meta se utiliza una metodología fundamentada en el diseño documental el cual consiste en un proceso basado en la búsqueda, recuperación, análisis, crítica e interpretación de datos secundarios, es decir, los obtenidos y registrados por otros investigadores en fuentes documentales: impresas, audiovisuales o electrónicas. Para los efectos de la presente investigación se abarcan las normas publicadas por los entes y organismos Nacionales e Internacionales respecto a la Adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) en Venezuela.

El trabajo se estructura en seis capítulos:

CAPITULO I: Este primer capítulo corresponde al Planteamiento del Problema, en este se hace una exposición breve de la necesidad de realizar una investigación cuyo objetivo principal es describir las Normas NIC 1 y NIC 36. También se identifican los Objetivos de la Investigación, General y Específicos y finalmente se expone la Justificación, la Importancia y las

Limitaciones de la Investigación.

CAPITULO II: Marco Teórico. Este capítulo abarca el origen histórico de las Normas Internacionales de Contabilidad, el instituto emisor, así como el Marco Conceptual de Contabilidad emitido por el IASB y las definiciones de términos utilizados en las Normas Internacionales de Contabilidad N° 1 y N° 36 (NIC 1 y NIC 36).

CAPITULO III: Marco Metodológico. Este capítulo corresponde a la presentación y descripción del Marco Metodológico utilizado para la consecución de los objetivos planteados.

CAPÍTULO IV: Norma Internacional de Contabilidad NIC 1 "Presentación de Estados Financieros". En este capítulo se presenta la NIC 1, se detalla el reconocimiento, medición, presentación, y revelación de esta. Asimismo, se tiene un caso práctico para la Presentación de Estados Financieros bajo la NIC 1.

CAPÍTULO V: Norma Internacional de Contabilidad NIC 36. En este capítulo se presentan la NIC 36. En lo que respecta a la NIC 36 se detallan el reconocimiento, medición, presentación, y revelación de la norma NIC 36 y un ejemplo o caso práctico.

CAPITULO VI: Al finalizar el análisis de los datos e información recabado para la investigación se presentan las Conclusiones y Recomendaciones.

CAPÍTULO I

EL PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1. Planteamiento del Problema

Las empresas en todo el mundo preparan y presentan sus estados financieros para usuarios externos, que difieren de un país a otro, debido a una amplia variedad de circunstancias de índole social, económica y legal, así como los principios contables aplicables en cada país. Tales circunstancias han dado como resultado el uso de diferentes criterios para el reconocimiento de partidas en los estados financieros, preferencias sobre las diferentes bases de medida afectando la revelación de información.

La integración de distintas economías nacionales en un único mercado mundial, lo que se conoce con el nombre de globalización económica, 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. Los inversionistas requieren que se les provea información

financiera que sea comparable no importa el país donde se emita, y están aceptando solamente la información financiera cuando esta ha sido preparada siguiendo los postulados contenidos en normas balanceadas que permitan su comparabilidad, esto con el objetivo de que les permita la toma de decisiones responsables y para que ayuden en la preservación de la estructura de los mercados financieros internacionales.

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 International Accounting Estándar Board (IASB) emitió un conjunto armónico de normativas de contabilidad, 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. En este proceso de redimensionamiento, el IASB dispuso adoptar las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) emitidas por el IASC, hasta tanto no se modifiquen o reformulen.

Venezuela no escapa a esta realidad, de la mano de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), desde el año 2004 se aprobó el proceso de adopción en Venezuela de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIC-NIIF) emitidas por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en Inglés) y las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

Esto se ha convertido en un desafío puesto que hasta ahora en el país no se aplican las Normas Internacionales de Contaduría, lo cual repercute negativamente pues los usuarios de la información financiera, entre ellos

universidades, entes del estado venezolano, organismos institucionales representantes de los usuarios, contadores públicos y público en general, desconocen cómo aplicarlas.

A los efectos de la adopción de las referidas normas se requiere del consenso de los usuarios de la información financiera, pues a pesar de existir un Plan de Adopción de las Normas Internacionales avalado por la FCCP, se puede afirmar que los profesionales de la Contaduría aún no han recibido la preparación necesaria y adecuada para conocer a fondo cómo adoptar las Normas Internacionales, y menos aún tener referencia práctica.

Esto repercute en forma negativa a nivel financiero, pues en Venezuela hacen vida económica muchas empresas que participan activamente a nivel internacional, lo que hace imperante que se maneje información financiera homogénea, consistente y comparable internacionalmente, por cuanto los inversionistas, grupos empresariales multinacionales, prestamistas, organismos multilaterales, la banca internacional, entre otros han experimentado problemas por la diversidad de criterios en la preparación y presentación de su situación financiera, el resultado de sus operaciones, cómo se comporta el patrimonio y el movimiento del efectivo.

1.2. Interrogantes

Frente a la problemática expuesta cabe preguntar:

¿Cuál es el contenido de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 1 y cómo se aplica?

¿Cuál es el contenido de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 36 y cómo se aplica?

El presente trabajo de investigación tiene como propósito esclarecer

estas incógnitas, de manera que al finalizar se presente una descripción detallada de todos los aspectos concernientes a las normas mencionadas.

1.3. Objetivos de la Investigación.

1.3.1. Objetivo General.

Analizar la Adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad NIC 1 y NIC 36 en la República Bolivariana de Venezuela.

1.3.2. Objetivos Específicos.

- Señalar las normas para la presentación de los Estados de Situación Financiera establecidas por la Norma Internacional NIC 1.
- Indicar la estructura de presentación de los Estados de Situación Financiera acorde a la Norma NIC 1.
- Describir el Método de Medición de los Gastos para la elaboración de los Estados de Situación Financiera aplicando la NIC 1.
- Describir el proceso de Medición de los Activos de la empresa acorde con la NIC 36.
- Analizar el Modelo de Deterioro de Activos en la aplicación de la NIC 36.
- Señalar la Información a Revelar en el Estado de Situación Financiera al aplicar las NIC 1 y NIC 36.

1.4. Justificación e Importancia de la Investigación.

Este trabajo respecto a la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad en Venezuela ofrece a los profesionales de la Contaduría la

oportunidad de ampliar sus conocimientos en materia de contabilidad y su inserción en el campo laboral internacional. Pero es sin duda es un gran desafío para el gremio de la Contaduría Pública que requiere del mayor esfuerzo de todos sus profesionales, quienes son individuos que no evaden la responsabilidad con la comunidad de negocios, y que además, asumen retos sin vacilaciones y con entusiasmo.

Desde el año 2008 todas las grandes compañías en la República Bolivariana de Venezuela están obligadas a adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera, que buscan estandarizar la forma en que las empresas de todo el mundo llevan sus registros contables

Así como el inglés se ha convertido en el lenguaje de la diplomacia y el comercio exterior, la International Accounting Standards Board (IASB) se propuso hace algún tiempo elaborar unas reglas que permitieran unificar los principios contables de todo el mundo. De esta manera surgieron las Normas Internacionales de Información Financiera –NIIFs-, creadas en 1973 y actualizadas a través de los años, cuya adopción en Venezuela para las grandes compañías comenzó en diciembre del año 2008.

Es por esta razón que resulta importante la realización de este tipo de trabajo de investigación donde se enfatiza en la descripción y análisis de la adopción de la Normas Internaciones de Contabilidad, pues se considera que todo profesional de la contaduría pública en Venezuela, debe adquirir los conocimientos en cuanto al Marco Conceptual, Objetivo, Alcance, Definiciones, Tratamientos Contables de las Normas Internacionales de Contabilidad, para capacitarse en la interpretación y aplicación de dichas normas internacionales adoptadas por primera vez, con el propósito de fomentar la más adecuada transparencia en la forma de preparar y presentar

estados financieros de las empresas que realizan operaciones en Venezuela, de acuerdo con el nuevo lenguaje mundial que debe ser utilizado en la gestión financiera.

1.5. Limitaciones de la Investigación.

Toda investigación es un reto para quien o quienes lo asumen, siendo las limitaciones los obstáculos que el investigador debe sortear de tal manera que se logre el desarrollo de los objetivos planteados.

En la investigación la principal limitante es que actualmente en Venezuela no se han aplicado hasta ahora las Normas Internacionales de Contabilidad, por lo que representa una novedad su adopción, y lo que ello conlleva. Esto significa la ausencia de información de casos prácticos en Venezuela que pudieran ser tomados de referencia. Aunado a ello, los profesionales de la contaduría que pueden ser entrevistados poseen solo información teórica al respecto siendo muy poca la ayuda que pueden prestar, aún cuando existe toda la disponibilidad de su tiempo para orientar a los futuros profesionales de la contaduría. La bibliografía a disposición del estudiante que trata el tema de las NIC resulta escasa.

La información documental referente al tema de las NIC a disposición de los estudiantes y profesionales de la Contaduría se encuentra vía Internet, tales como: casos de aplicación en otros países, Normas Traducidas y libros electrónicos. Lo cual conlleva a la segunda limitante, el recurso tiempo, pues se requiere de mucha dedicación a la lectura y síntesis para lograr comprender todos los criterios e información que se debe manejar para Elaborar y Presentar los Estados Financieros acogidos a las Normas Internacionales de Contabilidad.

No obstante, a objeto de la consecución de la meta trazada al inicio de la investigación toda limitación fue sorteada exitosamente, aplicando adecuadamente los conocimientos de los investigadores respecto a la elaboración y desarrollo de proyectos de investigación y especialmente en la habilidad de planificar todas las actividades tendentes a lograr un conocimiento sino profundo, más sí suficiente para desarrollar una descripción de fácil comprensión respecto a la NIC1 Y NIC 36 objeto del presente estudio.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

2.1. Origen de las Normas Internacionales de Contabilidad

La Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad conocida por sus siglas IASC fue creada el 29 de junio de 1973, como resultado de un convenio entre los organismos profesionales de Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, Holanda, el Reino Unido e Irlanda y los Estados Unidos de América. Durante noviembre de 1982 se modificaron y firmaron el Convenio y Constitución. Los asuntos de la Comisión son administrados por un Consejo que comprende representantes de trece países y hasta cuatro organizaciones con interés en información financiera.

2.1.1. Los objetivos del IASC.

El IASC tiene como objetivos formular y publicar para el interés público las normas de contabilidad que deben observarse en la presentación de estados financieros y el promover su aceptación mundial y su aplicación. Trabaja generalmente por el mejoramiento y armonización de reglamentaciones, normas de contabilidad y procedimientos relacionados a la presentación de los estados financieros. La relación entre IASC y la Federación Internacional (IFAC) queda establecida en el documento llamado Compromisos Mutuos, del que ambas partes son firmantes. La membresía del IASC (que es la misma que aquella de IFAC), reconoce en el documento de Acuerdos ratificados, que IASC tiene autonomía total en el establecimiento y emisión de Normas Internacionales de Contabilidad.

Los miembros acuerdan el impulsar los objetivos del IASC, a aceptar las siguientes obligaciones: Apoyar los trabajos del IASC mediante la publicación en sus respectivos países, de todas las Normas Internacionales de Contabilidad, aprobadas para emisión por el Consejo de IASC mediante la utilización de los mejores esfuerzos para:

1. Asegurarse que los estados financieros publicados cumple con las Normas Internacionales de Contabilidad en todos sus aspectos sustanciales, y que hacen mención a dicho cumplimiento.

2. Persuadir a los gobiernos y a los grupos de emisión de normas contables de sus países, de que los estados financieros publicados deben de cumplir con las Normas Internacionales de Contabilidad en todos sus aspectos sustanciales.

3. Persuadir a las autoridades que controlan los mercados de valores y a las comunidades industriales y de negocios, que los estados financieros publicados deben cumplir con las Normas Internacionales de Contabilidad, en todos sus aspectos sustanciales, y que dichos estados contengan información respecto a dicho cumplimiento.

4. Asegurarse que los auditores verifiquen que los estados financieros cumplan con las Normas Internacionales de Contabilidad, en sus aspectos fundamentales.

5. Propiciar la aceptación y observación internacional de las Normas Internacionales de Contabilidad.

6. Para promover la observación y aceptación de las Normas Internacionales de Contabilidad.

2.1.2. Emisión de las Normas Internacionales de Contabilidad.

El procedimiento de los Comités Conductores es un trabajo que trae

como la preparación de un proyecto para comentarios sobre un tema en particular para ser considerado por el Consejo. Si se aprueba por una mayoría de dos tercios del Consejo, el Proyecto para comentarios se remite a las organizaciones contables, gobiernos, mercados de valores, dependencias reguladoras y de otra naturaleza, y de otras partes interesadas. Se proporciona un lapso de tiempo suficiente para que cada Proyecto para comentarios reciba la consideración y reacción de las personas u organizaciones que las envía. A partir de la fecha de la integración del Grupo Consultor en 1981, sus puntos de vista son tomados en consideración en cada una de las etapas importantes de la toma de decisión. Los comentarios y sugerencias recibidos como resultado de esta presentación se examinan entonces por el Consejo y el proyecto para comentarios se modifica si esto es necesario. Siempre que el proyecto modificado sea aprobado cuando menos por las tres cuartas partes del Consejo, se emite una Norma Internacional de Contabilidad definitiva y entra en vigor desde la fecha expresada en la Norma.

En algún momento del proceso descrito, el Consejo de la IASC pudiera decir que, con objeto de promover la discusión de un tema, o para permitir un tiempo adecuado para expresión de puntos de vista, se emita un documento como objeto de discusión. La emisión de un documento con objetos de discusión, requiere la aprobación de mayoría simple de los miembros del Consejo. Votación: Para los fines de votación, cada país y cada organización representados en el Consejo tiene un voto. En lo que respecta al idioma, el texto aprobado de cualquier proyecto para comentarios o normas es el publicado por la IASC en el idioma inglés.

Los Miembros tienen la responsabilidad bajo la autoridad del Consejo de preparar traducciones de los proyectos para comentarios y de las normas,

de manera que cuando sea apropiado, tales traducciones puedan publicarse en el idioma propio de cada país. Estas traducciones indican el nombre de la organización contable que preparó la traducción que es una traducción del texto aprobado.

Es importante aclarar lo referente a la autoridad conferida a las Normas, por si misma ni el IASC ni la profesión contable tiene la fuerza para obtener consenso internacional, o para requerir el cumplimiento de las Normas Internacionales de Contabilidad. El éxito de los esfuerzos de la IASC depende del reconocimiento y apoyo que a su trabajo le den muchos grupos interesados diferentes actuando dentro de los límites de sus propias jurisdicciones. En la mayor parte de los países del mundo, la profesión contable tiene un prestigio y una posición que es de gran importancia en esos esfuerzos.

2.2. Las Normas internacionales de contabilidad (NIC).

Las Normas internacionales de contabilidad (NIC) han sido producto de grandes estudios y esfuerzos de diferentes entidades educativas, financieras y profesionales del área contable a nivel mundial, para estandarizar la información financiera presentada en los estados financieros.

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

Son normas de alta calidad, orientadas al inversor, cuyo objetivo es reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio, y presentar una imagen fiel de la situación financiera de una empresa. Las NIC son emitidas por el International Accounting Standards Board (anterior International Accounting Standards Committee).

La razón para la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad, según el grupo Horwath Venezuela radica en la necesidad de la confiabilidad de la información para los usuarios de la información. Y para lograr armonizar los procedimientos contables para que la información sea fiable, objetiva, revelante y comparable a nivel internacional.

2.2.1. La Adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) en Venezuela

En conocimiento de la necesidad de la aplicación de las NIC en Venezuela, 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.

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

Este anuncio fue realizado conjuntamente por el presidente de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV),

Oswaldo Rodríguez, y el presidente del Instituto Venezolano de Ejecutivos de Finanzas (IVEF), acompañados por Rafael Dugarte, secretario de Estudio e Investigaciones de la FCCPV; el presidente del Colegio de Contadores Públicos del estado Miranda, Manuel Bujan, y Francisco V. Debera, vicepresidente del Comité de Normas Contables y Financieras del IVEF, en rueda de prensa realizada para tal efecto el día 10 de marzo del 2.004

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

Para establecer y lograr todos estos objetivos se organizaron distintos comités que establecieron el cronograma de actividades a ser realizadas para actualizar al gremio contable, promover la adaptación de los pensums universitarios al cambio de legislación, e informar convenientemente a los ejecutivos de finanzas de las empresas (iniciando con aquellas que cotizan en los mercados de capitales) y avanzar a los restantes sectores empresariales, incluyendo aquellos que tienen legislaciones que impactan en la presentación de sus estados financieros, como son la banca y las empresas de seguros, concluyendo con el de la pequeña y mediana industrial (PYME).

2.3. Marco Conceptual de Referencia para la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad.

Según Montes, Montilla y Mejía (2006) un marco conceptual contable es un fundamento teórico que, a manera de constitución, guía el desarrollo de la regulación normativo-técnico de la profesión. El marco utiliza un itinerario lógico deductivo y, a través de la inferencia, deriva desde los postulados superiores del entorno y los propios del sistema contable, los estándares contables asociados a finalidades concretas.

Tua y Gonzalez (1988) establecen que “un marco conceptual puede definirse como una aplicación de la teoría general de la contabilidad en la que, mediante un itinerario lógico deductivo, se desarrollan los fundamentos conceptuales en los que se basa la información financiera, al objeto de dotar de sustento racional a las normas contables. Seguir un itinerario lógico deductivo implica que cada uno de los escalones que prevé es congruente con los anteriores, lo que refuerza la racionalidad del producto final”.

El marco conceptual para la Elaboración y Presentación de los Estados Financieros lo elaboró el International Accounting Standards Committee, IASC, hoy International Accounting Standards Board, IASB.

Conforme al IASB, los estados financieros se preparan y presentan para ser utilizados y conocidos por usuarios externos de todo el mundo. A pesar de la similitud entre países, existen diferencias causadas por circunstancias de índole social, económica y legal, por consideraciones de diversos países respecto a las necesidades de diferentes usuarios de estados financieros al establecer regulaciones nacionales.

El consejo del IASB opina que los estados financieros preparados para proporcionar información útil en la toma de decisiones de naturaleza económica, satisfacen las necesidades de la mayoría de los usuarios. La mayoría de ellos toman decisiones de índole económica. El contenido del marco conceptual analiza secuencialmente una serie de elementos que le permiten a Tu calificar el modelo como deductivo- normativo. Deductivo porque parte de elementos más generales para desarrollar estándares de aplicación al final. Teleológico porque se orienta a fines específicos de usuarios que utilizan los estados financieros.

En el Marco Conceptual y en las Normas Internacionales de Contabilidad al hacer referencia a los Estados Financieros se está hablando de balances generales, estados de resultados o cuentas de pérdidas y ganancias, estados de cambios en la situación financiera, notas y otros estados y material explicativo que se identifique como parte de los estados financieros. Las Normas Internacionales de Contabilidad se aplican a los estados financieros de empresas comerciales, industriales o de negocios. La gerencia puede emitir estados financieros para uso interno, los cuales incluso pueden diferir del formato de los estados financieros tradicionales.

Estos y otro tipo de informes son estudiados por la contabilidad administrativa pero son para uso de usuarios internos. Cuando los estados financieros se preparan para publicación o para uso de usuarios externos, deben prepararse con base en las Normas Internacionales de Contabilidad, Normas de Contabilidad Internas y Normas Internacionales de Contabilidad: Cuando las reglamentaciones locales han emitido normas de contabilidad, estas prevalecen sobre las normas internacionales de contabilidad. La labor en este caso sería más que todo de persuadir a los medios locales del uso de las Normas Internacionales de Contabilidad.

2.3.1. Las características cualitativas de los estados financieros.

Las características son los atributos que proporcionan a la información contenida en los estados financieros la utilidad para sus usuarios. Sus cuatro características principales son comprensibilidad, relevancia, confiabilidad y comparabilidad.

a. Comprensibilidad.

Para cumplir esta cualidad esencial, los usuarios deben poseer un conocimiento razonable sobre negocios, actividades económicas y contabilidad, también deben estar dispuestos a estudiar la información financiera con razonable diligencia. Sin embargo, a causa de lo relevante de la necesidad de la toma de decisiones económicas por parte de los usuarios, no debe excluirse información por razones de dificultad para su comprensión.

b. Relevancia.

Para ser útil, la información debe ser relevante de cara a las necesidades de la toma de decisiones por parte de los usuarios. La información posee la cualidad de relevancia cuando ejerce influencia sobre las decisiones económicas de los que la utilizan, les ayuda a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros, o bien a confirmar o corregir evaluaciones realizadas anteriormente.

c. Confiabilidad.

La información posee la cualidad de fiabilidad cuando está libre de error material y de sesgo o prejuicio y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que pretende representar, o de lo que puede esperarse razonablemente que represente.

La información puede ser relevante, pero tan poco confiable en su naturaleza, que su reconocimiento pueda ser potencialmente una fuente de equívocos.

d. Comparabilidad.

Los usuarios deben ser capaces de comparar los estados financieros de una empresa a lo largo del tiempo, con el fin de identificar las tendencias de la situación financiera y de desempeño. También deben ser capaces de comparar los estados financieros de empresas diferentes, con el fin de evaluar su posición financiera, desempeño y cambios en la posición financiera en términos relativos.

La medida y presentación del efecto financiero de similares transacciones y otros sucesos deben ser llevadas a cabo de una manera coherente por toda la empresa, a través del tiempo y también de una manera coherente para diferentes empresas.

Los usuarios deben ser informados acerca de las políticas contables empleadas en la preparación de los estados financieros, al igual que de cualquier cambio presentado y su impacto en la interpretación de la información financiera.

La necesidad de comparabilidad no debe ser confundida con la mera uniformidad, y tampoco puede ser un obstáculo para la introducción de normas contables mejoradas. Es inapropiado para una empresa conservar sin cambios sus políticas contables cuando existan otras más relevantes o fiables.

2.3.2. Los Estados Financieros.

2.3.2.1. Finalidad de los Estados Financieros.

Los estados financieros constituyen una representación estructurada de la situación financiera y del desempeño financiero de una entidad. El objetivo de los estados financieros con propósitos de información general es suministrar información acerca de la situación financiera, del desempeño financiero y de los flujos de efectivo de la entidad, que sea útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar sus decisiones económicas.

Los estados financieros también muestran los resultados de la gestión realizada por los administradores con los recursos que se les han confiado. Para cumplir este objetivo, los estados financieros suministran información acerca de los siguientes elementos de la entidad:

- (a) Activos;
- (b) Pasivos;
- (c) Patrimonio Neto;
- (d) Gastos e Ingresos, en los que se incluyen las pérdidas y ganancias;
- (e) Otros cambios en el Patrimonio Neto; y
- (f) Flujos de Efectivo.

2.3.2.2. Elementos de los Estados Financieros.

Los estados financieros reflejan los efectos financieros de las transacciones y otros eventos, mediante su agrupación en clases amplias, de acuerdo con sus características económicas. Estas clases amplias son llamadas elementos de los estados financieros (activo, pasivo, patrimonio -

ingresos, gastos).

Los elementos directamente relacionados con la medición de la posición financiera son: activo, pasivo, y patrimonio neto. Se transcribe la definición según el marco conceptual de la normatividad internacional.

Activo: Es un recurso controlado por la empresa como resultado de eventos pasados y cuyos beneficios económicos futuros se espera que fluyan a la empresa.

Pasivo: Es una obligación presente de la empresa derivada de eventos pasados, el pago de la cual se espera que resulte de egresos de recursos que implican beneficios económicos.

Patrimonio neto: Es el interés residual en los activos de la empresa, después de deducir todos sus pasivos.

Reconocimiento de los Elementos de los Estados Financieros.

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el balance de situación general o en el estado de resultados, de una partida que cumpla la definición de elemento correspondiente, además de satisfacer los criterios para su reconocimiento, una partida que reúna la definición de un elemento deberá reconocerse, sí:

- a. Es probable que cualquier beneficio económico futuro, asociado con la partida en particular, fluya hacia o de la empresa; y,
- b. La partida tiene un costo o valor que puede ser medido de manera confiable.

Medición de los Elementos de los Estados Financieros.

Medición es el proceso de determinación de los importes monetarios a los que los elementos de los estados financieros se reconocen y mantienen en el balance general y en el estado de resultados.

a. Probabilidad de obtener beneficios económicos futuros.

El concepto tiene en cuenta la incertidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados al mismo llegarán a, o saldrán de la empresa; también tiene en cuenta la incertidumbre que caracteriza el entorno en que opera la empresa. La medición del grado de incertidumbre, correspondiente al flujo de los beneficios futuros, se hace a partir de la evidencia disponible cuando se preparan los estados financieros.

b. Fiabilidad de la medición.

El costo o valor debe ser medido de forma fiable, se acepta el uso de estimaciones razonables, de no poder existir esta estimación razonable, la partida no se debe incluir en la información de los elementos de los estados financieros, pero puede incluirse en notas explicativas.

El marco conceptual, de igual forma, hace referencia en la dirección anotada, al reconocimiento de los activos, pasivos y gastos.

Bases de Medición.

Medición es el proceso de determinación de los importes monetarios por los que se reconocen y llevan contablemente los elementos de los estados financieros, para su inclusión en el balance de situación general y el estado de resultados. Para ello se utilizan diferentes bases de medición con diversos grados y en distintas combinaciones entre ellas. Tales bases o

métodos son los siguientes:

a. Costo histórico: Los activos son registrados de acuerdo con el importe de efectivo o equivalente pagado, o el valor justo —razonable— de la compensación dada para adquirirlos al momento de su adquisición. Los pasivos son registrados al importe de productos recibidos e intercambiados por la obligación o en algunas circunstancias (impuesto de renta), del activo y los pasivos a su valor de liquidación.

b. Costo actual —corriente—: Los activos se registran al importe de efectivo o sus equivalentes que pudieron haberse pagado si el mismo o un activo equivalente fuese adquirido en el momento actual; los pasivos se registran al importe no descontado de efectivo o equivalente que hubiese requerido para liquidar la obligación en el momento actual.

c. Valor de realización o liquidación: Los activos son registrados al importe de efectivo o equivalente que se hubieran podido obtener en la actualidad en una forma normal, mediante la venta del activo y los pasivos a su valor de liquidación.

d. Valor presente: Los activos se registran a su valor descontado presente, restando las entradas netas de efectivo que la partida generará en el curso normal de los negocios. Los pasivos son descontados a su valor descontado presente, relacionados con las futuras salidas netas de efectivo que la partida requerirá para liquidar pasivos en el curso normal de las operaciones.

2.3.2.3. Componentes de los estados financieros.

La NIC 1.10 especifica las diferentes secciones que componen los estados financieros:

1. Un estado de situación financiera;
2. Un estado de resultados integrales;
3. Un estado de cambios en el patrimonio por el periodo.

En este caso es el mismo Estado de Cambios en el Patrimonio que las entidades han presentado hasta ahora, pero según la norma ahora se debe reclasificar las partidas, si procede, que son indicadas en la definición de Otros Resultados Integrales contenidas en la NIC (1. 07), el cual debe presentarse de manera comparativa con, por lo menos, el ejercicio inmediatamente anterior, es decir 2007.

4. Un estado de flujo de efectivo;

Es el mismo Estado de Flujos del Efectivo que se ha presentado, el cual debe presentarse de manera comparativa con, por lo menos, con el ejercicio inmediatamente anterior.

5. Notas, comprendiendo un resumen de las políticas contables significativas y otras notas explicativas;

Debe cumplirse con las notas que son obligatorias, seguir la guía de aquellas notas que son opcionales, y la empresa determinará las que desee agregar para mayor transparencia y comprensión de los estados financieros.

6. Un estado de situación financiera al principio del período mas reciente comparado cuando una entidad aplica una política contable retroactivamente o presenta en forma retroactiva rubros en sus estados financieros, o cuando reclasifica rubros en sus estados financieros:

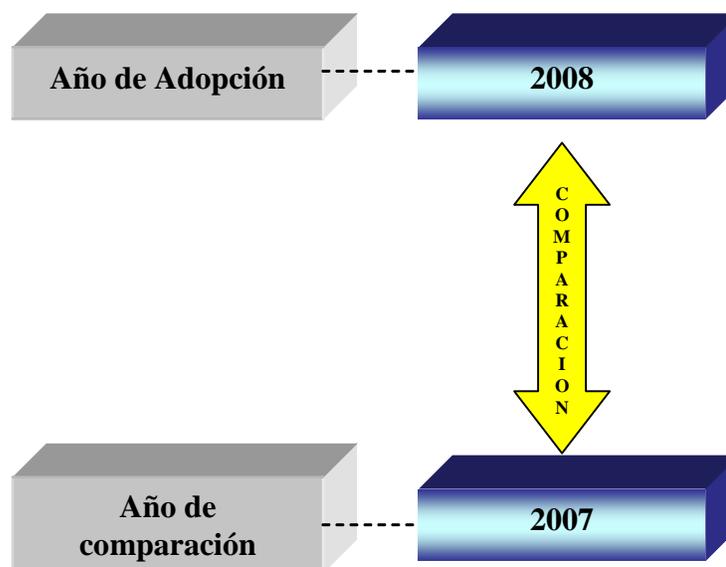
Cuando se adoptan por primera las NIIF aplicando la NIIF-1 (o IFRS-1) “Aplicación por primera vez de las Normas Internacionales de Información

Financiera”, tomando como ejemplo que la adopción sea en 2008 y que deba presentarse comparativamente con el 2007, al Balance General (ahora Estado de Situación Financiera) que cerró en el 2006 se debe aplicar la NIIF-1 (reconocer activos y pasivos bajo NIIF) para obtener el Balance de Apertura para el año 2007. Ese Balance de Apertura debe mostrarlo no solo cuando adopte por primera vez, sino cada vez que adopte una nueva norma de manera retroactiva, o cuando reclasifique rubros de los estados financieros.

La NIC 1 cambia la nomenclatura de Balance General y del Estado de Resultados, creando una modalidad de presentación del Estado de Situación Financiera.

a) Estado de Situación Financiera.

Ejemplo: Según se ve en la gráfica se toma como ejemplo que el año de adopción sea 2008, el final de periodo será 2008, debe presentarse de manera comparativa con, al menos, el ejercicio inmediatamente anterior, 2007.



b) Estado de resultados integrales por el período.

Ejemplo:

Se refiere al “Estado de Resultados” que determina la Utilidad Neta antes de ISR + Otros Resultados Integrales, el cual debe presentarse de manera comparativa con, por lo menos, con el ejercicio inmediatamente anterior, es decir 2007. Resulta importante recordar que cuando se presenten ambos en un solo estado se titulará “Estado de Resultados Integrales”

c) Un estado de situación financiera al principio del período mas reciente comparado cuando una entidad aplica una política contable retroactivamente o presenta en forma retroactiva rubros en sus estados financieros, o cuando reclasifica rubros en sus estados financieros.

Ejemplo:

Cuando se adoptan por primera las NIIF aplicando la NIIF-1 (o IFRS-1) “Aplicación por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera”, tomando como ejemplo que la adopción sea en 2008 y que deba

presentarse comparativamente con el 2007, al Balance General (ahora Estado de Situación Financiera) que cerró en el 2006 se debe aplicar la NIIF-1 (reconocer activos y pasivos bajo NIIF) para obtener el Balance de Apertura para el año 2007. Ese Balance de Apertura debe mostrarlo no solo cuando adopte por primera vez, sino cada vez que adopte una nueva norma de manera retroactiva, o cuando reclasifique rubros de los estados financieros.

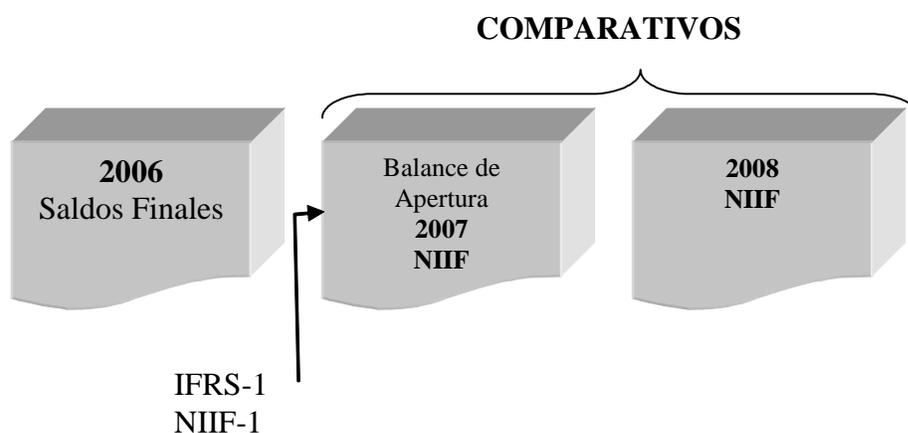


Figura N° 1. Ejemplo de Comparación de Situación Financiera Aplicando por primera vez las NIIF. Fuente: Norma Internacional NIC 1.

No debe ser indicado en el cuerpo del “Estado de Situación Financiera” que el 2006 es el Balance de Apertura, eso queda para las Notas.

Según la NIC 1.11 la entidad debe presentar con igual prominencia todos los estados financieros en el juego completo de estados. Se debe destacar entonces que todos los componentes del Juego de Estados Financieros deben recibir el mismo trato de importancia, en consecuencia no se debe omitir alguno de ellos cuando se pretenda presentar información al público.(Navas,2007).

2.3.3. Definición de Terminología

2.3.3.1. Definición de Términos Norma Internacional de Contabilidad N° 1 (NIC 1).

La Norma Internacional de Contabilidad N° 1 (NIC 1) utiliza ciertos términos de relevancia en la comprensión del profesional que elaborará y presentará los Estados Financieros, éstos son definidos en la norma, tal como se detalla a continuación:

Impracticable. La aplicación de un requisito será impracticable cuando la entidad no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo.

Normas internacionales de Información Financiera (NIIF). Son las Normas e Interpretaciones adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Esas Normas comprenden:

- (a) Las Normas Internacionales de Información Financiera.
- (b) Las Normas Internacionales de Contabilidad; y
- (c) Las Interpretaciones elaboradas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) o el antiguo Comité de Interpretaciones (SIC).

Materialidad (o importancia relativa). En el Marco Conceptual de Preparación y Elaboración de Estados Financieros la materialidad es una característica cualitativa de los Estados Financieros, y es definida como una característica secundaria derivada de la confiabilidad. La información tiene importancia relativa o es material cuando su omisión o presentación errónea puede influir en las decisiones económicas de los usuarios, tomadas a partir

de los estados financieros. La materialidad depende de la cuantía de la partida omitida, o del error de evaluación en su caso, se juzga siempre dentro de las circunstancias particulares de la omisión o el error.

La materialidad dependerá de la magnitud y la naturaleza del error o inexactitud, enjuiciados en función de las circunstancias particulares en que se hayan producido. La magnitud o la naturaleza de la partida o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante (NIC 1).

Negocio en Marcha. Los estados financieros se elaboran bajo la hipótesis de negocio en marcha. Al respecto del negocio en marcha, en el Marco Conceptual de la IASB se afirma que los estados financieros se preparan sobre la base de que una empresa está funcionando y continuará sus actividades de operación dentro del futuro previsible. Esto significa que se asume que la empresa no tiene intención ni necesidad de liquidar o cortar de forma importante su escala de operaciones. Pero, según la norma (NIC1.25) cuando la gerencia, al realizar la evaluación, sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la entidad siga funcionando normalmente, procederá a revelarlas en los estados financieros. En el caso de que los estados financieros no se elaboren bajo la hipótesis de negocio en marcha, tal hecho será objeto de revelación explícita, junto con las hipótesis alternativas sobre las que han sido elaborados, así como las razones por las que la entidad no puede ser considerada como un negocio en marcha.

Notas. Contienen información adicional a la presentada en el estado de situación financiera, estado de resultados integrales, estado de resultados (si se presenta) , estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujo de efectivo. En ellas se suministran descripciones narrativas o desagregaciones

de tales estados y contienen información sobre las partidas que no cumplen las condiciones para ser reconocidas en aquellos estados.

Otros resultados integrales. Comprende elementos de ingresos y gastos (incluyendo reclasificación de ajustes) que no están reconocidos en las utilidades o pérdidas como lo requieren o permiten otras NIIF.

Los componentes de los otros resultados integrales incluyen:

- a) Cambios en el superávit por reevaluación (NIC 16 y NIC 38);
- b) Ganancias y pérdidas actuariales definido en los planes de beneficios reconocidos de acuerdo con el párrafo 93A de la NIC 19;
- c) Ganancias y pérdidas que resultan de la conversión de los estados financieros de una operación extranjera (NIC 21)
- d) Ganancias y pérdidas en las mediciones de activos financieros disponibles para la venta (NIC 39);
- e) La porción efectiva de ganancias y pérdidas en los instrumentos de coberturas en la cobertura de un flujo de caja (NIC 39).

Según interpretación de Navas (2008) y con el se concuerda completamente se aprecia que la modificación a la NIC-1 "Presentación de Estados Financieros" contiene cambios que afectan directamente la presentación del Patrimonio:

- a) Cambios en el superávit por reevaluación; lo que conlleva a que en la NIC 16 "Propiedades Planta y Equipo" deberá cambiarse su literatura, ya que dicha norma indica que debe llevarse a una cuenta de superávit en el Patrimonio, y las aplicaciones de incrementos y/o disminuciones en su valor razonable (reevaluación) contenidas en los párrafos 39 y 40 variarán significativamente. Por igual la NIC 38 "Activos "Intangibles" se verá afectada

en su literatura.

b) Ganancias y pérdidas actuariales definido en los planes de beneficios reconocidos de acuerdo con el párrafo 93A de la NIC 19;

El párrafo 93A de la NIC 19 “Beneficios a los empleados” señala: “.....si una empresa adoptara la política de reconocer las ganancias y pérdidas actuariales en el período en que ocurren, podrá reconocerlos fuera de resultados.....”. Ahora queda incluida en el “Estado de Resultados Integrales” en el componente “Otros Resultados Integrales”, después de la determinación de la “Utilidad Neta después de ISLR”.

El párrafo 93A de la NIC 19 “Beneficios a los empleados” indica: “.....si una empresa adoptara la política de reconocer las ganancias y pérdidas actuariales en el período en que ocurren, podrá reconocerlos fuera de resultados.....”. Ahora queda incluida en el “Estado de Resultados Integrales” en el componente “Otros Resultados Integrales”, después de la determinación de la “Utilidad Neta después de ISLR” .

c) Ganancias y pérdidas que resultan de la conversión de los estados financieros de una operación extranjera. De acuerdo a NIC 21”Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera” se ubican en el Patrimonio. También tendrá que modificarse la literatura de NIC 21.

d) Ganancias y pérdidas en las mediciones de activos financieros disponibles para la venta; la NIC-39 “Instrumentos financieros: reconocimiento y medición” indica que mientras no se realiza debe ubicarse en el Patrimonio. En el párrafo 55 en su literal b (NIC 39.55b) referido a Ganancias y Pérdidas se lee “...Una ganancia o pérdida ocasionada por un activo disponible para la venta, se reconocerá directamente en el patrimonio neto.....”. Pues bien, ahora queda incluida en el “Estado de Resultados Integrales” en el componente “Otros Resultados Integrales”, después de la determinación de la “Utilidad Neta después de ISR”.

e) La porción efectiva de ganancias y pérdidas en los instrumentos de

coberturas en la cobertura de un flujo de caja. La NIC-39 “Instrumentos financieros: reconocimiento y medición” en el párrafo 95 literal a (NIC 39.95) referido a Coberturas del flujo de efectivo indica “...la parte de la ganancia o pérdida del instrumento de cobertura que se haya determinado como cobertura eficaz (NIC 39. 88) se reconocerá directamente en el patrimonio neto, a través...”. Pues bien, ahora queda incluida en el “Estado de Resultados Integrales” en el componente “Otros Resultados Integrales”, después de la determinación de la “Utilidad Neta después de ISR”.

Propietarios o dueños son los controladores de instrumentos clasificados como patrimonio.

Utilidad o pérdida es el total de los ingresos menos gastos excluyendo los componentes de los otros resultados integrales.

Reclasificación de ajustes son los montos reclasificados a utilidades o pérdidas en el período corriente que fueron reconocidos en otros resultados integrales en el período corriente o en períodos previos. (Figura N° 1)

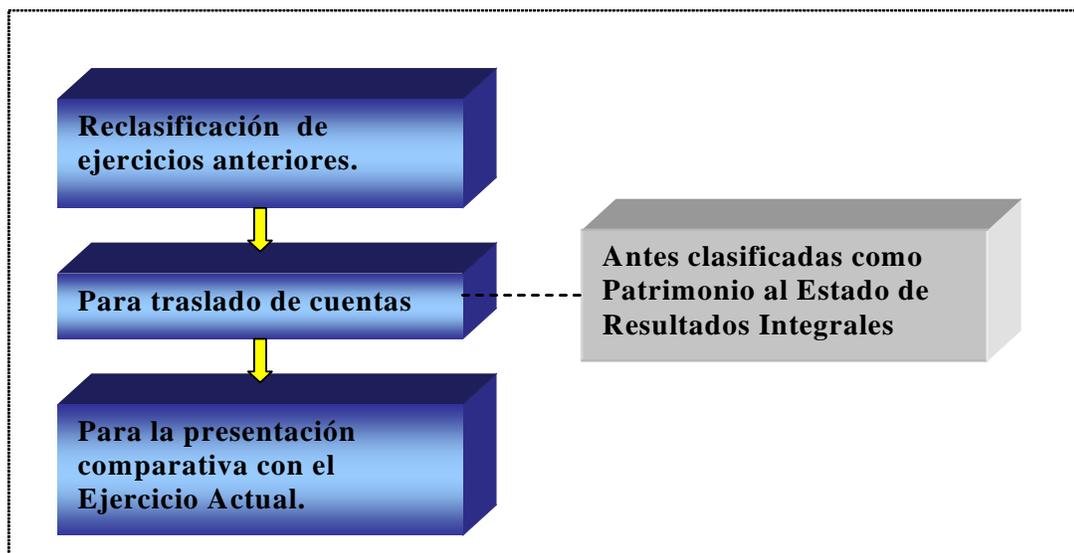


Figura N° 2. Reclasificación de Ajuste de Cuentas. Fuente: Norma Internacional NIC 1.

Total Resultados Integrales: es el cambio en el patrimonio durante un período resultante de transacciones y otros eventos, distintos de los cambios resultantes de transacciones con los dueños en su condición de tales.

El total de los resultados integrales comprende todos los componentes de “utilidad o pérdida” y de “otros resultados integrales”.

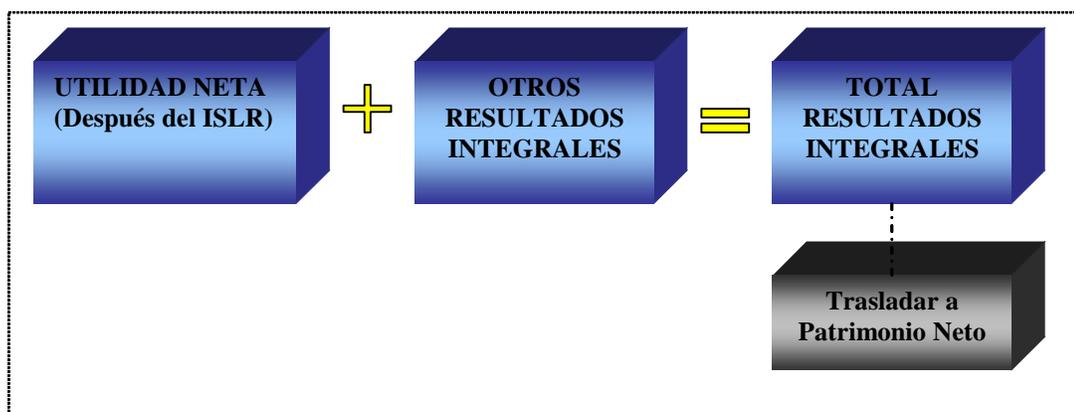


Figura N° 3. Total Resultados Integrales. Fuente: Norma Internacional NIC 1.

2.3.3.2. Definición de Términos Norma Internacional de Contabilidad N° 36 (NIC 36).

Los siguientes términos se usan, en la NIC 36, definidos en la misma en el párrafo (6), con el significado que a continuación se especifica:

Activos comunes de la entidad. Son activos, diferentes de la plusvalía comprada, que contribuyen a la obtención de flujos de efectivo futuros tanto en la unidad generadora de efectivo que se está considerando como en otras.

Costos de venta o disposición por otra vía. Son los costos incrementales directamente atribuibles a la venta o disposición por otra vía de un activo o unidad generadora de efectivo, excluyendo los costos financieros y los impuestos a las ganancias.

Depreciación (Amortización). Es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil. En el caso de un activo intangible, el término amortización generalmente se usa en lugar de depreciación. Los dos términos tienen el mismo significado.

Fecha del acuerdo. en una combinación de negocios es la fecha en que se alcanza un acuerdo sustantivo entre las partes que participan en la combinación y, en el caso de las entidades con cotización pública, es anunciado al público. En el caso de una adquisición hostil, la fecha más temprana en que se obtiene un acuerdo sustantivo, entre las partes que participan en la combinación, es aquella en que han aceptado la oferta de la entidad adquirente un número de propietarios de la adquirida que sea suficiente para obtener el control sobre la misma.

Hipótesis clave: son aquellas a las que el importe recuperable de las unidades (o grupos de unidades) es más sensible.

Importe en libros. Se define como el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la depreciación o amortización acumuladas y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

Importe depreciable o amortizable. De un activo es su costo, o el importe que lo sustituya en los estados financieros, menos su valor residual.

Importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo. Es el mayor entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor en uso.

Mercado activo. es un mercado en el que se dan las siguientes condiciones:

- Las partidas negociadas en el mercado son homogéneas;
- Se pueden encontrar compradores y vendedores en cualquier momento; y
- Los precios están disponibles al público.

Pérdida por deterioro del valor. Es la cantidad en que excede el importe en libros de un activo o unidad generadora de efectivo a su importe recuperable.

Unidad generadora. La Unidad generadora de efectivo es el grupo identificable de activos más pequeño, que genera entradas de efectivo a favor de la entidad que son, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos.

Valor razonable menos los costos de venta. Es el importe que se puede obtener por la venta de un activo o unidad generadora de efectivo, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas, menos los costos de venta o disposición por otra vía.

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

3.1. Tipo de Investigación.

El trabajo de investigación se enmarca en el tipo de investigación documental, pues la problemática planteada se estudia a nivel teórico. Este tipo de investigación es definido como aquel que se concentra en la recopilación de datos en libros, textos o cualquier otro tipo de documentos; siendo su propósito el obtener antecedentes para profundizar en las teorías y aportaciones, ya emitidas sobre el tema que es objeto de estudio, y complementarlas, refutarlas o derivar, en su caso, conocimientos nuevos. (Hernández, Fernández y Baptista, 2003).

En este trabajo de investigación se analiza el proceso de adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) en Venezuela, teniendo como fundamento las Normas emitidas por el International Accounting Standards Board (IASB).

3.2. Diseño de la Investigación.

Según Hernández, Fernández y Baptista (2003), el término diseño se refiere a un plan o una estrategia preestablecida para poder llegar a la información que se necesita lo más específica posible. Donde, el diseño de la investigación tiene como objeto, según enuncia Carlos Sabino (1984), “proporcionar un modelo de verificación que permita contrastar hechos con teorías, y su forma es la de una estrategia o plan general que determina las

operaciones necesarias para hacerlo”.

Por ende, se hace uso del diseño bibliográfico, básico de las investigaciones documentales, ya que a través de la revisión del material documental de manera sistemática, rigurosa y profunda se llega al análisis de diferentes fenómenos o a la determinación de la relación entre las variables.

Los materiales documentales utilizados fueron las fuentes escritas, entre los cuales se encuentran: libros especializados, documentos legales, informes, prensa, artículos de revistas electrónicas, entre otros.

En la presente investigación se llevó a cabo un proceso basado en la búsqueda, recuperación, análisis, crítica e interpretación de datos secundarios, es decir, los obtenidos y registrado por otros investigadores en fuentes documentales: impresas, audiovisuales o electrónicas. Además se puede afirmar que como en toda investigación, el propósito de este diseño es el aporte de nuevos conocimientos.

3.3. Técnicas Y Herramientas De Recolección De Datos.

La técnica a utilizar para la consecución de los objetivos planteados en la investigación fue la revisión bibliográfica, característica de las investigaciones documentales. Esta consistió fundamentalmente en la revisión de fuentes documentales primarias y secundarias. Según Danhke (1989), cit.por Hernández, Fernández y Baptista (2003), las fuentes primarias constituyen el objetivo de la investigación bibliográfica o revisión de literatura, ésta proporciona datos de primera mano. Siendo estos libros, artículos en revistas periódicas, trabajos o ponencias presentados en seminarios y congresos, páginas en Internet, etc.

Para lograr el desarrollo de los objetivos específicos se contó con fuentes primarias, tales como las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), seguidamente de libros de autores reconocidos en el área de y Contabilidad.

En lo que respecta a las Fuentes Secundarias, las cuales son compilaciones, resúmenes y listados de referencias publicadas en el área estudiada (Danhke, 1989), se utilizó la plataforma informática de Internet donde se pudieron revisar muchos artículos donde se hace referencia a resultados de investigaciones anteriores en el área de la armonización y adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad en otros países.

Los Instrumentos o herramientas de recolección de datos se derivan de las técnicas y corresponden a los medios materiales que se requieren para recoger la información, estos deben ser seleccionados de acuerdo a determinadas condiciones que le permitan su validez y confiabilidad.

En las investigaciones documentales se hace uso básicamente de las Fichas, las cuales están clasificadas en ficha: Textual, Resumen, Mixto, Cruzado, Para definiciones y Personal.

Cada una de estas al ser elaboradas se constituyeron en el soporte documental del investigador, especialmente al momento de elaborar el análisis final de la información, previa a la redacción del informe conclusivo de la investigación.

3.4. Análisis Y Presentación De Resultados.

La información recabada fue analizada de forma que se estructuró un

informe fundamentado en el análisis del contenido, teniendo como fundamento todo lo que Suárez (2007) ha definido como el aparato crítico, que no es más que el conjunto de citas y notas presentes en un trabajo escrito. Ellas aportaron el basamento teórico y fundamento ideológico de los planteamientos hechos en el trabajo realizado.

El análisis de contenido según Gómez (2000) en términos generales es un método que busca descubrir la significación de un mensaje, ya sea este un discurso, una historia de vida, un artículo de revista, un texto escolar, un decreto ministerial, etc. Más concretamente, se trata de un método que consiste en clasificar y/o codificar los diversos elementos de un mensaje en categorías con el fin de hacer aparecer de la mejor manera el sentido.

Para describir la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad 1 y 36 en Venezuela se consideró la necesidad de tomar en cuenta las experiencias de los autores y especialistas, tanto nacionales como internacionales en el tema, para finalmente concretar a través del análisis crítico del autor una estructura clara que demuestran cabalmente el desarrollo teórico de cada uno de los objetivos específicos planteados al inicio de la investigación.

CAPÍTULO IV

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD NIC 1. "PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS"

4.1. Norma Internacional De Contabilidad NIC 1. "Presentación De Estados Financieros"

4.1.1. Objetivo

1 El objetivo de esta norma consiste en establecer las bases para la presentación de los estados financieros con propósitos de información general, a fin de asegurar que los mismos sean comparables, tanto con los estados financieros de la misma entidad correspondientes a períodos anteriores, como con los de otras entidades diferentes. En la norma se establecen requisitos generales para la presentación de los estados financieros, guías para su estructura y requerimientos mínimos sobre sus contenidos.

4.1.2. Alcance

2 Una entidad debe aplicar esta norma en la preparación y presentación de estados financieros con propósitos de información general, conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

3 Otras NIIF tratarán los requerimientos de reconocimiento, medición y revelación para transacciones específicas y otros eventos.

4. Esta norma no será de aplicación a la estructura y contenido de los estados financieros intermedios, que se presenten de forma condensada, y

se elaboren de acuerdo con la NIC 34 *Información Financiera Intermedia*. No obstante, los párrafos 15 a 35 serán aplicables a dichos estados. Las reglas fijadas en esta norma se aplicarán de la misma manera a todas las entidades, con independencia de que elaboren estados financieros consolidados o separados, como se definen en la NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Separados*.

5 Esta norma utiliza terminología propia de las entidades con ánimo de lucro, incluyendo aquéllas pertenecientes al sector público. Las entidades que no persigan finalidad lucrativa, ya pertenezcan al sector privado o público, o bien a cualquier tipo de administración pública, que deseen aplicar esta norma, podrían verse obligadas a modificar las descripciones utilizadas para ciertas partidas de los estados financieros, e incluso a cambiar las denominaciones de los estados financieros.

6 De forma análoga, las entidades que carecen de patrimonio neto, tal y como se define en la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación* (por ejemplo, algunos fondos de inversión), y aquellas entidades cuyo capital no es patrimonio neto (por ejemplo, algunas entidades cooperativas) podrían tener necesidad de adaptar la presentación de las participaciones de sus miembros o participantes en los estados financieros.

4.1.3. Definiciones.

07 Los siguientes términos se emplean, en la presente norma, con el significado que a continuación se especifica:

Impracticable. La aplicación de un requisito será impracticable cuando la entidad no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo.

Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), son las Normas e Interpretaciones adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Esas Normas comprenden:

- (a) Las Normas Internacionales de Información Financiera
- (b) Las Normas Internacionales de Contabilidad; y
- (c) Las Interpretaciones elaboradas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) o el antiguo Comité de Interpretaciones (SIC).

Materialidad (o importancia relativa). Las omisiones o inexactitudes de partidas son materiales o tendrán importancia relativa si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios con base en los estados financieros. La materialidad dependerá de la magnitud y la naturaleza del error o inexactitud, enjuiciados en función de las circunstancias particulares en que se hayan producido. La magnitud o la naturaleza de la partida o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante.

Evaluar cuándo un error o inexactitud puede influir en las decisiones económicas de los usuarios, considerándose así material o con importancia relativa, exigirá tener en cuenta las características de tales usuarios. El *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros* establece, en su párrafo 25, que 'se supone que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, así como de su contabilidad, y también la voluntad de estudiar la información con razonable diligencia'. En consecuencia, la evaluación exigirá tener en cuenta cómo puede esperarse que, en términos razonables, usuarios con las características descritas se vean influidos al tomar decisiones económicas.

Notas. Contienen información adicional a la presentada en el estado de situación financiera, estado de resultados integrales, estado de resultados (si se presenta), estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujo de efectivo. En ellas se suministran descripciones narrativas o desagregaciones de tales estados y contienen información sobre las partidas que no cumplen las condiciones para ser reconocidas en aquellos estados.

Otros resultados integrales comprende elementos de ingresos y gastos (incluyendo reclasificación de ajustes) que no están reconocidos en las utilidades o pérdidas como lo requieren o permiten otras NIIF.

Los componentes de los otros resultados integrales incluyen:

- a) Cambios en el superávit por revaluación (ver NIC 16 y NIC 38);
- b) Ganancias y pérdidas actuariales definido en los planes de beneficios reconocidos de acuerdo con el párrafo 93A de la NIC 19;
- c) Ganancias y pérdidas que resultan de la conversión de los estados financieros de una operación extranjera (ver NIC 21)
- d) Ganancias y pérdidas en las mediciones de activos financieros disponibles para la venta (ver NIC 39);
- e) La porción efectiva de ganancias y pérdidas en los instrumentos de coberturas en la cobertura de un flujo de caja (ver NIC 39).

Propietarios o dueños son los controladores de instrumentos clasificados como patrimonio.

Utilidad o pérdida es el total de los ingresos menos gastos excluyendo los componentes de los otros resultados integrales.

Reclasificación de ajustes son los montos reclasificados a utilidades o

pérdidas en el período corriente que fueron reconocidos en otros resultados integrales en el período corriente o en períodos previos.

Total Resultados Integrales es el cambio en el patrimonio durante un período resultante de transacciones y otros eventos, distintos de los cambios resultantes de transacciones con los dueños en su condición de tales.

El total de los resultados integrales comprende todos los componentes de “utilidad o pérdida” y de “otros resultados integrales”.

4.1.4. Finalidad de los estados financieros.

9 Los estados financieros constituyen una representación estructurada de la situación financiera y del desempeño financiero de una entidad. El objetivo de los estados financieros con propósitos de información general es suministrar información acerca de la situación financiera, del desempeño financiero y de los flujos de efectivo de la entidad, que sea útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar sus decisiones económicas. Los estados financieros también muestran los resultados de la gestión realizada por los administradores con los recursos que se les han confiado. Para cumplir este objetivo, los estados financieros suministrarán información acerca de los siguientes elementos de la entidad:

- (a) activos;
- (b) pasivos;
- (c) patrimonio neto;
- (d) gastos e ingresos, en los que se incluyen las pérdidas y ganancias;
- (e) aportes de y distribución a los dueños en su condición de tales; y
- (f) flujos de efectivo.

Esta información, junto con la contenida en las notas, ayudará a los

usuarios a predecir los flujos de efectivo futuros y, en particular, la distribución temporal y el grado de certidumbre de los mismos.

4.1.5. Componentes de los estados financieros.

10 Un juego completo de estados financieros comprende:

(a) un estado de situación financiera al final del período;

(b) un estado de resultados integrales por el período;

(c) un estado de cambios en el patrimonio por el período;

(d) un estado de flujo de efectivo por el período;

(e) notas, comprendiendo un resumen de las políticas contables significativas y otras notas explicativas; y

(f) un estado de situación financiera al principio del período mas reciente comparado cuando una entidad aplica una política contable retroactivamente o presenta en forma retroactiva rubros en sus estados financieros, o cuando reclasifica rubros en sus estados financieros.

Una entidad puede usar otros títulos para sus estados financieros distintos a los usados en esta norma.

11 La entidad debe presentar con igual prominencia todos los estados financieros en el juego completo de estados financieros.

12 Muchas entidades presentan, aparte de los estados financieros, un análisis financiero, elaborado por la gerencia, que describe y explica las características principales del desempeño y la situación financiera de la entidad, así como las incertidumbres más importantes a las que se enfrenta. Este informe puede incluir un examen de:

(a) Los principales factores e influencias que han determinado el desempeño financiero, incluyendo los cambios en el entorno en que opera la

entidad, la respuesta que la entidad ha dado a tales cambios y su efecto, así como la política de inversiones que sigue para mantener y mejorar el mismo, incluyendo su política de dividendos;

(b) Las fuentes de financiación de la entidad, así como su objetivo respecto al coeficiente de deudas sobre patrimonio neto; y

(c) Los recursos de la entidad cuyo valor no quede reflejado en el estado de situación financiera que se ha confeccionado de acuerdo con las NIIF.

13 Muchas entidades también presentan, adicionalmente a sus estados financieros, otros informes y estados tales como los relativos al estado del valor añadido o a la información medioambiental, particularmente en sectores industriales donde los trabajadores se consideran un importante grupo de usuarios o bien los factores del medioambiente resultan significativos, respectivamente. Estos informes y estados, presentados aparte de los estados financieros, quedarán fuera del alcance de las NIIF.

4.1.6. Presentación razonable y cumplimiento de las NIIF.

14 Los estados financieros reflejarán razonablemente, la situación, el desempeño financiero y los flujos de efectivo de la entidad. Esta presentación razonable exige proporcionar la imagen fiel de los efectos de las transacciones, así como de otros eventos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos fijados en el *Marco Conceptual*. Se presume que la aplicación de las NIIF, acompañada de información adicional cuando sea preciso, dará lugar a estados financieros que proporcionen una presentación razonable.

15 Toda entidad cuyos estados financieros cumplan las NIIF efectuará, en las notas, una declaración, explícita y sin reservas, de dicho cumplimiento. En los estados financieros no se declarará que se cumplen las NIIF a menos que aquellos cumplan con todos los requisitos de éstas.

16 En la circunstancia extremadamente rara de que la gerencia concluyera que cumplir con un requisito establecido en una NIIF, llevaría a un error tal que entrara en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el Marco Conceptual, la entidad no lo aplicará, según se establece en el párrafo 17, siempre que el marco regulatorio aplicable exija, o bien no prohíba, esta falta de aplicación.

17 Cuando una entidad no aplique un requisito establecido en una NIIF, de acuerdo con el párrafo 16, revelará información sobre los siguientes extremos:

(a) que la gerencia ha llegado a la conclusión de que los estados financieros presentan razonablemente la situación y desempeños financieros y los flujos de efectivo;

(b) que se ha cumplido con las NIIF aplicables, excepto en el caso particular del requisito no aplicado para lograr una presentación razonable;

(c) el título de la NIIF que la entidad ha dejado de aplicar, la naturaleza de la disensión, con el tratamiento que la NIIF requeriría, las razones por las que ese tratamiento conduciría a un error de tal forma que entrase en conflicto con el objetivo de los estados financieros fijado en el *Marco Conceptual*, así como el tratamiento alternativo adoptado; y

(d) para cada período sobre el que se presente información, el impacto financiero que haya supuesto la falta de aplicación descrita sobre cada partida de los estados financieros que deberían haber sido presentados cumpliendo con el requisito en cuestión.

18 Cuando una entidad hubiera dejado de aplicar, en algún período anterior, un requerimiento establecido en una NIIF, y tal falta de aplicación afectase a los importes reconocidos en los estados financieros del período actual, se revelará la información establecida en los apartados (c) y (d) del párrafo 17.

19 El párrafo 18 se aplicará, por ejemplo, cuando una entidad haya dejado de cumplir, en un período anterior, un requerimiento establecido en una NIIF para la medición de activos o pasivos, y esta falta de aplicación afectase a la medición de los cambios en activos y pasivos reconocidos en los estados financieros del período actual.

20 En la circunstancia extremadamente rara de que la gerencia concluyera que cumplir con un requisito establecido en una NIIF, llevara a un error tal que entrara en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco Conceptual*, pero el marco regulatorio le prohibiera dejar de aplicar este requerimiento, la entidad deberá reducir en la medida de lo posible aquellos aspectos de cumplimiento que perciba como causantes del error, mediante la revelación de la siguiente información:

(a) El título de la NIIF en cuestión, la naturaleza del requerimiento, así como la razón por la cual la gerencia ha llegado a la conclusión de que el cumplimiento del mismo conduciría a error de tal forma que entraría en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco Conceptual*; y

(b) Para cada período presentado, los ajustes a cada partida de los estados financieros que la gerencia haya concluido que serían necesarios para alcanzar una presentación razonable.

4.1.7. Hipótesis de negocio en marcha

25 Al elaborar los estados financieros, la gerencia evaluará la capacidad que tiene la entidad para continuar en funcionamiento. Los estados financieros se elaborarán bajo la hipótesis de negocio en marcha, a menos que la gerencia pretenda liquidar la entidad o cesar en su actividad, o bien no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas.

Cuando la gerencia, al realizar esta evaluación, sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la entidad siga funcionando normalmente, procederá a revelarlas en los estados financieros. En el caso de que los estados financieros no se elaboren bajo la hipótesis de negocio en marcha, tal hecho será objeto de revelación explícita, junto con las hipótesis alternativas sobre las que han sido elaborados, así como las razones por las que la entidad no puede ser considerada como un negocio en marcha.

4.1.8. Base contable de acumulación (o devengo).

27 Salvo en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, la entidad elaborará sus estados financieros utilizando la base contable de acumulación (o devengo).

4.1.9. Materialidad o importancia relativa y agrupación de datos.

29 Cada clase de partidas similares, que posea la suficiente importancia relativa, deberá ser presentada por separado en los estados financieros. Las

partidas de naturaleza o función distinta deberán presentarse separadamente, a menos que no sean materiales.

4.1.10. La Compensación

32 No se compensarán activos con pasivos, ni ingresos con gastos, salvo cuando la compensación sea requerida o esté permitida por una NIIF.

4.1.11. Frecuencia de la Información

36 Una entidad debe presentar un juego completo de estados financieros (incluyendo información comparativa) al menos anualmente. Cuando cambie la fecha del estado de situación financiera de la entidad y elabore estados financieros para un período contable superior o inferior a un año, la entidad deberá informar del período concreto cubierto por los estados financieros y, además, de:

- (a) La razón para utilizar un período inferior o superior; y
- (b) El hecho de que las cifras comparativas que se ofrecen en los estados financieros no son totalmente comparables.

4.1.12. Información comparativa

38 A menos que una NIIF permita o requiera otra cosa, la información comparativa, respecto del período anterior, se presentará para toda clase de información cuantitativa incluida en los estados financieros. La información comparativa deberá incluirse también en la información de tipo descriptivo y narrativo, siempre que ello sea relevante para la adecuada comprensión de los estados financieros del período corriente.

39 Una entidad debe presentar en el desglose de la información comparativa, como mínimo, dos estados de situación financiera, dos de cada uno de los otros estados financieros y las notas correspondientes. Cuando una entidad aplica una política contable retroactivamente o hace reestructuraciones retroactivas de rubros en sus estados financieros o cuando se reclasifican rubros en sus estados financieros, debe presentar como mínimo, tres estados de situación financiera, dos de cada uno de los otros estados financieros y las correspondientes notas. La entidad presentara estados de situación financiera así:

- (a) Al final del período corriente;
- (b) Al final del período previo (el cual es el mismo que al principio del período corriente);y
- (c) Al principio del mas reciente período comparado.

40 En algunos casos, la información descriptiva suministrada en los estados financieros de los períodos anteriores, continúa siendo relevante en el período corriente. Por ejemplo, los detalles de un litigio, cuyo desenlace era incierto en la fecha del estado de situación financiera anterior, y está todavía por resolver, se incluirán también en la información del período corriente Los usuarios encontrarán de interés saber que la incertidumbre existía ya en la fecha del anterior estado de situación financiera, así como los pasos que se han dado durante el período actual para tratar de resolverla.

41 Cuando se modifique la forma de presentación o la clasificación de las partidas de los estados financieros, también se reclasificarán los importes correspondientes a la información comparativa, a menos que resultase impracticable hacerlo. Cuando los importes comparativos se reclasifiquen, la entidad deberá revelar:

- (a) La naturaleza de la reclasificación;

(b) El importe de cada partida o grupo de partidas que se han reclasificado; y

(c) El motivo de la reclasificación.

42 Cuando la reclasificación de los importes comparativos resulte impracticable, la entidad deberá revelar:

(a) El motivo para no reclasificar los importes; y

(b) la naturaleza de los ajustes que tendrían que haberse efectuado si los importes hubieran sido reclasificados.

4.1.13. Uniformidad en la presentación

45 La presentación y clasificación de las partidas en los estados financieros se conservará de un período a otro, a menos que:

(a) tras un cambio en la naturaleza de las actividades de la entidad o una revisión de sus estados financieros, se ponga de manifiesto que sería más apropiada otra presentación u otra clasificación, tomando en consideración los criterios para la selección y aplicación de políticas contables de la NIC 8; o

(b) una NIIF requiera un cambio en la presentación.

4.1.14. Estructura y contenido

Introducción

47 Esta norma exige que determinadas informaciones se presenten en el estado de situación financiera o en el de resultados integrales, o en el estado de resultados separados (si se presenta), o en el estado de cambios en el patrimonio neto, mientras que otras pueden incluirse tanto en el cuerpo de los estados financieros como en las notas. La NIC 7 *Estados de Flujo de*

Efectivo establece los requisitos de presentación para el estado de flujo de efectivo.

48 En esta norma se utiliza en ocasiones el término “información a revelar” en su más amplio sentido, abarcando los rubros presentados en los estados financieros.

Otras NIIF contienen también obligaciones de revelar información. A no ser que en esta NIIF o en otra NIIF se especifique lo contrario, tales revelaciones pueden ser hechas en los estados financieros.

Identificación de los estados financieros

49 Los estados financieros estarán claramente identificados, y se deben distinguir de cualquier otra información publicada en el mismo documento.

50 Cada uno de los componentes de los estados financieros y las notas quedarán claramente identificados. Además, la siguiente información se mostrará en lugar destacado, y se repetirá cuantas veces sea necesario para una correcta comprensión de la información presentada:

(a) El nombre, u otro tipo de identificación, de la entidad que presenta la información, así como cualquier cambio en esa información desde la fecha del estado de situación financiera precedente;

(b) Si los estados financieros pertenecen a la entidad individual o a un grupo de entidades;

(c) La fecha de finalización del período informado o el período cubierto por el conjunto de estados financieros o notas;

(d) La moneda de presentación, tal y como se define en la NIC 21;y

(e) El nivel de agregación y el redondeo utilizado al presentar las cifras

de los estados financieros.

4.1.15. Estado de situación financiera

Información a revelar en el estado de situación financiera

51 En el estado de situación financiera se incluirán, como mínimo, rúbricas específicas que contengan los importes correspondientes a las siguientes partidas:

- (a) propiedades, planta y equipo;
- (b) propiedades de inversión;
- (c) activos intangibles;
- (d) activos financieros (excluidos los mencionados en los apartados (e), (h) e (i) posteriores);
- (e) inversiones contabilizadas aplicando el método de la participación;
- (f) activos biológicos;
- (g) inventarios;
- (h) deudores comerciales y otras cuentas a cobrar;
- (i) efectivo y otros medios líquidos equivalentes;
- (j) el total de activos clasificados como mantenidos para la venta y los activos incluidos en los grupos en desapropiación de elementos, que se hayan clasificado como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Actividades en Discontinuación*; y
- (k) acreedores comerciales y otras cuentas por pagar;
- (l) provisiones;
- (m) pasivos financieros (excluyendo los importes mencionados en los apartados (k) y (l) anteriores);
- (n) pasivos y activos por impuestos corrientes, según quedan definidos

en la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*;

(o) pasivos y activos por impuestos diferidos, según se define en la NIC 12;

(p) los pasivos incluidos en los grupos en desapropiación de elementos clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5.

(q) intereses minoritarios, presentados dentro del patrimonio neto;

(r) capital emitido y reservas atribuibles a los dueños de la controladora

52 En el estado de situación financiera se presentarán rúbricas adicionales que contengan otras partidas, así como agrupaciones y subtotales de las mismas, cuando tal presentación sea relevante para la comprensión de la situación financiera de la entidad.

53 Cuando la entidad presente por separado los activos y los pasivos en el estado de situación financiera, según sean corrientes o no corrientes, no clasificará los activos (o pasivos) por impuestos diferidos como activos (o pasivos) corrientes.

54 Esta Norma no prescribe ni el orden ni el formato concreto para la presentación de las partidas. El párrafo 51 se limita a suministrar una lista de partidas lo suficientemente diferentes, en su naturaleza o función, como para requerir una presentación por separado en el estado de situación financiera. Además:

(a) Se añadirán otras rúbricas cuando el tamaño, naturaleza o función de una partida o grupo de partidas sea tal que la presentación por separado resulte relevante para comprender la situación financiera de la entidad;

(b) Las denominaciones utilizadas y la ordenación de las partidas o grupos de partidas, podrán ser modificadas de acuerdo con la naturaleza de la entidad y de sus transacciones, con el fin de suministrar la información

necesaria para una comprensión global de la situación financiera de la entidad. Por ejemplo, una institución financiera puede modificar las denominaciones anteriores con el fin de proporcionar información que sea relevante para las operaciones de una institución financiera.

55 La decisión de presentar partidas adicionales por separado se basará en una evaluación de:

- (a) la naturaleza y liquidez de los activos;
- (b) la función de los activos dentro de la entidad; y
- (c) los importes, la naturaleza y el plazo de los pasivos.

56 El empleo de diferentes bases de medición para distintas clases de activos sugiere que su naturaleza o función difieren y, en consecuencia, que deben ser presentados en rúbricas separadas. Por ejemplo, ciertas clases de propiedades, planta y equipo pueden ser contabilizadas al costo histórico, o por sus importes revaluados, de acuerdo con la NIC 16.

4.1.16. La distinción entre corriente y no corriente

57 La entidad presentará sus activos corrientes y no corrientes, así como sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas dentro del estado de situación financiera, de acuerdo con los párrafos 59 a 60, excepto cuando la presentación basada en el grado de liquidez proporcione, una información relevante que sea más fiable. Cuando se aplique tal excepción, todos los activos y pasivos se presentarán atendiendo, en general, al grado de liquidez.

58 Independientemente del método de presentación adoptado, a entidad revelará el monto que se espere recibir o pagar después de doce

meses para cada rúbrica de activo o pasivo, que combina montos que se espera recuperar o cancelar:

- (a) No mas de doce meses después del período informado; y
- (b) Mas de doce meses después del período informado.

Activos corrientes

59 Un activo se clasificará como corriente cuando:

- (a) Se espere realizar, o se pretenda vender o consumir, en el transcurso del ciclo normal de la operación de la entidad;
- (b) Se mantenga fundamentalmente con fines de negociación;
- (c) Se espere realizar dentro del período de los doce meses posteriores a la fecha del estado de situación financiera; o
- (d) Se trate de efectivo u otro medio equivalente al efectivo (tal y como se define en la NIC 7 *Estados de Flujo de Efectivo*), cuya utilización no esté restringida, para ser intercambiado o usado para cancelar un pasivo, al menos dentro de los doce meses siguientes a la fecha del estado de situación financiera después del período informado.

Todos los demás activos se clasificarán como no corrientes.

Pasivos corrientes

60 Un pasivo se clasificará como corriente:

- (a) se espere liquidar en el ciclo normal de la operación de la entidad;
- (b) se mantenga fundamentalmente para negociación;
- (c) deba liquidarse dentro del período de doce meses desde la fecha período informado; o
- (d) la entidad no tenga un derecho incondicional para aplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, los doce meses siguientes a la

fecha del período informado.

Información a revelar en el estado de situación financiera o en las notas.

61 La entidad revelará, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas, subclasificaciones más detalladas de las partidas que componen las rúbricas del estado de situación financiera, clasificadas de una forma apropiada a la actividad realizada por la entidad.

62 El detalle suministrado en las subclasificaciones dependerá de los requerimientos contenidos en las NIIF, así como de la naturaleza, tamaño y función de los importes afectados. Los factores señalados en el párrafo 58 se utilizarán también para decidir sobre los criterios de subclasificación. El nivel de información suministrada será diferente para cada partida, por ejemplo:

(a) Las partidas de propiedades, planta y equipo se desagregarán por clases, según lo establecido en la NIC 16;

(b) Las cuentas a cobrar se desagregarán en función de si proceden de clientes comerciales, de partes relacionadas, de anticipos y de otras partidas;

(c) Los inventarios se subclasificarán, de acuerdo con la NIC 2, *Inventarios*, en categorías tales como mercaderías, materias primas, materiales, productos en curso y productos terminados;

(d) Las provisiones se desglosarán, de forma que se muestren por separado las que corresponden a provisiones por beneficios a empleados y el resto; y

(e) El capital y las reservas se desglosarán en varias clases, tales como capital aportado, primas de emisión y reservas.

63 La entidad revelará, ya sea en el estado de situación financiera o el estado de cambios en el patrimonio o en las notas, lo siguiente:

(a) Para cada una de las clases de acciones o títulos que constituyan el capital:

(i) El número de acciones autorizadas para su emisión;

(ii) El número de acciones emitidas y cobradas totalmente, así como las emitidas pero aún no cobradas en su totalidad;

(iii) El valor nominal de las acciones, o el hecho de que no tengan valor nominal;

(iv) una conciliación entre el número de acciones en circulación al principio y al final del período;

(v) los derechos, privilegios y restricciones correspondientes a cada clase de acciones, incluyendo los que se refieran a las restricciones que afectan a la percepción de dividendos y al reembolso del capital;

(vi) las acciones de la entidad que estén en su poder o bien en el de sus subsidiarias o asociadas; y

(vii) las acciones cuya emisión está reservada como consecuencia de la existencia de opciones o contratos para la venta de acciones, describiendo las condiciones e importes correspondientes; y

(b) una descripción de la naturaleza y destino de cada partida de reservas que figure en el patrimonio neto.

64 Una entidad que no tenga dividido el capital en acciones, como por ejemplo las diferentes fórmulas asociativas o fiduciarias, revelará información equivalente a la exigida en el apartado a) del párrafo 63, mostrando los movimientos que se hayan producido, durante el período, en cada categoría de las que componen el patrimonio neto, e informando sobre los derechos, privilegios y restricciones que le sean aplicables a cada una.

4.1.17. Estado de resultados integrales

65 Una entidad debe presentar todos los rubros de ingresos y gastos reconocidos en un período:

(a) en un solo estado de resultados integrales o

(b) en dos estados: un estado desglosando los componentes de utilidades o pérdidas separadas del estado de resultado y un segundo estado que empiece con las utilidades o pérdidas y desglosando los componentes de los otros resultados integrales (estado de resultados integrales).

66 En el estado de resultados integrales se incluirán, como mínimo, rúbricas específicas con los importes que correspondan a las siguientes partidas para el período:

(a) ingresos ordinarios (o de operación);

(b) costos financieros;

(c) participación en el resultado del período de las asociadas y negocios conjuntos que se contabilicen según el método de la participación;

(d) gasto por impuestos

(e) un único importe que comprenda el total de:

(i) El resultado después de impuestos procedente de las actividades discontinuadas y

(ii) El resultado después de impuestos que se haya reconocido por la medida a valor razonable menos los costos de venta o por causa de la venta o disposición por otra vía de los activos o grupos en desapropiación de elementos que constituyan la actividad en discontinuación;

(f) resultado del período.

(g) cada componente de los otros resultados integrales clasificado por su naturaleza (excluyendo los montos del literal (h));

(h) participaciones de otros resultados integrales de asociadas y negocios conjuntos contabilizadas usando el método de la participación; y

(i) total de los resultados integrales.

67 Las siguientes partidas se revelarán en el estado de resultados integrales, como distribuciones del resultado del período:

(a) Resultado del período atribuido a:

(i) interés minoritario;

(ii) propietarios de la controladora.

(b) total de los resultados integrales del período atribuibles a:

(i) interés minoritario; y

(ii) propietarios de la controladora.

68 Una entidad puede presentar en un estado separado de resultados (ver párrafo 65) los rubros indicados en los párrafos 66 (de la a la f) y las revelaciones indicada en el párrafo 67 (a).

69 Una entidad debe presentar rubricas adicionales que contengan otras partidas, así como agrupaciones y subtotales de las mismas en el estado de resultados integrales y en el estado de resultados separados (si se presenta), cuando tal presentación sea relevante para la comprensión del desempeño financiero de la entidad.

70 La entidad no presentará, ni en el estado de resultados ni en el estado de resultados integrales o en las notas, ninguna partida de ingresos o gastos con la consideración de partidas extraordinarias.

Resultado del período

71 Todas las partidas de ingreso o de gasto reconocidas en el período, se incluirán en el resultado del mismo, a menos que una NIIF establezca lo contrario.

4.1.18. Otros resultados integrales del período

72 Una entidad debe revelar el monto del impuesto sobre las utilidades relacionado con cada componente de los otros resultados integrales, incluyendo reclasificación de ajustes ya sea en el estado de resultados integrales o en las notas.

73 Una entidad puede presentar los componentes de los otros resultados integrales ya sea:

- (a) neto del efecto de los impuestos relacionados; o
- (b) antes de los efectos de los impuestos relacionados con un monto mostrado para la suma del impuesto sobre las ganancias relacionados con esos componentes.

74 Una entidad debe revelar la reclasificación de los ajustes relacionados con los componentes de los otros resultados integrales.

4.1.19. Información a revelar en el estado de resultados integrales o en las notas

75 Cuando las partidas de ingreso y gasto sean materiales o tengan importancia relativa, su naturaleza e importe se revelará por separado.

76 Entre las circunstancias que darían lugar a revelaciones separadas de partidas de ingresos y gastos están las siguientes:

- (a) La rebaja del valor de los inventarios hasta su valor neto realizable, o de los elementos de propiedades, planta y equipo hasta su importe recuperable, así como la reversión de tales rebajas;
- (b) Una reestructuración de las actividades de la entidad, así como la

reversión de cualquier provisión dotada para hacer frente a los costos de la misma;

(c) Enajenaciones o disposiciones por otras vías de partidas de propiedades, planta y equipo;

(d) Enajenaciones o disposiciones por otras vías de inversiones;

(e) Operaciones discontinuadas;

(f) Cancelaciones de pagos por litigios; y

(g) Otras reversiones de provisiones.

77 La entidad presentará un desglose de los gastos, utilizando para ello una clasificación basada en la naturaleza de los mismos o en la función que cumplan dentro de la entidad, dependiendo de cuál proporcione una información que sea fiable y más relevante.

78 Se aconseja a las entidades que presenten el desglose mencionado en el párrafo 77, en el estado de resultados integrales o en el estado separado de resultados (si se presenta).

79 Las partidas de gastos se presentarán con la subclasificación pertinente, a fin de poner de manifiesto los componentes, relativos al desempeño financiero, que puedan ser diferentes en cuanto a su frecuencia, potencial de pérdidas o ganancias y capacidad de predicción. Esta información se podrá suministrar en cualquiera de las dos formas alternativas descritas a continuación.

80 La primera forma se denomina método de la naturaleza de los gastos. Los gastos se agruparán en el estado de resultados de acuerdo con su naturaleza (por ejemplo depreciación, compras de materiales, costos de transporte, beneficios a los empleados y costos de publicidad) y no se

redistribuirán atendiendo a las diferentes funciones que se desarrollan en el seno de la entidad. Este método resulta simple de aplicar, puesto que no es necesario distribuir los gastos de la operación entre las diferentes funciones que lleva a cabo la entidad. Un ejemplo de clasificación utilizando el método de la naturaleza de los gastos es el siguiente:

Ingresos ordinarios	X
Otros ingresos	X
Variación de los inventarios de productos terminados y productos en proceso	X
Consumo de materias primas y materiales secundarios	X
Gastos de personal	X
Gastos por depreciación y amortización	X
Otros gastos de operación	X
Total gastos	(X)
Utilidad antes de impuesto	X

81 La segunda forma se denomina método de la función de los gastos o método del “costo de las ventas”, y consiste en clasificar los gastos de acuerdo con su función como parte del costo de las ventas o, por ejemplo, de los gastos de las actividades de distribución o administración. Siguiendo este método, la entidad revelará, al menos, su costo de ventas con independencia de los otros gastos.

Este tipo de presentación puede suministrar a los usuarios una información más relevante que la ofrecida presentando los gastos por naturaleza, pero hay que tener en cuenta que la distribución de los gastos por función puede resultar arbitraria, e implicar la realización de juicios subjetivos. Un ejemplo de clasificación que utiliza el método de gastos por

función es el siguiente:

Ingresos ordinarios	X
Costo de ventas	(X)
Utilidad bruta	X
Otros ingresos no operacionales	X
Costos de distribución	(X)
Gastos administrativos	(X)
Otros gastos	(X)
Utilidad	X

82 Las entidades que clasifiquen sus gastos por función revelarán información adicional sobre la naturaleza de tales gastos, que incluirá al menos el importe de los gastos por depreciación y amortización y el gasto por beneficios a los empleados.

83 La elección de la forma concreta de desglose, ya sea aplicando el método de los gastos por naturaleza o el de los gastos por función, dependerá tanto de factores históricos como del sector industrial donde se enmarque la entidad, así como de la propia naturaleza de la misma. Ambos métodos suministran una indicación de los costos que puedan variar directa o indirectamente, con el nivel de ventas o de producción de la entidad.

Puesto que cada uno de los métodos de presentación tiene ventajas para tipos distintos de entidades, esta Norma exige que la gerencia seleccione la presentación que considere más relevante y fiable. No obstante, puesto que la información sobre la naturaleza de gastos es útil en la predicción de flujos de efectivo, se requiere la presentación de datos adicionales sobre ciertos gastos por naturaleza cuando se emplea la clasificación de gastos por función. En el párrafo 82, el concepto “beneficios

a los empleados” tiene el mismo significado que en la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*.

4.1.20. Estado de cambios en el patrimonio neto

84 La entidad presentará un estado de cambios en el patrimonio neto que mostrará:

(a) el total de los resultados integrales por el período, mostrando separadamente el total de los montos atribuible a los dueños de la controladora y al interés minoritario;

(b) para cada uno de los componentes del patrimonio neto, los efectos de los cambios en las políticas contables y en la corrección de errores, de acuerdo con la NIC 8.

(c) Los montos de las transacciones con los dueños en su condición de tales, mostrando separadamente aportes y distribuciones;

(d) para cada componente del patrimonio, una conciliación entre los montos al principio y al final del período, revelando separadamente cada cambio.

85 La entidad debe presentar ya sea en el estado de cambio del patrimonio o en las notas, el monto de los dividendos reconocidos como distribución a los dueños durante el período y el monto correspondiente por acción.

4.1.21. Notas a los estados financieros

Estructura

86 En las notas se:

(a) Presentará información acerca de las bases para la elaboración de los estados financieros, así como de las políticas contables específicas empleadas de acuerdo con los párrafos 91 a 93;

(b) Revelará la información que, siendo requerida por las NIIF, no estén presentada en los estados financieros; y

(c) Suministrará la información adicional que, no habiéndose incluido en los resultados financieros, sea relevante para la comprensión de alguno de ellos.

87 Las notas se presentarán, en la medida en que sea practicable, de una forma sistemática. Cada partida del estado de situación financiera, y de resultados integrales, del estado de resultados separados (si se presentase), del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujo de efectivo contendrá una referencia cruzada a la información correspondiente dentro de las notas.

88 Normalmente, las notas se presentarán en el siguiente orden, con el fin de ayudar a los usuarios a comprender los estados financieros y compararlos con los presentados por otras entidades:

(a) Una declaración de cumplimiento con las NIIF (véase el párrafo 16);

(b) Un resumen de las políticas contables significativas aplicadas (véase el párrafo 91);

(c) Información de apoyo para las partidas presentadas en el estado de situación financiera y de resultados integrales, en el estado separado de resultados (si representase), en el estado de cambios en el patrimonio neto y en el estado de flujo de efectivo, en el mismo orden en que figuren cada uno de los estados y cada una de las partidas que los componen; y

(d) otras informaciones a revelar, entre las que se incluirán:

(i) Pasivos contingentes (véase la NIC 37) y compromisos contractuales

no reconocidos; e

(ii) Información obligatoria de carácter no financiero, por ejemplo los objetivos y políticas relativos a la gestión del riesgo financiero de la entidad (véase la NIIF 7)

89 En ciertas circunstancias, podría ser necesario o deseable cambiar el orden de ciertas partidas dentro de las notas. Por ejemplo, la información sobre los cambios en el valor razonable, reconocidos en el resultado del período, podría combinarse con información sobre el vencimiento de los instrumentos financieros correspondientes, aunque la primera información se refiera al estado de resultados integrales o estado de resultados separados (si se presenta) y la segunda esté relacionada con el estado de situación financiera. No obstante, se debe conservar, en la medida en que sea practicable, una estructura sistemática.

90 Las notas que aportan información acerca de las bases para la elaboración de los estados financieros y las políticas contables específicas, podrán ser presentadas como un componente separado de los estados financieros.

4.1.22. Revelación de las políticas contables

91 La entidad revelará, en el resumen que contenga las políticas contables significativas:

- (a) La base o bases para la elaboración de los estados financieros; y
- (b) Las demás políticas contables empleadas que resulten relevantes para la comprensión de los estados financieros.

92 La entidad debe revelar, en el resumen de políticas contables

importantes o en otras notas los juicios, aparte de los involucrados en las estimaciones (ver párrafo 93), que la administración haya hecho en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que tengan los efectos mas importantes en los montos reconocidos en los estados financieros.

Supuestos clave para la estimación de la incertidumbre

93 La entidad revelará en las notas información sobre los supuestos clave acerca del futuro, así como otros datos clave para la estimación de la incertidumbre al final del período informado, siempre que lleven asociado un riesgo significativo de suponer cambios materiales en el valor de los activos o pasivos dentro del año próximo. Respecto de tales activos y pasivos, las notas deberán incluir detalles de:

- (a) su naturaleza; y
- (b) su importe en libros al final del período informado.

94 Las informaciones a revelar del párrafo 93 se presentaran de tal forma que ayuden a los usuarios de los estados financieros a entender los juicios efectuados por la gerencia sobre el futuro y sobre otros supuestos claves en la estimación de la incertidumbre. La naturaleza y alcance de la información proporcionada variará de acuerdo con la clase de su puesto o con otras circunstancias. Ejemplos de los tipos de información a revelar son los siguientes:

- (a) La naturaleza del supuesto o dato para la estimación de la incertidumbre;
- (b) La sensibilidad del importe en libros a los métodos, supuestos y estimación implícita en su cálculo, incluyendo las razones de tal sensibilidad.
- (c) La resolución esperada de la incertidumbre, así como el rango de

las consecuencias razonablemente posibles dentro del año próximo respecto del importe en libros de los activos y pasivos afectados;

(d) En el caso de que la incertidumbre anterior continúe sin resolverse, una explicación de los cambios efectuados en los supuestos pasados referentes a los activos y pasivos relacionados

Capital

95 Una entidad revelará información que permita que los usuarios de sus estados financieros evalúen los objetivos, las políticas y los procesos que la entidad aplica para gestionar capital.

96 Para cumplir lo establecido en el párrafo 134 la entidad revelará lo siguiente:

(a) información cualitativa sobre sus objetivos, políticas y procesos de gestión de capital, que incluya entre otras cosas:

(i) una descripción de lo que considera capital a efectos de su gestión;

(ii) cuando una entidad está sujeta a requerimientos externos de capital, la naturaleza de ellos y la forma en que se incorporan en la gestión de capital; y

(iii) cómo cumple sus objetivos de gestión de capital.

(b) Datos cuantitativos resumidos acerca de lo que gestiona como capital.

Algunas entidades consideran como parte del capital a determinados pasivos financieros (por ejemplo, algunas formas de deuda subordinada).

Otras excluyen del capital a algunos componentes del patrimonio neto (por ejemplo, los componentes surgidos de las coberturas de flujos de efectivo).

(c) Los cambios en (a) y (b) desde el período anterior.

(d) Si durante el período ha cumplido con cualquier requerimiento externo de capital al cual esté sujeto.

(e) cuando la entidad no haya cumplido con alguno de los requerimientos externos de capital impuestos, las consecuencias de este incumplimiento.

Estas informaciones a revelar deberán basarse en la información provista internamente al personal clave de la dirección de la entidad.

4.1.23. Otras informaciones a revelar

97 La entidad revelará en las notas:

(a) El importe de los dividendos propuestos o acordados antes de que los estados financieros hayan sido autorizados para su publicación, que no hayan sido reconocidos como distribución a los poseedores de instrumentos de participación en el patrimonio neto durante el período, así como los importes correspondientes por acción; y

(b) El importe de cualquier dividendo preferente de carácter acumulativo que no haya sido reconocido.

98 La entidad informará de lo siguiente, si no ha sido objeto de revelación en otra parte de la información publicada con los estados financieros:

(a) El domicilio y forma legal de la entidad, así como el país en que se ha constituido y la dirección de su sede social (o el domicilio principal donde desarrolle sus actividades, si fuese diferente de la sede social);

(b) Una descripción de la naturaleza de la operación de la entidad, así como sus principales actividades; y

(c) El nombre de la entidad controladora directa y de la controladora última del grupo.

4.1.24. Fecha de vigencia

98 La entidad aplicará esta Norma en los períodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Norma para un período que comience antes del 1 de enero de 2009, revelará este hecho.

4.1.25. Derogación de la NIC 1 (revisada en 2003)

99 Esta Norma sustituye a la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* revisada en 2003 y enmendada en dos mil cinco.

4.1.26. Guía de Implementación de la NIC 1

Esta guía acompaña pero no hace parte de la NIC 1

Ilustraciones sobre la estructura de los estados financieros

IG1. La Norma establece los componentes de los estados financieros y los requisitos mínimos de presentación en el cuerpo del estado de situación financiera general y del estado de resultados, así como para la presentación de los cambios en el patrimonio neto. También establece otras partidas que pueden ser presentadas ya sea en el cuerpo de los estados financieros principales o en las notas a los mismos. El propósito de esta Guía es suministrar ejemplos de la forma en que estas informaciones mínimas requeridas para los resultados, el estado de situación financiera y los cambios en el patrimonio neto pueden ser presentadas en los estados financieros principales. El orden de presentación y las descripciones utilizadas para las partidas deberán ser cambiados, cuando sea necesario,

para lograr una presentación razonable, según las circunstancias particulares de cada empresa.

IG2. El estado de situación financiera ilustrativo muestra una forma en la que el estado de situación financiera general puede distinguir entre elementos corrientes y no corrientes. Otros formatos puede ser igual de apropiados si la distinción se muestra con claridad.

IG3. Se contemplan, sólo con propósitos ilustrativos, dos tipos de estados de resultados, donde se contienen las dos formas alternativas de clasificación de los ingresos y gastos, esto es, por naturaleza y por función.

También se ofrecen dos ilustraciones diferentes para presentar los cambios en el patrimonio.

IG4. Los ejemplos no buscan mostrar todos los aspectos de las NIIF. Estos tampoco conforman un juego completo de estados financieros, el cual también incluye el estado de flujo de efectivo, un resumen de las políticas contables relevantes y otras notas explicativas.

4.2. Resumen Analítico De La Norma Internacional De Contabilidad 1 “Deterioro Del Valor De Los Activos” (NIC 1)

La Norma Internacional de Contabilidad NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* establece que los estados financieros tienen una finalidad, éstos constituyen una representación estructurada de la situación financiera y del desempeño financiero de una entidad. La Norma tiene como objetivo establecer las bases para la presentación de los estados financieros con propósitos de información general, asegurando de esta forma que éstos se puedan comparar, tanto con los estados financieros de la misma entidad

correspondientes a periodos anteriores, como con los de otras entidades diferentes.

Los estados financieros con propósitos de información general comprenden aquellos que se presentan de forma separada, o dentro de otro documento de carácter público, como el informe anual o un folleto o prospecto de información bursátil.

El alcance de la NIC 1 es la aplicación la Preparación y presentación de Estados Financieros para propósitos de información general conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

En la NIC 1 actualizada se sustituye “Balance General” por “Estado de Situación Financiera”, y al “Estado de Resultados” por “Estado de Resultados Integrales”. También comienza a hablar de otro “Estado de Resultados”, pero indica entre paréntesis “si se presenta”; esto quiere decir que es opcional. Se puede sacar como conclusión que ahora, lo que se llamaba “Estado de Resultados” podrá presentarse en dos etapas, uno donde se presente la “Utilidad Neta después de Impuesto sobre la Renta”, como se viene haciendo hasta ahora, y otro que partiendo de esa Utilidad Neta después de ISLR adicione los “resultados integrales” que mas adelante se indican. Uno de los motivos para sustituir la nomenclatura “Balance General” es que no se titulaba como un Estado.

La NIC-1 *“Presentación de Estados Financieros”* cambia la nomenclatura del Balance General y del Estado de Resultados y, además crea una modalidad de presentación del ahora llamado Estado de Situación Financiera cuando se adopta(n) de manera retroactiva NIIF que sufran modificaciones. En consecuencia el Juego completo de estados financieros

estará conformado de la siguiente manera:

(a) Un estado de situación financiera al final del período;

Tomando como ejemplo que el año de la adopción sea 2008, entonces el final del período será 2008, el cual debe presentarse de manera comparativa con, por lo menos, con el ejercicio inmediatamente anterior, es decir 2007. Recuerde, ya no se titulará Balance General.

(b) Un estado de resultados integrales por el período. Se refiere al “Estado de Resultados” que determina la Utilidad Neta antes de ISLR + Otros Resultados Integrales, el cual debe presentarse de manera comparativa con, por lo menos, con el ejercicio inmediatamente anterior, es decir 2007. Recuerde, cuando se presenten ambos en un solo estado se titulará “Estado de Resultados Integrales”.

(c) un estado de cambios en el patrimonio por el período; Es el mismo Estado de Cambios en el Patrimonio que se ha venido presentando, pero ahora se debe reclasificar las partidas, si procede, que son indicadas en la definición de Otros Resultados Integrales contenidas en el numeral 07 de la Norma, el cual debe presentarse de manera comparativa con, por lo menos, con el ejercicio inmediatamente anterior, es decir 2007.

(d) Un estado de flujo de efectivo por el período; Es el mismo Estado de Flujos del Efectivo que se ha venido presentando, el cual debe presentarse de manera comparativa con, por lo menos, con el ejercicio inmediatamente anterior, es decir 2007.

(e) Notas, comprendiendo un resumen de las políticas contables significativas y otras notas explicativas; y debe cumplirse con las notas que

son obligatorias, seguir la guía de aquellas notas que son opcionales, y la empresa determinará las que desee agregar para mayor transparencia y comprensión de los estados financieros

(f) un estado de situación financiera al principio del período más reciente comparado cuando una entidad aplica una política contable retroactivamente o presenta en forma retroactiva rubros en sus estados financieros, o cuando reclasifica rubros en sus estados financieros.

Cuando se adoptan por primera las NIIF aplicando la NIIF-1 (o IFRS-1) “Aplicación por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera”, tomando como ejemplo que la adopción sea en 2008 y que deba presentarse comparativamente con el 2007, al Balance General (ahora Estado de Situación Financiera) que cerró en el 2006 se debe aplicar la NIIF-1 (reconocer activos y pasivos bajo NIIF) para obtener el Balance de Apertura para el año 2007. Ese Balance de Apertura se debe mostrar no solo cuando adopte por primera vez, sino cada vez que adopte una nueva norma de manera retroactiva, o cuando reclasifique rubros de los estados financieros.

Una entidad puede usar otros títulos para sus estados financieros distintos a los usados en esta norma, esto pudiera interpretarse como “...puede usar otros títulos para sus estados financieros distintos....”, y cuando indica, estados financieros distintos se interpreta que si alguna empresa desea agregar otros estados financieros adicionales a los ya expresados, puede utilizar títulos distintos a los usados en esta norma.

Segunda interpretación: La empresa puede seguir utilizando los títulos que viene manejando de manera tradicional. El pero de esta segunda interpretación es que el Estado de Resultados cambiaría su estructura y

seguiría llamándose igual, cuando hay un componente importante distinto a como se venía manejando tradicionalmente.

Según la norma La entidad debe presentar con igual prominencia todos los estados financieros en el juego completo de estados financieros. Pues, todos los componentes del Juego de Estados Financieros deben recibir el mismo trato de importancia, en consecuencia no se debe omitir alguno de ellos cuando se pretenda presentar información al público.

En lo referente a las políticas contables la NIC 1 establece que no es optativo, la empresa debe redactar una declaración en sus políticas contables que los estados financieros cumplen con las NIIF en su totalidad (véase la definición de NIIF en el párrafo 07 de esta norma). Eso se llama “adopción” Las políticas contables que no se ciñan a lo dispuesto en las NIIF no tendrán validez así la empresa se esfuerce en explicar por que lo hizo. O estas en NIIF o no estas en NIIF, pero no puedes estar a medias. De cualquier manera el párrafo 18 se define una excepción, la cual tendrá que sustentar la empresa con todos los requerimientos exigidos en el párrafo 19.

La entidad debe elaborar sus estados financieros utilizando la base contable de acumulación (o devengo), pues estas son fundamentales que se mantienen.

De acuerdo a la norma la empresa puede seguir presentado su Activo Corriente y su Pasivo Corriente antes de presentar el Activo No Corriente y el Pasivo no Corriente, como es práctica generalizada en Venezuela. Lo que trata de decir la NIC-1 modificada es que los elementos están dados de manera enunciativa y que la empresa puede utilizar nomenclaturas o títulos semejantes.

Existen dos casos o formas como la entidad puede presentar el Estado de resultados integrales:

Caso (a) La empresa puede optar por presentar un solo estado y lo llamará “Estado de Resultados Integrales” en donde deberá relacionar la “Utilidad Neta después de ISLR” + “Otros Resultados Integrales” y esa sumatoria es la que debe ir al “Estado de Cambios en el Patrimonio”.

Caso (b) La empresa puede fraccionar el “Estado de Resultados Integrales” en dos estados: Primero presenta el “Estado de Resultados” convencional que hasta ahora hemos elaborado en Venezuela, y luego presenta el “Estado de Resultados Integrales” partiendo de la Utilidad Neta después de ISLR determinado en el primero.

Como ahora se tienen dos Estados de Resultados, entonces también se debe separar los intereses minoritarios y los intereses de quien controla (casa matriz). Se puede apreciar que son dos revelaciones. Se mantiene la exclusión de la nomenclatura “Partidas Extraordinarias. Gracias a la NIC 1 modificada ahora el Estado de Cambios en el Patrimonio se simplifica.

En Venezuela, muchas empresas grandes no han cumplido con la adopción a partir de los ejercicios que cierran el 31 de diciembre de 2008, y no han cumplido con los pasos exigidos por la NIIF-1 para que esos estados financieros puedan ser considerados sus “primeros estados financieros bajo NIIF”. En consecuencia, si se van a adoptar en el 2009, el año de transición será 2008 y el año base 2007. Como quiera que esta NIIF entra en vigencia el 01 de Enero de 2009 y la empresa debe cumplir con lo establecido en el párrafo 1, literal (a) de la NIIF-1 “Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera” en el sentido que todos los

períodos que se presenten deben ser comparables, entonces deberá presentar “Estado de Situación Financiera” de manera comparada para 2009, para 2008 y para 2007, utilizando para los tres períodos las NIIF que estuviesen vigentes a partir del 01 de enero de 2009.

La NIIF-1 será modificada de acuerdo a las exigencias de esta nueva NIC-1, y con toda seguridad en su párrafo 6 donde indica que “...la entidad deberá preparar un Balance General bajo NIIF...” nos indicará “...la entidad deberá preparar y presentar un Estado de Situación Financiera de apertura con arreglo a NIIF.

CAPÍTULO V

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD NIC 36. “DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS”

5.1. Norma internacional de contabilidad nic 36.

5.1.1. Objetivo.

1 El objetivo de esta Norma consiste en establecer los procedimientos que una entidad aplicará para asegurarse de que sus activos están contabilizados por un importe que no sea superior a su importe recuperable. Un activo estará contabilizado por encima de su importe recuperable cuando su importe en libros exceda del importe que se pueda recuperar del mismo a través de su utilización o de su venta. Si este fuera el caso, el activo se presentaría como deteriorado, y la Norma exige que la entidad reconozca una pérdida por deterioro del valor de ese activo. En la Norma también se especifica cuándo la entidad revertirá la pérdida por deterioro del valor, así como la información a revelar.

5.1.2. Alcance

2 Esta Norma se aplicará en la contabilización del deterioro del valor de todos los activos, salvo los siguientes:

- (a) inventarios (véase la NIC 2, *Inventarios*);
- (b) activos surgidos de los contratos de construcción (véase la NIC 11, *Contratos de Construcción*);
- (c) Activos por impuestos diferidos (véase la NIC 12, *Impuesto a las*

Ganancias);

(d) Activos procedentes de retribuciones a los empleados (véase la NIC 19, *Beneficios a los Empleados*);

(e) Activos financieros que se encuentren incluidos en el alcance de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*;

(f) Propiedades de inversión que se valoren según su valor razonable (véase la NIC 40, *Propiedades de Inversión*);

(g) Activos biológicos relacionados con la actividad agrícola, que se valoren según su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta (véase la NIC 41, *Agricultura*).

(h) Costos de adquisición diferidos, así como activos intangibles derivados de los derechos contractuales de una aseguradora en contratos de seguros que estén dentro del alcance de la NIIF 4 *Contratos de Seguro*; y

(i) Activos no corrientes (o grupos en desapropiación) clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5 *Activos No Corrientes Mantenidos Para la Venta y Operaciones Discontinuas*.

3 Esta Norma no es de aplicación a los inventarios, a los activos derivados de los contratos de construcción, a los activos por impuestos diferidos, a los activos que surgen de las retribuciones a los empleados ni a los activos clasificados como mantenidos para la venta (o incluidos en un grupo de elementos en desapropiación que se haya clasificado como mantenido para la venta) porque las Normas existentes aplicables a estos activos establecen los requisitos para su reconocimiento y medición.

4 Esta Norma es de aplicación a los activos financieros clasificados como:

(a) entidades subsidiarias, según se definen en la NIC 27, *Estados Financieros Consolidados y Separados*;

(b) entidades asociadas, según se definen en la NIC 28, *Inversiones en Entidades Asociadas*; y

(c) negocios conjuntos, según se definen en la NIC 31, *Participaciones en Negocios Conjuntos*.

Para el deterioro del valor de otros activos financieros, véase la NIC 39.

5 Esta Norma no es de aplicación a los activos financieros que se encuentren incluidos dentro del alcance de la NIC 39, a las propiedades de inversión que se valoren según su valor razonable de acuerdo con la NIC 40, ni a los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola que se valoren según su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, de acuerdo con la NIC 41. Sin embargo, esta Norma es aplicable a los activos que se contabilicen según su valor revaluado (es decir, valor razonable) de acuerdo con otras Normas, como el modelo de revaluación de la NIC 16, *Propiedades, Planta y Equipo*. La determinación de si un activo revaluado puede haberse deteriorado, dependerá de los criterios aplicados para determinar el valor razonable:

(a) Si el valor razonable del activo fuese su valor de mercado, la única diferencia entre el valor razonable del activo y su valor razonable menos los costos de venta, son los costos incrementales que se deriven directamente de la venta o disposición por otra vía del activo:

(i) Si los costos de venta o disposición por otra vía son insignificantes, el importe recuperable del activo revaluado será necesariamente próximo a, o mayor que, su valor revaluado (es decir, valor razonable). En este caso, después de la aplicación de los criterios de la revaluación, es improbable que el activo revaluado se haya deteriorado, y por tanto no es necesario estimar el importe recuperable.

(ii) Si los costos de venta o disposición por otra vía no fueran insignificantes, el valor razonable menos los costos de venta del activo

revaluado será necesariamente inferior a su valor razonable. En consecuencia, se reconocerá el deterioro del valor del activo revaluado, si su valor en uso es inferior a su valor revaluado (es decir, valor razonable). En este caso, después de la aplicación de los criterios de la revaluación, la entidad aplicará esta Norma para determinar si el activo ha sufrido o no un deterioro del valor de su valor.

(b) Si el valor razonable del activo se determinase con un criterio distinto de su valor de mercado, su valor revaluado (es decir, valor razonable) podría ser superior o inferior a su importe recuperable. Por tanto, después de la aplicación de los criterios de la revaluación, la entidad aplicará esta Norma para determinar si el activo ha sufrido o no un deterioro de su valor.

5.1.3. Definiciones

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

Mercado activo es un mercado en el que se dan las siguientes condiciones: (a) las partidas negociadas en el mercado son homogéneas; (b) normalmente se pueden encontrar compradores y vendedores en cualquier momento; y (c) los precios están disponibles al público.

Fecha del acuerdo en una combinación de negocios es la fecha en que se alcanza un acuerdo sustantivo entre las partes que participan en la combinación y, en el caso de las entidades con cotización pública, es anunciado al público. En el caso de una adquisición hostil, la fecha más temprana en que se obtiene un acuerdo sustantivo, entre las partes que participan en la combinación, es aquella en que han aceptado la oferta de la entidad adquirente un número de propietarios de la adquirida que sea suficiente para obtener el control sobre la misma.

Importe en libros es el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la depreciación o amortización acumuladas y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

Unidad generadora de efectivo es el grupo identificable de activos más pequeño, que genera entradas de efectivo a favor de la entidad que son, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos.

Activos comunes *de la entidad* son activos, diferentes de la plusvalía comprada, que contribuyen a la obtención de flujos de efectivo futuros tanto en la unidad generadora de efectivo que se está considerando como en otras.

Costos de venta o disposición por otra vía son los costos incrementales directamente atribuibles a la venta o disposición por otra vía de un activo o unidad generadora de efectivo, excluyendo los costos financieros y los impuestos a las ganancias.

Importe depreciable o amortizable de un activo es su costo, o el importe que lo sustituya en los estados financieros, menos su valor residual.

Depreciación (Amortización) es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.

Valor razonable menos los costos de venta es el importe que se puede obtener por la venta de un activo o unidad generadora de efectivo, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas, menos los costos de venta o disposición por otra vía.

Pérdida por deterioro del valor es la cantidad en que excede el importe en libros de un activo o unidad generadora de efectivo a su importe recuperable.

Importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el mayor entre su valor razonable menos los costos de venta y su

valor en uso.

Vida útil es:

(a) el periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad; o

(b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.

Valor de uso es el valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

5.1.4. Identificación de un activo que podría estar deteriorado

7 En los párrafos 8 a 17 se especifica cuándo se debe determinar el importe recuperable. En ellos se utiliza el término “activo”, pero son aplicables tanto a un activo considerado individualmente como a una unidad generadora de efectivo. El resto de esta Norma se estructura como sigue:

(a) Los párrafos 18 a 57 establecen las reglas para la medición del importe recuperable. En estas reglas, se utiliza el término “activo”, pero son aplicables tanto a un activo considerado individualmente como a una unidad generadora de efectivo.

(b) Los párrafos 58 a 108 establecen las reglas para el reconocimiento y medición de las pérdidas por deterioro del valor. El reconocimiento y la medición de las pérdidas por deterioro del valor de activos individuales, distintos de la plusvalía comprada, se trata en los párrafos 58 a 64. Los párrafos 65 a 108 tratan sobre el reconocimiento y la medición de las pérdidas por deterioro del valor de las unidades generadoras de efectivo y de la plusvalía comprada.

(c) Los párrafos 109 a 116 establecen las reglas para la reversión de

una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo reconocida en periodos anteriores. De nuevo, se utiliza en dichos párrafos el término “activo”, pero son aplicables tanto a un activo considerado individualmente como a una unidad generadora de efectivo. Los requisitos adicionales para un activo individual se establecen en los párrafos 117 a 121, para una unidad generadora de efectivo en los párrafos 122 y 123, y para la plusvalía comprada en los párrafos 124 y 125.

(d) En los párrafos 126 a 133 se especifica la información a revelar sobre las pérdidas por deterioro del valor y las reversiones de dichas pérdidas para activos y unidades generadoras de efectivo. Los párrafos 134 a 137 contienen los requerimientos de información a revelar adicionales para las unidades generadoras de efectivo entre las que se haya distribuido la plusvalía comprada o activos intangibles con vidas útiles indefinidas, con el propósito de comprobar su deterioro del valor.

8 El valor de un activo se deteriora cuando su importe en libros excede a su importe recuperable. En los párrafos 12 a 14 se describen algunos indicadores para comprobar si existe una pérdida por deterioro del valor de un activo. Si se cumpliera alguno de esos indicadores, la entidad estará obligada a realizar una estimación formal del importe recuperable. Excepto por lo descrito en el párrafo 10, esta Norma no obliga a la entidad a realizar una estimación formal del importe recuperable si no se presentase indicio alguno de una pérdida por deterioro del valor.

9 La entidad evaluará, en cada fecha de cierre del balance, si existe algún indicio de deterioro del valor de algún activo. Si existiera tal indicio, la entidad estimará el importe recuperable del activo.

10 Con independencia de la existencia de cualquier indicio de deterioro del valor, la entidad también:

(a) Comprobará anualmente el deterioro del valor de cada activo intangible con una vida útil indefinida, así como de los activos intangibles que aún no estén disponibles para su uso, comparando su importe en libros con su importe recuperable. Esta comprobación del deterioro del valor puede efectuarse en cualquier momento dentro del periodo anual, siempre que se efectúe en la misma fecha cada año. La comprobación del deterioro del valor de los activos intangibles diferentes puede realizarse en distintas fechas. No obstante, si un activo intangible se hubiese reconocido inicialmente durante el periodo anual corriente, se comprobará el deterioro de su valor antes de que finalice el mismo.

(b) Comprobará anualmente el deterioro del valor de la plusvalía comprada adquirida en una combinación de negocios, de acuerdo con los párrafos 80 a 99.

11 La capacidad de un activo intangible para generar suficientes beneficios económicos futuros como para recuperar su importe en libros estará sujeta, generalmente, a una mayor incertidumbre antes de que el activo esté disponible para su uso que después.

En consecuencia, esta Norma requiere que la entidad compruebe, al menos anualmente, el deterioro del valor del importe en libros de un activo intangible que todavía no se encuentre disponible para su uso.

12 Al evaluar si existe algún indicio de que el valor del activo puede haberse deteriorado, la entidad considerará, como mínimo, los siguientes extremos:

Fuentes externas de información.

(a) Durante el periodo, el valor de mercado del activo ha disminuido

significativamente más que lo que cabría esperar como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.

(b) Durante el periodo han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre la entidad, referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en los que ésta opera, o bien en el mercado al que está destinado el activo.

(c) Durante el periodo, las tasas de interés de mercado, u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, han sufrido incrementos que probablemente afecten a la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso del activo, de forma que disminuyan su importe recuperable de forma significativa.

(d) El importe en libros de los activos netos de la entidad, es mayor que su capitalización bursátil.

Fuentes internas de información

(e) Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico de un activo.

(f) Durante el periodo han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en el alcance o manera en que se usa o se espera usar el activo, que afectarán desfavorablemente a la entidad.

Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, planes de interrupción o reestructuración de la operación a la que pertenece el activo, planes de venta o disposición por otra vía del activo antes de la fecha prevista, y la reconsideración como finita de la vida útil de un activo anteriormente considerada como indefinida.

(g) Se dispone de evidencia procedente de informes internos, que indica que el desempeño económico del activo es, o va a ser, peor que el

esperado.

13 La lista del párrafo 12 no es exhaustiva. La entidad puede identificar otros indicios para detectar que el valor del activo puede haberse deteriorado, lo que también le obligaría a determinar el importe recuperable del activo o, en el caso de la plusvalía comprada, a comprobar el deterioro del valor de acuerdo con los párrafos 80 a 99.

14 La evidencia obtenida a través de informes internos, que indique un deterioro del valor del activo, incluye la existencia de:

(a) flujos de efectivo para adquirir el activo, o necesidades posteriores de efectivo para operar con él o mantenerlo, que son significativamente mayores a los presupuestados inicialmente;

(b) flujos netos de efectivo reales, o resultados, derivados de la operación del activo, que son significativamente peores a los presupuestados;

(c) una disminución significativa de los flujos de efectivo netos o de la ganancia de operación presupuestada, o un incremento significativo de las pérdidas originalmente presupuestadas procedentes del activo; o

(d) pérdidas de operación o flujos netos negativos de efectivo para el activo, cuando las cifras del periodo corriente se suman a las presupuestadas para el futuro.

15 Como se indica en el párrafo 10, esta Norma exige comprobar, al menos anualmente, el deterioro del valor de un activo intangible con una vida útil indefinida o todavía no disponible para su uso, así como de la plusvalía comprada. Independientemente del momento en que se apliquen los requerimientos del párrafo 10, el concepto de materialidad o importancia relativa se aplicará al identificar si es necesario estimar el importe

recuperable de un activo. Por ejemplo, si los cálculos previos muestran que el importe recuperable de un activo es significativamente superior a su importe en libros, la entidad no necesitará volver a estimar su importe recuperable, siempre que no haya ocurrido ningún evento que pudiera haber eliminado esa diferencia. De forma similar, los análisis preliminares podrían mostrar que el importe recuperable de un activo no es sensible a uno o varios de los indicios enumerados en el párrafo 12.

16 Como ilustración de lo indicado en el párrafo 15, si las tasas de interés de mercado u otras tasas de mercado de rendimiento de las inversiones se hubiesen incrementado durante el periodo, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del importe recuperable del activo en los siguientes casos:

(a) Cuando no sea probable que la tasa de descuento utilizada al calcular el valor en uso del activo vaya a verse afectado por el incremento de esas tasas de mercado.

Por ejemplo, los incrementos en las tasas de interés a corto plazo pueden no tener un efecto significativo en la tasa de descuento aplicada para un activo al que le resta todavía una larga vida útil.

(b) Cuando resulte probable que la tasa de descuento, utilizada al calcular el valor en uso del activo, vaya a verse afectado por el incremento en esas tasas de mercado, pero los análisis previos de sensibilidad sobre el importe recuperable muestran que:

(i) Es improbable que se vaya a producir una disminución significativa en el importe recuperable, porque es probable que los flujos futuros de efectivo se vean aumentados (por ejemplo, en algunos casos, la entidad podría ser capaz de demostrar que puede ajustar sus ingresos ordinarios para compensar cualquier incremento en las tasas de mercado); o

(ii) Es improbable que de la disminución del importe recuperable resulte

un deterioro del valor que sea significativo.

17 Si existiese algún indicio de que el activo puede haber deteriorado su valor, esto podría indicar que, la vida útil restante, el método de depreciación utilizado o el valor residual del activo, necesitan ser revisados y ajustados de acuerdo con la Norma aplicable a ese activo, incluso si finalmente no se reconociese ningún deterioro del valor para el activo considerado.

5.1.5. Medición del importe recuperable

18 Esta Norma define el importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo como el mayor entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor en uso. En los párrafos 19 a 57 se establecen los requisitos para la determinación del importe recuperable. En ellos se utiliza el término “activo”, pero su contenido es de aplicación tanto a los activos individuales como a las unidades generadoras de efectivo.

19 No siempre es necesario calcular el valor razonable del activo menos los costos de venta y su valor en uso. Si cualquiera de esos importes excediera al importe en libros del activo, éste no habría sufrido un deterioro de su valor, y por tanto no sería necesario calcular el otro valor.

20 Sería posible calcular el valor razonable del activo menos los costos de venta, incluso si éste no se negociase en un mercado activo. Sin embargo, en ocasiones no es posible determinar el valor razonable del activo menos los costos de venta, por la inexistencia de bases para realizar una estimación fiable del importe que se podría obtener, por la venta del activo en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas. En este caso, la entidad

podría utilizar el valor en uso del activo como su importe recuperable.

21 Si no hubiese razón para creer que el valor en uso de un activo excede de forma significativa a su valor razonable menos los costos de venta, se considerará a este último como su importe recuperable. Este será, con frecuencia, el caso de un activo que se mantiene para disposición. Esto es así porque el valor en uso de un activo que se mantiene para disposición consistirá, principalmente, en los ingresos netos de la disposición, tales como los flujos de efectivo futuros, derivados de su utilización continuada hasta la disposición, probablemente resulten insignificantes a efectos del cálculo.

22 El importe recuperable se calculará para un activo individual, a menos que el activo no genere entradas de efectivo que sean, en buena medida, independientes de las producidas por otros activos o grupos de activos. Si este fuera el caso, el importe recuperable se determinará para la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca el activo (véanse los párrafos 65 a 103), a menos que:

(a) El valor razonable del activo menos los costos de venta sea mayor que su importe en libros; o

(b) Se estime que el valor en uso del activo esté próximo a su valor razonable menos los costos de venta, y este último importe pueda ser determinado.

23 En algunos casos, para la determinación del valor razonable del activo menos los costos de venta o del valor en uso, las estimaciones, los promedios y otras simplificaciones en el cálculo pueden proporcionar una aproximación razonable a las cifras que se obtendrían de cálculos más detallados como los ilustrados en esta Norma.

5.1.6. Medición del importe recuperable de un activo intangible con una

vida útil indefinida

24 El párrafo 10 requiere que se compruebe anualmente el deterioro del valor de un activo intangible con una vida útil indefinida, mediante la comparación de su importe en libros con su importe recuperable, con independencia de la existencia de cualquier indicio de deterioro del valor. No obstante, podrían emplearse los cálculos recientes más detallados del importe recuperable efectuados en el periodo precedente para comprobar el deterioro del valor de ese activo en el periodo corriente, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

(a) En el caso de que el activo intangible no generase entradas de efectivo que sean en buena medida independientes de aquellos flujos que provienen de otros activos o grupos de activos y, en consecuencia, se compruebe su deterioro del valor como parte de la unidad generadora de efectivo a la cual pertenece, que los activos y pasivos que componen esa unidad no hayan cambiado significativamente desde que se realizó el cálculo más reciente del importe recuperable;

(b) Que el cálculo del importe recuperable más reciente diese lugar a una cantidad que exceda, por un margen significativo, del importe en libros del activo; y

(c) Que basándose en un análisis de los eventos y circunstancias que han ocurrido y aquellas circunstancias que han cambiado desde que se efectuó el cálculo más reciente del importe recuperable, la probabilidad de que el importe recuperable corriente sea inferior al importe en libros sea remota.

5.1.6.1. Valor razonable menos costos de venta

25 La mejor evidencia del valor razonable del activo menos los costos de venta es la existencia de un precio, dentro de un compromiso formal de venta, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, ajustado por los costos incrementales directamente atribuibles a la venta o disposición por otra vía del activo.

26 Si no existiera un compromiso formal de venta, pero el activo se negociase en un mercado activo, el valor razonable del activo menos los costos de venta sería el precio de mercado del activo, menos los costos de venta o disposición por otra vía. El precio de mercado adecuado será, normalmente, el precio comprador corriente. Cuando no se disponga del precio comprador corriente, el precio de la transacción más reciente puede proporcionar la base adecuada para estimar el valor razonable del activo menos los costos de venta, siempre que no se hayan producido cambios significativos en las circunstancias económicas, entre la fecha de la transacción y la fecha en la que se realiza la estimación.

27 Si no existiese ni un acuerdo firme de venta ni un mercado activo, el valor razonable menos los costos de venta se calculará a partir de la mejor información disponible para reflejar el importe que la entidad podría obtener, en la fecha del balance, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, una vez deducidos los costos de venta o disposición por otra vía. Para determinar este importe, la entidad considerará el resultado de las transacciones recientes con activos similares en el mismo sector industrial. El valor razonable del activo menos los costos de venta no reflejará una venta forzada, salvo que la gerencia se vea obligada a vender inmediatamente.

28 Los costos de venta o disposición por otra vía, diferentes de aquéllos que ya hayan sido reconocidos como pasivos, se deducirán al calcular el valor razonable menos los costos de venta. Ejemplos de estos costos son los costos de carácter legal, timbres y otros impuestos de la transacción similares, los costos de desmontar o desplazar el activo, así como todos los demás costos incrementales para dejar el activo en condiciones para su venta. No obstante, las indemnizaciones por cese (definidas en la NIC 19, *Beneficios a los Empleados*) y otros costos asociados con la reducción del tamaño o la reorganización de un negocio, que implique la venta o disposición por otra vía de un activo, no son costos incrementales directamente relacionados y atribuibles a la venta o disposición por otra vía.

29 En ocasiones, la venta o disposición por otra vía de un activo puede obligar al comprador a asumir un pasivo, y sólo se puede disponer de un único valor razonable menos los costos de venta del conjunto formado por el activo y el pasivo. En el párrafo 78 se explica cómo tratar tales casos.

5.1.6.2. Valor en uso

30 Los siguientes elementos deben reflejarse en el cálculo del valor en uso de un activo:

- (a) una estimación de los flujos de efectivo futuros que la entidad espera obtener del activo;
- (b) las expectativas sobre posibles variaciones en el importe o en la distribución temporal de dichos flujos de efectivo futuros;
- (c) el valor temporal del dinero, representado por la tasa de interés de mercado sin riesgo;
- (d) el precio por soportar la incertidumbre inherente en el activo; y
- (e) otros factores, como la iliquidez, que los participantes en el mercado

reflejarían al poner precio a los flujos de efectivo futuros que la entidad espera que se deriven del activo.

31 La estimación del valor en uso de un activo conlleva los siguientes pasos:

(a) estimar las entradas y salidas futuras de efectivo derivadas tanto de la utilización continuada del activo como de su venta o disposición por otra vía final; y

(b) aplicar la tasa de descuento adecuada a estos flujos de efectivo futuros.

Los elementos identificados en los apartados (b), (d) y (e) del párrafo 30 pueden reflejarse como ajustes en los flujos de efectivo futuros o como ajustes en la tasa de descuento. Cualquiera que sea el enfoque que la entidad adopte para reflejar las expectativas sobre posibles variaciones en el importe o distribución temporal de los flujos de efectivo futuros, el resultado será reflejar el valor presente esperado de los flujos de efectivo futuros, es decir la media ponderada de todos los posibles resultados.

En el Apéndice A se proporcionan guías adicionales sobre el uso de las técnicas del cálculo del valor presente en la determinación del valor en uso de un activo.

5.1.6.3. Bases para la estimación de los flujos de efectivo futuros

33 En la determinación del valor en uso la entidad:

(a) Basará las proyecciones de los flujos de efectivo en hipótesis razonables y fundamentadas, que representen las mejores estimaciones de la gerencia sobre el conjunto de las condiciones económicas que se presentarán a lo largo de la vida útil restante del activo. Se otorgará un mayor peso a las evidencias externas a la entidad.

(b) Basará las proyecciones de flujos de efectivo en los presupuestos o pronósticos financieros más recientes, que hayan sido aprobados por la gerencia, excluyendo cualquier estimación de entradas o salidas de efectivo que se espere surjan de reestructuraciones futuras o de mejoras del desempeño de los activos. Las proyecciones basadas en estos presupuestos o pronósticos cubrirán como máximo un periodo de cinco años, salvo que pueda justificarse un plazo mayor.

(c) Estimaré las proyecciones de flujos de efectivo posteriores al periodo cubierto por los presupuestos o pronósticos más recientes, extrapolando las proyecciones anteriores basadas en ellos, utilizando para los años posteriores escenarios con una tasa de crecimiento nula o decreciente, salvo que se pudiera justificar el uso de una tasa creciente. Esta tasa de crecimiento no excederá de la tasa media de crecimiento a largo plazo para los productos o industrias, así como para el país o países en los que opera la entidad y para el mercado en el que se utilice el activo, a menos que se pueda justificar una tasa de crecimiento mayor.

34 La gerencia evaluará la razonabilidad de las hipótesis en las que se basan sus proyecciones corrientes de flujos de efectivo, examinando las causas de las diferencias entre las proyecciones de flujos de efectivo pasadas y corrientes. La gerencia se asegurará que las hipótesis sobre las que se basan sus proyecciones de flujos de efectivo corrientes sean uniformes con los resultados reales obtenidos en el pasado, siempre que los efectos de hechos o circunstancias posteriores que no existían cuando dichos flujos de efectivo reales fueron generados, lo permitan.

35 Por lo general, no se suele disponer de presupuestos o pronósticos financieros que sean detallados, explícitos y fiables, para periodos superiores a cinco años. Por esta razón, las estimaciones que haga la gerencia sobre

los flujos futuros de efectivo, se basarán en los presupuestos o pronósticos más recientes, para un máximo de cinco años. La gerencia puede utilizar proyecciones de flujos de efectivo, basadas en los presupuestos o pronósticos para un periodo mayor de cinco años, siempre que esté segura de que son fiables y pueda demostrar su capacidad, a partir de la experiencia pasada, para predecir los flujos de efectivo de forma precisa en plazos tan largos de tiempo.

36 Las proyecciones de flujos de efectivo hasta el final de la vida útil del activo se estimarán extrapolando las proyecciones de flujos de efectivo basados en presupuestos o pronósticos, utilizando una tasa de crecimiento para los años siguientes. Esta tasa será constante o decreciente, a menos que la información objetiva indique que una tasa creciente se ajuste mejor a los patrones que sigue el ciclo de vida del producto o del sector industrial. Si resultara adecuado, la tasa de crecimiento podría también ser nula o negativa.

37 Cuando las condiciones sean favorables, es probable que entren competidores en el mercado y limiten el crecimiento. Por tanto, las entidades podrían tener dificultades para superar la tasa media de crecimiento histórica a largo plazo (por ejemplo, veinte años), referida a los productos, sectores industriales, país o países en los que la entidad opera, o al mercado en que el activo se utiliza.

38 Al usar información de presupuestos o pronósticos, una entidad considerará si la información refleja hipótesis razonables y fundamentadas, y si representa la mejor estimación de la gerencia sobre el conjunto de condiciones económicas que existirán durante la vida útil restante del activo.

5.1.6.4. Composición de las estimaciones de los flujos de efectivo futuros

39 Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros incluirán:

(a) Proyecciones de entradas de efectivo procedentes de la utilización continuada del activo;

(b) Proyecciones de salidas de efectivo en las que sea necesario incurrir para generar las entradas de efectivo por la utilización continuada del activo (incluyendo, en su caso, los pagos que sean necesarios para preparar al activo para su utilización), y puedan ser atribuidas directamente, o distribuidas según una base razonable y uniforme, a dicho activo; y

(c) los flujos netos de efectivo que, en su caso, se recibirían (o pagarían) por la venta o disposición por otra vía del activo, al final de su vida útil.

40 Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros y de la tasa de descuento tendrán en cuenta hipótesis uniformes sobre los incrementos de precios debidos a la inflación general. Por tanto, si la tasa de descuento incluyese el efecto de los incrementos de precios debidos a la inflación general, los flujos de efectivo futuros se estimarían en términos nominales. Si la tasa de descuento excluyese el efecto de los incrementos de precios debidos a la inflación general, los flujos de efectivo futuros se estimarían en términos reales (pero incluirán incrementos o decrementos futuros en los precios específicos).

41 Las proyecciones de las salidas de efectivo incluyen aquéllas relacionadas con el mantenimiento diario del activo, así como los futuros gastos generales que puedan ser atribuidos de forma directa, o distribuidos sobre unas bases razonables y uniformes, a la utilización del activo.

42 Cuando el importe en libros del activo todavía no incluya la totalidad de las salidas de efectivo que se efectuarán antes de que esté preparado para su utilización o venta, la estimación de los pagos futuros incluirá también una estimación de cualquier salida de efectivo en la que se prevea incurrir antes de que el activo esté listo para su uso o venta. Este es el caso, por ejemplo, de un edificio en construcción o de un proyecto de desarrollo todavía no completado.

43 Con el fin de evitar duplicidades, las estimaciones de los flujos de efectivo futuros no incluirán:

(a) Entradas de efectivo procedentes de activos que generen entradas de efectivo que sean en buena medida independientes de las entradas procedentes del activo que se esté revisando (por ejemplo, activos financieros tales como partidas a cobrar); y

(b) Pagos relacionados con obligaciones que ya han sido reconocidas como pasivos (por ejemplo, cuentas a pagar, pensiones o provisiones).

44 Los flujos de efectivo futuros se estimarán, para el activo, teniendo en cuenta su estado actual. Estas estimaciones no incluirán entradas o salidas de efectivo futuras que se espera que surjan de:

(a) Una reestructuración futura en la que la entidad no se ha comprometido todavía; o

(b) La mejora o aumento del desempeño del activo.

45 Puesto que los flujos de efectivo futuros se estiman para el activo en su estado actual, el valor en uso no reflejará:

(a) Las salidas de efectivo futuras o los ahorros de costos relacionados (por ejemplo reducciones de personal), ni otros beneficios que se espere que

surjan de una reestructuración futura en la que la entidad no se haya comprometido hasta el momento; o

(b) Las salidas de efectivo futuras que vayan a mejorar o aumentar el desempeño del activo, ni tampoco las entradas de efectivo que se espere obtener de dichas salidas de efectivo.

46 Una reestructuración es un programa planificado y controlado por la gerencia, cuyo efecto es un cambio significativo en la actividad llevada a cabo por la entidad en la manera en que está gestionada. En la NIC 37 *Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes*, se especifica cuándo la entidad está comprometida en una reestructuración.

47 Cuando una entidad se encuentra comprometida en una reestructuración, es probable que algunos de sus activos queden afectados por el desarrollo de la misma. Una vez que la entidad se involucre en tal proceso de reestructuración:

(a) Al determinar el valor en uso, sus estimaciones de entradas y salidas futuras de flujos de efectivo reflejarán los ahorros de costos y demás beneficios esperados de la reestructuración (a partir de los presupuestos y pronósticos más recientes aprobados por la gerencia); y

(b) Sus estimaciones de salidas de efectivo futuras por la reestructuración en sí, se incluirán en la provisión por reestructuración, según lo establecido en la NIC 37.

En el Ejemplo 5 se ilustra el efecto de una reestructuración futura en los cálculos del valor en uso.

48 Hasta que la entidad lleve a cabo las salidas de efectivo necesarias para mejorar o potenciar el desempeño del activo, las estimaciones de flujos futuros de efectivo no incluirán las estimaciones de entradas de efectivo que

se espere se deriven del incremento de los beneficios económicos asociados con las salidas de efectivo (véase el Ejemplo ilustrativo 6).

49 Las estimaciones de los flujos futuros de efectivo incluirán las salidas de efectivo futuras necesarias para mantener el nivel de beneficios económicos que se espere surjan del activo en su estado actual. Cuando una unidad generadora de efectivo esté integrada por activos con diferentes vidas útiles estimadas, siendo todos ellos esenciales para el funcionamiento operativo de la unidad, el reemplazo de activos con vidas útiles más cortas se considerará como parte del mantenimiento diario de la unidad, al estimar los flujos de efectivo futuros asociados con la misma. De forma similar, cuando un activo individualmente considerado esté integrado por componentes con diferentes vidas útiles estimadas, la reposición de los componentes con vidas útiles más cortas se considerará como parte del mantenimiento diario del activo, cuando se estimen los flujos de efectivo futuros que el mismo genere.

50 Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros no incluirán: (a) entradas o salidas de efectivo por actividades de financiación; ni (b) cobros o pagos por el impuesto a las ganancias.

51 Los flujos de efectivo futuros estimados reflejarán hipótesis que sean uniformes con la manera de determinar la tasa de descuento. De otro modo, el efecto producido por algunas de las hipótesis se duplicaría o se ignoraría. Puesto que el valor temporal del dinero está ya considerado al descontar las estimaciones de flujos de efectivo futuros, esos flujos de efectivo excluirán las entradas y salidas de efectivo por actividades de financiación. De forma similar, puesto que la tasa de descuento se determina antes impuestos, los flujos de efectivo se han de estimar también antes del impuesto a las

ganancias.

52 La estimación de los flujos netos de efectivo a recibir (o a pagar), por la venta o disposición por otra vía de un activo al final de su vida útil, será el importe que la entidad espera obtener por la venta del elemento, en una transacción en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, después de deducir los costos estimados de la venta o disposición por otra vía.

53 La estimación de los flujos netos de efectivo a recibir (o a pagar) por la venta o disposición por otra vía de un activo al final de su vida útil, se determinará de forma similar a la del valor razonable del activo menos los costos de venta, excepto si en la estimación de esos flujos netos de efectivo:

(a) La entidad ha utilizado precios vigentes en la fecha de estimación para activos similares, que hayan llegado al final de su vida útil y hayan estado operando en condiciones similares a aquéllas en las que el activo será utilizado.

(b) La entidad ha ajustado esos precios por el efecto de los incrementos debidos a la inflación general, y por los incrementos o disminuciones de los precios específicos. No obstante, si tanto las estimaciones de los flujos de efectivo futuros, procedentes de la utilización continuada del activo, como la tasa de descuento, excluyen el efecto de la inflación general, la entidad también excluirá este efecto de la estimación de los flujos netos de efectivo procedentes de la venta o disposición por otra vía del activo.

5.1.6.5. Flujos de efectivo futuros en moneda extranjera

54 Los flujos de efectivo futuros se estimarán en la moneda en la que vayan a ser generados, y se actualizarán utilizando la tasa de descuento

adecuada para esa moneda. La entidad convertirá el valor presente aplicando la tasa de cambio al contado en la fecha del cálculo del valor en uso.

Tasa de descuento

55 La tasa o tasas de descuento a utilizar serán las tasas antes de impuestos, que reflejen las evaluaciones actuales del mercado correspondientes:

- (a) al valor temporal del dinero; y
- (b) a los riesgos específicos del activo para los cuales las estimaciones de flujos de efectivo futuros no hayan sido ajustadas.

56 Una tasa que refleje las evaluaciones actuales del valor temporal del dinero y los riesgos específicos del activo, es el desempeño que los inversores exigirían, si escogieran una inversión que generase flujos de efectivo por importes, distribución temporal y perfil de riesgo, equivalentes a los que la entidad espera obtener del activo.

Esta tasa de descuento se estimará a partir de la tasa implícita en las transacciones actuales de mercado para activos similares, o bien como el costo medio ponderado del capital de una entidad cotizada que tuviera un solo activo (o una cartera de activos) similares al que se está considerando, en términos de potencial de servicio y riesgo soportado. No obstante, la tasa de descuento empleada para determinar el valor en uso de un activo no reflejará los riesgos para los cuales ya hayan sido ajustadas las estimaciones de flujos de efectivo futuros. De otro modo, el efecto de algunas hipótesis se vería duplicado.

57 Cuando la tasa específica correspondiente a un activo no esté directamente disponible en el mercado, la entidad aplicará algún sustitutivo para estimar la tasa de descuento.

En el Apéndice A se incluyen guías adicionales sobre la estimación de la tasa de descuento en estas circunstancias.

5.1.7. Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro del valor

58 En los párrafos 59 a 64 se establecen los requisitos para el reconocimiento y la medición de las pérdidas por deterioro del valor de los activos individuales distintos de la plusvalía comprada. El reconocimiento y la medición de las pérdidas por deterioro del valor de las unidades generadoras de efectivo y la plusvalía comprada se abordan en los párrafos 65 a 108.

59 El importe en libros de un activo se reducirá hasta que alcance su importe recuperable si, y sólo si, este importe recuperable es inferior al importe en libros. Esta reducción se denomina pérdida por deterioro del valor.

60 La pérdida por deterioro del valor se reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo, a menos que el activo se contabilice por su valor revaluado de acuerdo con otra Norma (por ejemplo de acuerdo con el modelo de revaluación previsto en la NIC 16, *Propiedades, Planta y Equipo*). Cualquier pérdida por deterioro del valor, en los activos revaluados, se tratará como un decremento de la revaluación efectuada de acuerdo con esa otra Norma.

61 Una pérdida por deterioro del valor asociada a un activo no revaluado se reconocerá en el resultado del periodo. No obstante, la pérdida

por deterioro del valor correspondiente a un activo revaluado se reconocerá directamente como un cargo contra los superávits de revaluación, hasta el límite del importe de la reserva de revaluación para ese activo.

62 Cuando el importe estimado de una pérdida por deterioro del valor sea mayor que el importe en libros del activo con el que se relaciona, la entidad reconocerá un pasivo si, y sólo si, estuviese obligada a ello por otra Norma.

63 Tras el reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor, los cargos por depreciación del activo se ajustarán en los periodos futuros, con el fin de distribuir el importe en libros revisado del activo, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

64 Si se reconoce una pérdida por deterioro del valor, se determinarán también los activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados con ella, mediante la comparación del importe en libros revisado del activo con su base fiscal, de acuerdo con la NIC 12, *Impuesto a las Ganancias* (véase el Ejemplo 3).

5.1.8. Unidades generadoras de efectivo y plusvalía comprada

65 En los párrafos 66 a 108 se establecen los requisitos para identificar las unidades generadoras de efectivo a las que pertenecen los activos, y para determinar el importe en libros y reconocer las pérdidas por deterioro del valor que correspondan a las unidades generadoras de efectivo y a la plusvalía comprada.

5.1.8.1. Identificación de la unidad generadora de efectivo a la que

pertenece un determinado activo

66 Si existiera algún indicio del deterioro del valor de un activo, el importe recuperable se estimará para el activo individualmente considerado. Si no fuera posible estimar el importe recuperable del activo individual, la entidad determinará el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que el activo pertenece (la unidad generadora de efectivo del activo).

67 El importe recuperable de un activo individual no podrá ser determinado cuando:

(a) el valor en uso del activo no pueda estimarse como próximo a su valor razonable menos los costos de venta (por ejemplo, cuando los flujos de efectivo futuros por la utilización continuada del activo no puedan determinarse por ser insignificantes); y

(b) el activo no genere entradas de efectivo que sean en buena medida independientes de las producidas por otros activos.

En estos casos, el valor en uso y, por tanto, el importe recuperable, podrán determinarse sólo a partir de la unidad generadora de efectivo del activo.

Ejemplo.

Una entidad minera posee un ferrocarril privado para apoyo de las operaciones en una mina. El ferrocarril privado sólo puede ser vendido por su valor como chatarra, y no genera entradas de efectivo que sean en buena medida independientes de las entradas que corresponden a los otros activos de la mina.

No es posible estimar el importe recuperable del ferrocarril privado, porque su valor en uso no puede determinarse, y probablemente es diferente de su valor como chatarra. Por tanto, la entidad tendrá que estimar el importe

recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el ferrocarril, es decir, la mina en su conjunto.

68 Como se define en el párrafo 6, la unidad generadora de efectivo de un activo es el grupo más pequeño de activos que, incluyendo al citado activo, genera entradas de efectivo que son en buena medida independientes de las entradas producidas por otros activos o grupos de activos. La identificación de la unidad generadora de efectivo de un activo implica la realización de juicios. Si no se puede determinar el importe recuperable de un activo individual, la entidad habrá de identificar el conjunto más pequeño de activos que, incluyendo al mismo, genere entradas de efectivo que sean en buena medida independientes.

Ejemplo.

Una entidad de autobuses presta servicios a un municipio bajo contrato, que le exige unos ciertos servicios mínimos para cada una de las cinco rutas separadas que cubre.

Los activos destinados a cada una de las rutas, y los flujos de efectivo que se derivan de cada una de ellas, pueden ser identificados por separado. Una de las rutas opera con pérdidas significativas.

Puesto que la entidad no tiene la opción de suspender ninguna de las rutas cubiertas por los autobuses, el menor nivel de entradas de efectivo identificables, que son en buena medida, independientes de las entradas de efectivo procedentes de otros activos o grupos de activos, son las entradas de efectivo generadas por las cinco rutas en conjunto. La unidad generadora de efectivo de cada ruta es la entidad en su conjunto.

69 Las entradas de efectivo son entradas de efectivo y otros medios equivalentes al efectivo, recibidos de partes externas a la entidad. Para identificar si las entradas de efectivo procedentes de un activo (o grupo de

activos) son en buena medida independientes de las entradas de efectivo procedentes de otros activos (o grupos de activos), la entidad considerará diferentes factores, incluyendo cómo la gerencia controla las operaciones de la entidad (por ejemplo, por líneas de producto, negocios, localizaciones individuales, distritos o áreas regionales), o cómo la gerencia adopta las decisiones de continuar o vender o disponer por otra vía de los activos y operaciones de la entidad. El ejemplo ilustrativo 1 proporciona algunos ejemplos de identificación de unidades generadoras de efectivo.

70 Si existe un mercado activo para los productos elaborados por un activo o un grupo de activos, uno u otros se identificarán como una unidad generadora de efectivo, incluso si alguno o todos los productos elaborados se utilizan internamente. Si las entradas de efectivo generadas por cualquier activo o unidad generadora de efectivo estuvieran afectadas por precios internos de transferencia, la entidad utilizará la mejor estimación de la gerencia sobre el precio(s) futuro(s) que podría alcanzarse en transacciones realizadas en condiciones de independencia mutua, estimando:

(a) Las entradas de efectivo futuras empleadas para determinar el valor en uso del activo o de la unidad generadora de efectivo; y

(b) Las salidas de efectivo futuras empleadas para determinar el valor en uso de otros activos o unidades generadoras de efectivo afectadas por precios internos de transferencia.

71 Aunque una parte o la totalidad de la producción elaborada por un activo o un grupo de activos, sea utilizada por otras unidades de la misma entidad (por ejemplo, productos de una fase intermedia dentro del proceso productivo), este activo o grupo de ellos formarán una unidad generadora de efectivo siempre y cuando la entidad pueda vender esta producción en un mercado activo. Esto es así porque ese activo, o grupo de activos, pueden

generar entradas de efectivo que serían en buena medida independientes de las entradas de efectivo de los otros activos o grupos de activos. Al utilizar información basada en presupuestos o pronósticos financieros que se relacionen con tal unidad generadora de efectivo, o con cualquier otro activo o unidad generadora de efectivo afectada por precios internos de transferencia, la entidad ajustará esta información si los precios internos de transferencia no reflejan la mejor estimación de la gerencia sobre los precios futuros que podrían ser alcanzados en transacciones realizadas en condiciones de independencia mutua.

72 Las unidades generadoras de efectivo se identificarán de forma uniforme de un periodo a otro, y estarán formadas por el mismo activo o tipos de activos, salvo que se justifique un cambio.

73 Si una entidad determinase que un activo pertenece, en este periodo, a una unidad generadora de efectivo diferente de la que perteneció en periodos anteriores, o que los tipos de activos que forman la unidad generadora de efectivo del activo han cambiado, el párrafo 130 exige revelar ciertas informaciones sobre esta unidad generadora de efectivo, en el caso de que se hubiera reconocido una pérdida por deterioro del valor o una reversión de la misma para la unidad generadora de efectivo.

5.1.8.2. Importe recuperable e importe en libros de una unidad generadora de efectivo.

74 El importe recuperable de una unidad generadora de efectivo, es el mayor entre el valor razonable menos los costos de venta de la unidad y su valor en uso. Para los propósitos de determinar el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo, las referencias efectuadas en los párrafos 19

a 57 al término “activo” se entenderán hechas a la “unidad generadora de efectivo”.

75 El importe en libros de una unidad generadora de efectivo se determinará de manera uniforme con la forma en que se calcule el importe recuperable de la misma.

76 El importe en libros de una unidad generadora de efectivo:

(a) incluirá el importe en libros sólo de aquellos activos que puedan ser atribuidos directamente, o distribuidos según un criterio razonable y uniforme, a la unidad generadora de efectivo y que generarán las entradas futuras de efectivo utilizadas en la determinación del valor en uso de la citada unidad; y

(b) no incluirá el importe en libros de ningún pasivo reconocido, a menos que el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo no pudiera ser determinado sin tener en cuenta tal pasivo.

Esto es así porque el valor razonable menos los costos de venta, así como el valor en uso de una unidad generadora de efectivo, se determinan excluyendo los flujos de efectivo relacionados con los activos que no forman parte de la unidad y con los pasivos que ya se hayan contabilizado (véanse los párrafos 28 y 43).

77 Cuando se agrupan los activos para evaluar su recuperabilidad, es importante incluir en la unidad generadora de efectivo todos los activos que generan o son empleados para generar las corrientes relevantes de entradas de efectivo. De otro modo, la unidad generadora de efectivo podría aparecer como plenamente recuperable, cuando de hecho se ha producido una pérdida por deterioro del valor. En algunos casos se da la circunstancia de que, aunque determinados activos puedan contribuir a la producción de los flujos de efectivo futuros estimados de la unidad generadora de efectivo, no

pueden ser distribuidos con un criterio razonable y uniforme a la unidad en cuestión.

Este podría ser el caso de la plusvalía comprada o de los activos comunes de la entidad, como la sede social. En los párrafos 80 a 103 se explica cómo tratar estos activos, al comprobar si la unidad generadora de efectivo ha deteriorado su valor.

78 Podría ser necesario considerar algunos pasivos reconocidos para determinar el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo. Esto podría ocurrir si la venta o disposición por otra vía de la citada unidad, obligase al comprador a asumir un pasivo. En este caso, el valor razonable menos los costos de venta (o el flujo de efectivo estimado procedente de la venta, o disposición por otra vía, al final de su vida útil) de la unidad generadora de efectivo será el precio de venta estimado de los activos de la unidad generadora de efectivo y del pasivo, de forma conjunta, menos los costos correspondientes a la venta o disposición por otra vía. Para llevar a cabo una adecuada comparación, entre el importe en libros de la unidad generadora de efectivo y su importe recuperable, será preciso deducir el importe en libros del pasivo al calcular tanto el valor en uso de la unidad, como su importe en libros.

Ejemplo.

Una entidad opera una mina en cierto país, donde la legislación exige que los propietarios rehabiliten los terrenos cuando finalicen las operaciones mineras. El costo de rehabilitación incluye la reposición de las capas de tierra que hubo que extraer de la mina antes de que la operación comenzara. Por eso, se ha reconocido una provisión para cubrir los costos de reposición desde el momento en que se extrajo la tierra. El importe de la provisión se ha reconocido como parte del costo de la mina, y se está amortizando a lo largo de la vida útil de la misma. El importe en libros de la provisión por los costos

de rehabilitación es de 500 u.m.(a), que es igual al valor presente de los costos de rehabilitación.

La entidad está comprobando el posible deterioro del valor de la mina. La unidad generadora de efectivo de la mina es la propia mina en su conjunto. La entidad ha recibido varias ofertas de compra de la mina, con precios alrededor de 800 u.m. Este precio refleja el hecho de que el comprador asumirá la obligación de rehabilitar los terrenos. Los costos de venta o disposición por otra vía de la mina son insignificantes. El valor en uso de la mina es aproximadamente 1.200 u.m., excluyendo los costos de rehabilitación. El importe en libros de la mina es de 1.000 u.m. El valor razonable menos los costos de venta de la unidad generadora de efectivo es de 800 u.m. En este importe se ha considerado el impacto de los costos de rehabilitación. Como consecuencia de ello, el valor en uso de la unidad generadora de efectivo se determinará después de considerar los costos de la rehabilitación, y se estima en un importe de 700 u.m. (1.200 u.m. menos 500 u.m.). El importe en libros de la unidad generadora de efectivo asciende a 500 u.m., igual al importe en libros de la mina (1.000 u.m.) menos el importe en libros de la provisión para costos de rehabilitación (500 u.m.). En consecuencia, el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo excede a su importe en libros.

(a) En esta Norma, los importes monetarios se expresan en “unidades monetarias” (u.m.).

79 Por razones prácticas, el importe recuperable de una unidad generadora de efectivo se determina, en ocasiones, después de tener en consideración los activos que no son parte de la propia unidad (por ejemplo, cuentas a cobrar u otros activos financieros) o pasivos que se hayan reconocido (por ejemplo, cuentas a pagar, pensiones y otras provisiones). En estos casos, el importe en libros de la unidad generadora de efectivo se

incrementará por el importe en libros de estos activos y se disminuirá por el importe en libros de los pasivos.

5.1.8.3. Plusvalía comprada

Distribución de la plusvalía comprada a las unidades generadoras de efectivo

80 Para el propósito de comprobar el deterioro del valor, la plusvalía comprada adquirida en una combinación de negocios se distribuirá, desde la fecha de adquisición, entre cada una de las unidades generadoras de efectivo o grupos de unidades generadoras de efectivo de la entidad adquirente, que se espere se beneficiarán de las sinergias de la combinación de negocios, independientemente de que otros activos o pasivos de la entidad adquirida se asignen a esas unidades o grupos de unidades. Cada unidad o grupo de unidades entre las que se distribuya la plusvalía comprada:

(a) representará el nivel más bajo dentro de la entidad al cual la plusvalía comprada es controlado a efectos de gestión interna; y

(b) no será mayor que un segmento principal o secundario de la entidad, determinados de acuerdo con la NIC 14 *Información Financiera por Segmentos*.

81 La plusvalía comprada adquirida en una combinación de negocios representa un pago realizado por el adquirente, en concepto de los beneficios económicos futuros derivados de los activos que no pueden ser individualmente identificados y reconocidos por separado. La plusvalía comprada no genera flujos de efectivo independientemente de otros activos o grupos de activos, y a menudo contribuye a la generación de los flujos de

efectivo de múltiples unidades generadoras de efectivo.

Algunas veces la plusvalía comprada no puede ser distribuida, basándose en criterios que no sean arbitrarios, entre las unidades generadoras de efectivo individuales, sino sólo entre grupos de unidades generadoras de efectivo. Como resultado, el nivel más bajo dentro de la entidad al cual la plusvalía comprada es controlada a efectos de gestión interna incluye, en ocasiones, un número de unidades generadoras de efectivo con las que la plusvalía comprada se relaciona, pero no puede ser distribuida entre ellas. Las referencias contenidas en los párrafos 83 a 99 a las unidades generadoras de efectivo, entre las que se distribuye la plusvalía comprada, se entenderán también como referencias aplicables a grupos de unidades generadoras de efectivo entre las que se distribuye la plusvalía comprada.

82 La aplicación de los requisitos del párrafo 80 conducirá a la comprobación del deterioro del valor de la plusvalía comprada a un nivel que refleje la forma en que la entidad gestiona sus operaciones y con el que la plusvalía comprada estaría naturalmente asociada. En consecuencia, no es necesario el desarrollo de sistemas de información adicionales.

83 Una unidad generadora de efectivo a la que se ha distribuido una plusvalía comprada con el propósito de comprobar el deterioro del valor, podría no coincidir con el nivel al que la plusvalía comprada es distribuida de acuerdo con la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*, a efectos de medir las pérdidas y ganancias en moneda extranjera. Por ejemplo, si la NIC 21 exige a la entidad distribuir la plusvalía comprada a niveles relativamente bajos con el fin de medir las pérdidas y ganancias en moneda extranjera, no se exigirá comprobar el deterioro del valor de la plusvalía comprada al mismo nivel, a menos que

también se controle la plusvalía comprada a ese nivel a efectos de gestión interna.

84 Si la distribución inicial de la plusvalía comprada adquirida en una combinación de negocios no pudiera completarse antes del cierre del periodo anual en el que la combinación de negocios tuvo lugar, esa distribución inicial se completará antes del cierre del primer periodo anual que comience después de la fecha de adquisición.

85 De acuerdo con la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*, si la contabilización inicial de una combinación de negocios pudiera determinarse sólo de forma provisional, al final del periodo en que la misma se efectúe, la entidad adquirente:

(a) contabilizará la combinación utilizando dichos valores provisionales;
y

(b) reconocerá, a los efectos de completar la contabilización inicial, cualquier ajuste que se realice a esos valores provisionales, dentro de los doce meses siguientes a la fecha de adquisición.

En estas circunstancias, podría también no ser posible completar la distribución inicial de la plusvalía comprada adquirida en la combinación antes del cierre del periodo anual en el que se efectuó la combinación de negocios. Cuando éste sea el caso, la entidad revelará la información exigida en el párrafo 133.

86 Si se ha distribuido la plusvalía comprada a una unidad generadora de efectivo y la entidad vende o dispone por otra vía de una operación dentro de esa unidad, la plusvalía comprada asociada a la operación:

(a) se incluirá en el importe en libros de la operación cuando se determine el resultado procedente de la venta o disposición por otra vía; y

(b) se medirá a partir de los valores relativos de la operación vendida o dispuesta por otra vía y de la parte de la unidad generadora de efectivo que se siga manteniendo, a menos que la entidad pueda demostrar que algún otro método refleja mejor la plusvalía comprada asociada con la operación vendida o dispuesta por otra vía.

Ejemplo.

Una entidad vende por 100 u.m. una operación que era parte de una unidad generadora de efectivo a la cual había sido distribuido parte de la plusvalía comprada.

La plusvalía comprada distribuida a la unidad no puede identificarse ni asociarse con un grupo de activos a un nivel inferior al de esa unidad, salvo que se aplicasen criterios arbitrarios. El importe recuperable de la parte de la unidad generadora de efectivo que se sigue manteniendo es de 300 u.m.

Debido a que la plusvalía comprada distribuida a la unidad generadora de efectivo no puede ser identificada o asociada sin recurrir a criterios arbitrarios, con un grupo de activos a un nivel inferior al de esa unidad, la plusvalía comprada asociada con la operación vendida se medirá sobre la base de los valores relativos de la operación vendida y de la parte de la unidad generadora de efectivo que se sigue manteniendo. En consecuencia, el 25 por ciento de la plusvalía comprada distribuida a la unidad generadora de efectivo se incluirá en el importe en libros de la operación vendida.

87 Si una entidad reorganizase su estructura de información de tal forma que cambiase la composición de una o más unidades generadoras de efectivo a las que se haya distribuido la plusvalía comprada, se redistribuirá el importe de la misma entre las unidades afectadas. Esta redistribución se obtendrá empleando un método basado en los valores relativos, similar al usado cuando la entidad venda o disponga por otra vía de una operación dentro de una unidad generadora de efectivo, a menos que la entidad pueda

demostrar que algún otro método refleje mejor la plusvalía comprada asociada con las unidades reorganizadas.

Ejemplo.

La plusvalía comprada ha sido distribuida previamente a la unidad generadora de efectivo A. La plusvalía comprada atribuida a la unidad A no puede ser identificada ni asociado con un grupo de activos a un nivel inferior a la unidad A, salvo que se aplicasen criterios arbitrarios. La unidad A va a ser dividida e integrada dentro de otras tres unidades generadoras de efectivo B, C y D.

Debido a que la plusvalía comprada atribuida a A no puede ser identificada o asociada con un grupo de activos a un nivel inferior a la unidad A, sin aplicar criterios arbitrarios, éste se redistribuirá a las unidades B, C y D sobre la base de los valores relativos de las tres partes que componen A, antes de que tales partes sean integradas con B, C y D.

Comprobación del deterioro del valor para las unidades generadoras de efectivo con plusvalía comprada

88 Cuando, según se determina en el párrafo 81, la plusvalía comprada se relacione con una unidad generadora de efectivo pero no ha podido ser distribuida a la misma, esta unidad se someterá a una comprobación del deterioro de su valor, cuando existan indicios de que su valor podría haberse deteriorado, comparando el importe en libros de la unidad, excluyendo la plusvalía comprada, con su importe recuperable. Cualquier pérdida por deterioro del valor se reconocerá de acuerdo con el párrafo 104.

89 Si una unidad generadora de efectivo, de las descritas en el párrafo 88, incluyera en su importe en libros un activo intangible que tuviera una vida útil indefinida o que todavía no estuviera disponible para su uso, y este activo

sólo pudiera ser sometido a la comprobación del deterioro del valor como parte de la unidad generadora de efectivo, el párrafo 10 requiere que la unidad también sea sometida a la comprobación de deterioro del valor anualmente.

90 Una unidad generadora de efectivo, a la que se ha distribuido la plusvalía comprada, se someterá a la comprobación del deterioro del valor anualmente, y también cuando existan indicios de que la unidad podría haberse deteriorado, comparando el importe en libros de la unidad, incluyendo la plusvalía comprada, con el importe recuperable de la misma. Si el importe recuperable de la unidad excediese a su importe en libros, la unidad y la plusvalía comprada atribuida a esa unidad se considerarán como no deteriorados. Si el importe en libros de la unidad excediese su importe recuperable, la entidad reconocerá la pérdida por deterioro del valor de acuerdo con el párrafo 104.

Intereses minoritarios

91 De acuerdo con la NIIF 3, la plusvalía comprada reconocida en una combinación de negocios representa la plusvalía comprada adquirida por una controladora sobre la base de su participación en la propiedad, y no el importe de la plusvalía comprada controlada por la misma como resultado de la combinación de negocios. En consecuencia, la plusvalía comprada atribuible a los intereses minoritarios no se reconocerá en los estados financieros consolidados de la controladora. Por consiguiente, si existieran intereses minoritarios en una unidad generadora de efectivo, a la que se hubiera distribuido plusvalía comprada, el importe en libros de esa unidad comprenderá:

(a) tanto la participación de la controladora como la que corresponde a

los intereses minoritarios en los activos netos de la unidad; y

(b) la participación de la controladora en la plusvalía comprada.

No obstante, parte del importe recuperable de la unidad generadora de efectivo, determinado de acuerdo con esta Norma, será atribuible a los intereses minoritarios en la plusvalía comprada.

92 Consecuentemente, y a los efectos de la comprobación del deterioro del valor de las unidades generadoras de efectivo con plusvalía comprada de las que no se tiene la propiedad total, se ajustará teóricamente el importe en libros de esa unidad, antes de ser comparado con su importe recuperable. Este ajuste se realizará, incrementando el importe en libros e la plusvalía comprada distribuida a la unidad para incluir la plusvalía comprada atribuible a los intereses minoritarios. El importe en libros teóricamente ajustado de la unidad generadora de efectivo se comparará con su importe recuperable para determinar si dicha unidad se ha deteriorado. Si así fuera, la entidad distribuirá la pérdida por deterioro del valor de acuerdo con el párrafo 104, reduciendo en primer lugar, el importe en libros de la plusvalía comprada distribuida a la unidad.

93 No obstante, debido a que la plusvalía comprada se reconoce sólo hasta el límite de la participación de la controladora, cualquier pérdida por deterioro del valor relacionada con la plusvalía comprada se repartirá entre la atribuible a la controladora y la atribuible a los intereses minoritarios, pero sólo la primera se reconocerá como una pérdida por deterioro del valor de la plusvalía comprada.

94 Si la pérdida total por deterioro del valor, relativa al plusvalía comprada, fuera menor que el monto en el que el importe en libros teóricamente ajustado de la unidad generadora de efectivo excede a su

importe recuperable, el párrafo 104 exige que el exceso sobrante sea distribuido entre los otros activos de la unidad, prorrateándolo en función del importe en libros de cada activo perteneciente a la unidad.

95 El ejemplo 7 ilustra la comprobación del deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo con plusvalía comprada, de la que no se tiene la propiedad total.

Periodicidad de la comprobación del deterioro del valor

96 La comprobación anual del deterioro del valor para una unidad generadora de efectivo a la que se haya asignado una plusvalía comprada podrá efectuarse en cualquier momento durante un periodo anual, siempre que se realice en la misma fecha dentro de cada periodo. Las comprobaciones del deterioro de valor de diferentes unidades generadoras de efectivo pueden efectuarse en fechas diferentes. Sin embargo, si alguna de las plusvalías compradas asignadas a una unidad generadora de efectivo o la totalidad de ellas hubiera sido adquirida en una combinación de negocios durante el periodo anual corriente, la comprobación del deterioro de valor de esta unidad se efectuará antes de la finalización del periodo anual corriente.

97 Si se comprobase el deterioro del valor de los activos que constituyen la unidad generadora de efectivo, a la que se ha distribuido plusvalía comprada, al mismo tiempo que las unidades que contienen la plusvalía comprada, se comprobará el deterioro del valor de estos activos antes del de la unidad que contenga la plusvalía comprada. De forma similar, si se comprobase el deterioro del valor de las unidades generadoras de efectivo que constituyan un grupo de unidades a las que se haya distribuido la plusvalía comprada, al mismo tiempo que el grupo de unidades que

contenga la plusvalía comprada, las unidades individuales se comprobarán antes que el grupo de unidades que contenga la plusvalía comprada.

98 En el momento de comprobar el deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo a la que ha sido distribuido plusvalía comprada, podrían existir indicios del deterioro del valor de un activo dentro de la unidad que contenga la plusvalía comprada. En estas circunstancias, la entidad comprobará el deterioro del valor del activo, en primer lugar, y reconocerá cualquier pérdida por deterioro del valor para ese activo, antes de comprobar el deterioro del valor de la unidad generadora de efectivo que contiene la plusvalía comprada. De forma similar, podrían existir indicios del deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo dentro de un grupo de unidades que contienen la plusvalía comprada. En estas circunstancias, la entidad comprobará el deterioro del valor primero de la unidad generadora de efectivo, y reconocerá cualquier pérdida por deterioro del valor de esa unidad antes de comprobar el deterioro del valor del grupo de unidades entre las que se ha distribuido la plusvalía comprada.

99 Los cálculos detallados más recientes, efectuados en el periodo anterior, del importe recuperable de una unidad generadora de efectivo a la que se ha distribuido la plusvalía comprada, podrían ser utilizados para la comprobación del deterioro del valor de esa unidad en el periodo corriente, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

(a) los activos y pasivos que componen esa unidad no han cambiado significativamente desde el cálculo del importe recuperable más reciente;

(b) el cálculo del importe recuperable más reciente, dio lugar a una cantidad que excedía del importe en libros de la unidad por un margen significativo; y

(c) basándose en un análisis de los hechos que han ocurrido, y de las

circunstancias que han cambiado desde que se efectuó el cálculo más reciente del importe recuperable, la probabilidad de que la determinación del importe recuperable corriente sea inferior al importe en libros corriente de la unidad, sea remota.

5.1.8.4. Activos comunes de la entidad

100 Los activos comunes de la entidad incluyen activos del grupo o de las divisiones, como el edificio que constituye la sede social de la entidad o de una de las divisiones, el equipamiento informático de uso común o el centro de investigación de la entidad. La estructura de la entidad es la que determina si un activo en particular cumple la definición de esta Norma de activo común de la entidad, para una unidad generadora de efectivo en particular. Las características distintivas de los activos comunes son que no generan entradas de efectivo de forma independiente con respecto a otros activos o grupos de activos, y que su importe en libros no puede ser enteramente atribuido a la unidad generadora de efectivo que se esté considerando.

101 Puesto que los activos comunes de la entidad no generan entradas de efectivo de forma separada, el importe recuperable de un activo común individualmente considerado, no puede ser calculado a menos que la gerencia haya decidido venderlo disponer de él por otra vía. Como consecuencia de esto, si existiera algún indicio de que el activo común puede haber deteriorado su valor, el importe recuperable se determinará para la unidad generadora de efectivo, o grupo de unidades generadoras, a la que pertenezca dicho activo común, y se comparará con el importe en libros que corresponda a la unidad o grupo de unidades. Cualquier pérdida por deterioro del valor se reconocerá de acuerdo con el párrafo 104.

102 Al comprobar si una determinada unidad generadora de efectivo ha deteriorado su valor, la entidad identificará todos los activos comunes que se relacionen con dicha unidad. Si una parte del importe en libros de un activo común de la entidad:

(a) Puede ser distribuido de manera razonable y uniforme a esa unidad, la entidad comparará el importe en libros de la unidad, incluyendo la parte del importe en libros de los activos comunes de la entidad, con su importe recuperable. Cualquier pérdida por deterioro del valor se reconocerá de acuerdo con el párrafo 104.

(b) No puede ser distribuido de manera razonable y uniforme a la unidad, la entidad:

(i) Comparará el importe en libros de la unidad, excluyendo los activos comunes a la entidad, con su importe recuperable y reconocerá cualquier pérdida por deterioro del valor de acuerdo con el párrafo 104.

(ii) Identificará el grupo más pequeño de unidades generadoras de efectivo que incluya a la unidad generadora que se esté considerando y al cual el importe en libros de los activos comunes de la entidad puede ser distribuido sobre una base razonable y uniforme.

(iii) Y, por último, comparará el importe en libros de ese grupo de unidades generadoras de efectivo, incluyendo la parte del importe en libros de los activos comunes de la entidad atribuido a ese grupo de unidades, con el importe recuperable del grupo de unidades.

Cualquier pérdida por deterioro del valor se reconocerá de acuerdo con el párrafo 104.

103 En el Ejemplo ilustrativo 8 se ilustra la aplicación de los anteriores requisitos a los activos comunes de la entidad.

5.1.8.5. Pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo

104 Se reconocerá una pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo (el grupo más pequeño de unidades generadoras de efectivo al que se ha distribuido la plusvalía comprada o los activos comunes de la entidad) si, y sólo si, su importe recuperable fuera menor que el importe en libros de la unidad (o grupo de unidades). La pérdida por deterioro del valor se distribuirá, para reducir el importe en libros de los activos que componen la unidad (o grupo de unidades), en el siguiente orden:

(a) En primer lugar, se reducirá el importe en libros de cualquier plusvalía comprada distribuida a la unidad generadora de efectivo (o grupo de unidades); y

(b) A continuación, a los demás activos de la unidad (o grupo de unidades), prorateando en función del importe en libros de cada uno de los activos de la unidad (o grupo de unidades).

Estas reducciones del importe en libros se tratarán como pérdidas por deterioro del valor de los activos individuales, y se reconocerán de acuerdo con lo establecido en el párrafo 60.

105 Al distribuir una pérdida por deterioro del valor según se establece en el párrafo 104, la entidad no reducirá el importe en libros de un activo por debajo del mayor valor de entre los siguientes:

(a) su valor razonable menos los costos de venta (si se pudiese determinar);

(b) su valor en uso (si se pudiese determinar); y

(c) cero.

El importe de la pérdida por deterioro del valor que no pueda ser distribuida al activo en cuestión, se repartirá prorateando entre los demás

activos que compongan la unidad (o grupo de unidades).

106 Si fuera impracticable estimar el importe recuperable de cada activo individual de la unidad generadora de efectivo, esta Norma exige que se haga un reparto arbitrario de la pérdida por deterioro del valor entre los activos de la unidad que sean diferentes de la plusvalía comprada, puesto que todos estos activos de la unidad generadora de efectivo operan conjuntamente.

107 Si no se pudiera determinar el importe recuperable de un activo individual (véase el párrafo 67):

(a) Se reconocerá una pérdida por deterioro del valor para el activo siempre que su importe en libros fuera superior al mayor importe entre su valor razonable menos los costos de venta y el valor que le corresponda tras la distribución realizada según los procedimientos descritos en los párrafos 104 y 105.

(b) No se reconocerá ninguna pérdida por deterioro del valor para el activo si la unidad generadora de efectivo en la que está incluido no hubiera sufrido ninguna pérdida por deterioro del valor. Esto será de aplicación incluso cuando el valor razonable menos los costos de venta del activo fuese inferior a su importe en libros.

Ejemplo.

Una máquina ha sufrido una avería, pero todavía puede funcionar, aunque no tan bien como lo hacía antes. El valor razonable menos los costos de venta de la máquina es menor que su importe en libros. La máquina no genera entradas de efectivo de forma independiente. El menor grupo identificable de activos que incluye a la máquina y que genera entradas de efectivo que son en buena medida independientes de las entradas de efectivo generadas por otros activos, es la línea de producción en la que se

encuentra instalada. El importe recuperable de la línea de producción en conjunto, muestra que ésta no ha sufrido ninguna pérdida por deterioro del valor.

Ejemplo.

Hipótesis 1: los presupuestos o pronósticos aprobados por la gerencia no reflejan ningún compromiso, por parte de la misma, para reemplazar la máquina.

El importe recuperable de la máquina, individualmente considerada, no puede estimarse, puesto que el valor en uso de la misma:

(a) puede ser diferente de su valor razonable menos los costos de venta; y

(b) puede determinarse sólo por referencia a la unidad generadora de efectivo a la que pertenece la citada máquina (la línea de producción).

La línea de producción no ha sufrido ninguna pérdida por deterioro del valor, por lo que tampoco se reconocerá deterioro del valor alguno para la máquina. No obstante, la entidad podría necesitar reconsiderar el periodo previsto para su depreciación o el método seguido para calcular la misma. Es posible que sea necesario fijar un periodo de depreciación menor, o un método de depreciación más acelerado, para reflejar la vida útil esperada que resta a la máquina o los patrones de consumo, por parte de la entidad, de los beneficios económicos derivados del elemento.

Hipótesis 2: los presupuestos o pronósticos aprobados por la gerencia reflejan el compromiso de la misma para vender y reemplazar la máquina en un futuro inmediato. Los flujos de efectivo derivados de la utilización continuada del elemento, hasta su venta o disposición por otra vía, son insignificantes.

Puede estimarse que el valor en uso de la máquina está muy cercano a

su valor razonable menos los costos de venta. Por tanto, el importe recuperable de la máquina puede determinarse sin tener en cuenta la unidad generadora de efectivo a la que pertenece (es decir, la línea de producción). Puesto que el valor razonable menos los costos de venta de la máquina es inferior a su importe en libros, se reconocerá una pérdida por deterioro del valor para el elemento.

108 Después de la aplicación de los requisitos de los párrafos 104 y 105, se reconocerá un pasivo por cualquier importe restante de una pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo si, y sólo si, fuera requerido por otra Norma.

5.1.9. Reversión de las pérdidas por deterioro del valor

109 En los párrafos 110 a 116 se establecen los requisitos para revertir una pérdida por deterioro del valor, que haya sido reconocida, en periodos anteriores, para un activo o para una unidad generadora de efectivo. En dichos requisitos se utiliza el término “activo”, pero las disposiciones son aplicables por igual a los activos individuales y a las unidades generadoras de efectivo. Además, se establecen requisitos adicionales, para el caso de los activos individuales, en los párrafos 117 a 121, para las unidades generadoras de efectivo en los párrafos 122 y 123 y para la plusvalía comprada en los párrafos 124 a 125.

110 La entidad evaluará, en cada fecha del balance, si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro del valor reconocida, en periodos anteriores, para un activo distinto de la plusvalía comprada, ya no existe o podría haber disminuido. Si existiera tal indicio, la entidad estimará de nuevo el importe recuperable del activo.

111 Al evaluar si existen indicios de que la pérdida por deterioro del valor, reconocida en periodos anteriores para un activo distinto de la plusvalía comprada, ya no existe o podría haber disminuido en su cuantía, la entidad considerará, como mínimo, los siguientes indicios:

Fuentes externas de información.

(a) Durante el periodo, el valor de mercado del activo ha aumentado significativamente.

(b) Durante el periodo, han tenido, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con un efecto favorable para la entidad, referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en los que ésta opera, o bien en el mercado al cual va destinado el activo en cuestión.

(c) Durante el periodo, las tasas de interés de mercado u otras tasas de mercado de desempeño de inversiones, han experimentado decrementos que probablemente afecten a la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso del activo, de forma que su importe recuperable haya aumentado de forma significativa.

5.1.9.1. Fuentes internas de información

(d) Durante el periodo han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en el futuro inmediato, cambios significativos en el alcance o manera en que se utiliza o se espera utilizar el activo, con efecto favorable para la entidad. Estos cambios incluyen los costos en los que se haya incurrido durante el periodo para mejorar o desarrollar el desempeño del activo o reestructurar la operación a la que dicho activo pertenece.

(e) Se dispone de evidencia procedente de informes internos que indica

que el desempeño económico del activo es, o va a ser, mejor que el esperado.

112 Los indicios de potenciales reducciones de la pérdida por deterioro del valor del párrafo 111 son un reflejo, fundamentalmente, de los indicios de la existencia de potenciales pérdidas por deterioro del valor recogidos en el párrafo 12.

113 Si existieran indicios de que una pérdida por deterioro del valor, reconocida para un activo distinto de la plusvalía comprada, ya no existe o ha disminuido, esto podría indicar que la vida útil restante, el método de depreciación o el valor residual podrían necesitar ser revisados y ajustados de acuerdo con la Norma que sea aplicable al activo, incluso si no se revirtiera la pérdida por deterioro del valor para dicho activo.

114 Se revertirá la pérdida por deterioro del valor reconocida en periodos anteriores para un activo, distinto de la plusvalía comprada, si, y sólo si, se hubiese producido un cambio en las estimaciones utilizadas, para determinar el importe recuperable del mismo, desde que se reconoció la última pérdida por deterioro. Si este fuera el caso, se aumentará el importe en libros del activo hasta que alcance su importe recuperable, excepto lo dispuesto en el párrafo 117. Este incremento se designa como una reversión de la pérdida por deterioro del valor.

115 La reversión de una pérdida por deterioro del valor refleja un aumento en el potencial estimado de servicio del activo, ya sea por su utilización o por su venta, desde el momento en que la entidad reconoció la última pérdida por deterioro del valor del activo. El párrafo 130 exige a la entidad identificar los cambios en las estimaciones que han producido el

incremento en el potencial estimado de servicio. Son ejemplos de cambios en las estimaciones:

(a) un cambio en la base del importe recuperable (es decir, cuando el importe recuperable se base en el valor razonable menos los costos de venta o en el valor en uso);

(b) si el importe recuperable se calculaba a partir del valor en uso, un cambio en la cuantía o en el calendario de los flujos de efectivo futuros estimados, o en la tasa de descuento; o

(c) si el importe recuperable se calculaba a partir del valor razonable menos los costos de venta, un cambio en la estimación de los componentes del valor razonable menos los costos de venta.

116 El valor en uso de un activo puede ser superior a su importe en libros, simplemente porque el valor presente de los flujos de efectivo futuros aumente a medida que éstos se encuentren más próximos al momento presente. No obstante, el potencial de servicio del activo puede no haber variado. Por tanto, una pérdida por deterioro del valor no se revertirá por causa del paso del tiempo (en ocasiones a esto se le denomina “reversión del proceso de descuento”), incluso si el importe recuperable del activo llegue a ser mayor que su importe en libros.

5.1.9.2. Reversión de la pérdida por deterioro del valor de un activo individual

117 El importe en libros de un activo, distinto de la plusvalía comprada, incrementado tras la reversión de una pérdida por deterioro del valor, no excederá al importe en libros que podría haberse obtenido (neto de depreciación) si no se hubiese reconocido una pérdida por deterioro del valor para dicho activo en periodos anteriores.

118 Cualquier incremento en el importe en libros de un activo, distinto de la plusvalía comprada, por encima del importe en libros que podría haberse obtenido (neto de depreciación), si no se hubiese reconocido una pérdida por deterioro del valor en periodos anteriores, es una revaluación del activo. Para contabilizar estas revaluaciones, la entidad utilizará la Norma aplicable al activo.

119 La reversión de una pérdida por deterioro del valor en un activo, distinto de la plusvalía comprada, se reconocerá en el resultado del periodo, a menos que el activo se contabilizase según su valor revaluado, siguiendo otra Norma (por ejemplo, el modelo de revaluación de la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo).

Cualquier reversión de la pérdida por deterioro del valor de valor, en un activo previamente revaluado, se tratará como un aumento por revaluación de acuerdo con esa otra Norma.

120 La reversión de una pérdida por deterioro del valor de un activo revaluado, se acreditará directamente al patrimonio neto, aumentando el importe de las reservas por revaluación. No obstante, y en la medida en que la pérdida por deterioro del valor del mismo activo revaluado haya sido reconocida previamente en el resultado del periodo, la reversión también se reconocerá en el resultado del periodo.

121 Después de haber reconocido una reversión de la pérdida por deterioro del valor, los cargos por depreciación del activo se ajustarán para los periodos futuros, con el fin de distribuir el importe en libros revisado del

activo menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

5.1.9.3. Reversión de la pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo

5.1.9.4. Reversión de la pérdida por deterioro del valor de la plusvalía comprada

124 Una pérdida por deterioro del valor reconocida en la plusvalía comprada no revertirá en los periodos posteriores.

125 La NIC 38, *Activos Intangibles*, prohíbe el reconocimiento de un plusvalía comprada generado internamente. Cualquier incremento en el importe recuperable de la plusvalía comprada, en los periodos siguientes al reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor, será probablemente un aumento de la plusvalía comprada generado internamente, y no una reversión de la pérdida por deterioro del valor reconocida para la plusvalía comprada adquirida.

5.1.10. Información a revelar

126 La entidad revelará, para cada clase de activos, la siguiente información:

(a) el importe de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del periodo, así como la partida o partidas del estado de resultados en las que tales pérdidas por deterioro del valor estén incluidas.

(b) el importe de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del periodo, así como la partida o partidas del

estado de resultados en que tales reversiones estén incluidas.

(c) el importe de las pérdidas por deterioro del valor de activos revaluados reconocidas directamente en el patrimonio neto durante el periodo.

(d) el importe de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor de activos revaluados reconocidas directamente en el patrimonio neto durante el periodo.

127 Una clase de activos es un grupo de activos que tienen similar naturaleza y utilización en las operaciones de la entidad.

128 La información exigida por el párrafo 126 puede presentarse junto con otros datos revelados, para cada clase de activos. Por ejemplo, esa información podría estar incluida en una conciliación del importe en libros de propiedades, planta y equipo al comienzo y al final del periodo, como requiere la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*.

129 Una entidad que revele información segmentada de acuerdo con la NIC 14 *Información Financiera por Segmentos* revelará, para cada uno de los segmentos principales, la siguiente información:

(a) el importe de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas, tanto en el resultado del periodo como directamente en el patrimonio neto durante el periodo.

(b) el importe correspondiente a las reversiones de pérdidas por deterioro del valor, reconocidas tanto en el resultado del periodo, como directamente en el patrimonio neto durante el periodo.

130 La entidad revelará la siguiente información, para cada pérdida por deterioro del valor o su reversión, de cuantía significativa, que hayan sido reconocidas durante el periodo para un activo individual, incluyendo la

plusvalía comprada, o para una unidad generadora de efectivo:

(a) los eventos y circunstancias que han llevado al reconocimiento o a la reversión de la pérdida por deterioro del valor.

(b) el importe de la pérdida por deterioro del valor reconocida o revertida.

(c) para cada activo individual:

(i) la naturaleza del activo; y

(ii) si la entidad presentase información segmentada de acuerdo con la NIC 14, el segmento principal al que pertenece el activo.

(d) para cada unidad generadora de efectivo:

(i) una descripción de la unidad generadora de efectivo (por ejemplo si se trata de una línea de productos, una fábrica, una operación de negocios, un área geográfica, o un segmento de información de la entidad, según se definen en la NIC 14);

(ii) el importe de la pérdida por deterioro del valor reconocida o revertida en el periodo, por cada clase de activos y, si la entidad presenta información segmentada de acuerdo con la NIC 14, por cada segmento principal de información; y

(iii) si la agregación de los activos, para identificar la unidad generadora de efectivo, ha cambiado desde la anterior estimación del importe recuperable de la unidad generadora de efectivo (si lo hubiera), una descripción de la forma anterior y actual de llevar a cabo la agrupación, así como las razones para modificar el modo de identificar la unidad en cuestión.

(e) si el importe recuperable del activo (o de la unidad generadora de efectivo), es el valor razonable menos los costos de venta o su valor en uso.

(f) en el caso de que el importe recuperable sea el valor razonable menos los costos de venta, los criterios utilizados para determinar el valor razonable menos los costos de venta (por ejemplo si se hace por referencia a un mercado activo).

(g) en el caso de que el importe recuperable sea el valor en uso, la tasa o tasas de descuento utilizadas en las estimaciones actuales y en las efectuadas anteriormente (si las hubiera) del valor en uso.

131 la entidad deberá revelar la siguiente información para el conjunto de todas las pérdidas por deterioro del valor y reversiones de las mismas, reconocidas durante el periodo, para las cuales no se haya revelado información de acuerdo con el párrafo 130:

(a) las principales clases de activos afectados por las pérdidas por deterioro del valor, y las principales clases de activos afectadas por las reversiones de las pérdidas por deterioro del valor.

(b) los principales eventos y circunstancias que han llevado al reconocimiento de estas pérdidas por deterioro del valor y las reversiones de las pérdidas por deterioro del valor.

132 Se aconseja a la entidad que revele información acerca de las hipótesis utilizadas para determinar, durante el periodo, el importe recuperable de los activos (o de las unidades generadoras de efectivo). No obstante, el párrafo 134 exige a la entidad revelar información sobre las estimaciones utilizadas para determinar el importe recuperable de una unidad generadora de efectivo, cuando la plusvalía comprada o un activo intangible con una vida útil indefinida se encuentren incluidos en el importe en libros de esa unidad.

133 Si, de acuerdo con el párrafo 84, alguna parte de la plusvalía comprada adquirida en una combinación de negocios durante el periodo no ha sido distribuida a ninguna unidad generadora de efectivo (o grupo de unidades) en la fecha de los estados financieros, se revelarán tanto el importe de la plusvalía comprada no distribuido como las razones por las que ese importe sobrante no se distribuyó.

5.1.10.1. Estimaciones utilizadas para medir el importe recuperable de las unidades generadoras de efectivo que contienen una plusvalía comprada o activos intangibles con vidas útiles indefinidas

134 La entidad revelará la información exigida en los apartados (a) hasta (f) siguientes para cada unidad generadora de efectivo (o grupo de unidades) para la que el importe en libros de la plusvalía comprada o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas, que se hayan distribuido a esa unidad (o grupo de unidades), sea significativo en comparación con el importe en libros total de la plusvalía comprada o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas de la entidad, respectivamente:

(a) El importe en libros de la plusvalía comprada distribuida a la unidad (o grupo de unidades).

(b) El importe en libros de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas distribuido a la unidad (o grupo de unidades).

(c) La base sobre la cual ha sido determinado el importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) (es decir, valor en uso o valor razonable menos los costos de venta).

(d) Si el importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) estuviera basado en el valor en uso:

(i) Una descripción de cada hipótesis clave sobre la cual la gerencia ha basado sus proyecciones de flujos de efectivo para el periodo cubierto por los presupuestos o pronósticos más recientes. Hipótesis clave son aquellas a las que el importe recuperable de las unidades (o grupos de unidades) es más sensible.

(ii) Una descripción del enfoque utilizado por la gerencia para determinar el valor o valores asignados a cada hipótesis clave; así como si dichos valores reflejan la experiencia pasada o, en su caso, si son uniformes

con las fuentes de información externas y, si no lo fueran, cómo y porqué difieren de la experiencia pasada o de las fuentes de información externas.

(iii) El periodo sobre el cual la gerencia ha proyectado los flujos de efectivo basados en presupuestos o previsiones aprobados por la gerencia y, cuando se utilice un periodo superior a cinco años para una unidad generadora de efectivo (o grupo de unidades), una explicación de las causas que justifican ese periodo más largo.

(iv) La tasa de crecimiento empleada para extrapolar las proyecciones de flujos de efectivo más allá del periodo cubierto por los presupuestos o previsiones más recientes, así como la justificación pertinente si se hubiera utilizado una tasa de crecimiento que exceda la tasa media de crecimiento a largo plazo para los productos, industrias, o para el país o países en los cuales opere la entidad, o para el mercado al que la unidad (o grupo de unidades) se dedica.

(v) La tasa o tasas de descuento aplicadas a las proyecciones de flujos de efectivo.

(e) Si el importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) estuviera basado en el valor razonable menos los costos de venta, la metodología empleada para determinar el valor razonable menos los costos de venta.

Cuando el valor razonable menos los costos de venta no se haya determinado utilizando un precio de mercado observable para la unidad (grupo de unidades), se revelará la siguiente información:

(i) Una descripción de cada hipótesis clave sobre la cual la gerencia haya basado su determinación del valor razonable menos los costos de venta. Hipótesis clave son aquéllas a las que el importe recuperable de las unidades (o grupos de unidades) es más sensible.

(ii) Una descripción del enfoque utilizado por la gerencia para determinar el valor o valores asignados a cada hipótesis clave; así como si

dichos valores reflejan la experiencia pasada o, en su caso, si son uniformes con las fuentes de información externas y, si no lo fueran, cómo y porqué difieren de la experiencia pasada o de las fuentes de información externas.

(f) Si un cambio razonablemente posible en una hipótesis clave, sobre la cual la gerencia haya basado su determinación del importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades), supusiera que el importe en libros de la unidad (o grupo de unidades) excediera a su importe recuperable:

(i) La cantidad por la cual el importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) excede su importe en libros.

(ii) El valor asignado a la o las hipótesis clave.

(iii) El importe por el que debe cambiar el valor o valores asignados a la hipótesis clave para que, tras incorporar al valor recuperable todos los efectos que sean consecuencia de ese cambio sobre otras variables usadas para medir el importe recuperable, se iguale dicho importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) a su importe en libros.

135 Si la totalidad o una parte del importe en libros de la plusvalía comprada, o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas, ha sido distribuido entre múltiples unidades generadoras de efectivo (o grupos de unidades), y el importe así atribuido a cada unidad (o grupo de unidades) no fuera significativo en comparación con el importe en libros total de la plusvalía comprada o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas de la entidad, se revelará ese hecho junto con la suma del importe en libros de la plusvalía comprada o activos intangibles con vidas útiles indefinidas atribuido a tales unidades (o grupos de unidades). Además, si el importe recuperable de alguna de esas unidades (o grupos de unidades) está basado en las mismas hipótesis clave y la suma de los importes en libros de la plusvalía comprada o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas distribuido entre esas unidades fuera significativo en comparación con el

importe en libros total de la plusvalía comprada o de los activos intangibles con vidas indefinidas de la entidad, ésta revelará este hecho, junto con:

(a) La suma del importe en libros de la plusvalía comprada distribuida entre esas unidades (o grupos de unidades).

(b) La suma del importe en libros de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas distribuido entre esas unidades (o grupos de unidades).

(c) Una descripción de las hipótesis clave.

(d) Una descripción del enfoque utilizado por la gerencia para determinar el valor o valores asignados a cada hipótesis clave; así como si dichos valores reflejan la experiencia pasada o, en su caso, si son uniformes con las fuentes de información externa y, si no lo fueran, cómo y por qué difieren de la experiencia pasada o de las fuentes de información externas.

(e) Si un cambio razonablemente posible en una hipótesis clave, sobre la cual la gerencia haya basado su determinación del importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades), supusiera que el importe en libros de la unidad (o grupo de unidades) excediera a su importe recuperable:

(i) La cantidad por la cual el importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) excede su importe en libros.

(ii) El valor asignado a la o las hipótesis clave.

(iii) El importe por el que debe cambiar el valor o valores asignados a la hipótesis clave para que, tras incorporar al valor recuperable todos los efectos que sean consecuencia de ese cambio sobre otras variables utilizadas para medir el importe recuperable, se iguale dicho importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) a su importe en libros.

136 Los cálculos más recientes del importe recuperable de una unidad (o grupo de unidades) efectuados en el periodo anterior podrían, de acuerdo con el párrafo 24 ó 99, trasladarse y ser utilizados en la comprobación del deterioro del valor para esa unidad (o grupo de unidades) en el periodo

corriente si se cumplen los requisitos específicos. Si éste fuera el caso, la información para esa unidad (o grupo de unidades) se incorporarán dentro de la información a revelar exigida por los párrafos 134 y 135, relativa al traslado de un periodo a otro de los cálculos del importe recuperable.

137 El ejemplo ilustrativo 9 muestra la información a revelar exigida por los párrafos 134 y 135.

5.1.11. Disposiciones transitorias y fecha de vigencia

138 Si la entidad elige, de acuerdo con el párrafo 85 de la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*, aplicar la NIIF 3 desde cualquier fecha anterior a la entrada en vigor establecida en los párrafos 78 a 84 de la NIIF 3, también aplicará esta Norma de forma prospectiva desde esa misma fecha

139 En otro caso, la entidad aplicará esta Norma:

(a) Al plusvalía comprada y a los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios para los cuales la fecha del acuerdo sea a partir del 31 de marzo de 2004; y

(b) A los demás activos de forma prospectiva, desde el comienzo del primer periodo anual que comience a partir del 31 de marzo de 2004.

140 A las entidades a las cuales se aplique el párrafo 139, se les aconseja aplicar las exigencias de esta Norma antes de la entrada en vigor especificada en dicho párrafo 139. No obstante, si la entidad aplicase esta Norma antes de su entrada en vigor, también deberá aplicar en la misma fecha, la NIIF 3 y la NIC 38 *Activos Intangibles* (revisada en 2004).

5.1.12. Derogación de la NIC 36 (emitida en 1998)

141 Esta Norma reemplaza a la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* (emitida en 1998).

5.2. Resumen analítico de la norma internacional de contabilidad 36 deterioro del valor de los activos (NIC 36)

El objetivo de la NIC 36 es establecer los procedimientos que una entidad debe aplicar para asegurarse de que sus activos están contabilizados por un importe que no sea superior a su importe recuperable. Esto sucede cuando el importe del activo en libros exceda del importe que se pueda recuperar del mismo a través de su utilización o de su venta. En tal caso la NIC 36 exige a la empresa que reconozca una pérdida por deterioro del valor de ese activo.

Cabe destacar que en la Norma también se especifica cuándo la entidad revertirá la pérdida por deterioro del valor, así como la información a revelar. La identificación de un activo que pudiera estar deteriorado es el resultado de los indicios que surgen de la evaluación realizada por la entidad en cada fecha de cierre del balance.

Cuando existen indicios de deterioro del valor del activo la entidad estima el importe recuperable del activo. Por otro lado, e independientemente de la existencia o no de indicios la entidad debe:

Comprobar anualmente:

El deterioro del valor de cada activo intangible con una vida útil indefinida, así como de los activos intangibles que aún no estén disponibles para su uso, comparando su importe en libros con su importe recuperable. Comprobación que puede efectuarse en cualquier momento dentro del

periodo anual, siempre que se efectúe en la misma fecha cada año. La comprobación del deterioro del valor de los activos intangibles diferentes puede realizarse en distintas fechas. No obstante, si un activo intangible se hubiese reconocido inicialmente durante el periodo anual corriente, se comprobará el deterioro de su valor antes de que finalice el mismo.

El deterioro del valor de la plusvalía comprada adquirida en una combinación de negocios.

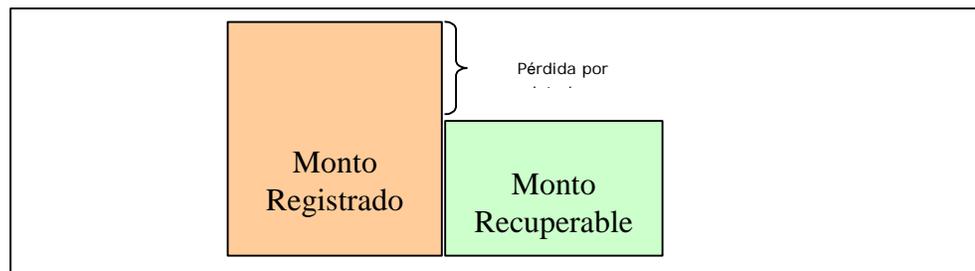


Figura N° 4. Reconocimiento de la pérdida por deterioro. Fuente: Guell(2007)

Si existe algún indicio del deterioro del valor de un activo, el importe recuperable se estimará para el activo individualmente considerado. Si no fuera posible estimar el importe recuperable del activo individual, la entidad determinará el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que el activo pertenece.

Siendo la Unidad generadora de efectivo el grupo identificable de activos más pequeño, que genera entradas de efectivo a favor de la entidad que son, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos.

El Importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el mayor entre su valor razonable menos los costos de venta y su

valor en uso. No siempre es necesario calcular el valor razonable del activo menos los costos de venta y su valor en uso. Si cualquiera de esos importes excediera al importe en libros del activo, éste no habría sufrido un deterioro de su valor, y por tanto no sería necesario calcular el otro valor.

Por otro lado el Valor razonable menos los costos de venta es el importe que se puede obtener por la venta de un activo o unidad generadora de efectivo, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas, menos los costos de venta o disposición por otra vía.

El Valor de uso es el valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

Los siguientes elementos se deben reflejar en el cálculo del valor en uso de un activo:

- (a) Una estimación de los flujos de efectivo futuros que la entidad espera obtener del activo;
- (b) Las expectativas sobre posibles variaciones en el importe o en la distribución temporal de dichos flujos de efectivo futuros;
- (c) El valor temporal del dinero, representado por la tasa de interés de mercado sin riesgo;
- (d) El precio por soportar la incertidumbre inherente en el activo; y
- (e) Otros factores, como la iliquidez, que los participantes en el mercado reflejarían al poner precio a los flujos de efectivo futuros que la entidad espera que se deriven del activo.

Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros deben incluir:

- (a) Proyecciones de entradas de efectivo procedentes de la utilización

continuada del activo;

(b) Proyecciones de salidas de efectivo en las que sea necesario incurrir para generar las entradas de efectivo por la utilización continuada del activo (incluyendo, en su caso, los pagos que sean necesarios para preparar al activo para su utilización), y puedan ser atribuidas directamente, o distribuidas según una base razonable y uniforme, a dicho activo; y

(c) los flujos netos de efectivo que, en su caso, se recibirían (o pagarían) por la venta o disposición por otra vía del activo, al final de su vida útil.

Los flujos de efectivo futuros se estiman, para el activo, teniendo en cuenta su estado actual. Estas estimaciones no incluyen entradas o salidas de efectivo futuras que se espera que surjan de:

(a) Una reestructuración futura en la que la entidad no se ha comprometido todavía; o

(b) La mejora o aumento del desempeño del activo.

Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros no deben incluir:

(a) Entradas o salidas de efectivo por actividades de financiación; ni

(b) Cobros o pagos por el impuesto a las ganancias.

El importe en libros de un activo se reducirá hasta que alcance su importe recuperable si, y sólo si, este importe recuperable es inferior al importe en libros. Esta reducción se denomina pérdida por deterioro del valor.

La pérdida por deterioro del valor se reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo, a menos que el activo se contabilice por su valor revaluado de acuerdo con otra Norma (por ejemplo de acuerdo con el modelo de revaluación previsto en la NIC 16, *Propiedades, Planta y Equipo*).

Cualquier pérdida por deterioro del valor, en los activos revaluados, se tratará como un decremento de la revaluación efectuada de acuerdo con esa otra Norma.

Se debe reconocer una pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo (el grupo más pequeño de unidades generadoras de efectivo al que se ha distribuido la plusvalía comprada o los activos comunes de la entidad) si, y sólo si, su importe recuperable fuera menor que el importe en libros de la unidad (o grupo de unidades). La pérdida por deterioro del valor se distribuirá, para reducir el importe en libros de los activos que componen la unidad (o grupo de unidades), en el siguiente orden:

(a) En primer lugar, se reducirá el importe en libros de cualquier plusvalía comprada distribuida a la unidad generadora de efectivo (o grupo de unidades); y

(b) A continuación, a los demás activos de la unidad (o grupo de unidades), prorrateando en función del importe en libros de cada uno de los activos de la unidad (o grupo de unidades).

Sin embargo, la entidad no reducirá el importe en libros de un activo por debajo de la cantidad mayor de:

(a) Su valor razonable menos los costos de venta (si se pudiese determinar);

(b) Su valor en uso (si se pudiese determinar); y

(c) Cero.

El importe de la pérdida por deterioro del valor que no pueda ser distribuida al activo en cuestión, se repartirá prorrateando entre los demás activos que compongan la unidad (o grupo de unidades).

Para el propósito de comprobar el deterioro del valor, la plusvalía

comprada adquirida en una combinación de negocios se distribuirá, desde la fecha de adquisición, entre cada una de las unidades generadoras de efectivo o grupos de unidades generadoras de efectivo de la entidad adquirente, que se espere se beneficiarán de las sinergias de la combinación de negocios, independientemente de que otros activos o pasivos de la entidad adquirida se asignen a esas unidades o grupos de unidades.

La comprobación anual del deterioro del valor para una unidad generadora de efectivo a la que se haya asignado una plusvalía comprada podrá efectuarse en cualquier momento durante un periodo anual, siempre que se realice en la misma fecha dentro de cada periodo. Las comprobaciones del deterioro de valor de diferentes unidades generadoras de efectivo pueden efectuarse en fechas diferentes. Sin embargo, si alguna de las plusvalías compradas asignadas a una unidad generadora de efectivo o la totalidad de ellas hubiera sido adquirida en una combinación de negocios durante el periodo anual corriente, la comprobación del deterioro de valor de esta unidad se efectuará antes de la finalización del periodo anual corriente.

La Norma permite que los cálculos detallados más recientes, efectuados en el periodo precedente, sobre el importe recuperable que corresponde a una unidad o grupo de unidades generadoras de efectivo, a las que se haya distribuido plusvalía comprada, sean usados en la prueba del deterioro para esa unidad o grupo de unidades dentro del periodo corriente, siempre que se cumplan unos requisitos específicos.

La entidad debe evaluar, en cada fecha del balance, si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro del valor reconocida, en periodos anteriores, para un activo distinto de la plusvalía comprada, ya no existe o podría haber disminuido. Si existiera tal indicio, la entidad estimará de nuevo

el importe recuperable del activo.

Se revertirá la pérdida por deterioro del valor reconocida en periodos anteriores para un activo, distinto de la plusvalía comprada, si, y sólo si, se hubiese producido un cambio en las estimaciones utilizadas, para determinar el importe recuperable del mismo, desde que se reconoció la última pérdida por deterioro. El importe de la reversión de una pérdida por deterioro del valor en una unidad generadora de efectivo, se distribuirá entre los activos de esa unidad, exceptuando la plusvalía comprada, prorrateando su cuantía en función del importe en libros de tales activos. El importe en libros de un activo, distinto de la plusvalía comprada, incrementado tras la reversión de una pérdida por deterioro del valor, no excederá al importe en libros que podría haberse obtenido (neto de depreciación) si no se hubiese reconocido una pérdida por deterioro del valor para dicho activo en periodos anteriores.

La reversión de una pérdida por deterioro del valor en un activo, distinto de la plusvalía comprada, se reconocerá en el resultado del periodo, a menos que el activo se contabilizase según su valor revaluado, siguiendo otra Norma (por ejemplo, el modelo de revaluación de la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*). Cualquier reversión de la pérdida por deterioro del valor de valor, en un activo previamente revaluado, se tratará como un aumento por revaluación de acuerdo con esa otra Norma.

Una pérdida por deterioro del valor reconocida en la plusvalía comprada no revertirá en los periodos posteriores.

5.3. Caso Práctico de aplicación de la NIC 36.

El siguiente ejemplo fue publicado en la revista Newsletter de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) en el año 2007 y está referido a las pérdidas de valor de los activos intangibles y del fondo de comercio.

Caso:

Antes del cierre del ejercicio 2004, la empresa BAC, S.A. procede a analizar el deterioro del valor del fondo de comercio, así como a determinar si existen indicios de deterioro en el resto de categorías de activos intangibles de la compañía, en especial, de los activos intangibles procedentes de la operación de adquisición de BVB, S.A.

El detalle del valor en libros de cada uno de los activos intangibles procedentes de la operación de adquisición antes de la prueba de deterioro de valor, queda recogido en la tabla que se presenta a continuación(1).

Activo Intangible	Valor Razonable Bs.F	Amortización Acumulada Bs.F	Valor en libros Bs.F
Patentes, marcas y licencias	350.000	13.611	336.389
Gastos en desarrollo	300.000	11.667	288.333
Otros activos intangibles	100.000	3.889	96.111
Bases de datos y listas de clientes	250.000	9.722	240.278
Fondo de	2.000.000	-	2.000.000

Comercio			
----------	--	--	--

Figura N° 5. Detalle del Valor en Libros. Fuente: L. Cañibano y A. Mora "Las normas internacionales de información financiera: análisis y aplicación"

Editorial Thomson-Civitas 2006

SOLUCIÓN

Antes del cierre del ejercicio contable, la empresa debe valorar la existencia de indicios que sugieran el deterioro de valor de alguno de los activos registrados por la compañía (2). Para ello, tendrá que considerar como mínimo, los indicios procedentes de fuentes externas e internas. Asimismo la empresa está obligada en cualquier caso a valorar al menos una vez al año el deterioro de valor del fondo de comercio.

El fondo de comercio procedente de la operación de adquisición de la empresa BVB, S.A, por importe de 2 millones de Bolívares Fuertes, fue asignado en su totalidad a una unidad generadora de efectivo, directamente relacionada con una de las líneas de negocio de la compañía. La operación de adquisición de BVB, S.A. tenía como objetivo principal fortalecer esta línea de negocio y las sinergias procedentes del fondo de comercio están contribuyendo de forma significativa a su desarrollo.

El valor en libros de la UGE asciende a un total de 10 millones de Bolívares Fuertes, de los cuales 2 millones corresponden al valor en libros del fondo de comercio. El valor recuperable estimado por la compañía en diciembre de 2004 para la UGE a la que pertenece el fondo de comercio, asciende a 8,5 millones de Bolívares Fuertes.

La pérdida de valor de 1,5 millones de Bolívares Fuertes deberá asignarse en su totalidad al fondo de comercio. Por este motivo, el valor en libros del fondo de comercio tendrá que reducirse hasta 0,5 millones de Bolívares Fuertes, al mismo tiempo que se reconoce una pérdida por el deterioro de valor de este mismo importe.

	Debe	Haber
Pérdida por deterioro de valor	1.500.000	
Fondo de comercio		1.500.000

Junto a la pérdida de valor reconocida para el fondo de comercio, la empresa ha analizado distintos indicios para observar si otros activos intangibles de la compañía pueden haber sufrido alguna pérdida en su valor. De las distintas categorías presentes en el balance societario, la empresa BAC, S.A., observa que la marca no registrada procedente de la empresa adquirida BVB, S.A. ha sufrido cierta pérdida de imagen ya que un estudio de mercado realizado a nivel interno ha revelado un deterioro del grado de satisfacción del consumidor en los últimos meses.

Ante la existencia de indicios de deterioro del valor de la marca, la empresa se ve obligada a estimar su valor recuperable, como el mayor valor entre el valor de uso del activo y su valor razonable menos los costes de venta.

Para la estimación del valor de uso la empresa ha estimado los flujos de efectivo que se esperan obtener del activo a lo largo de su vida útil, utilizado las previsiones procedentes de los presupuestos de la empresa en los primeros cinco años y aplicando tasas de crecimiento negativas en los

ejercicios siguientes. El factor de actualización utilizado asciende a un 6%. Con estos parámetros, el valor de uso calculado para la marca asciende a 155.423 Bs.F.

Año	Tasa de Crecimiento	Flujos de efectivo futuros	Factor de actualización 6%³	Flujo de efectivo descontado
		Bs.F.		Bs.F.
2005		20.500	0,9434	19.339,62
2006		20.143	0,8900	17.927,20
2007		19.125	0,8396	16.057,72
2008		18.600	0,7921	14.732,94
2009		17.000	0,7473	12.703,39
2010	-2%	16.660	0,7050	11.744,64
2011	-3%	16.160	0,6651	10.747,46
2012	-3%	16.409	0,6274	10.295,40
2013	-4%	15.474	0,5919	9.158,78
2014	-4%	14.578	0,5584	8.140,46
2015	-4%	13.995	0,5268	7.372,49
2016	-5%	13.171	0,4970	6.545,51
2017	-5%	12.382	0,4688	5.805,32
2018	-5%	10.969	0,4423	4.851,59
Valor de uso		225.167		155.423

Para la estimación del valor razonable, la empresa ha recurrido a la valoración realizada por una empresa especializada que, analizando otras transacciones de compraventa de activos similares ha estimado el valor razonable de la marca menos los costes asociados a una hipotética venta en

135.000 Bs.F.

El valor recuperable del activo intangible asciende a los 155.423 Bs.F. correspondientes al valor de uso del activo. El valor en libros de esta marca asciende a 120.139 Bs.F. (un valor en libros bruto de 125.000 Bs.F. menos la amortización acumulada de los siete meses del año 2004 que asciende a 4.861 Bs.F.). El análisis realizado muestra que la marca no ha sufrido un deterioro de su valor.

Respecto a la información a revelar en la memoria, la empresa tendrá que revelar de forma general el importe de las pérdidas por deterioro de valor reconocidas para el fondo de comercio, así como de cualquier otro activo. Asimismo, cuando las pérdidas de valor reconocidas sean de cuantía significativa, o cuando el fondo asignado a una UGE es de importe significativo, la información demandada es mayor y más específica. Así, si la empresa considerase que la pérdida de valor reconocida para el fondo de comercio de 1,5 millones de bolívares fuertes tiene un importe significativo y considerando además, que la totalidad del valor en libros del fondo de comercio ha sido asignado a una sola UGE, la empresa tendrá que revelar la siguiente información adicional: (a) el importe en libros del fondo de comercio que ha sido asignado a la UGE, (b) los eventos y circunstancias que han llevado al reconocimiento de las pérdidas por deterioro, así como las principales clases de activos afectados por las pérdidas, (c) una descripción de la UGE y del importe de las pérdidas por deterioro de valor reconocidas para cada uno de los activos de la UGE y (d) el valor recuperable del activo, así como un detalle de la forma de cálculo de la medida de referencia utilizada, el valor de uso o el valor razonable menos los costes de venta. Además, si algún cambio en las hipótesis clave utilizadas en la estimación del valor recuperable del activo, dieran lugar a un valor recuperable de la

UGE a la que ha quedado asignada el fondo de comercio, inferior a su valor en libros, la empresa deberá informar sobre este hecho, así como detallar la información relacionada requerida en la norma [NIC 36, párrafos. 130, 131 y 134].

Notas:

(1) La empresa ha considerado que salvo el fondo de comercio, el resto de activos intangibles de la compañía procedentes de la operación de adquisición se amortizan en un periodo de 15 años, aplicando un sistema de amortización lineal. En el ejercicio 2004, se ha reconocido la amortización correspondiente a los meses de junio a diciembre (7 meses). El importe de 350.00 Bs.F. corresponde a la suma del valor razonable de la marca no registrada procedente de la empresa adquirida por importe de 125.000 Bs.F. más el valor razonable de la categoría de marcas, patentes y licencias de la empresa adquirida, por importe de 225.000 Bs.F.

(2) Las empresas deben evaluar la posible pérdida de valor para todos sus activos. Sin embargo, a efectos ilustrativos y como señala el enunciado, la aplicación del test de deterioro se reduce al fondo de comercio y a los activos intangibles procedentes de la operación de adquisición.

(3) El factor de actualización ha sido calculado como $1/(1+i)^n$ donde "i" es igual al tipo de interés aplicado en el descuento y "n" es el período de descuento. El tipo utilizado debe tener en cuenta el valor temporal del dinero así como el riesgo asociado al activo cuando éste no ha sido considerado en la estimación de los flujos de efectivo.

CAPÍTULO VI

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

6.1. Conclusiones.

En los cambios que manifiesta el mundo actual en razón de la internacionalización de la economía, unidos a los requerimientos de información de las empresas en un mercado altamente competitivo, en el cual, la eficiencia es factor fundamental del éxito, ponen de presente la importancia de las normas internacionales de contabilidad y la necesidad de su adecuación al interior de cada país.

Las normas Internacionales de Contabilidad, NIC como se le conoce popularmente, son un conjunto de normas o leyes que establecen la información que deben presentarse en los estados financieros y la forma en que esa información debe aparecer, en dichos estados. Son normas de alta calidad, orientadas al inversor, cuyo objetivo es reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio, y presentar una imagen fiel de la situación financiera de una empresa. Las NIC son emitidas por el International Accounting Standards Board (anterior International Accounting Standards Committee).

Las normas se consideran fundamentales para transar en un mercado abierto dentro de una base homogénea y con parámetros sólidos, que le brinden seguridad a quienes interactúan con los entes económicos, a efecto de que los usuarios de la información posean elementos de juicio estructurados desde un sistema de información contable nacional

configurado a partir de las normas internacionales de contabilidad.

Los miembros del IASC consideran que la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad, por los diferentes países, más la pertinente revelación respecto al cumplimiento de las mismas, tendrá un efecto importante a través de los años. Mejorará la calidad de los estados financieros y se obtendrá un grado cada vez mayor de comparatividad. La credibilidad y, por consiguiente, la utilidad de los estados financieros se verá acrecentada en todo el mundo.

La armonización de los PCAG venezolanos con los estándares internacionales se logrará una mayor transparencia y comparabilidad de la información financiera de las empresas e instituciones que operan en el país. Esto es muy importante en la actual economía globalizada, especialmente en el caso de las empresas transnacionales.

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.

6.2. Recomendaciones

Se recomienda que se revise la literatura existente sobre las Normas Internacionales de Contabilidad, incluso las traducciones comentadas, a fin de mejorar el nivel de comprensión de las mismas de manera que se logre mejorar la comprensión de las mismas a fin de lograr su aplicación.

Asimismo, es recomendable que los profesionales de la contaduría pública en ejercicio, así como estudiantes que cursan actualmente los últimos semestres de la carrera, y todas aquellas personas involucradas con la información contable realicen los cursos de actualización capacitación y mejoramiento que se están dictando en el Colegio de Contadores Públicos de cada estado, donde laboran profesionales con experiencia comprobada que pueden asesorar respecto a las posibles dudas que pudieran existir en la forma cómo deben ser presentados los Estados Financieros y lo referente al Deterioro de los Activos según las Normas NIC 1 y NIC 36, respectivamente.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. GUELL Rolando. (2007) NIC 36 Deterioro de Activos y la Identificación de Unidades Generadoras de Efectivo. Disponible en: <http://www.scrib.com>
2. HERNÁNDEZ, Fernández y Baptista (2003). Metodología de la Investigación. Editorial McGraw Hill.
3. MEDINA Delgi.(2006) Jornadas Normas Internacionales de Información Fiscal NIIF. Colegio de Contadores del Estado Yaracuy. Disponible en: <http://www.scrib.com>
4. MONTES, Carlos; Montilla Omar y Mejía Eutimio (2006). Análisis del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros Conforme al Modelo Internacional IASB. Estudios Gerenciales. Vol. 22 No. 101 • Octubre - Diciembre de 2006.
5. NAVAS, Reinaldo (2008). NIC 1 Presentación de Estados Financieros. Traducción Libre de Navas, Navas y Asociados Contadores Públicos, Valencia
6. SABINO, Carlos (1984). Cómo elaborar una Tesis. Editorial Panapo.
7. TUA J. y González, J. (1988). Introducción a la contabilidad internacional. Madrid: Instituto de Planificación Contable.
8. NIC 1 Presentación de los Estados Financieros.
9. NIC 7 Estados de Flujo de Efectivo.
10. NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos.

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

TÍTULO	Adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad en la República Bolivariana de Venezuela Nic 1 y Nic 36
SUBTÍTULO	

AUTOR (ES):

APELLIDOS Y NOMBRES	CÓDIGO CULAC / E MAIL
Rodríguez J, Maibeth P	CVLAC: 15.149.762 E MAIL: mprodriguez09@hotmail.com
	CVLAC: E MAIL:
	CVLAC: E MAIL:
	CVLAC: E MAIL:

PALÁBRAS O FRASES CLAVES:

ESTADOS FINANCIEROS

EFFECTIVO

GLOBALIZACIÓN

ACTIVOS

FLUJO

DETERIORO DEL VALOR

PASIVOS CORRIENTES

GANANCIAS Y PERDIDAS

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

ÀREA	SUBÀREA
Ciencias Administrativas	Contaduría Pública

RESUMEN (ABSTRACT):

Las empresas en todo el mundo preparan y presentan sus estados financieros para usuarios externos, que difieren de un país a otro. La globalización Económica ha-ce imperante que se maneje información financiera homogénea, consistente y compara ble internacionalmente, por cuanto los inversionistas, grupos empresariales, banca in-ternacional, entre otros han experimentado problemas por la diversidad de criterios en la preparación y presentación de su situación financiera, el resultados de sus operacio-nes y el como se comportan el patrimonio y el movimiento del efectivo. Organizaciones privadas como el IASB dispuso adoptar Normas Internacionales de Contabilidad las cuales fueron emitidas por el IASC. Venezuela no escapa a esta realidad, y por ello, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela a partir de 2004.

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

APELLIDOS Y NOMBRES	ROL / CÓDIGO CVLAC / E_MAIL				
	ROL	CA	AS	TU	JU
Ramos, Manuel	CVLAC:	5.141.893			
	E_MAIL				
	E_MAIL				
	E_MAIL				
Martinez, Juan	CVLAC:	3.950.261			
	E_MAIL				
	E_MAIL				
	E_MAIL				
	CVLAC:				
	E_MAIL				
	E_MAIL				
	E_MAIL				
	CVLAC:				
	E_MAIL				
	E_MAIL				
	E_MAIL				

FECHA DE DISCUSIÓN Y APROBACIÓN:

09	03	12
AÑO	MES	DÍA

LENGUAJE. SPA

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

NOMBRE DE ARCHIVO	TIPO MIME
TESIS. Normas internacionales de contabilidad y auditoría. doc	Application/msword

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

ALCANCE

ESPACIAL: (OPCIONAL)

TEMPORAL: (OPCIONAL)

TÍTULO O GRADO ASOCIADO CON EL TRABAJO:

Licenciado en Contaduría Pública

NIVEL ASOCIADO CON EL TRABAJO

Pregrado

ÁREA DE ESTUDIO:

Departamento de Contaduría Pública

INSTITUCIÓN:

Universidad de Oriente

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

De acuerdo al artículo 44 del reglamento de trabajos de grado

“Los trabajos de grado son exclusiva propiedad de la Universidad de Oriente y solo podrán ser utilizados a otros fines con el consentimiento del concejo del núcleo respectivo, quien lo participara al concejo universitario

AUTOR

Rodríguez Maibeth

C.I 15.149.762

TUTOR

Martínez Juan

C.I 3.950.261

TUTOR

Ramos Manuel

C.I 5.141.893

POR LA SUBCOMISION DE TESIS

Profesora: Daysis Rodríguez

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



PARTE II

**ADOPCIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA EN
LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA: NIA 570 Y NIA 580**

Tutor:

Prof. Iris González

Realizado por:

Maibeth Rodríguez

C.I.: 15.149.762

BARCELONA, ABRIL 2009

INTRODUCCIÓN

Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas pueden considerarse como los requisitos de calidad que deben observarse para el desempeño del trabajo de Auditoría profesional. Por esta razón, durante muchos años han constituido y constituyen en la mayoría de países el soporte obligado de las actividades que conducen Contadores Públicos. Estas Normas engloban la planificación del trabajo de Auditoría, estudio y evaluación del control interno, obtención de evidencias y uso de papeles de trabajo de Auditoría como base para rendir un diagnóstico u opinión sobre los Estados Financieros de distintas empresas.

La aparición de las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) expedida por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), y las actualizaciones que realiza su Comité Internacional de Prácticas de Auditoría anualmente, 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.

Las NIAs contienen los principios básicos y los procedimientos esenciales junto con los lineamientos relativos en forma de material explicativo y de otro tipo. Los principios básicos y los procedimientos esenciales deben interpretarse en el contexto del material explicativo y de otro tipo que proporciona lineamientos para su aplicación.

En la República Bolivariana de Venezuela la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) para el año 2004 anunció la

adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad y Auditoría para todas las entidades financieras a partir del año 2008. La decisión de realizar estos importantes cambios en la información financiera, según el FCCPV fue el resultado del consenso de los usuarios de la información financiera, universidades, entes del estado venezolano, organismos institucionales representantes de los usuarios, contadores públicos y público en general.

El presente trabajo de investigación tiene como propósito describir el las Normas Internacionales de Auditoría en la República Bolivariana de Venezuela, específicamente las Normas 570 y 580. Estas corresponden al tema de “Evidencia de Auditoría”. La evidencia de Auditoría se obtiene de una mezcla apropiada de pruebas de control y de procedimientos sustantivos. En algunas circunstancias, la evidencia puede ser obtenida completamente de los procedimientos sustantivos. Donde la Norma 570 se refiere a los “Negocios en Marcha” y la Norma 580 a la “Representaciones en la Administración”.

La metodología aplicada es documental, por lo que se apoya en la revisión de textos, artículos de revistas especializadas, resultados de ponencias y seminarios, así como en las normas y leyes vigentes en la República Bolivariana de Venezuela.

La estructura general del trabajo comprende cuatro capítulos:

CAPITULO I: El Planteamiento del Problema, en este capítulo se hace el planteamiento de la Problemática objeto del estudio, así como los Objetivos de la Investigación y la Justificación.

CAPÍTULO II: Marco Teórico. En este capítulo se presentan las bases teóricas que sustentan el trabajo de investigación, iniciándose con una reseña histórica respecto al surgimiento de las Normas Internacionales de Auditoría y el Instituto emisor, seguida del fundamento conceptual, para cerrar con la definición de términos.

CAPITULO III: Marco Metodológico. Este capítulo corresponde a la presentación y descripción del Marco Metodológico utilizado para la consecución de los objetivos planteados.

CAPITULO IV: Normas Internacionales de Auditoría 570 Negocio en Marcha y NIA 580 Auditoría Representaciones de la Administración. Este corresponde a la presentación y descripción conceptual y operativa de la NIA 570. Introducción de la norma, responsabilidad de la administración, responsabilidad del auditor, planeación de la Auditoría y aplicación de procedimientos de evaluación del riesgo, la conclusión sobre la evaluación de la administración, procedimientos adicionales de Auditoría, las conclusiones y dictamen de Auditoría y vigencia de la norma. Seguidamente se describe la NIA 580. Introducción de la norma, reconocimiento de la administración de su responsabilidad por los estados financieros, las representaciones de la administración como evidencia de Auditoría, la documentación de representaciones de la administración, y las acciones si la administración rehúsa proporcionar representaciones.

CAPITULO V: En este se presentan las Conclusiones alcanzadas en la investigación.

CAPÍTULO I

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La aceptación mundial de las economías de mercado abierto, la internacionalización de la información manejada en las bolsas de valores ubicadas en distintas regiones, así como el aumento en el volumen de negocios y de transacciones comerciales entre naciones de todo el mundo, ha permitido que países de gran desarrollo económico y con avanzadas economías de mercado, le den gran importancia a la información contable y financiera, la cual resulta imprescindible en la toma de decisiones tanto en ámbitos nacionales como internacionales. Países menos desarrollados también han tenido que adaptarse a estos cambios y tendencias internacionales de mercado abierto y globalización.

Del mismo modo, prestigiosos organismos internacionales como la Organización de Naciones Unidas, el Banco Mundial, la Federación Internacional de Bolsas de Valores, la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico, la Cámara Internacional de Comercio, la Confederación Internacional de Uniones de Libre Comercio, la Asociación Internacional de Institutos de Ejecutivos Financieros y otros no menos importantes a nivel internacional, también han reconocido la necesidad de que la información contable y financiera sea veraz, útil y oportuna para la toma de decisiones.

Las Normas Nacionales de Auditoría y Servicios Relacionados publicadas en muchos países difieren en forma y contenido. El Comité Internacional de Prácticas de Auditoría (IAPC) toma conocimiento de tales documentos y diferencias y, a la luz de tal conocimiento, emite Normas Internacionales sobre Auditoría que se pretende sean aceptadas internacionalmente.

Las Normas de Auditoría son todas aquellas medidas establecidas por la profesión, que fijan la calidad, la manera como se deben ejecutar los procedimientos y los objetivos que se deben alcanzar en el examen. Se refieren a las cualidades del Contador Público como profesional y lo ejercitado por él en el desarrollo de su trabajo y en la redacción de su informe.

La necesidad de satisfacer requerimientos en las organizaciones venezolanas de hoy, que buscan la excelencia como norte para participar activamente en los mercados dinámicos que ofrece la globalización, exige entrar en el mundo de las normas internacionales. Por esta razón en el mes de enero del año 2004 la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), en su Directorio Nacional Ampliado, decidió la adopción en Venezuela de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIC-NIIF) y sus interpretaciones, emitidas por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en Inglés) y las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en Inglés).

Para junio del mismo año 2004, a fin de que la adopción de las referidas normas abarcara el mayor consenso de los usuarios de la información financiera, universidades, entes del estado venezolano, organismos

institucionales representantes de los usuarios, contadores públicos y público en general, se elaboró y aprobó el Plan de Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera y de Auditoría.

De acuerdo al mencionado plan, la fecha inicial corresponde al cierre del ejercicio económico que terminó el 31 de diciembre del año 2008, o la del cierre inmediatamente posterior a esa fecha, ello aplicado a las entidades en general, excepto las que cotizan en el mercado de valores y las que califiquen como Pequeñas y Medianas Empresas (PYME). Para estas últimas se considera la adopción de las normas a partir de diciembre del año 2010.

Estos cambios son una novedad en el ámbito financiero y empresarial, por lo que los profesionales de la contaduría dedicados a la Auditoría deben actualizarse al respecto. Más aún, los futuros profesionales que actualmente cursan los últimos semestres en las diferentes universidades del país.

Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) que actualmente están en proceso de adopción en Venezuela, se agrupan en diez temas: Asuntos introductorios (100-199), Responsabilidades (200-299), Planeación (300-399), Control Interno(400-499), Evidencia de Auditoría(500-599), Uso del trabajo de otros (600-699), Conclusiones y dictamen de Auditoría (700-799), Áreas especializadas (800-899), Servicios Relacionados (SRs) (900-999) y Declaraciones Internacionales de Auditoría(1000-1100). Cada uno de estos temas está dividido a su vez en secciones, totalizando cincuenta y dos secciones.

El tema objeto del presente estudio es el de “Evidencia de Auditoría”,el cual está compuesto por once secciones o normas, de las cuales se detallarán solo dos, las Normas Internacionales de Auditoría 570 y 580. La

Norma Internacional de Auditoría 570, proporciona pautas para los auditores cuando surgen dudas sobre la aplicabilidad del principio de empresa en marcha como base para la preparación de estados financieros.

Por otro lado, la Norma Internacional de Auditoría 580 orienta al auditor respecto de la utilización de las representaciones de la gerencia como evidencia de Auditoría, los procedimientos que debe aplicar evaluar y documentar dichas representaciones y las circunstancias en las que se deberá obtener una representación por escrito. Trata también sobre las situaciones en las que la gerencia se niega a proporcionar o confirmar representaciones sobre asuntos que el auditor considera necesario.

Lo anteriormente planteado permite señalar las siguientes interrogantes:

¿Qué aspectos abarca la Norma Internacional de Auditoría Negocio en Marcha, NIA 23, Sección 570?

¿Cuáles son los aspectos definidos por la Norma Internacional de Auditoría Representaciones de la Administración, NIA 22, Sección 580?

¿Cómo afectará la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría en la contabilidad empresarial y los negocios?

La presente investigación considera las opiniones emitidas por especialistas venezolanos en el área de Contabilidad y Auditoría, la publicación de las Normas de la Corporación Edi-Ábaco Cía. Ltda., así como las decisiones emitidas por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, para dar respuesta a dichas interrogantes.

1.2. Objetivos de la investigación

1.2.1. Objetivo General

Analizar las Normas Internacionales de Auditoría NIA 570 y NIA 580.

1.2.2. Objetivos Específicos

a) Describir la Norma Internacional de Auditoría 570: Negocio en Marcha.

b) Describir la Norma Internacional de Auditoría 580. Representaciones de la Administración.

c) Identificar los posibles efectos de la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría NIA 570 y NIA 580 en Venezuela.

1.3. Justificación

El proceso de globalización de los últimos años propició el incremento de empresas cuyas actividades económicas y financieras abarcan más de un país. Apareció, entonces, la necesidad de unificar los estados contables para poder elaborar los estados financieros de esas sociedades. Pues cada país tiene sus propias normas para la elaboración de esos estados y para concretar esa consolidación se convirtió en necesaria la armonización.

A partir de ahí, se comenzaron a analizar las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) emitidas por el International Accounting Standard Committee (IASC) y las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) del International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB). La idea es obtener normas locales armonizadas con las normas internacionales, lo que

hará que los estados contables y la labor de Auditoria de los distintos países sean comparables entre sí y puedan analizarse mejor.

En Venezuela, se dio inicio a una serie de Jornadas correspondientes al Plan de Adopción emitido en Boletín especial de la Federación de Divulgación a fin de agilizar el proceso de adopción de las Normas Internacionales de Auditoria para el año 2008.

La necesidad de plantear una investigación que describa las Normas Internacionales de Auditoria, reside en que no serán diferentes los criterios que los profesionales auditores deberán aplicar en caso de que uno de sus clientes opere, por ejemplo, en distintos segmentos de negocios en América latina, lo que ocurre en la actualidad. Por lo tanto, genera beneficios expresados en la optimización del trabajo desempeñado por el Contador Público en el área de Auditoria.

Esta investigación también se justifica desde el punto de vista teórico, pues generará reflexión y discusión sobre el conocimiento existente en Venezuela de las Normas Internacionales Auditoria, ya que de alguna manera u otra, se confronta al Contador Público con el estudio y preparación para la adquisición y aplicación de nuevos conocimientos.

Por otra parte, en cuanto a su alcance, esta investigación abrirá nuevos caminos para los profesionales de la contaduría en lo que respecta a su desempeño en la realización de Auditorias adoptando las Normas Internacionales.

Por último, profesionalmente pone en manifiesto los conocimientos adquiridos durante la carrera y permite sentar las bases para otros estudios

que surjan partiendo de la problemática aquí especificada.

1.4. Definición de términos

Administración. Administración comprende a los funcionarios y otros que también desempeñan funciones gerenciales senior. Administración incluye a los directores y comité de Auditoría sólo en los casos cuando desempeñan dichas funciones.

Alcance de una Auditoría. El término “alcance de una Auditoría” se refiere a los procedimientos de Auditoría considerados necesarios en las circunstancias para lograr el objetivo de la Auditoría.

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

Auditor continuo. El auditor continuo es el que auditó y dictaminó sobre los estados financieros del período anterior y continúa como auditor del período actual.

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

Auditor externo. Donde sea apropiado se usan los términos *auditor externo* y *Auditoria externa* para distinguir al auditor externo de un auditor interno y para distinguir la Auditoria externa de las actividades de Auditoria interna.

Auditor precursor. El auditor que fue previamente auditor de una entidad y que ha sido reemplazado por un auditor entrante (sucesor).

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.

Dictamen. El dictamen del auditor contiene una clara expresión de opinión escrita sobre los estados financieros como un todo.

Abstención de opinión. Una abstención de opinión se expresa cuando el posible efecto de una limitación en el alcance es tan importante y determinante que el auditor no ha podido obtener evidencia apropiada suficiente de Auditoria y consecuentemente no puede expresar una opinión de los estados financieros.

Énfasis de asunto. El dictamen de un auditor puede ser modificado añadiéndole un párrafo de énfasis de asunto para hacer resaltar un asunto que afecta a los estados financieros el cual se incluye en una nota a los estados financieros, la cual amplía el asunto en forma más extensa. La adición de este párrafo de énfasis de asunto no afecta la opinión del auditor. El auditor puede también modificar el dictamen del auditor usando un párrafo de énfasis de asunto para informar asuntos distintos a los que afectan a los estados financieros.

Opinión adversa. Se expresa una opinión adversa cuando el efecto del desacuerdo es tan importante y determinante en los estados financieros que el auditor concluye en su dictamen que no son adecuados para revelar representaciones erróneas o informaciones por naturaleza incompletas de los estados financieros.

Opinión calificada. Una opinión calificada es expresada cuando el auditor concluye que una opinión no calificada no puede ser expresada pero que el efecto de cualquier desacuerdo con la administración, o limitación del alcance no es tan importante y determinante como para requerir una opinión adversa o una abstención de opinión.

Opinión no calificada. Una opinión no calificada se expresa cuando el auditor concluye que los estados financieros dan una visión verdadera y justa (o son presentados correctamente, respecto de todo lo importante), de acuerdo con el marco de referencia para informes financieros identificado.

Dictámenes modificados del auditor. El dictamen de un auditor puede ser modificado cuando incluye:

- a) Opinión calificada;

- b) Abstención de opinión;
- c) Opinión adversa; o
- d) Párrafo (s) de énfasis de asunto.

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.

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

Evidencias de auditoria: Se denomina evidencia al conjunto de hechos comprobados, suficientes, competentes y pertinentes que sustentan las conclusiones del auditor.

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

Extensión de los procedimientos de auditoria: Debido a que las operaciones de las empresas son repetitivas, generalmente no es posible realizar un examen detallado de todas las transacciones; por esto cuando se

llenen los requisitos de multiplicidad de partidas y similitud, se recurre a examinar una muestra representativa de las transacciones individuales para derivar una opinión general de la partida global, esto se llama prueba selectiva.

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

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

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

Informe del auditor con propósito especial. Es un informe emitido en conexión con la Auditoria independiente de información financiera distinto al dictamen de un auditor sobre los estados financieros, incluyendo:

- Estados Financieros preparados de acuerdo con una base integral de contabilidad distinta de las Normas Internacionales de Contabilidad o a normas nacionales;
- Cuentas especificadas, elementos de cuentas, o partidas de un estado financiero:
- Cumplimiento de los acuerdos contractuales; y
- Estados Financieros resumidos.

Naturaleza de los procedimientos de auditoria: Los diferentes sistemas de organización, control y en general los detalles de operaciones de los negocios, hacen imposible establecer sistemas rígidos de prueba para el examen de estados financieros. Por esta razón el auditor deberá decidir cual procedimiento será aplicado en cada caso para obtener la certeza que fundamente su opinión objetiva y profesional.

Negocio en Marcha. Los estados financieros se elaboran bajo la hipótesis de negocio en marcha. Al respecto del negocio en marcha, en el Marco Conceptual de la IASB se afirma que los estados financieros se preparan sobre la base de que una empresa está funcionando y continuará sus actividades de operación dentro del futuro previsible. Esto significa que se asume que la empresa no tiene intención ni necesidad de liquidar o cortar de forma importante su escala de operaciones. Pero, según la norma (NIC1.25) cuando la gerencia, al realizar la evaluación, sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la entidad siga funcionando normalmente, procederá a revelarlas en los estados financieros. En el caso de que los estados financieros no se elaboren bajo la hipótesis de negocio en marcha, tal hecho será objeto de revelación explícita, junto con las hipótesis alternativas sobre las que han sido elaborados, así como las razones por las que la entidad no puede ser considerada como un negocio en marcha.

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.

Oportunidad de los procedimientos de auditoria: La época en que los procedimientos se van a aplicar se le llama oportunidad. A veces no es conveniente realizar los procedimientos relativos al examen de los estados financieros, en la misma fecha de los exámenes, ya que algunos procedimientos son más útiles y se aplican mejor en una fecha posterior o anterior.

Papeles de trabajo. Los papeles de trabajo son un registro de la planeación del auditor; naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de Auditoria 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 de Auditoria: Son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen, mediante los cuales el contador obtiene las bases para fundamentar su opinión.

Técnicas de auditoria: Son los métodos prácticos de investigación y prueba que el contador utiliza para comprobar la razonabilidad de la información financiera que le permita emitir su opinión profesional.

CAPITULO II

MARCO TEÓRICO

2.1. Definición de Auditoria.

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

Por lo tanto esta era la forma primaria: Confrontar lo escrito con las pruebas de lo acontecido y las respectivas referencias de los registros.

Con el tiempo, el campo de acción de la auditoria ha continuado extendiéndose; no obstante son muchos los que todavía la juzgan como portadora exclusiva de aquel objeto remoto, o sea, observar la veracidad y exactitud de los registros.

La auditoria es un examen que pretende servir de base para expresar una opinión sobre la razonabilidad, consistencia y apego a los principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, de estados financieros preparados por una empresa y/o por otra entidad para su presentación al público o a otras partes interesadas. (Comité de terminología del Instituto Americano de Contadores Públicos Colegiados (AICPA) año 1953).

La Auditoria puede definirse como un procedimiento sistemático para obtener y evaluar evidencia de una manera objetiva respecto de las afirmaciones concernientes a actos económicos y eventos para determinar el grado de correspondencia entre estas afirmaciones y criterios establecidos y comunicar los resultados a los usuarios interesados.

2.2. Objetivos de la Auditoria

Los objetivos de la auditoria responden a las necesidades de los usuarios de los estados financieros. Siendo una de las necesidades primordiales de los mismos es tener la seguridad de que los estados financieros son fidedignos, es decir confiables.

Uno de los propósitos de la auditoria es que el Contador Público Independiente pueda expresar una opinión fundada acerca de la presentación razonable y equitativa de los estados financieros, basándose en un examen detenido de los estados y de los registros que los amparan.

Otro propósito de la auditoria es confrontar los registros contables y la información en que se basan; puesto que dicha confrontación constituye parte indispensable del proceso que lleva a establecer una opinión acerca de la validez de las decisiones de la gerencia en materia y de la integridad de la contabilidad.

No es propósito de la auditoria descubrir fraudes u otras irregularidades similares, sin embargo el Contador Público Independiente, para estar en posición de expresar una opinión acerca de los estados financiero, debe tener siempre en mente la posibilidad de encontrar irregularidades y el notificar a la gerencia respecto de las deficiencias del control interno que llegare a advertir y que pudiera permitir que tales irregularidades permanecieran sin ser descubiertas.

2.3. Finalidad de la Auditoria

Los fines de la auditoria son los aspectos bajo los cuales su objeto es observado. Se pueden indicar los siguientes:

- a) Indagaciones y determinaciones sobre el estado patrimonial.
- b) Indagaciones y determinaciones sobre los estados financieros.
- c) Indagaciones y determinaciones sobre el estado reditual.
- d) Descubrir errores y fraudes.
- e) Prevenir los errores y fraudes
- f) Estudios generales sobre casos especiales, tales como:
 - Exámenes de aspectos fiscales y legales
 - Examen para compra de una empresa(cesión patrimonial)
 - Examen para la determinación de bases de criterios de prorrateo, entre otros.

Los variadísimos fines de la auditoria muestran, por si solos, la utilidad de esta técnica.

2.3. Evolución de la Auditoria

La auditoria es una de las aplicaciones de los principios científicos de la contabilidad, basada en la verificación de los registros patrimoniales de las haciendas, para observar su exactitud; no obstante, este no es su único objetivo.

Su importancia es reconocida desde los tiempos más remotos, teniéndose conocimientos de su existencia ya en las lejanas épocas de la civilización sumeria.

Acreditase, todavía, que el termino auditor evidenciando el titulo del que practica esta técnica, apareció a finales del siglo XVIII, en Inglaterra durante el reinado de Eduardo I.

En diversos países de Europa, durante la Edad Media, muchas eran las asociaciones profesionales, que se encargaban de ejecutar funciones de auditorias, destacándose entre ellas los consejos Londinenses (Inglaterra), en 1.310, el Colegio de Contadores, de Venecia (Italia), 1.581.

La revolución industrial llevada a cabo en la segunda mitad del siglo XVIII, imprimió nuevas direcciones a las técnicas contables, especialmente a la auditoria, pasando a atender las necesidades creadas por la aparición de las grandes empresas (donde la naturaleza es el servicio es prácticamente obligatorio).

Se preanuncio en 1.845 o sea, poco después de penetrar la contabilidad de los dominios científicos y ya el “Railway Companies Consolidation Act” obligada la verificación anual de los balances que debían hacer los auditores.

También en los Estados Unidos de Norteamérica, una importante asociación cuida las normas de auditoria, la cual publicó diversos reglamentos, de los cuales el primero que se conoce data de octubre de 1.939, en tanto otros consolidaron las diversas normas en diciembre de 1.939, marzo de 1.941, junio de 1942 y diciembre de 1.943.

2.4. Tipos de Auditoria

2.4.1. Según sus objetivos

Auditoria Financiera: Es la auditoria realizada a los Estados Financieros de una empresa.

Auditoria Especial: Es la auditoria practicada solo a una cuenta o grupo de cuentas en particular de una empresa.

2.4.2. Según el Auditor

Auditoria Externa: Aplicando el concepto general, se puede decir que la auditoria Externa es el examen crítico, sistemático y detallado de un sistema de información de una unidad económica, realizado por un Contador Público sin vínculos laborales con la misma, utilizando técnicas determinadas y con el objeto de emitir una opinión independiente sobre la forma como opera el sistema, el control interno del mismo y formular sugerencias para su mejoramiento. El dictamen u opinión independiente tiene trascendencia a los terceros, pues da plena validez a la información generada por el sistema ya que se produce bajo la figura de la Fe Pública, que obliga a los mismos a tener plena credibilidad en la información examinada.

La Auditoria Externa examina y evalúa cualquiera de los sistemas de información de una organización y emite una opinión independiente sobre los mismos, pero las empresas generalmente requieren de la evaluación de su sistema de información financiero en forma independiente para otorgarle validez ante los usuarios del producto de este, por lo cual tradicionalmente se ha asociado el término Auditoria Externa a Auditoria de Estados Financieros, lo cual como se observa no es totalmente equivalente, pues puede existir

Auditoria Externa del Sistema de Información Tributario, Auditoria Externa del Sistema de Información Administrativo, Auditoria Externa del Sistema de Información Automático etc.

La Auditoria Externa o Independiente tiene por objeto averiguar la razonabilidad, integridad y autenticidad de los estados, expedientes y documentos y toda aquella información producida por los sistemas de la organización.

Una Auditoria Externa se lleva a cabo cuando se tiene la intención de publicar el producto del sistema de información examinado con el fin de acompañar al mismo una opinión independiente que le dé autenticidad y permita a los usuarios de dicha información tomar decisiones confiando en las declaraciones del Auditor.

Una auditoria debe hacerla una persona o firma independiente de capacidad profesional reconocidas. Esta persona o firma debe ser capaz de ofrecer una opinión imparcial y profesionalmente experta a cerca de los resultados de auditoria, basándose en el hecho de que su opinión ha de acompañar el informe presentado al término del examen y concediendo que pueda expresarse una opinión basada en la veracidad de los documentos y de los estados financieros y en que no se imponga restricciones al auditor en su trabajo de investigación.

Bajo cualquier circunstancia, un Contador profesional acertado se distingue por una combinación de un conocimiento completo de los principios y procedimientos contables, juicio certero, estudios profesionales adecuados y una receptividad mental imparcial y razonable.

En la actualidad, la auditoria a los estados financieros ha adquirido gran importancia a nivel internacional, debido al crecimiento e inyección de capitales de grandes potencias en países desarrollados y subdesarrollados. Esta practica esta mas especializada por la fuerte dependencia de la tecnología, que ha desplazado procesos manuales y que convierten a la información como un elemento de decisión trascendental para el crecimiento empresarial.

Por lo tanto, la esfera contable no solo busca internacionalizar la contabilidad, la auditoria también se enfrenta a este proceso y más siendo un mecanismo tan vital para correcto desarrollo de la institución y manejo de recursos financieros.

“El objetivo de una auditoria de estados financieros, es permitirle al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con una estructura conceptual identificada de presentación de reportes financieros”. (Mantilla, 2005, p.506).

La estructura del pensamiento conceptual de los estándares internacionales de auditoria ISA 120 de marzo de 2003 diferencia la auditoria y servicios relacionados con un contexto de la presentación de reportes financieros donde queda por fuera la tributación, consultoría, asesoría financiera y la contable por parte del auditor, “que es la persona que tiene la responsabilidad última por la auditoria”. (Mantilla, 2005, p.507.) Por medio de la revisión de los estados financieros el auditor establecer un dictamen, sobre la base de procedimientos que proveen toda la evidencia que puede requerirse en una auditoria, o lo que le llame más la atención considerando que los estados financieros no están debidamente preparados en todos los

aspectos materiales.

Auditoría Interna:

Existen múltiples definiciones del concepto de Auditoría Interna por parte de diferentes autores y organismos. Se podría decir que una por cada persona que aborda el tema en cuestión; sin embargo, estas definiciones no distan mucho entre sí, sino que al contrario, todas tienen un nexo de unión en torno al control interno¹ de la empresa.

El Institute of Internal Auditors (IIA, 1990) en su Declaración de Responsabilidades de la Auditoría Interna señala que la Auditoría Interna es una función independiente de control, establecida dentro de la organización para examinar y evaluar sus actividades como un servicio a la organización. El objetivo de la Auditoría Interna es el de ayudar a los miembros de la organización en el cumplimiento efectivo de sus responsabilidades. Con esta finalidad, la Auditoría Interna proporciona, análisis, evaluaciones, recomendaciones, consejos, e información acerca de las actividades examinadas. Su objetivo incluye, por tanto, el promover un control efectivo a un coste razonable.

Sin embargo, la profesión de auditoría interna ha cambiado radicalmente en los últimos años. Por ello, muchos miembros de la Guidance Task Force (GTF)² pensaban que la definición contenida en la Declaración de Responsabilidades aceptada hasta entonces no representaba la actual situación. El GTF, a través de entrevistas y discusiones del grupo, dirigidas por la Fundación para la Investigación del Instituto de Auditores Internos, estableció un borrador de definición, que fue aprobado, tras arduas revisiones, en junio de 1999 en Quebec.

La nueva definición considera a la Auditoría Interna como una “actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para añadir valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a la organización a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la efectividad de los procesos de gestión de riesgos, control y dirección”.

Siguiendo la comparación realizada por Hevia, (2000), de las dos definiciones, la antigua y la nueva, resaltaremos los conceptos claves tratados en una y en otra:

- **Independencia versus objetividad:** La antigua definición describía a la auditoría interna como una función de evaluación independiente realizada dentro de la empresa. En cambio, la nueva definición da un paso más al describirla no sólo como una función independiente, sino también “objetiva”, y al dejar abierto el campo de la contratación (Outsourcing) y no restringir su realización a “dentro de la empresa”.

- **Examinar y evaluar versus seguridad y consultoría:** Mientras que la primera conlleva implícitamente la imagen antigua del auditor como juez, la segunda intenta disipar dicha impresión al afirmar que se trata de una actividad no de inspección, sino más bien de consultoría.

- **Servicio a la organización versus valor añadido:** La inclusión del concepto de “valor añadido” en la nueva definición ha sido muy criticada. Unos piensan que dicho concepto podría estar un poco anticuado, otros, que la responsabilidad del auditor podría verse distraída al añadir valor a la gestión. En cambio, ¿no es cierto que la función de aportar valor a la organización debe ser asumida por todos los que trabajen en una empresa?

¿Por qué incluirla en la definición? ¿No es o debería ser una función ya asumida?

Toda actividad que la empresa realice debe estar encaminada a aportar valor, sino fuera así, estaría de más llevarla acabo, y supondría unos costes adicionales innecesarios. En este sentido, la auditoría interna no es menos.

Ahora bien, no habrá valor añadido si ésta sólo reproduce tareas propias de la auditoría externa. La auditoría interna será de utilidad cuando revise todas las operaciones y recomiende mejoras que conduzcan a una mejor práctica en la empresa.

- **Cumplimiento responsabilidades versus objetivos:** La nueva definición eleva el enfoque de la auditoría interna a nivel organizacional, en contraste con el apoyo a las responsabilidades individuales de la definición anterior. Sin duda alguna, es deseable, y aquí de nuevo se demuestra, la eliminación de la percepción de esta auditoría como una auditoría policial.

- Por último, creemos que es un acierto introducir en la nueva definición un enfoque para evaluar y mejorar la efectividad de los procesos de control, de gestión de riesgo y de gobierno, pues la auditoría interna debe estar más integrada en dichos procesos para así poder ayudar a la empresa a cumplir sus objetivos, llevando a cabo, el nuevo modelo de auditoría interna: Gestión de Riesgo (Risk Authority).

2.4.3. Según el Periodo

Auditoria recurrente o Periódica: Es la Auditoria realizada generalmente cada año.

Auditoria Eventual: Esta Auditoria es realizada cuando la gerencia lo requiera según sus necesidades o criterios.

Auditoria Continua o Permanente: Esta se efectúa antes o después de registrarse las operaciones, pues para ello las empresas cuentan con un auditor interno que permanentemente está revisando.

2.5. Técnicas de Auditoria

Análisis y revisión: Los medios principales de que se vale el Contador Público Independiente para formarse una opinión acerca de la presentación razonable y equitativa de los estados financieros consisten en un análisis cuidadoso y una revisión crítica de los datos presentados, con el propósito de juzgar si los encuentra razonables y dignos de confianza. Este tratamiento se aplica no solo a los datos que proporcione la empresa, sino también a los que el propio Contador Público Independiente vaya acumulando durante el curso de su auditoria. Una de las formas de lograr esto es por comparación de los saldos del balance de comprobación a la fecha del balance general con los del balance de comprobación al cierre de un año anterior que sea comparable, tomando nota de aquellas partidas que en relación con la experiencia anterior parecen fuera de lo normal y ameritan investigación. También pueden compararse el porcentaje de utilidad bruta del año que se examina con el correspondiente a años anteriores. Un procedimiento diferente a los ya citados consiste en analizar el detalle de algunas cuentas para identificar cualquier partida poco usual que requiera una investigación especial, o para escoger las transacciones de mayor importancia giradas dentro de dicha cuenta, con el objeto de investigarlas como parte del programa de pruebas selectivas.

Observación: Naturalmente, el Contador Público Independiente en todo tiempo debe ser observador. Sin embargo, el término "observación", tal como se usan en auditoria, se refiere a la práctica de presenciar a manera en

que los empleados de la empresa llevan a cabo los procedimientos establecidos por ésta. En particular, se aplica respecto a la presencia del Contador Público Independiente en los conteos de inventarios. Durante el desarrollo de su auditoría, el Contador Público Independiente puede también observar los procedimientos seguidos de otras fases de su sistema de control interno.

Inspección: Gran parte de la labor del Contador Público Independiente implica la inspección del activo tangible y de los documentos y otras pruebas fehacientes que respalden las operaciones registradas en la contabilidad. Este proceso comprende procedimientos tales como los arqueos del efectivo en caja, las pruebas de los conteos del inventario, y las visitas a establecimientos y fábricas con el objeto de conocer en general las instalaciones y operaciones de la empresa.

También incluye, entre otros procedimientos, el examen de facturas, cheques y otros documentos que amparen los asientos registrados en los libros, y la lectura de las actas de las asambleas de accionistas y sesiones de la junta directiva para obtener información respecto de los actos por ellos aprobados.

Confirmación: En relación con varios aspectos de la auditoría, el Contador Público Independiente obtiene confirmación de ciertas partidas que aparecen en los libros mediante información recibida directamente de la empresa o persona que se encuentre en condiciones de verificarlas. Por ejemplo, el Contador Público Independiente obtiene certificación de los saldos de las cuentas bancarias a la fecha del balance, directamente de los bancos donde la empresa tiene depositados sus fondos. De modo semejante, sobre la base de pruebas selectivas, se envían solicitudes de

confirmación a clientes de la empresa.

De esta manera, personas o negocios ajenos a la empresa que se examina, confirman directamente al Contador Público Independiente determinadas informaciones. El Contador Público Independiente envía directamente las solicitudes de confirmación dentro de sobres con un membrete y, generalmente, se acompañan a la solicitud un sobre dirigido al Contador Público Independiente para la respuesta.

Indagación: Generalmente el Contador Público Independiente logra obtener una buena cantidad de información al discutir, con los funcionarios y empleados de la empresa, diversos problemas que surgen durante la auditoria. Estas indagaciones por lo general se refieren a puntos que no están claramente indicados en los registros, asuntos relativos contingentes a la política general de la empresa, a partidas tales como pasivos contingentes, respecto a los cuales a menudo sólo la gerencia puede proporcionar información. No es raro que las más importantes de estas explicaciones queden consignadas en una declaración escrita, dirigida al Contador Público Independiente y firmada por los funcionarios de la empresa.

Cálculo: Una parte considerable del trabajo del Contador Público Independiente consiste en hacer pruebas independientes de los cálculos aritméticos y de los cómputos de depreciación, intereses acumulados, la amortización del descuento en emisión de bonos, el pasivo por impuestos, etc.

2.6. La Auditoría Financiera.

La Auditoría financiera, también denominada Auditoría de estados financieros versión IFAC-IAASB (Federación Internacional de Contadores – Junta de Estándares Internacionales de Auditoría y Aseguramiento) tiene como objeto los estados financieros y como método el almacenamiento/evaluación por muestreo selectivo. El hecho de que los Estándares Internacionales de Auditoría (ISA's) hayan sido re-contextualizados en el marco de los Estándares Internacionales de Práctica Profesional (IPPSs) y de los Estándares Internacionales sobre Contratos de Aseguramiento (ISAE's) es señal clara de que evoluciona hacia un objeto más amplio (la información) y hacia metodologías más modernas (valoración de riesgos).

La IFAC-IAASB no es otra cosa que uno de los tres componentes del esquema de aseguramiento de la calidad de la información (Contabilidad & Auditoría) que se está imponiendo en la etapa de la globalización.

El proceso de evolución de la Auditoría financiera que el mundo ha recorrido es:

1. **La Normalización** (legal/profesional): regulación al interior de las fronteras (nacionales y/o gremiales). Un estilo ampliamente aceptado hasta antes de los 70's.

2. **Armonización:** Análisis de las diferencias y similitudes entre las diferentes normas, realizando inicialmente de manera bilateral y posteriormente multilateral. Una práctica generalizada entre los 70 y 90.

3. **Internacionalización:** Definición alrededor de los esquemas de IASC o de FASB para la contabilidad y de IFAC o AICPA para la Auditoría. Un esfuerzo realizado entre los 90 y el 2000.

4. **Globalización:** La adopción de un cuerpo único de estándares de contabilidad: lo que se conoce como las versiones IASB (preparación y presentación de los estados financieros; presentación de los reportes sobre el desempeño financiero), IFAC-IAASB (Auditoría de estados financieros; aseguramiento de información) e IFAD-UNCTAD (contaduría profesional). Este es el estado actual del proceso.

El proceso actual de la globalización es reforzado con un esquema de aseguramiento de la calidad que, para cada uno de esos estándares, requiere un organismo:

- (1) **Emisor** de estándares;
- (2) **Regulador**, que hace forzoso su cumplimiento; y
- (3) **Profesional** que lo aplica.

Debe existir una condición imprescindible: La independencia absoluta entre estos tres elementos y la aplicación ineludible del debido proceso. La adopción de este esquema es lo que ha conducido a la transformación de dichos organismos y a que se anuncien los cambios antes que se haga forzoso su cumplimiento.

2.7. La Auditoría Integral.

La auditoría 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 con el trabajo o enfoque, por analogía de las revisiones financieras, de cumplimiento, control

interno y de gestión, sistema y medio ambiente con los siguientes objetivos:

- Determinar, si los Estados Financieros se presentan de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

- Determinar, si el ente ha cumplido, en el desarrollo de sus operaciones con las disposiciones legales que le sean aplicables, sus reglamentos, los estatutos y las decisiones de los órganos de dirección y administración.

- Evaluar la estructura del control interno del ente con el alcance necesario para dictaminar sobre el mismo.

- Evaluar el grado de eficiencia en el logro de los objetivos previstos por el ente y el grado de eficiencia y eficacia con que se han manejado los recursos disponibles.

- Evaluar los mecanismos, operaciones, procedimientos, derechos a usuarios, responsabilidad, facultades y aplicaciones específicas de control relacionadas con operaciones en computadora.

Evaluar el impacto medioambiental producido de manera directa o indirecta por empresas que presentan un perfil ambiental diferente, condicionado por los riesgos aparentes asociados con sus procesos y productos; la edad, historia y estado de una planta, el marco jurídico en el cual opera.

2.7.1. Servicios de Aseguramiento.

La auditoría interna es una actividad de consultoría y aseguramiento objetiva e independiente diseñada para agregar valor y mejorar las operaciones de la organización. Le ayuda a una organización a alcanzar este objetivo poniendo en práctica un enfoque sistemático y disciplinado para

evaluar y mejorar la eficiencia de la administración del riesgo, control y proceso de gobernabilidad.

La Norma Internacional sobre Contratos de Aseguramiento (Internacional Standard on Assurance Engagements – ISAE, en inglés), proporciona un marco conceptual global dirigido a los trabajos de aseguramiento que tienen la intención de proveer un nivel de seguridad ya sea alto o moderado.

Establece los principios básicos y los procedimientos esenciales para los contadores públicos en la práctica independiente, en relación con el desempeño de contratos que tienen la intención de proveer un nivel alto de seguridad. Sin embargo, esta Norma no provee los principios básicos ni los procedimientos esenciales de los contratos que tienen la intención de proveer un nivel moderado de seguridad. El Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría (IAPC, por sus siglas en inglés) está desarrollando orientación adicional sobre tales contratos.

La mencionada Norma Internacional sobre Contratos de Aseguramiento tiene tres propósitos:

(a) Describir los objetivos y los elementos de los contratos de aseguramiento que tienen la intención de proveer un nivel de seguridad, ya sea alto o moderado.

(b) Establecer normas y proveer orientación dirigida a los contadores públicos en la práctica independiente en relación con el desempeño de los contratos que tienen la intención de proveer un nivel alto de seguridad.

(c) Actuar como un marco conceptual para el desarrollo por parte del IAPC de normas específicas para tipos particulares de contratos de aseguramiento.

Cuando se contrata a un contador público para desempeñar un contrato de aseguramiento para el cual existen normas específicas, aplican dichas normas; si no existen normas específicas para un contrato de aseguramiento, aplica este documento. Cuando un contador profesional en práctica pública desempeña un contrato que tiene la intención de proveer un nivel alto de seguridad para el cual no existen normas específicas, deben seguirse las normas y principios señalados adelante bajo “Contratos de alto nivel de aseguramiento”.

Esta Norma no sustituye las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) vigentes. Por ejemplo, no aplica a una auditoría o revisión de estados financieros.

2.8. Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

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

Las NAGAS tienen su origen en los boletines (Statement on Auditing Estándar-SAS) emitidos por el comité de Auditoría de Instituto Americano de Contadores públicos de los estados Unidos de Norteamérica en el año 1948.

Estas normas por su carácter general se aplican a todo el proceso del examen y se relacionan básicamente con la conducta funcional del auditor como persona humana y regula los requisitos y aptitudes que debe reunir

para actuar como Auditor.

La auditoría debe ser efectuada por personal que tiene el entrenamiento técnico y pericia como auditor como se aprecia de esta norma, no solo basta ser contador Público para ejercer la función de auditor, sino que además se requiere tener entrenamiento técnico adecuado y pericia como auditor. Es decir además de los conocimientos técnicos obtenidos en la universidad, se requiere de la aplicación práctica en el campo de una buena dirección y supervisión. Este adiestramiento, capacitación y práctica constante forma la madurez del juicio del auditor, a base de la experiencia acumulada en sus diferentes intervenciones, encontrándose recién en condiciones de ejercer la auditoría como especialidad. Lo contrario sería negar su propia existencia por cuanto no garantizará calidad profesional a los usuarios, esto a pesar de que se multiplique las normas para regular su actuación.

En todos los asuntos relacionados con la Auditoría, el auditor debe mantener independencia de criterio. La independencia puede concebirse como la libertad profesional que le asiste al auditor para expresar su opinión libre de presiones (políticas, religiosas, familiares, etc.) y subjetividades (sentimientos personales e intereses de grupo).

Se requiere entonces objetividad imparcial en su actuación profesional. Si bien es cierto, la independencia de criterio es una actitud mental, el auditor no solamente debe “serlo”, sino también “parecerlo”, es decir. Cuidar su imagen ante los usuarios de su informe, que no sólo es el cliente que lo contrató sino también los demás interesados (bancos, trabajadores, estados, pueblo, etc.).

2.9. La Declaración de Normas de Auditoria (DNA) en 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.

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

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

DNA 0: Normas de Auditoria de Aceptación General

DNA 01: Papeles de Trabajo

DNA 02: Solicitud de información al abogado del cliente

DNA 03: Manifestaciones de la Gerencia

DNA 04: El informe de control interno

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

DNA 06: Planificación y supervisión

DNA 07: Transacciones entre partes relacionadas

DNA 08: Comunicación entre el auditor predecesor y el sucesor

DNA 09: Procedimientos analíticos de revisión

DNA 10: Evidencia comprobatoria

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

DNA 12: Control de calidad en el Ejercicio Profesional

DNA 13: El Examen de la Información Financiera Prospectiva

Las normas de auditoria aprobadas y adoptadas por los miembros colegiados de los profesionales de la Contaduría Pública en Venezuela, son las siguientes:

- Normas relativas a la Capacidad y Personalidad Profesional del Auditor.

a. El trabajo de auditoria, con la finalidad de emitir una opinión profesional sobre estados financieros, debe ser desempeñado por personas que teniendo un titulo universitario de Contador Publico nacional o revalidado, o licencia otorgada legalmente, tengan capacidad como auditores.

b. El auditor (en adelante es utilizado el termino auditor, el cual debe ser asumido como Contador Publico 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 esta 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 auditoria 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 considerará 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. Si se ha realizado algún examen de ella, 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 él.

En Venezuela, se encuentran en vigencia una diversidad de normas que tratan de garantizar la independencia del auditor, así se tienen:

- Reglamento para la información financiera auditada (Artículo 5º), aprobada por la

- Resolución CONASEV (Nº 014-82-efc/94.10).

- Ley de profesionalización del Contador Público (Decreto Ley Nº 13253).

- Código de Ética Profesional del Contador Público

- Ley del Sistema Nacional de Control (Decreto Ley 26162).

- Reglamento de Designación de Sociedades de Auditoría, aprobado por Resolución de Contraloría Nº 162-93-CG.

- Normas de Auditoría Gubernamental – NAGU, aprobadas por Resolución de Contraloría Nº 162-95-CG.

- Lineamientos generales para cautelar el adecuado fortalecimiento e Independencia de los Órganos de Auditoría Interna, aprobado por Resolución de Contraloría Nº 189-93-CG, etc.

2.10. Los Estándares Internacionales de Auditoría.

En los años 70 la Federación Internacional de Contadores (IFAC) inició un proceso de emisión de estándares internacionales de Auditoría a fin de superar los problemas derivados de la emisión de regulaciones nacionales.

En el mundo entero, prácticamente cada país tenía sus propias normas referidas ya sea a la revisión, a la intervención de cuentas, al examen, o a la Auditoría de estados financieros. El conjunto mejor elaborado y aplicado ha sido el los Estándares de Auditoría Generalmente Aceptados (US-GAAS).

Con la internacionalización y globalización, los procesos se han ido acelerando así que el IFAC ha tenido que realizar esfuerzos para ajustarse a los nuevos entornos, siendo uno de esos ajustes la sustitución del IAPC

(Comité Internacional de Prácticas de Auditoría) por el IAASB (Junta de Estándares Internacionales de Auditoría y Aseguramiento).

Una de las dificultades mayores de IFAC ha sido elaborar una estructura conceptual que responda a un modelo. Pero ello se debe a la fuerte dependencia que respecto a una práctica muy definida. Para subsanar esta situación, el IFAC ha re-contextualizado los estándares de Auditoría mediante:

1. Declaraciones de política del IFAC Board:
 - a. Reconocimiento de calificaciones en contaduría profesional (junio 1995).
2. Estándares internacionales de ejercicio profesional.
 - a. IPPS 1. Aseguramiento de la calidad de los servicios profesionales (agosto 1999).
3. Ética.
 - a. Código de Ética para contadores profesionales (Revisado noviembre 2001).
 - b. Declaraciones de política del IFAC Borrador.
 - i. Prefacio a los requerimientos éticos.
 - ii. Implementación y cumplimiento forzoso de los requerimientos éticos.
4. Materias introductorias.
 - a. Términos de referencia del Internacional Auditing Practices Committees, tal y como fueron adoptados por el IAASB.
 - b. Prefacio a los Estándares Internacionales de Auditoría y Servicios Relacionados.
5. Ejercicio Profesional.
 - a. Estándares Internacionales de Auditoría.
 - b. Declaraciones internacionales sobre el ejercicio de la Auditoría.

2.11. Organismo Emisor de los Estándares Internacionales de Auditoria.

El IFAC - International Federation of Accountants (fundada en 1977), es la organización que aglutina a los Contadores Públicos de todo el Mundo y cuyos objetivos son los de proteger el interés público a través de la exigencia de altas prácticas de calidad.

El IFAC creó un Comité denominado IAASB (Internacional Auditing and Assurance Standards Board), (antes denominado Internacional Auditing Practices Committee IAPC) con el fin de implantar la uniformidad de las prácticas de Auditoria y servicios relacionados a través de la emisión de pronunciamientos en una variedad de funciones de Auditoria y aseguramiento.

El IAASB emite las Normas Internacionales de Auditoria (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). Asimismo emite las denominadas Declaraciones o Prácticas (IAPs) para proveer asistencia técnica en la implementación de los Estándares y promover las buenas prácticas.

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

2.12. Las Normas Internacionales de Auditoría.

En cada país, las regulaciones locales gobiernan, en mayor o menor grado, las prácticas correspondientes a la Auditoría de estados financieros o de otra información. Tales regulaciones pueden ser de naturaleza estatutaria o declaraciones emitidas por los cuerpos reguladores o profesionales de los respectivos países.

Los estándares nacionales de Auditoría y servicios relacionados publicados en muchos países difieren en su forma y contenido. El International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB) tiene conciencia de tales documentos y diferencia y, a la luz de tal conocimiento, emite las Normas Internacionales de Auditoría NIA's, las cuales tienen la intención de tener aceptación internacional.

Las NIAs son para ser aplicadas en la Auditoría de Estados Financieros y pueden también ser aplicados, con las adaptaciones necesarias, a la Auditoría de otra información y a servicios relacionados.

Se puede afirmar que los aspectos prácticos de la Auditoría financiera están contenidos en los Estándares Internacionales de Auditoría. Las Normas Internacionales de Auditoría NIA's contienen los principios básicos y los procedimientos esenciales junto con los lineamientos relativos en forma de material explicativo para ser aplicadas en la Auditoría de los estados financieros.

Para mejorar la comprensión y aplicación de los principios y procedimientos de la NIA es necesario considerar íntegramente el texto que la constituye.

Las NIA's se adoptan según el siguiente detalle:

- INFORMACIÓN INTRODUCTORIA.¹
 - 110 "Marco referencial de las Normas Internacionales de Auditoría".
- ASUNTOS GENERALES.
 - 200 "Objetivo y principios generales que gobiernan una Auditoria de estados financieros".
 - 210 "El compromiso de Auditoria".
 - 220 "Control de calidad para el trabajo de Auditoria"
 - 230 "Documentación".
 - 240 "Fraude y error".
 - 250 "Las Leyes y reglamentos en una Auditoria de estados financieros".
- PLANEAMIENTO.
 - 300 "Planeación".
 - 310 "Conocimiento del negocio".
 - 320 "La Materialidad en Auditoria".
- CONTROL INTERNO.
 - 400 "Evaluación de riesgos y control interno".
 - 401 "Auditoria en un ambiente de sistemas de información por computadora (SIC`s)".
 - 402 "Consideraciones de Auditoria relativas a entidades que utilizan organizaciones de servicios.
- EVIDENCIA DE AUDITORIA.
 - 500 "Evidencia de Auditoria".
 - 501 "Evidencia de Auditoria - aspectos específicos adicionales".
 - 510 "Trabajos iniciales - balances de apertura"

¹ La NIA 110 fue derogada por la ISAE 3000.

- 520 "Procedimientos analíticos".
- 530 "Muestreo de Auditoria".
- 540 "Auditoria de estimaciones contables".
- 550 "Partes relacionadas (Filiales)".
- 560 "Hechos posteriores".
- 570 "Empresa en marcha".
- 580 "Representaciones o Manifestaciones de la administración".
 - UTILIZACION DEL TRABAJO DE OTROS.
- 600 "Utilización del trabajo de otro auditor".
- 610 "Consideración del trabajo del auditor interno".
- 620 "Utilización del trabajo de expertos".
 - EL DICTAMEN DE AUDITORIA.
- 700 "El dictamen del auditor sobre los estados financieros".
- 720 "Otra información en documentos que contienen estados financieros auditados".
 - AREAS ESPECIALIZADAS.
- 800 "El dictamen del auditor sobre trabajos de Auditoria con propósito especial".
- 810 "El examen de información financiera proyectada".²
- SERVICIOS RELACIONADOS³.
 - 910 "Compromiso de revisión de estados financieros".⁴
 - 920 "Compromiso de procedimientos bajo acuerdo en relación con información financiera".⁵

² ISAE 3400 El examen de información financiera prospectiva, anteriormente NIA 810

³ Los Servicios Relacionados salieron de las NIAS.

⁴ La NIA 910 que se re-denomina como ISRE 2400. Norma Internacional sobre la revisión Contrataciones.

⁵ Normas Internacionales de Servicios Relacionados (ISRSs, en inglés) 4400 Trabajos para realizar procedimientos convenidos respecto de información Financiera, anteriormente NIA 920

- 930 "Compromiso de compilar información financiera".⁶
- DECLARACIONES DE AUDITORIA.
- 1001 "Entornos CIS-Microcomputadoras Independientes".
- 1002 "Entornos CIS-Sistemas de computadoras en línea".
- 1003 "Entornos CIS-Sistemas de bases de datos".
- 1004 "La relación entre supervisores de bancos y auditores externos".
- 1005 "Consideraciones particulares en la Auditoria de pequeñas empresas".
- 1007 "Comunicaciones con la administración".
- 1008 "Evaluación de riesgos y control interno - características y consideraciones de CIS"
- 1009 "Técnicas de Auditoria con ayuda de computadora".

Todas estas normas tienen como fundamento el cumplimiento del código de ética del IFAC emitido por el IESBA.

2.13. La Adopción de las NIA's en Venezuela.

Las NIA's son normas (al igual que las NICs) de mayor grado de detalle a aquel al que se está acostumbrado en Venezuela. Pese a su mayor volumen, su lectura se agiliza ya que los principios básicos y los procedimientos esenciales se identifican en letra "negrita" y la forma de redacción se asemeja a un trabajo doctrinario que ayuda al profesional con los conceptos subyacentes. Las NIA's contienen un marco conceptual o de referencia que ayuda a comprender la naturaleza y el nivel de certeza brindado por cada uno de los servicios previstos. También incluye un glosario de términos cuya lectura resulta muy útil.

⁶ ISRS 4410 Trabajos para compilar información financiera, anteriormente NIA 930

Hay una variedad de temas no tratados en las normas venezolanas que los auditores desarrollan de acuerdo con las prácticas frecuentes o por el tratamiento que le ha dado la doctrina. En general son temas que se han ido agregando con el tiempo por la propia evolución de los acontecimientos y prácticas habituales. Es importante que estos temas estén normados ya que, a la hora de juzgar la responsabilidad del auditor por la forma en que trabajó, pueden servir de apoyo técnico y fundamento de las tareas realizadas.

Algunos de esos temas son:

- Fraude y error
- Riesgo y control interno
- Auditoría en un ambiente computarizado
- Trabajos iniciales
- Revisiones analíticas
- Muestreo
- Auditoría de estimaciones contables
- Partes relacionadas
- Hechos posteriores
- Uso del trabajo de terceros
- Consideración de leyes y reglamentos
- Trabajos de auditoría con propósito especial
- Informe
- Incertidumbres (párrafo de énfasis)

En la normativa venezolana, las incertidumbres dan lugar a un dictamen con salvedad indeterminada o abstención de opinión, previas las explicaciones necesarias en el párrafo de aclaraciones especiales previas al dictamen. Este tema es aplicable cuando a la fecha de emisión del dictamen

existen contingencias no resueltas y cuya concreción depende de hechos futuros. Pudiéndose mencionar un caso particular de incertidumbre: Negocio en marcha. Las normas locales no tratan explícitamente el tema, pero en general se entiende que una empresa está en marcha en la medida que no existan elementos de juicio que hagan pensar lo contrario (certeza negativa) sin establecer un plazo.

La incertidumbre sobre la vigencia del concepto de empresa en marcha da lugar, de acuerdo con nuestras normas, a una salvedad indeterminada o una abstención de opinión. Si el concepto de empresa en marcha no es apropiado y no se han realizado los ajustes y exposición correspondientes, dará lugar a un dictamen con salvedad determinada o adversa.

En el siguiente cuadro se muestra la relación existente del contenido desarrollado por las DNA vigentes en la República Bolivariana de Venezuela, actualmente utilizadas por los profesionales de la Contaduría Pública y las Normas Internacionales de Auditoría NIA's.

CAPITULO III

MARCO METODOLÓGICO

3.1. Tipo y diseño de investigación

3.1.1. Tipo de Investigación

La presente investigación se enmarca en un modelo orientado hacia un tipo de investigación en particular, donde se seleccionó un diseño para soportar el desarrollo de la misma.

El presente trabajo de investigación es de tipo documental, debido a que el problema planteado se estudia a nivel teórico. Según Hernández, Fernández y Baptista (2003), el método de investigación documental se concentra en la recopilación de datos existentes en forma 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, y complementarlas, refutarlas o derivar, en su caso, conocimientos nuevos.

En la presente investigación se pretende describir cómo se deben adoptar las Normas Internacionales de Auditoría y la importancia que esto conlleva a la empresa pública o privada, teniéndose como base de investigación las Normas emitidas por el International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB), así como la información que ha sido emitida a través de materiales impresos, audiovisuales y/o electrónicos, de especialistas en materia de Auditoría.

3.1.2. Diseño de la Investigación

Ya definido el tipo de investigación, se hizo necesario desarrollar un diseño para dar forma a la investigación, según Hernández, Fernández y Baptista (2003), el término diseño se refiere a un plan o una estrategia preestablecida para poder llegar a la información que se necesita lo más específica posible.

El diseño de la investigación tiene como objeto, según enuncia Carlos Sabino (1984), “proporcionar un modelo de verificación que permita contrastar hechos con teorías, y su forma es la de una estrategia o plan general que determina las operaciones necesarias para hacerlo”. En la presente investigación se hace uso del diseño bibliográfico, básico de las investigaciones documentales, ya que a través de la revisión del material documental de manera sistemática, rigurosa y profunda se llega al análisis de diferentes fenómenos o a la determinación de la relación entre las variables.

Los materiales documentales utilizados fueron las fuentes escritas, entre los cuales se encuentran: libros especializados, documentos legales, informes, prensa, artículos de revistas electrónicas, entre otros.

En la presente investigación se llevó a cabo un proceso basado en la búsqueda, recuperación, análisis, crítica e interpretación de datos secundarios, es decir, los obtenidos y registrado por otros investigadores en fuentes documentales: impresas, audiovisuales o electrónicas. Además se puede afirmar que como en toda investigación, el propósito de este diseño es el aporte de nuevos conocimientos.

3.2. Técnicas y herramientas de recolección de datos

3.2.1. Técnicas de Recolección de Datos

Las técnicas de recolección de datos son aquellas que conducen a la verificación del problema planteado en la investigación. Esta se refiere al uso de una gran diversidad de herramientas que pueden ser utilizadas por el investigador para desarrollar los sistemas de información.

La técnica a utilizar para la consecución de los objetivos planteados en la investigación fue la revisión bibliográfica, característica de las investigaciones documentales. Esta consistió fundamentalmente en la revisión de fuentes documentales primarias y secundarias. Según Danhke (1989), cit. por Hernández, Fernández y Baptista (2003), las fuentes primarias constituyen el objetivo de la investigación bibliográfica o revisión de literatura, ésta proporciona datos de primera mano. Siendo estos libros, artículos en revistas periódicas, trabajos o ponencias presentados en seminarios y congresos, páginas en Internet, etc. Para lograr el desarrollo de los objetivos específicos se contó con fuentes primarias, tales como las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) del International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB), seguidamente de libros de autores reconocidos en el área de Auditoría y Contabilidad.

En lo que respecta a las Fuentes Secundarias, las cuales son compilaciones, resúmenes y listados de referencias publicadas en el área estudiada (Danhke, 1989), se utilizó la plataforma informática de Internet donde se pudieron revisar muchos artículos donde se hace referencia a resultados de investigaciones anteriores en el área de la armonización y adopción de las Normas Internacionales de Auditoría en otros países.

3.2.2. Herramientas de Recolección de Datos.

Los Instrumentos o herramientas de recolección de datos se derivan de las técnicas y corresponden a los medios materiales que se requieren para recoger la información, estos deben ser seleccionados de acuerdo a determinadas condiciones que le permitan su validez y confiabilidad. En las investigaciones documentales se hace uso básicamente de las Fichas, las cuales están clasificadas en ficha: Textual, Resumen, Mixto, Cruzado, Para definiciones y Personal.

Cada una de estas al ser elaboradas se constituyeron en el soporte documental del investigador, especialmente al momento de elaborar el análisis final de la información, previa a la redacción del informe conclusivo de la investigación.

3.3. Análisis y presentación de resultados.

La información recabada fue analizada de forma que se estructuró un informe fundamentado en el análisis del contenido, teniendo como fundamento todo lo que Suárez (2007) ha definido como el aparato crítico, que no es más que el conjunto de citas y notas presentes en un trabajo escrito. Ellas aportaron el basamento teórico y fundamento ideológico de los planteamientos hechos en el trabajo realizado.

El análisis de contenido según Gómez (2000) en términos generales es un método que busca descubrir la significación de un mensaje, ya sea este un discurso, una historia de vida, un artículo de revista, un texto escolar, un decreto ministerial, etc. Más concretamente, se trata de un método que consiste en clasificar y/o codificar los diversos elementos de un mensaje en

categorías con el fin de hacer aparecer de la mejor manera el sentido.

Para describir la adopción de las Normas Internacionales de Auditoría 570 y 580 en Venezuela se consideró la necesidad de tomar en cuenta las experiencias de los autores y especialistas, tanto nacionales como internacionales en el tema, para finalmente concretar a través del análisis crítico del autor una estructura clara que demuestran cabalmente el desarrollo teórico de cada uno de los objetivos específicos planteados al inicio de la investigación.

CAPITULO IV

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA NIA 570. NEGOCIO EN MARCHA NIA 580. REPRESENTACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN

4.1. Norma internacional de auditoria 570, negocio en marcha

4.1.1. Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoria (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la responsabilidad del auditor en la auditoria de los estados financieros, con respecto al supuesto de negocio en marcha usado en la preparación de los estados financieros, incluyendo el concluir sobre la evaluación de la administración sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha.

2. Cuando se planean y se llevan a cabo los procedimientos de Auditoria y al evaluar los resultados de los mismos, 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.

4.1.2. Responsabilidad de la administración.

3. El supuesto de negocio en marcha es un principio fundamental en la preparación de los estados financieros. Bajo el supuesto de negocio en marcha, se considera ordinariamente que una entidad continúa en negocios por el futuro predecible sin tener la intención ni la necesidad de liquidación,

para dejar de realizar negocios o de buscar protección respecto de sus acreedores, de acuerdo a las leyes o reglamentos. Consecuentemente, los activos y pasivos se registran con base en que la entidad podrá realizar sus activos y descargar sus pasivos en el curso normal de los negocios.

4. Algunos marcos conceptuales de información financiera contienen un requisito explícito para que la administración haga una evaluación específica de la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha, y normas respecto a asuntos por considerar y revelaciones por hacer en conexión este concepto. Por ejemplo, la Norma Internacional de Contabilidad 1 (revisada en 1997), Presentación de los estados financieros, requiere que la administración haga una evaluación de la capacidad de una empresa para continuar como un negocio en marcha.

5. En otros marcos conceptuales de información financiera, puede no haber un requisito explícito para que la administración haga una evaluación específica de la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha. Sin embargo, ya que el supuesto de negocio en marcha es un principio fundamental en la preparación de los estados financieros, la administración tiene una responsabilidad de evaluar la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha, aun si el marco conceptual de información financiera no incluye una responsabilidad explícita de hacerlo.

6. Cuando hay una historia de operaciones rentables y un fácil acceso a recursos financieros, la administración puede hacer su evaluación sin un análisis detallado.

7. La evaluación de la administración del supuesto de negocio en marcha implica hacer un juicio, en un momento particular del tiempo, sobre el resultado futuro de sucesos o condiciones que son inherentemente inciertos. Los siguientes factores son relevantes:

En términos generales, el grado de incertidumbre asociado con el resultado de un suceso o condición se incrementa en forma importante mientras más adelantado hacia el futuro sea el juicio que se hace sobre el resultado de un suceso o condición. Por esa razón, la mayoría de los marcos conceptuales de información financiera que requieren una evaluación explícita de la administración especifican el periodo por el cual se requiere que la administración tome en cuenta toda la información disponible.

Cualquier juicio sobre el futuro se basa en información disponible en el momento en que se hace el juicio. Los sucesos subsecuentes pueden contradecir un juicio que era razonable en el momento que se hizo.

El tamaño y complejidad de la entidad, la naturaleza y condición de su negocio y el grado al cual es afectada por factores externos, todo esto, afecta el juicio respecto al resultado de sucesos o condiciones.

8. A continuación se presentan ejemplos de sucesos o condiciones que en forma individual o colectiva, pueden proyectar una duda importante sobre el supuesto de negocio en marcha. Esta lista no es exhaustiva ni tampoco la existencia de una o más de las partidas significa siempre que haya una incertidumbre de importancia relativa.

Financieros

- Posición de pasivos netos o pasivos circulantes netos.
- Préstamos a plazo fijo que se acercan a su madurez sin

prospectos realistas de renovación o pago; o dependencia excesiva en préstamos a corto plazo para financiar activos a largo plazo.

- Indicaciones de retiro de apoyo financiero por deudores y otros acreedores.
- Flujos negativos de efectivo de las operaciones indicados por estados financieros históricos o prospectivos.
- Índices financieros clave adversos.
- Pérdidas de operación sustanciales o deterioro significativo en el valor de activos usados para generar flujos de efectivo.
- Retrasos o suspensión de dividendos.
- Incapacidad de pago a acreedores en fechas de vencimiento.
- Incapacidad para cumplir con los términos de los convenios de préstamos.
- Cambio con proveedores de transacciones a crédito a transacciones de pago contra entrega.
- Incapacidad de obtener financiamiento para desarrollo de nuevos productos esenciales u otras inversiones esenciales.

Operativos

- Pérdida de administradores clave sin reemplazo.
- Pérdida de un mercado importante, franquicia, licencia, o proveedor principal.
- Dificultades de mano de obra o escasez de suministros importantes.

Otros

- No cumplimiento con requerimientos de capital u otros requisitos estatutarios.
- Procedimientos legales o reglamentarios pendientes contra la entidad que puedan, si tienen éxito, dar como resultado reclamaciones que serían difíciles de satisfacer.
- Cambios en legislación o políticas del gobierno que se espere afecten en forma adversa a la entidad.

La importancia de tales sucesos o condiciones a menudo puede ser atenuada por otros factores. Por ejemplo, el efecto de que una entidad no pueda hacer sus pagos normales de deuda puede ser compensado con los planes de la administración para mantener flujos adecuados de efectivo por medios alternativos, tales como disposición de activos, reprogramación de pagos de préstamos, o la obtención de capital adicional. En modo similar, la pérdida de un proveedor principal puede aminorarse con la disponibilidad de una fuente alterna de suministro adecuada.

4.1.3. Responsabilidad del auditor

9. La responsabilidad del auditor es considerar, lo apropiado del uso por la administración del supuesto de negocio en marcha en la preparación de los estados financieros y, si hay incertidumbres de importancia relativa sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha que necesiten ser reveladas en los estados financieros. El auditor considera lo apropiado del uso por la administración del supuesto de negocio en marcha, aun si el marco conceptual de información financiera usado en la preparación de los estados financieros no incluye un requisito explícito de que la

administración haga una evaluación específica de la capacidad de la entidad, para continuar como un negocio en marcha.

10. El auditor no puede predecir sucesos o condiciones futuros que puedan causar que una entidad deje de continuar como un negocio en marcha. En consecuencia, la ausencia de cualquier referencia a incertidumbre de negocio en marcha en el dictamen de un auditor no puede ser interpretada como una garantía en cuanto a la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha.

4.1.4. Consideraciones de la planeación

11. Al planear la Auditoría, el auditor deberá considerar si hay sucesos o condiciones que puedan proyectar una duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha.

12. El auditor deberá permanecer alerta a la evidencia de sucesos o condiciones que puedan proyectar una duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha a lo largo de la Auditoría. Si se identifican tales sucesos o condiciones, el auditor deberá, además de desempeñar los procedimientos del párrafo 26, considerar si afectan las evaluaciones del auditor de los componentes del riesgo de Auditoría.

13. El auditor considera sucesos y condiciones relacionados al supuesto de negocio en marcha durante el proceso de la planeación, porque esta consideración permite discusiones más oportunas con la administración, revisión de los planes de la administración y resolución de cualesquiera problemas identificados sobre el negocio en marcha.

14. En algunos casos, la administración puede haber ya hecho una evaluación preliminar en las etapas iniciales de la auditoría. Si es así, el auditor revisa dicha evaluación para determinar si la administración ha identificado sucesos o condiciones, tales como los comentados en el párrafo 8, y los planes de la administración para encargarse de ellos.

15. Si la administración no ha hecho todavía una evaluación preliminar, el auditor analiza con la administración la base para su intención de usar el supuesto de negocio en marcha, y averigua con la gerencia si existen sucesos o condiciones, como los comentados en el párrafo 8. El auditor puede pedir a la gerencia que comience a hacer su evaluación, particularmente cuando el auditor ya ha identificado sucesos o condiciones que se relacionan al supuesto de negocio en marcha.

16. El auditor considera el efecto de los sucesos o condiciones identificados al hacer las evaluaciones preliminares de los componentes del riesgo de Auditoría y, por lo tanto, su existencia puede afectar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos del auditor.

4.1.5. Conclusión sobre la evaluación de la administración

17. El auditor deberá concluir sobre la evaluación de la administración sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha.

18. El auditor deberá considerar el mismo periodo que el usado por la administración al hacer su evaluación bajo el marco conceptual de información financiera. Si la evaluación de la administración de la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha cubre menos de doce meses desde la fecha del balance, el auditor deberá pedir a la

administración que alargue su periodo de evaluación a doce meses desde la fecha del balance.

19. La evaluación de la administración de la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha es una parte clave de la consideración del auditor del supuesto de negocio en marcha. Según se anotó en el párrafo 7, la mayoría de los marcos conceptuales de la información financiera que requieren una evaluación explícita de la administración especifican el período por el cual se requiere que la administración tome en cuenta toda la información disponible.

20. Al concluir sobre la evaluación de la administración, el auditor considera el proceso que la administración siguió para hacer su evaluación, los supuestos en que se basó la evaluación y los planes de la gerencia para acción futura. El auditor considera si la evaluación ha tomado en cuenta toda la información relevante de la cual tiene conocimiento el auditor como resultado de los procedimientos de auditoría.

21. Según se anotó en el párrafo 6, cuando hay una historia de operaciones rentables y un fácil acceso a recursos financieros, la administración puede hacer su evaluación sin un análisis detallado. En tales circunstancias, la conclusión del auditor sobre lo apropiado de esta evaluación normalmente se hace también sin necesidad de llevar a cabo procedimientos detallados. Sin embargo, cuando se han identificado sucesos o condiciones que pueden proyectar duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha, el auditor lleva a cabo procedimientos adicionales de Auditoría, según se describe en el párrafo 26.

4.1.6. Periodo más allá de la evaluación de la administración

22. El auditor deberá interrogar a la administración sobre su conocimiento de sucesos o condiciones más allá del periodo de evaluación usado por la administración que puedan proyectar duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha.

23. El auditor está alerta a la posibilidad de que pueda haber sucesos conocidos, programados o no, o condiciones que ocurran más allá del periodo de evaluación usado por la administración que puedan traer a cuestionamiento lo apropiado del uso por la administración del supuesto de negocio en marcha al preparar los estados financieros. El auditor puede tener conocimiento de tales sucesos o condiciones conocidos durante la planeación o conducción de la Auditoria, incluyendo los procedimientos sobre sucesos subsecuentes.

24. Ya que el grado de incertidumbre asociado con el resultado de un suceso o condición se incrementa mientras más hacia el futuro esté el suceso o condición, al considerar tales sucesos o condiciones, las indicaciones de problemas relativos a negocio en marcha necesitarán ser de importancia antes de que el auditor considere tomar una acción adicional. El auditor puede que necesite pedir a la administración que determine la importancia potencial del suceso o condición en su evaluación de negocio en marcha.

25. El auditor no tiene una responsabilidad de diseñar procedimientos que no sean interrogar a la administración para identificar indicaciones de sucesos o condiciones que proyecten duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha más allá del periodo

evaluado por la administración, el cual, según se comentó en el párrafo 18, debería ser de cuando menos doce meses desde la fecha del balance.

4.1.7. Procedimientos adicionales de auditoria cuando se identifiquen sucesos o condiciones

26. Cuando se han identificado sucesos o condiciones que puedan proyectar una duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha, el auditor deberá:

- a) Revisar los planes de la administración para acciones futuras basadas en su evaluación de negocio en marcha.
- b) Reunir suficiente evidencia apropiada de Auditoria para confirmar o disipar si es que existe, o no, una incertidumbre de importancia relativa mediante el desempeño de los procedimientos considerados necesarios, incluyendo considerar el efecto de cualesquier planes de la administración y otros factores atenuantes.
- c) Pedir representaciones por escrito de la administración respecto a sus planes para acción futura.

27. Durante la planeación del trabajo o en el curso del desempeño de los procedimientos de auditoria, pueden identificarse sucesos o condiciones que proyectarían una duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha. Continúa el proceso de considerar los sucesos o condiciones según avanza la Auditoria. Cuando el auditor cree que tales sucesos o condiciones pueden proyectar una duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha, pueden cobrar importancia adicional ciertos procedimientos. El auditor interroga a la administración en cuanto a sus planes para acción futura, incluyendo sus

planes para liquidar activos, pedir dinero prestado o reestructurar deuda, reducir o retrasar desembolsos, o incrementar capital. El auditor también considera si están disponibles cualesquier hechos o información adicionales desde la fecha en que la administración hizo su evaluación. El auditor obtiene suficiente evidencia apropiada de Auditoría de que los planes de la gerencia son factibles y de que el resultado de estos planes mejorará la situación.

28. Entre los procedimientos que son relevantes a este respecto pueden incluirse:

- Analizar y discutir con la administración las proyecciones de flujo de efectivo, utilidad y otras relevantes.
- Analizar y discutir los más recientes estados financieros intermedios disponibles de la entidad.
- Revisar los términos de convenios de obligaciones amortizables y de préstamos, y determinar si se ha quebrantado alguno de ellos.
- Leer minutas de juntas de accionistas, del consejo de directores y de comités importantes como referencia a dificultades financieras.
- Interrogar al abogado de la entidad respecto a la existencia de litigios, sí como reclamos, y sobre lo razonable de las evaluaciones de la administración de sus resultados y el estimado de sus implicaciones financieras.
- Confirmar la existencia, legalidad y exigibilidad de los convenios para proporcionar o mantener apoyo financiero con partes relacionadas y terceras partes, y evaluar la capacidad financiera de tales partes para proporcionar fondos adicionales.
- Considerar los planes de la entidad para manejar los pedidos no surtidos de clientes.
- Revisar sucesos después del final del ejercicio para identificar aquellos que atenúen o afecten de otro modo la capacidad de la

entidad para continuar como un negocio en marcha.

29. Cuando el análisis del flujo de efectivo es un factor importante para considerar el resultado futuro de los sucesos o condiciones el auditor considera:

- La confiabilidad del sistema de la entidad para generar dicha información.
- Si hay un soporte adecuado para los supuestos que fundamentan la proyección.
- Además, el auditor compara:
 - a) La información financiera prospectiva por ejercicios anteriores recientes con los resultados históricos.
 - b) La información financiera prospectiva para el ejercicio actual con los resultados logrados a la fecha.

4.1.8. Conclusiones y Dictamen de Auditoria

30. Con base en la evidencia de auditoria obtenida, el auditor deberá determinar si, ajuicio del auditor, existe una incertidumbre de importancia relativa relacionada a sucesos o condiciones que por si solos o en agregado, puedan proyectar una duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha.

31. Existe una incertidumbre de importancia relativa cuando la magnitud de su impacto potencial es tal que, ajuicio del auditor, es necesaria una clara revelación de la naturaleza e implicaciones de la incertidumbre para que la presentación de los estados financieros no sea engañosa. Supuesto de negocio en marcha apropiado pero existe una incertidumbre de importancia relativa

32. Si el uso del supuesto de negocio en marcha es apropiado pero existe una incertidumbre de importancia relativa, el auditor considera si los estados financieros:

- a) Describen en forma adecuada los sucesos o condiciones principales que dan origen a la duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar en operación y los planes de la administración para hacerse cargo de estos sucesos o condiciones.
- b) Expresan claramente que hay una incertidumbre de importancia relativa relacionada a sucesos o condiciones que puedan proyectar duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha y, por lo tanto, que puede no ser capaz de realizar sus activos y descargar sus pasivos en el curso normal de los negocios.

33. Si se hace la revelación adecuada en los estados financieros, el auditor deberá expresar una opinión sin salvedad pero modificar el dictamen del auditor añadiendo un párrafo de énfasis de asunto que haga resaltar la existencia de una incertidumbre de importancia relativa relacionada al suceso o condición que pueda proyectar duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha y que atraiga la atención hacia la nota en los estados financieros que revele los asuntos expuestos en el párrafo 32. Al evaluar lo adecuado de la revelación en los estados financieros, el auditor considera si es que la información llama explícitamente la atención del lector a la posibilidad de que la entidad pueda ser incapaz de continuar realizando sus activos y descargando sus pasivos en el curso normal de los negocios. El siguiente es un ejemplo de un párrafo así, cuando el auditor está satisfecho en cuanto a lo adecuado de la revelación de la nota:

“Sin modificar nuestra opinión, llamamos la atención a la Nota X de los estados financieros que indica que la Compañía incurrió en una pérdida neta de ZZZ durante el año que terminó el 31 de diciembre de 20x1 y, que en esa fecha, los pasivos circulantes de la Compañía excedían sus

activos totales en ZZZ. Estas condiciones, junto con otros asuntos expuestos en la Nota X, indican la existencia de una incertidumbre de importancia relativa que puede proyectar una duda importante sobre la capacidad de la Compañía para continuar como un negocio en marcha”.

En casos extremos, tales como situaciones que impliquen múltiples incertidumbres de importancia relativa que sean importantes para los estados financieros, el auditor puede considerar apropiado expresar una abstención de opinión en vez de añadir un párrafo de énfasis de asunto.

34. Si no se hace revelación adecuada en los estados financieros, el auditor deberá expresar una opinión con salvedad o adversa, según sea apropiado (NIA 700, El dictamen del auditor sobre los estados financieros, párrafos 45-46). El dictamen deberá incluir referencia específica al hecho de que hay una incertidumbre de importancia relativa que puede proyectar una duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha. El siguiente es un ejemplo de los párrafos relevantes cuando se debe expresar una opinión con salvedad:

“Los convenios financieros de la Compañía vencen y los saldos restantes son pagaderos el 19 de marzo de 20X1. La Compañía no ha podido renegociar u obtener un financiamiento de reposición. Esta situación indica la existencia de una incertidumbre de importancia relativa que puede proyectar duda importante sobre la capacidad de la Compañía para continuar

como un negocio en marcha y, por lo tanto, puede no tener la capacidad de realizar sus activos y descargar sus pasivos en el curso normal de los negocios. Los estados financieros (y las notas respectivas) no revelan este hecho.

En nuestra opinión, excepto por la omisión de la información incluida en el párrafo precedente, los estados financieros (presentan razonablemente, en todas los aspectos importantes, la situación financiera de la Compañía al 31 de diciembre de 20x0, y los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por el año que terminó en esa fecha, de acuerdo con...”.

El siguiente es un ejemplo de los párrafos relevantes cuando hay que expresar una opinión adversa:

“Los convenios financieros de la Compañía vencieron y el saldo restante

fue pagadero el 31 de diciembre de 20x0. La Compañía no ha podido renegociar u obtener un financiamiento de reposición y está considerando declararse en quiebra. Estos sucesos indican una incertidumbre de importancia relativa que puede proyectar duda importante sobre la capacidad de la Compañía para continuar como un negocio en marcha y, por lo tanto, puede no tener la capacidad de realizar sus activos y descargar sus pasivos en el curso normal de los negocios. Los estados financieros (y las notas respectivas) no revelan este hecho.

En nuestra opinión, a causa de la omisión de la información mencionada

en el párrafo precedente, los estados financieros no dan un punto de vista verdadero ni razonable de (o no presentan razonablemente) la situación financiera de la Compañía al 31 de diciembre de 20x0, y de los

resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por el año que

terminó en esa fecha, de acuerdo con... (y no cumplen con...)... ”

Supuesto inapropiado de negocio en marcha

35. Si, a juicio del 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. Si con base en los procedimientos adicionales realizados y la información obtenida, incluyendo el efecto de los planes de la administración, el juicio del auditor es que la entidad no será capaz de continuar como un negocio en marcha, el auditor concluye, sin importar si se ha hecho o no la revelación correspondiente, que el supuesto de negocio en marcha usado en la preparación de los estados financieros es inapropiado y expresa una opinión adversa.

36. Cuando la administración de la entidad ha concluido que el supuesto de negocio en marcha usado en la preparación de los estados financieros no es apropiado, los estados financieros necesitan prepararse sobre una base alternativa autorizada. Si con base en los procedimientos adicionales llevados a cabo y la información obtenida, el auditor determina que la base alternativa es apropiada, el auditor puede emitir una opinión sin salvedad si hay revelación adecuada, pero puede requerir un énfasis de asunto en el dictamen del auditor para llamar la atención del usuario hacia dicha base.

Falta de disposición de la administración para hacer o extender su evaluación

37. Si la administración no está dispuesta a hacer o extender su

evaluación cuando se le pide por el auditor que lo haga, el auditor deberá considerarla necesidad de modificar el dictamen del auditor como resultado de la limitación en el alcance del trabajo del auditor. En ciertas circunstancias, como las descritas en los párrafos 15, 18 y 24, el auditor puede creer que es necesario pedir a la administración que haga o extienda su evaluación. Si la administración no está dispuesta a hacerlo, no es responsabilidad del auditor rectificar la falta de análisis por la gerencia, y puede ser apropiado un dictamen modificado porque quizá no sea posible para el auditor obtener suficiente evidencia apropiada respecto del uso del supuesto de negocio en marcha en la preparación de los estados financieros.

38. En algunas circunstancias, la falta de análisis por la administración puede no impedir que el auditor esté satisfecho sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha. Por ejemplo, los otros procedimientos del auditor pueden ser suficientes para evaluar lo apropiado del uso por la administración del supuesto de negocio en marcha en la preparación de los estados financieros porque la entidad tiene una historia de operaciones rentables y un fácil acceso a recursos financieros. En otras circunstancias, sin embargo, el auditor quizá no pueda confirmar o disipar, en ausencia de la evaluación de la administración, si es que existen, o no, sucesos o condiciones que indiquen que puede haber una duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha, o la existencia de planes que la administración ha establecido para hacerse cargo de ellos u otros factores atenuantes. En estas circunstancias, el auditor modifica el dictamen del auditor según se comenta en la NIA 700, El dictamen del auditor sobre los estados financieros, párrafos 36-44.

4.1.9. Retraso importante en la firma o aprobación de los estados financieros

39. Cuando hay un retraso importante en la firma o aprobación de los estados financieros por parte de la administración después de la fecha del balance, el auditor considera las razones para el retraso. Cuando el retraso pudiera relacionarse a sucesos o condiciones que se refieran a la evaluación de negocio en marcha, el auditor considera la necesidad de desempeñar procedimientos de Auditoría adicionales, según se describe en el párrafo 26, así como el efecto sobre la conclusión del auditor respecto a la existencia de una incertidumbre de importancia relativa, según se describe en el párrafo 30.

4.1.10. Fecha de vigencia

40. Esta NIA tiene vigencia para Auditorías de estados financieros por períodos que terminen en o después del 31 de diciembre de 2000.

4.1.11. Perspectiva del sector público

Lo apropiado del uso del supuesto de negocio en marcha en la preparación de los estados financieros generalmente no está en cuestión cuando se audita ya sea a un gobierno central o a aquellas entidades del sector público que tienen convenios de fondos respaldados por un gobierno central. Sin embargo, cuando dichos convenios no existan, o cuando el fondeo de la entidad por el gobierno central pueda ser retirado y la existencia de la entidad pueda estar en riesgo, esta NIA proporcionará una útil guía. Al corporatizarse los gobiernos y privatizar las entidades del gobierno, los temas de negocio en marcha se harán cada vez más relevantes para el sector

público.

4.2. RESUMEN ANALÍTICO DE LA NIA 570

La NIA 570 Empresa en marcha proporciona pautas para los auditores cuando surgen dudas sobre la aplicabilidad del principio de empresa en marcha como base para la preparación de estados financieros.

En lo que respecta a la responsabilidad de la administración la Norma menciona que existen requisitos explícitos para que la administración haga una evaluación, estos no son más que los requisitos detallados respecto a la responsabilidad de la administración de evaluar la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha y las revelaciones respectivas en los estados financieros pueden establecerse en normas de contabilidad, en la legislación o los reglamentos.

Esto está establecido en la NIC 1, Presentación de los estados financieros, párrafos 23 y 24 donde se declara que: "Cuando prepare los estados financieros, la administración deberá hacer una evaluación de la capacidad de una empresa para continuar como un negocio en marcha. Los estados financieros deberán ser preparados sobre una base de negocio en marcha a menos que la administración tenga la intención de liquidar la empresa o dejar de hacer negocios, o no tenga ninguna alternativa realista excepto esa. Cuando la administración se da cuenta, al hacer la evaluación, de incertidumbres de importancia relativa relacionadas a sucesos o condiciones que puedan proyectar una duda importante sobre la capacidad de la empresa de continuar como un negocio en marcha, dichas incertidumbres deberán revelarse. Cuando los estados financieros no son preparados sobre una base de negocio en marcha, ese hecho deberá

revelarse, junto con la base en la que se preparen los estados financieros y la razón de porqué la empresa no es considerada un negocio en marcha.

Al evaluar si la suposición de negocio en marcha es apropiada, la administración toma en cuenta toda la información disponible para el futuro predecible, que deberá ser cuando menos, pero no limitada a doce meses de la fecha del balance. El grado de consideración depende de los hechos en cada caso. Cuando una empresa tiene una historia de operaciones rentables y fácil acceso a recursos financieros, puede llegarse a una conclusión de que la base de negocio en marcha para la contabilización es apropiada sin un análisis detallado. En otros casos, la administración puede que necesite considerar un amplio rango de factores alrededor de la rentabilidad actual y esperada, programación de reembolso de deudas y frentes potenciales de financiamiento de reposición antes de que pueda sentirse satisfecha de que la base de negocio en marcha es apropiada”.

La norma presenta ejemplos de sucesos o condiciones que en forma individual o colectiva, pueden proyectar una duda importante sobre el supuesto de negocio en marcha. Esta lista no es exhaustiva ni tampoco la existencia de una o más de las partidas significa siempre que haya una incertidumbre de importancia relativa. La frase “incertidumbre de importancia relativa” se usa en la NIC 1 al comentar las incertidumbres relacionadas a sucesos o condiciones que pueden proyectar una duda importante sobre la capacidad de la empresa para continuar como un negocio en marcha que deben revelarse en los estados financieros. En otros marcos conceptuales de información financiera, y en otras partes de las NIAs, se usa la frase “incertidumbres importantes” en circunstancias similares (párrafo 8).

En lo que respecta a la responsabilidad del auditor queda establecido que se limita a considerar lo apropiado del uso por la administración del supuesto de negocio en marcha en la preparación de los estados financieros y, si hay incertidumbres importantes sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha que necesiten ser reveladas en los estados financieros.

Por ejemplo, la NIC 1 define éste como un periodo que debiera ser cuando menos, pero no limitado a doce meses desde la fecha del balance. (párrafo 19).

El auditor, según la NIC 570, debe considerar si hay sucesos o condiciones que genere una duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha, y mantenerse alerta al respecto. Si detecta algún factor de duda, además de desarrollar los procedimientos adicionales, considerará si esto afecta las evaluaciones del de los componentes del riesgo de Auditoría.

Los procedimientos que debe seguir el auditor son:

- a) Revisar los planes de la administración.
- b) Reunir suficiente evidencia apropiada de Auditoría para confirmar o disipar si es que existe, o no, una incertidumbre importante.
- c) Pedir representaciones por escrito de la administración respecto a sus planes para acciones futuras.

Parte de la actuación del auditor, según la NIA 570, es concluir sobre la evaluación de la administración respecto a la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha. Además debe obtener información a través de un interrogatorio dirigido a la administración del conocimiento que esta pueda tener sobre sucesos o condiciones mas allá del periodo de

evaluación usado por esta que puedan proyectar dudas importantes sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha.

El auditor, basado en la evidencia, realizará el dictamen de auditoria, en este y según su juicio determinará si existe una incertidumbre importante relacionada a sucesos o condiciones que por sí solos o en agregado, que puedan proyectar una duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha.

Se considera que existe una incertidumbre importante cuando la magnitud de su impacto potencial es tal que, a juicio del auditor, es necesario una clara revelación de la naturaleza e implicaciones de la incertidumbre para que la presentación de los estados financieros no sea engañosa.

Si se hace la revelación adecuada en los estados financieros, el auditor expresará una opinión sin salvedad pero modificará el dictamen del auditor añadiendo un párrafo de énfasis de asunto que haga resaltar la existencia de una incertidumbre importante relacionada al suceso o condición que pueda proyectar duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha y que llame la atención hacia la nota en los estados financieros que revele dichos asuntos.

Si no se hace revelación adecuada en los estados financieros, el auditor expresará una opinión con salvedad o adversa, según sea apropiado. El dictamen incluirá una referencia específica al hecho de que hay una incertidumbre importante que puede crear una duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha.

4.3. NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 580.

4.3.1. Introducción

1 El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría es proporcionar lineamientos sobre el uso de representaciones de la administración como evidencia de auditoría, los procedimientos se deben aplicar para evaluar y documentar las representaciones de la administración a tomar si la administración se rehúsa a proporcionar representaciones apropiadas.

2 El auditor deberá obtener representaciones apropiadas de la administración.

4.3.2. Reconocimiento de la administración de su responsabilidad por los estados financieros

3 El auditor deberá obtener evidencia de que la administración reconoce su responsabilidad por la presentación razonable de los estados financieros de acuerdo con el marco de referencia relevante para informes financieros, que ha aprobado los estados financieros. El auditor puede obtener evidencia del reconocimiento de la administración de dicha responsabilidad y aprobación en minutas importantes de juntas del consejo de directores u organismo similar u obteniendo una representación por escrito de la administración o una copia firmada de los estados financieros.

4.3.3. Representaciones de la administración como evidencia de Auditoría

4. El auditor deberá obtener representaciones por escrito de la administración sobre asuntos de importancia relativa para los estados financieros cuando no puede esperarse razonablemente que exista otra

suficiente evidencia apropiada de Auditoría. La posibilidad de malos entendidos entre auditor y la administración se reduce cuando las representaciones orales son confirmadas por la administración por escrito. Los asuntos que podrían incluirse en una carta de la administración o en una carta confirmatoria a la administración se exponen en el Apéndice en el ejemplo de una carta de representación de la administración.

5. Las representaciones por escrito solicitadas a la administración pueden ser limitadas a asuntos que se consideren de importancia relativa ya sea individual o colectivamente para los estados financieros. Respecto de ciertas partidas puede ser necesario informar a la administración de lo que el auditor entiende por importancia relativa.

6. Durante el curso de una Auditoría, la administración hace muchas representaciones al auditor, ya sea en forma no solicitada o en respuesta a investigaciones específicas. Cuando dichas representaciones se relacionan a asuntos que son de importancia relativa para los estados financieros el auditor necesitará:

- (a) buscar evidencia de Auditoría corroborativa de fuentes dentro o fuera de la entidad;
- (b) evaluar si las representaciones hechas por la administración parecen razonables y consistentes con otra evidencia de Auditoría obtenida, incluyendo otras representaciones; y
- (c) considerar si puede esperarse que los individuos que hacen las representaciones estén bien informados sobre los asuntos particulares.

7. Las representaciones de la administración no pueden ser un sustituto para otra evidencia de Auditoría que el auditor pudiera

razonablemente esperar que esté disponible. Por ejemplo, una representación de la administración respecto del costo de un activo no es un sustituto de la evidencia de auditoría de dicho costo que un auditor esperaría ordinariamente obtener. Si el auditor no puede obtener suficiente evidencia apropiada de Auditoría respecto de un asunto que tenga, o pueda tener, un efecto de importancia sobre los estados financieros y se esperaría que dicha evidencia esté disponible, esto constituirá una limitación en el alcance de la Auditoría, aún si se ha recibido una representación de la administración sobre el asunto.

8. En ciertos casos una representación de la administración puede ser la única evidencia de Auditoría que puede esperarse razonablemente que esté disponible. Por ejemplo, el auditor no esperaría necesariamente que otra evidencia de auditoría estuviera disponible para corroborar la intención de la administración de retener una inversión específica para una plusvalía a largo plazo.

9. Si una representación de la administración se contradice por otra evidencia de Auditoría, el auditor debería investigar las circunstancias y, cuando sea necesario, reconsiderar la confiabilidad de otras representaciones hechas por la administración.

4.3.4. Documentación de representaciones de la administración

10. El auditor debería ordinariamente incluir en los papeles de trabajo de la Auditoría evidencia de las representaciones de la administración en forma de un resumen de las discusiones orales con la administración o de representaciones por escrito de la administración.

11. Una representación por escrito es mejor evidencia de Auditoria que una representación oral y puede tomar la forma de:

- (a) una carta de representación de la administración:
- (b) una carta del auditor explicando la comprensión del auditor de las representaciones de la administración, con debido acuse de recibo y confirmada por la administración: y
- (c) minutas importantes de juntas del consejo de directores u organismo similar o una copia firmada de los estados financieros.

4.3.5. Elementos básicos de una carta de representación de la administración.

12. Al solicitar una carta de representación de la administración, el auditor debería pedir que sea dirigida al auditor, que contenga información especificada y que esté apropiadamente fechada y firmada.

13. Una carta de representación de la administración ordinariamente estaría fechada en la misma fecha del dictamen del auditor. Sin embargo, en ciertas circunstancias, puede también obtenerse una carta de representación por separado respecto de transacciones específicas u otros eventos, durante el curso de la Auditoria o en una fecha después de la fecha del dictamen del auditor, por ejemplo, en la fecha de una oferta pública.

14. Una carta de representación de la administración ordinariamente estaría firmada por los miembros de la administración que tengan la responsabilidad primaria de la entidad y de sus aspectos financieros (ordinariamente el funcionario ejecutivo senior y el funcionario senior de finanzas) basados en su mejor conocimiento y creencia. En ciertas circunstancias el auditor puede desear obtener cartas de representación de

otros miembros de la administración. Por ejemplo, el auditor puede desear obtener una representación por escrito sobre la integridad de todas las minutas de las juntas de accionistas del consejo de directores y de los comités importantes, del individuo responsable de conservar dichas minutas.

4.2.6. Acción si la administración se rehúsa a proporcionar representaciones.

15. Si la administración se rehúsa a proporcionar una representación que el auditor considera necesaria, esto constituye una limitación del alcance y el auditor debería expresar una opinión calificada o una abstención de opinión. En tales circunstancias, el auditor debería evaluar cualquier confianza depositada en otras representaciones hechas por la administración durante el curso de la Auditoría y considerar si las otras implicaciones de la negativa pudieran tener algún efecto adicional sobre el dictamen del auditor.

4.3.7. Apéndice.

4.3.7.1. Ejemplo de una carta de representación de la administración.

No es la intención de la siguiente carta ser una carta estándar. Las representaciones de la administración variarán de una entidad a otra y de un periodo al siguiente:

Aunque el buscar representaciones de la administración sobre una variedad de asuntos puede servir para centrar la atención de la administración sobre dichos asuntos, y así hacer que la administración se dirija a dichos asuntos específicamente en más detalle de lo que lo haría en otro caso, el auditor necesita percatarse de las limitaciones de las

representaciones de la administración como evidencia de Auditoria según se expone en esta NIA.

(Membrete de la Entidad)

(Al Auditor)

(Fecha)

Esta carta de representación se proporciona en conexión con su auditoria de los estados financieros de la Compañía ABC por el año que terminó el 31 de diciembre de 19X1 con el fin de expresar una opinión sobre si los estados financieros dan una visión verdadera y confiable de (o presentan razonablemente todo lo importante) la posición financiera de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 19x1 y de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo por el año que entonces finalizó, de acuerdo con (indicar el marco de referencia para informes financieros relevante).

Reconocemos nuestra responsabilidad por la presentación confiable de los estados financieros de acuerdo con (indicar el marco de referencia para reportes financieros relevante).

Confirmamos, según nuestro mejor entendimiento y creencia, las siguientes

representaciones:

Incluir aquí las representaciones relevantes para la entidad. Dichas representaciones pueden incluir:

- No ha habido irregularidades que involucren a miembros de la

administración o empleados que tengan un papel importante en los sistemas de contabilidad y de control interno o que pudieran tener un efecto de importancia relativa sobre los estados financieros.

- Hemos puesto a su disposición todos los libros de contabilidad y de documentos de apoyo y todas las minutas de juntas de accionistas y del consejo de directores (a saber, las llevadas a cabo el 15 de marzo de 19x1 y el 30 de septiembre de 19x1, respectivamente).
- Confirmamos la integridad de la información proporcionada respecto de la identificación de partes relacionadas.
- Los estados financieros están libres de representaciones erróneas de importancia relativa, incluyendo omisiones.
- La Compañía ha cumplido con todos los aspectos de convenios contractuales que pudieran tener un efecto de importancia sobre los estados financieros en caso de no cumplimiento. No ha habido incumplimiento con requerimientos de las autoridades reglamentadoras que pudieran tener un efecto de importancia sobre los estados financieros en caso de incumplimiento.
- Lo siguiente ha sido debidamente registrado y cuando fue apropiado, revelado en forma adecuada en los estados financieros:
 - a) La identidad de, y saldos y transacciones con, partes relacionadas.
 - b) Pérdidas originadas de compromisos de venta y compra.
 - c) Convenios y opciones para re-comprar activos previamente vendidos.
 - d) Activos en prenda como colateral.
- No tenemos planes ni intenciones que puedan alterar en forma importante el valor en libros o la clasificación de activos y pasivos reflejados en los estados financieros.
- No tenemos planes de abandonar líneas de productos u otros planes o

intenciones que resulten en un exceso u obsolescencia de inventario, y ningún inventario está declarado en un monto que exceda su valor neto realizable.

- La Compañía tiene título satisfactorio de todos los activos y no hay gravámenes ni afectaciones sobre los activos de la compañía, excepto por aquellos que se revelan en la Nota X a los estados financieros.
- Hemos registrado o revelado, según lo apropiado, todos los pasivos, reales y contingentes, y hemos revelado en la Nota X a los estados financieros todas las garantías que hemos dado a terceras partes.
- Aparte de... descritos en la Nota X a los estados financieros, no ha habido hechos posteriores al final del periodo que requieran ajuste o revelación en los estados financieros o en las Notas consecuentes.
- La reclamación..... por parte de la Compañía XYZ ha sido resuelta por la suma total de XXX que ha sido acumulada en forma apropiada en los estados financieros. No se ha recibido ni se espera recibir otra reclamación en conexión con algún litigio.
- No hay ningún convenio formal o informal de saldo compensatorio con ninguna de nuestras cuentas de efectivo e inversión. Excepto por lo revelado en la Nota X a los estados financieros, no tenemos otra línea de convenios de crédito.
- Hemos registrado o revelado de manera apropiada en los estados financieros las opciones y convenios de recompra de acciones de capital, y las acciones de capital reservadas para opciones, certificados, conversiones y otros requerimientos.

(Funcionario Ejecutivo Senior)

(Funcionario Financiero Senior)

4.4. RESUMEN ANALÍTICO DE LA NIA 580.

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

La norma establece que es deber del auditor obtener evidencia de que la administración reconoce su responsabilidad por la presentación razonable de los estados financieros de acuerdo con el marco de referencia relevante para informes financieros, y que ha aprobado los estados financieros.

Para ello, el auditor debe solicitar a la administración representaciones por escrito sobre asuntos importantes para los estados financieros cuando no pueda esperarse razonablemente que exista otra suficiente evidencia apropiada de Auditoría.

Durante el curso de una Auditoría, el auditor:

- a) Buscará evidencia de Auditoría que corrobore las fuentes internas y externas;
- b) Evaluará si las representaciones hechas por la administración parecen razonables y consistentes con otra evidencia de Auditoría obtenida, incluyendo otras representaciones; y
- c) Considerará si puede esperarse que los individuos que hacen representaciones están bien informados sobre los asuntos particulares.

Si el auditor observa que una representación de la administración está

en contradicción con otra evidencia de Auditoría, éste investigará las circunstancias, y cuando sea necesario, considerará la confiabilidad de otras representaciones hechas por la administración.

En los papeles de trabajo de Auditoría el auditor incluirá evidencia de las representaciones en forma de resumen de las discusiones orales con la administración o representaciones por escrito de la administración. Si la administración se rehúsa a proporcionar una representación que el auditor considera necesaria, esto constituye una limitación del alcance y el auditor expresará una opinión calificada o una abstención de opinión. En tales circunstancias, el auditor evaluará cualquier confianza depositada en otras representaciones hechas por la administración durante el curso de la Auditoría y considerará si las otras implicaciones de la negativa pudieran tener algún efecto adicional sobre el dictamen del auditor.

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1. Conclusiones

La auditoria es un proceso de análisis o evaluación de los estados financieros de una empresa realizado por un auditor con el fin de asegurar si los libros han sido llevados por los principios de contabilidad generalmente aceptados y así brindar confianza y credibilidad a las personas, ya sean naturales o jurídicas que puedan estar interesadas en los estados de la empresa. Quien realice la auditoria debe ser un ente ajeno a la empresa, de esta manera se evitan vínculos que puedan verse reflejados en una opinión positiva o parcialización a través de la empresa sin que la misma lo merezca. También es necesario mencionar que si la auditoria esta hecha por una firma con una amplia y reconocida trayectoria esta otorgara una mayor credibilidad y confianza a las personas interesadas.

Las normas de auditoria son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de un trabajo. Una norma de auditoria es una medida de la actuación, establecida por una autoridad. Las normas abarcan todos los aspectos tanto del trabajo como de la persona que lo realiza, ya que una auditoria es de sumo cuidado en el sentido que involucra dinero que es de otro ente. Es por esta razón que las normas deben ser cumplidas por toda persona o compañía que audita. Estas normas pueden ser locales (DNA) o internacionales (NIA).

Al aplicar la NIA 570. Empresa en marcha en Venezuela, el auditor deberá considerar cuando planea y ejecuta los procedimientos de auditoría, la validez de la asunción por parte de la dirección de la condición de “empresa en marcha” del ente cuyos estados contables están siendo objeto de auditoría. Es decir, que los estados contables han sido preparados teniendo en cuenta que la entidad está siendo vista como un negocio que continúa en un futuro predecible sin la intención de la dirección ni la necesidad de su liquidación, cesación de actividades o en estado de insolvencia. En consecuencia, los activos y pasivos se miden bajo condiciones normales de realización y cancelación, respectivamente.

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

La norma incluye los procedimientos de auditoría por ejecutar cuando ciertos sucesos o condiciones sobre el particular se identifican y cómo afectan sus conclusiones y el correspondiente informe de auditoría por emitir.

La adopción de la NIA 580. Representaciones de la dirección o gerencia significa que el auditor debe obtener evidencia respecto de que la dirección del ente reconoce su responsabilidad sobre la presentación razonable de los estados contables de acuerdo con las normas contables vigentes y que los ha aprobado debidamente. Para ello, el auditor debe obtener una carta de

representación escrita de la dirección que incluya las afirmaciones significativas, tanto explícitas como implícitas, que contienen los estados contables, cuando ninguna otra evidencia apropiada es razonable pensar que pueda existir. Por ello, esta carta no sustituye los procedimientos de auditoría que debe efectuar el auditor. La norma provee un ejemplo de carta de representación.

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

5.2. Recomendaciones

Se recomienda para lograr una mejor comprensión de la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría en Venezuela estudiar en profundidad cada una de las normas, así como estar al tanto de todas las actualizaciones que los organismos o entes emisores realicen al respecto.

Será una gran satisfacción si el presente sirve para incentivar a los futuros colegas a profundizar el conocimiento de estas normas internacionales que son las que acompañarán el ejercicio profesional.

Se considera que la calidad técnica de las normas adoptadas, las ventajas de su reconocimiento internacional, la posibilidad de que los organismos patrocinadores puedan intervenir durante el período de consulta, la amplitud de los servicios que contempla y muchos otros motivos hacen que la decisión de adoptar estas normas en Venezuela sea beneficioso, tanto para la profesión, como para los usuarios de los servicios del profesional de la Contaduría Pública.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. ÁVILA Baray, H.L. (2006). **Introducción a la metodología de la investigación**. Edición electrónica. Texto completo en www.eumed.net/libros/2006c/203/
2. CAZARES L., Christen M. Jaramillo E. , Villaseñor Roca y Rodriguez Z. **Técnicas actuales de investigación documental**. 3ª. Edición, Ed. Trillas-UAM, México.
3. DANHKE (1989), cit.por Hernández, Fernández y Baptista (2003). **Metodología de la Investigación**. Editorial McGraw Hill.
4. Declaración de Normas de Auditoría (DNA), Publicaciones Técnicas (PT) y Servicios Especiales Prestados por Contadores Públicos (SECP), de Aceptación General en Venezuela Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela
5. Federación Internacional de Contadores (I.F.A.C.). Normas Internacionales de Auditoría
6. FOWLER Newton, Enrique. **Cuestiones Fundamentales de Auditoría**. Editorial Tesis. 1989.
7. HEVIA Vázquez, E. (1999): **Concepto moderno de la Auditoría Interna** (Instituto de Auditores Internos de España: Madrid).
8. Instituto Técnico De Contadores Públicos. Normas Nacionales e Internacionales sobre Informes de Auditoría. Trabajo presentado en el 12 Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas (Córdoba – Septiembre de 1998)
9. LATTUCA, Antonio Juan. Compendio de Auditoría. Editorial Temas. 2003
10. SUÁREZ, Niria (2007). **La investigación documental paso a paso**. Facultad de Humanidades y Educación. Universidad de Los Andes. Consejo de Publicaciones. Editado por el Consejo de

Publicaciones de la Universidad de Los Andes. Disponible en <http://www.ula.ve/cp>

11. WAINSTEIN, Mario. **Auditoría: Temas seleccionados**. Editorial Macchi. 1999.
12. WAINSTEIN, Mario – Casal, Armando M. El informe del auditor. Editorial Errepar. 2000.

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO

TÍTULO	Adopción de las Normas Internacionales de Auditoría en la República Bolivariana de Venezuela NIA 570 y 580
SUBTÍTULO	

AUTOR (ES):

APELLIDOS Y NOMBRES	CÓDIGO CULAC / E MAIL
Rodríguez J, Maibeth P	CVLAC: 15.149.762 E MAIL: mprodriguez09@hotmail.com
	CVLAC: E MAIL:
	CVLAC: E MAIL:
	CVLAC: E MAIL:

PALÁBRAS O FRASES CLAVES:

PAPELES DE TRABAJO

AUDITORIA

GLOBALIZACIÓN

DICTAMEN DEL AUDITOR

SERVICIOS DE ASEGURAMIENTOS

AUDITORIA INTEGRAL

CONTROL INTERNO

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

ÀREA	SUBÀREA
Ciencias Administrativas	Contaduría Pública

RESUMEN (ABSTRACT):

Las Normas Internacionales de Auditoria y Servicios Relacionados publicadas en muchos países difieren en forma y contenido .El Comité Internacional de Auditoria IAPC toma conocimientos de tales documentos y diferencias, por tal motivo emite Normas Internacionales sobre Auditoria que se pretenden sean aceptadas internacionalmente.Las Normas de Auditoria son medidas establecidas en la profesión para ejecutar procedimientos y los objetivos que se deben alcanzar en el examen, las cuales las organizaciones venezolanas deben aplicar desde el 2004.

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO

CONTRIBUIDORES:

APELLIDOS Y NOMBRES	ROL / CÓDIGO CVLAC / E_MAIL				
González, Iris	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:	10.830.599			
	E_MAIL				
	E_MAIL				
	ROL	CA	AS	TU	JU
	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:

09 AÑO	03 MES	30 DÍA
-----------	-----------	-----------

LENGUAJE. SPA

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

NOMBRE DE ARCHIVO	TIPO MIME
TESIS. Normas internacionales de contabilidad y auditoría.doc	Application/msword

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

ALCANCE

ESPACIAL: _____ (OPCIONAL)

TEMPORAL: _____ (OPCIONAL)

TÍTULO O GRADO ASOCIADO CON EL TRABAJO

Licenciado en Contaduría Pública

NIVEL ASOCIADO CON EL TRABAJO

Pregrado

ÁREA DE ESTUDIO

Departamento de Contaduría Pública

INSTITUCIÓN

Universidad de Oriente

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

De acuerdo al artículo 44 del reglamento de trabajos de grado

“Los trabajos de grado son exclusiva propiedad de la Universidad de Oriente y solo podrán ser utilizados a otros fines con el consentimiento del concejo del núcleo respectivo, quien lo participara al concejo universitario

AUTOR

Rodríguez Maibeth

C.I 15.149.762

TUTOR

González, Iris

C.I 10.830.599

POR LA SUBCOMISION DE TESIS

Profesora: Daysis Rodríguez

Coordinadora de trabajo especial de Grado