

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



ANÁLISIS Y SÍNTESIS DE LOS CURSOS ESPECIALES DE GRADO

Realizado Por:

DORIA M, KARINA D.

ZAMORA P, CAROLINA C.

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

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

Barcelona, ABRIL 2009

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



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

**ANÁLISIS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD
NÚMERO 38 (ACTIVOS INTANGIBLES) – 40 (PROPIEDADES DE
INVERSIÓN) Y SU APLICABILIDAD EN VENEZUELA DE ACUERDO AL
CRONOGRAMA DE ADOPCIÓN APROBADO POR LA FEDERACIÓN DEL
COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS DE VENEZUELA.**

**ANÁLISIS DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA
NÚMERO 500 (EVIDENCIA DE AUDITORIA) - 501 (EVIDENCIA DE
AUDITORIA-CONSIDERACIONES ADICIONALES PARA PARTIDAS
ESPECÍFICAS) Y SU ADOPCIÓN EN VENEZUELA.**

REALIZADO POR:

**Doria M, Karina D.
C.I. 17.359.188.**

**Zamora P, Carolina C.
C.I. 17.901.128.**

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

LICENCIADO EN CONTADURIA PÚBLICA

BARCELONA, ABRIL DE 2009

INDICE GENERAL

INDICE GENERAL	III
RESOLUCIÓN	IX
DEDICATORIA	X
AGRADECIMIENTOS	XIV
PRESENTACIÓN	XVII
OBJETIVOS	XVIII
GENERAL	XVIII
ESPECÍFICOS	XVIII
METODOLOGÍA	XIX
IMPORTANCIA	XX
INTRODUCCIÓN	XXI
INTRODUCCION	XXIII
CAPITULO I	26
DEFINICION DEL PROBLEMA	26
1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	26
1.2 JUSTIFICACIÓN	29
1.3 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN	31
<i>1.3.1 Objetivo General</i>	31
<i>1.3.2 Objetivos Específicos</i>	31
CAPITULO II	32
MARCO TEÓRICO	32
2.1 ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN.....	32
2.2 BASES TEÓRICAS.....	33
2.2.1 <i>Evolución de la Contabilidad</i>	33
2.2.2 <i>La Contabilidad</i>	46
2.2.3 <i>Normas Internacionales de Contabilidad</i>	48

2.2.4 Finalidad de las Normas Internacionales de Contabilidad.....	49
2.2.5 Mecanismo de emisión de las Normas Internacionales de Contabilidad.....	50
2.2.6 Bases en que se fundamentan las mejoras de las Normas Internacionales de Contabilidad.....	51
2.2.7 Clasificación de las Normas Internacionales de Contabilidad de acuerdo al propósito de las mismas.....	52
2.2.8 Adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad en Venezuela.....	54
2.3 DEFINICIÓN DE TÉRMINOS BÁSICOS.....	57
CAPITULO III.....	65
MARCO METODOLÓGICO	65
3.1 MODELO DE LA INVESTIGACIÓN.....	65
3.2 DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN.....	67
3.2.1 Diseño de Investigación – acción.....	67
3.3 TIPO DE INVESTIGACIÓN.....	67
3.4 PROCEDIMIENTO DE RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN.....	68
CAPITULO IV.....	69
ANÁLISIS DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD.....	69
4.1 NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 38 ACTIVOS INTANGIBLES.....	69
4.1.1 Análisis de la Norma Internacional de Contabilidad N° 38 Activos Intangibles...	123
4.1.2 Casos prácticos de La NIC 38 Activos Intangibles.....	140
4.2 NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 40 PROPIEDADES DE INVERSIÓN.....	145
4.2.1 Análisis de la Norma Internacional de Contabilidad N° 40 Propiedades de Inversión.....	180
4.2.2 Casos prácticos de la NIC 40 Propiedades de Inversión.....	188
CAPITULO V.....	191
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	191
5.1 CONCLUSIONES.....	191
5.2 RECOMENDACIONES.....	193
BIBLIOGRAFIA	194
METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSOS.....	196

INTRODUCCIÓN	CCII
CAPITULO I.....	205
DEFINICIÓN DEL PROBLEMA	205
1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	205
1.2 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN	209
1.2.1 <i>Objetivo General</i>	209
1.2.2 <i>Objetivos Específicos</i>	209
1.3 JUSTIFICACIÓN	210
1.4 DEFINICIONES DE TÉRMINOS	211
CAPITULO II	216
MARCO TEORICO	216
2.1 EVOLUCIÓN DE LA AUDITORÍA.....	216
2.2 BASES TEÓRICAS.....	219
2.2.1 <i>Definición de la Auditoria</i>	219
2.2.2 <i>Objetivo de la Auditoria</i>	220
2.2.3 <i>Importancia de la Auditoría</i>	221
2.2.4 <i>Clasificación de la Auditoria</i>	222
2.2.4.1 Auditoria Externa	222
2.2.4.2 Auditoria Interna	222
2.2.5 <i>Procedimientos de la Auditoria</i>	223
2.2.5.1 Planeación	223
2.2.5.2 Ejecución	225
2.2.6 <i>Informe</i>	229
2.3 AUDITORIA INTEGRAL.....	240
2.3.1 <i>Definiciones y Objetivos</i>	248
2.3.2 <i>Principios generales de auditoria integral</i>	250
2.3.3 <i>Normatividad</i>	253
2.3.4 <i>Componentes de la Auditoria Integral</i>	254
2.3.5 <i>Auditoria Integral y Servicios de Aseguramiento:</i>	257
2.3.6 <i>Auditoria Integral como Servicio de Aseguramiento</i>	259
2.3.7 <i>Objetivos de un Servicio de Aseguramiento</i>	260
2.4 NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA.....	262
2.4.1 <i>Visión de las Normas Internacionales de Auditoria y aseguramiento</i>	262

2.4.2	Concepto de Normas Internacionales de Auditoría	264
2.4.3	Organismo Emisor de las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento	267
2.4.4	Contenidos de las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento	269
2.4.5	Necesidad e Importancia de la adopción de las Normas Internacionales de Auditoría y aseguramiento.	270
2.4.6	Organismos Emisores de las Normas Internacionales.....	271
2.4.7	Definición de las normas internacionales (NICs – NIAs y Aseguramiento).....	274
2.4.8	Objetivos de las Normas Internacionales.....	275
2.4.9	Contenidos de las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento	275
2.4.10	Adopción de las Normas Internacionales en Venezuela.....	276
2.4.11	Ventajas de la adopción de las Normas Internacionales de Auditoría.....	277
2.5	DECLARACIONES DE NORMAS DE AUDITORIA VS. NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA.....	278
2.5.1	Declaración de Normas de Auditoría (DNA).....	278
2.5.1.1	DNA 0. Normas de Auditoría de Aceptación General.....	278
2.5.1.2	DNA 01: Papeles de Trabajo	280
2.5.1.3	DNA 02: Solicitud de información al abogado del cliente	281
2.5.1.4	DNA 03: Manifestaciones de la Gerencia	282
2.5.1.5	DNA 04: El informe de control interno	283
2.5.1.6	DNA 05: Efecto de la función de auditoría interna en el alcance del examen del contador público independiente	284
2.5.1.7	DNA 06: Planificación y supervisión	285
2.5.1.8	DNA 07: Transacciones entre partes relacionadas.....	285
2.5.1.9	DNA 08: Comunicación entre el auditor predecesor y el sucesor.....	286
2.5.1.10	DNA 09: Procedimientos analíticos de revisión	287
2.5.1.11	DNA 10: Evidencia comprobatoria	287
2.5.1.12	DNA 11: El dictamen del contador público independiente sobre los estados financieros	288
2.5.1.13	DNA 12: Control de calidad en el Ejercicio Profesional	289
2.5.1.14	DNA 13: El Examen de la Información Financiera Prospectiva.....	290
2.5.2	Norma Internacional de Auditoría	291
2.5.2.1	NIA 120. Encuadramiento de la información contable y de la auditoría y servicios relacionados	291
2.5.2.2	NIA 200. Objetivos y principios que gobiernan una auditoría.....	292
2.5.2.3	NIA 210. Acuerdo sobre los términos del trabajo de auditoría.....	293

2.5.2.4 NIA 220. Normas sobre control de calidad	294
2.5.2.5 NIA 230. Documentación del trabajo (papeles de trabajo).....	294
2.5.2.6 NIA 240. Fraude y error en los estados contables	295
2.5.2.7 NIA 250. Responsabilidad del auditor frente a las leyes y reglamentos en la auditoría de estados contables	297
2.5.2.8 NIA 260. Comunicación de los hallazgos de auditoría a los encargados del gobierno del ente	298
2.5.2.9 NIA 300. Planeamiento del trabajo.....	298
2.5.2.10 NIA 310. Conocimiento del negocio	298
2.5.2.11 NIA 315. Comprensión del ente y su ambiente y evaluación del riesgo de errores significativos.....	299
2.5.2.12 NIA 320. Significación relativa	299
2.5.2.13 NIA 330. Procedimientos de auditoría para responder a los riesgos evaluados.....	300
2.5.1.14 NIA 400. Evaluaciones del riesgo y control interno	300
2.5.1.15 NIA 401. Auditoría en un ambiente computarizado	301
2.5.1.16 NIA 402. Consideraciones de auditoría relativas a organizaciones que usan servicios de terceros	301
2.5.1.17 NIA 500. Elementos de juicio en la auditoría.....	301
2.5.1.18 NIA 501. Elementos de juicio en la auditoría Consideraciones para ítems específicos	302
2.5.1.19 NIA 505. Confirmaciones externas	303
2.5.1.20 NIA 510. Primera auditoría. Saldo iniciales.....	303
2.5.1.21 NIA 520. Procedimientos analíticos	304
2.5.1.22 NIA 530. Muestreo de auditoría y otras pruebas selectivas	304
2.5.1.23 NIA 540. Auditoría de las estimaciones contables	305
2.5.1.24 NIA 545. Auditoría de las mediciones a valores corrientes y su exposición	305
2.5.1.25 NIA 550. Partes relacionadas	306
2.5.1.26 NIA 560. Hechos posteriores.....	307
2.5.1.27 NIA 570. Empresa en marcha.....	307
2.5.1.28 NIA 580. Representaciones de la dirección o gerencia.....	308
2.5.1.29 NIA 600. Uso del trabajo de otro auditor	309
2.5.1.30 NIA 610. Consideración del trabajo de la auditoría interna.....	309
2.5.1.31 NIA 620. Uso del trabajo de un experto	310
2.5.1.32 NIA 700. El informe del auditor sobre los estados contables	310
2.5.1.33 NIA 710. Comparativos.....	311
2.5.1.34 NIA 720. Otra información en documentos que contienen estados contables auditados	312

2.5.1.35 NIA 800. El informe del auditor en compromisos de auditorías de propósitos especiales	313
2.5.3 <i>Comparación de la Declaración de la Norma de Auditoría con las Normas Internacionales de Auditoría.</i>	313
CAPITULO III	316
MARCO METODOLÓGICO	316
3.1 MODELO DE LA INVESTIGACIÓN	316
3.2 DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN	317
3.2.1 <i>Diseño de Investigación – acción.</i>	317
3.3 TIPO DE INVESTIGACIÓN.	317
3.4 PROCEDIMIENTO DE RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN.	318
CAPITULO IV	319
4.1 NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA N° 500 EVIDENCIA DE AUDITORIA	319
4.2 ANÁLISIS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA N° 500 EVIDENCIA DE AUDITORIA	327
4.3 NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA N° 501 EVIDENCIA DE AUDITORIA - CONSIDERACIONES ADICIONALES PARA PARTIDAS ESPECIFICAS	332
4.4 ANÁLISIS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA N° 501 EVIDENCIA DE AUDITORIA CONSIDERACIONES ADICIONALES PARA PARTIDAS ESPECIFICAS	341
4.5 COMPARACIÓN DE LA NORMA LOCAL (DNA 10) CON LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA, EN CUANTO A EVIDENCIAS DE AUDITORIA	347
CAPITULO V	349
CONCLUSIÓN Y RECOMENDACIONES	349
5.1 CONCLUSIÓN	349
5.2 RECOMENDACIONES	351
BIBLIOGRAFIA	352
METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSOS	354

RESOLUCIÓN

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

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

DEDICATORIA

Este trabajo representa la cristalización de un sueño que se alimento por mucho tiempo de la esperanza, y la dedicación para alcanzar un logro y de muchos seres maravillosos q han permanecido desde siempre a mi lado. A ellos les dedico este trabajo:

A mi santísimo Dios, que esta conmigo siempre, eres mi luz que guías mis pasos, mi fortaleza, gracias a ti por mis triunfos.

A la Virgencita del Carmen; por iluminar mi camino y llenar mi vida con tu santo Amor.

A la memoria de mi Padre, que me dio el ser y me inculcó el amor por los estudios y me guió por el camino correcto, se que donde estés serás el padre mas orgulloso. Te Amo muchísimo.

Este logro no hubiese sido posible de no haber recibido el estímulo de mi MADRE, eres mi incondicional y gran amiga, pilar fundamental en mi vida, ejemplo de fortaleza y constancia, inspiradora de los mas nobles sentimientos. No hay duda te amo Madre.

A mis Abuelos por darme una Madre maravillosa y por darme todo su cariño y apoyo, aunque estén tan lejos... los Amo Mucho.

A mis hermanos Jhimmy, Dioce, Juan Carlos, y Peter, por estar muy pendiente de mi y ayudarme en todo momento, a mi hermanito Jhonny que mi Dios lo tenga en su gloria, se que también esta celebrando este triunfo al lado de mi Padre.

A todos mis Tíos, Primos y Sobrinos que de una manera u otra me brindaron su apoyo para seguir adelante, espero servirles de guía a la nueva generación que viene.

A mi novio Carlos Morantes, por su Amor, Paciencia y por creer en mí y ayudarme a crecer como ser humano.

A mi amigo y compañero Matías López; este es en tu honor, se que estuvieses celebrando con nosotros... este triunfo amigo es para ti,. Descansa en Paz.

Gracias... Karina Doria.

Principalmente le dedico este trabajo a mi DIOS todo poderoso, pues sin su ayuda no hubiese podido llegar a obtener este y todos los logros que hasta ahora he alcanzado, gracias por guiarme por el buen camino, por acompañarme cada día de estudio, mi DIOS no me cansaré de darte las gracias por todo lo que has dado sin importar que muchas veces fueran caminos difíciles pero lo importante es llegar al último escalón con la alegría de saber que todo el esfuerzo valió la pena, GRACIAS DIOS mío muchas GRACIAS.

A ti María Francia, por acompañarme siempre en mis exámenes, e interceder por mi ante Dios para mi desarrollo intelectual, fortaleciéndome en el hábito de pensar hasta dominar mis tareas, preparándome para otras de mayor importancia GRACIAS.

A ti MAMI por estar siempre ahí, por quererme, por soportarme, apoyarme y ayudarme en todo lo que me propongo, por ser padre y madre porque desde el momento en que mi papá decidió separarse de nosotros tu tuviste la fuerza y valentía de luchar como toda una guerrera sacándonos adelante a mis hermanos y a mi y con tu fortaleza y sabiduría nos has inculcado buenos valores, GRACIAS mami sin ti se que no hubiese podido culminar esta meta por eso te dedicaré y agradeceré siempre todas las metas que me tracé en la vida, te adoro, te quiero, te amo, eres la mas bella y mejor madre del mundo.

De igual forma le dedico este logro a toda mi familia por su infinito e inmenso cariño hacia mi persona, a mi abuelita Juana, a Itur mi viejito lindo, a mi tía Daysi por sus concejos llenos de mucha sabiduría, por sus espectaculares conocimientos el cual siempre me ha ayudado en la realización de mis trabajos, a mi tía Edelmira por estar en todo momento, a mis tíos Adrián, Luís, Franklin, a mis hermanos Wilenny, Wilfredo, Dayana y Asnaldo por ayudarme y apoyarme siempre, a todos mis primos Ana, Andrés, Israel, Roxana, Gabriel, Niurka, Mely, Nay, Adriancito, Anyi, a mis

sobrinas y sobrinos bellos Wilnellys, Jeliennys, Cristian, Pedritico, Camilita, Andeiker, a mi cuñado Eduardo y cuñada Jannellys, a todos, siempre agradeceré a DIOS por tenerlos, Los QUIERO.

Y a todos mis seres queridos que de alguna forma u otra me han apoyado a alcanzar esta hermosa meta...

CAROLINA ZAMORA

AGRADECIMIENTOS

Como no darle gracias a Dios, que me dio la oportunidad de vivir y permitirme tantas experiencias maravillosas, sé que no ocurre algo bueno sin que el lo permita.

A ti madre gracias por tus consejos y valiosa colaboración, estuviste siempre a mi lado, sin ti no hubiese llegado hasta aquí.

A los profesores Manuel Ramos, Juan Martínez e Iris González por ofrecernos los conocimientos guías necesarias para la elaboración de la presente. Y todas aquellas personas que colocando su granito de arena hicieron que esto sea posible.

A mi Novio y Mejor Amigo Carlos José Morantes por brindarme su apoyo incondicional y su compañía constante en tantos momentos gratos y no tan gratos.

A mi Amiga y Compañera de Áreas Carolina Zamora, por que a pesar de las diferencias y caídas que tuvimos, juntas no podríamos alcanzar este gran logro, siempre te recordare por tantas vivencias compartidas.

A nuestros compañeros de clases que fueron pilar fundamental en nuestra vida académica y lo seguirán siendo en nuestras vida profesional, porque sin ellos las ganas de mejorar personalmente no se lograría.

A mis suegros y cuñadas por su incondicional y motivación constante, mil gracias los quiero un mucho.

A mi Madrina Nancy por darme el Apoyo y Fuerzas, cuando más lo necesitaba Gracias madrina te Quiero Mucho.

A la Universidad de Oriente, por ser la institución que contribuyo a mi formación académica.

Y a todas aquellas personas que en algún momento me ofrecieron sus palabras o gestos y que me empujaron a seguir adelante. No los nombro para no correr el riesgo de no mencionar alguno, reciba cada uno de ustedes mi más sentidas GRACIAS!!!

Karina Doria.

Inicialmente agradezco a DIOS que me dio la fuerza y la perseverancia para seguir adelante con mis estudios.

A mi madre, hermanos y a toda mi familia, gracias por creer en mi en todo momento, gracias por ese apoyo incondicional, por estar siempre presente en mi vida y contribuir de una u otra manera a que logrará esta meta.

Gracias a todos mis amigos, por estar, por sus porras, por acompañarme en este trayecto, a mis amigas de siempre Mergie, Desi Romero, Desi Legel, a las personas que a lo largo de mis estudios conocí y el cual quiero y aprecio mucho, a ti Carlitos, Zoci, Samy, Angelica, Alfredo, El negro, Robersy, Ramón, Neredys, Liudmila, yusmary, yesenia, Lidangel, Albert, a mi amiga y compañera de áreas Karina Doria, a Dioce, la Sra Raquel y Morantes por su valiosa colaboración durante este proceso, y a ti Robert porque tu también formastes parte de mi a lo largo de la carrera y aunque ahora no estés entre nosotros se que de donde te encuentres me estas enviando tus felicitaciones, TE QUIERO MUCHO Hernández..., muchas Gracias a todos.

Gracias a los profesores de la Universidad de Oriente por compartir sus conocimientos, por darle valor agregado a su trabajo en cada momento, compartiendo sus experiencias y aconsejándonos de la mejor manera para así llegar a cumplir el objetivo planteado de obtener el Título de Licenciada en Contaduría Pública.

Mil Gracias a Esta casa magna por abrirme sus puertas y formarme como profesional, y a todas aquellas personas que contribuyeron a formalizar este triunfo.... GRACIAS

CAROLINA ZAMORA

PRESENTACIÓN

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

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

Tutor (s): Lcdo. Manuel Ramos.
Lcdo. Juan Martínez.

Tema: Análisis de la Norma Internacional de Contabilidad Número 38 (Activos Intangibles) – 40 (Propiedades de Inversión) y su Aplicabilidad en Venezuela de Acuerdo al Cronograma de Adopción aprobado por la Federación del Colegio de Contadores Públicos de Venezuela.

Tutor: Lcda. Iris González.

Tema: Análisis de las Normas Internacionales de Auditoría Número 500 (Evidencia de Auditoría) - 501 (Evidencia de Auditoría- Consideraciones Adicionales para Partidas Especificas) y su Adopción en Venezuela.

OBJETIVOS

General

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

Específicos

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

METODOLOGÍA

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

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

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

IMPORTANCIA

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

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

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

INTRODUCCIÓN

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

I Parte: “Análisis de la Norma Internacional de Contabilidad Número 38 (Activos Intangibles) – 40 (Propiedades de Inversión) y su Aplicabilidad en Venezuela de Acuerdo al Cronograma de Adopción aprobado por la Federación del Colegio de Contadores Públicos de Venezuela”.

De la Cátedra: Contabilidad

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

II Parte: “Análisis de las Normas Internacionales de Auditoría Número 500 (Evidencia de Auditoría) - 501 (Evidencia de Auditoría- Consideraciones Adicionales para Partidas Específicas) y su Adopción en Venezuela.

De las Cátedras: Auditoría

Dirigido por: Lcda. Iris González

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



**ANALISIS DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE
CONTABILIDAD NUMERO 38 (ACTIVOS INTANGIBLES) - 40
(PROPIEDADES DE INVERSIÓN) Y SU APLICABILIDAD EN
VENEZUELA DE ACUERDO AL CRONOGRAMA DE
ADOPCIÓN APROBADO POR LA FEDERACIÓN DEL
COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS DE VENEZUELA**

Presentado Por:

Doria Karina

Zamora Carolina

Barcelona, Abril 2009

INTRODUCCION

En toda empresa privada o gubernamental se necesita conocer la situación y desempeño financiero, los resultados de la gestión que los administradores han hecho de los recursos que se les han confiado, así como los flujos de efectivo realizados, por lo que la gerencia debe proporcionar información financiera confiable, oportuna y uniforme de las transacciones económicas que se efectúan dentro de ella, durante un ejercicio fiscal y así como presentar una base más firme a la amplia variedad de usuarios que utilizan esta información para facilitarles tomar decisiones económicas con mayor certeza.

En Venezuela el crecimiento de la actividad comerciales internacionalmente, ha creado nuevas presiones para obtener información más amplia y útil sobre las actividades y recursos financieros del Estado; los Estados Financieros, constituyen una de las herramientas importantes que poseen las Entidades para la toma de decisiones de naturaleza financiera y económica, principalmente por los que administran las actividades y funciones de las mismas, ya que ayudan a ejecutar de mejor forma los planes, programas, proyectos y toda actividad realizada por la entidad en forma eficiente y eficaz.

Por lo dicho anteriormente, el contador publico debe estar lo suficientemente capacitado y actualizado para poder elaborar y presentar Estados Financieros que provean la información cuantitativa que satisfaga las necesidades de los usuarios internos y externos.

Actualmente, la profesión contable posee organismos profesionales de carácter internacional, tales como la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), con el objetivo de lograr

una armonización global de sus principios y prácticas contables, tanto en el sector privado como en el público.

En el sistema de contabilidad de Venezuela se avecinan cambios, pues en un futuro cercano se aplicarán las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC`S), lo que conllevará a que la información resultante tenga características como la comparabilidad y credibilidad a nivel internacional y se incentive más la inversión extranjera, por lo tanto el contador Público debe estar a la vanguardia de los cambios que se están dando como producto de la globalización de las economías y de la cual no está exenta la normativa contable.

Es así como en este documento se proporciona un modelo que servirá de guía a todo aquel interesado en el tema de las Normas Internacionales de Contabilidad en específico con la Norma Internacional de Contabilidad 38 y 40.

El contenido de esta investigación está formado por cuatro capítulos:

El primer capítulo contiene el planteamiento del problema, las interrogantes que nos surgen en cuanto al problema, los objetivos que se alcanzaran y sirven de guía para la realización de la investigación, así como también la justificación del mismo.

El capítulo II está compuesto por el marco teórico que nos sirve para sustentar la investigación

El tercer capítulo contiene la Metodología, en la que se describe el tipo de investigación realizada, los métodos, técnicas e instrumentos a utilizar.

El cuarto y último capítulo contiene el análisis e interpretación de las Normas Internacionales de Contabilidad 38 y 40 con sus respectivos casos práctico en donde se utiliza el modelo propuesto.

CAPITULO I

DEFINICION DEL PROBLEMA

1.1 Planteamiento del Problema

Durante los últimos años, el fenómeno del avance de la economía y sus manifestaciones expuestas para la continua globalización de los negocios y de las inversiones, así como la acelerada innovación tecnológica y sus manifestaciones expuestas con el mayor incremento del uso de la tecnología electrónica relacionada con la información constituyen un mundo altamente interrelacionado donde es imprescindible poseer lenguajes y estándares comunes que faciliten el intercambio de información, la comprensión y la confianza entre las entidades de los diferentes países. Ante este contexto, se ha iniciado en la profesión contable una temática dirigida a un modelo contable globalizado donde es frecuente escuchar nueva terminología adaptativa al entorno: contabilidad global, internacional, armonización contable internacional, entre otros.

Actualmente nos encontramos ante la realidad inevitable de la globalización que todas las empresas enfrentan y el problema de tener que adecuar sus informes financieros a las distintas normas de los diferentes países con los que se relacionan comercialmente, Es así como surge la necesidad de contar con normas y principios de contabilidad que puedan ser usados internacionalmente. De esta manera se da inicio al Plan General de Adopción de las Normas Internacionales en Venezuela. Son cinco las áreas que comprenden este plan: las Normas Internacionales de Información Financiera, las Normas Internacionales de Auditoría, las Normas Internacionales de Auditoría Interna, las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público y el Código de Ética de la internacional Federación of Accountants (IFAC).

Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) tema específicamente a tratar, señalan que estas normas han sido productos 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, 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 Standard Board. Hasta la fecha, se han emitido 41 normas, de las que 34 están en vigor en la actualidad, junto con 30 interpretaciones.

En relación de las 41 normas emitidas en esta materia, son objeto de estudio en esta investigación: La NIC 38. Activos intangibles y la NIC 40. Propiedades de Inversión, El objetivo de la NIC 38, establece lo siguiente: Prescribir el tratamiento contable de los Activos Intangibles que no estén contemplados específicamente en esta norma y establecer criterios para el reconocimiento de un intangible, la determinación de su valor en libros y las revelaciones específicas y la NIC 40, consiste en establecer el tratamiento contable y los requerimientos necesarios para revelar la información en cuanto a la propiedad de Inversión.

Con la aplicación y la puesta en marcha de las Normas 38. Activos Intangibles y la NIC 40. Propiedades de Inversión, se presenta las siguientes interrogantes:

¿Cómo se preparan las empresas para la puesta en marcha de las Normas Internacionales de Contabilidad. N° 38 y N° 40?

¿Como influirá contablemente en las empresas la aplicación contable de las Normas Internacionales de Contabilidad. N° 38 y N° 40?

¿Qué medidas adoptaran las empresas para aplicar estas Normas Internacionales de Contabilidad N° 38 y N° 40?

¿Que efectos o consecuencias producirá la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad en Venezuela?

1.2 Justificación

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.

El mundo de los negocios es global, la unión de algunos países a través de mercados comunes, la internacionalización de los mercados de capitales, los requerimientos de financiamiento externo, han creado la necesidad de que se maneje información financiera homogénea consistente y comparable internacionalmente. Los inversionistas requieren que se les provea información financiera que sea comparable no importa el país donde se emita, y aceptan información financiera cuando esta ha sido preparada siguiendo los postulados contenidos en normas balanceadas que permitan su comparabilidad, con la finalidad de tomar decisiones responsables enmarcadas en la preservación de la estructura de los mercados financieros internacionales.

Todo lo expuesto ha originado que debido a la necesidad de controlar el cabal desenvolvimiento de las actividades financieras de las empresas, se han diseñado una serie de normativas y procedimientos a seguir con la finalidad de velar tanto por el correcto funcionamiento de las actividades económicas como por la transparencia de sus cifras. En este sentido radica la importancia de la adopción de normas que velan de que esto se cumpla: Las NIC, NIIF y las DNA, son normas de alta calidad, orientadas al inversor, cuya finalidad es reflejar la esencia económica de las

operaciones del negocio, y la presentación real de la información financiera de una organización.

Entre las normativas adoptadas se indica la NIC 38 “Activos Intangibles” y NIC 40 “Propiedades de Inversión”, normas entre otras consideradas por el hombre, de acuerdo a sus experiencias comerciales, de marcada importancia en la presentación de la información financiera con la finalidad de contribuir a mejorar la percepción internacional de Venezuela y sus empresas como receptoras de inversiones; y así hacer mucho mas sencilla la revisión de inversionistas extranjero para la presentación de los estados financieros de nuestras empresas. Con todos ellos, se espera que el cambio se constituya en una ventaja comparativa que mejore la posición de las empresas venezolanas en el completo mundo de la globalización económica actual.

1.3 Objetivos de la Investigación

1.3.1 Objetivo General

Analizar las Normas Internacionales de Contabilidad Número 38 (Activos Intangibles) - 40 (Propiedades de Inversión) y su Aplicabilidad en Venezuela de acuerdo al Cronograma de Adopción aprobado por la Federación del Colegio de Contadores Públicos de Venezuela.

1.3.2 Objetivos Específicos

1.- Conocer el propósito de las Norma Internacionales de Contabilidad N° 38 (Activos Intangibles) - 40 (Propiedades de Inversión).

2.- Describir la importancia de la aplicabilidad de las Normas Internacionales de Contabilidad en Venezuela.

3.- Interpretar el contenido de las normas internacionales N° 38 (Activos Intangibles) - 40 (Propiedades de Inversión) adoptada por la federación de colegios de contadores Públicos en Venezuela.

4.- Ejemplificar las Norma Internacionales de Contabilidad N° 38 (Activos Intangibles) - 40 (Propiedades de Inversión) por medio de los estados financieros.

CAPITULO II

MARCO TEÓRICO

2.1 Antecedentes De La Investigación

Venezuela se encuentra en proceso de adaptación de las Normas Internacionales. Para esto se organizaron varios comités a nivel nacional donde ellos establecerán el cronograma de actividades con la finalidad de actualizar al gremio contable y todo aquel que este interesado en ellos.

Por ser estas Normas Internacionales algo novedoso en Venezuela, y que están en plena adaptación no existe ningún trabajo de investigación que sirva de marco referencial, para sustentar el desarrollo del trabajo de grado que se realiza, Se cuenta con el apoyo del Comité Organizador del Colegio de Contadores del Estado Anzoátegui, que se encarga de dar su mayor esfuerzo y colaboración para conocer su aplicabilidad e interpretación a cada una de las Normas Internacionales adoptadas por la Federación del Colegio de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV).

Percy Vilchez en su investigación titulada “Actualización Contable, La armonización de normas contables en los países de América” indica que aun cuando la armonización contable no es tarea fácil hay interés en que estas se orienten a describir la estandarización de los métodos y prácticas contables utilizadas en los diferentes países a nivel mundial.

En los últimos años progresivamente diversos países se han incorporado a la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad. En Costa Rica, Panamá y Perú la adopción de las normas ha sido integral por haberse adoptado por el

organismo profesional contable y por norma de gobierno (adopción legal); asimismo, la adopción incluye toda la normatividad IASB.

- En Costa Rica, la adopción de las normas ha sido integral, al haberse adoptado por el organismo profesional contable y requerido por el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

- En Panamá, la adopción de las normas ha sido integral, al haberse adoptado por el organismo profesional contable y por norma de gobierno (adopción legal); asimismo, la adopción incluye toda la normatividad IASB vigente internacionalmente.

- En Perú, la adopción de las normas ha sido integral, al haberse adoptado por la Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos del Perú y por norma de gobierno (Ley General de Sociedades); la adopción incluye toda la normativa IASB con vigencia internacional.

En Uruguay, la adopción de las normas ha sido parcial, a partir del 2004, se exige a las sociedades comerciales la presentación de estados financieros basados en normas IASB, de acuerdo con lo especificado por el gobierno y el organismo profesional contable.

2.2 Bases Teóricas

2.2.1 Evolución de la Contabilidad

Las primeras civilizaciones que surgieron sobre la tierra tuvieron que hallar la manera de dejar constancia de determinados hechos con proyección aritmética, que se

producían con demasiada frecuencia y era demasiado complejo para poder ser conservados en la memoria. Reyes y sacerdotes necesitaban calcular la repartición de tributos, y registrar su cobro por uno u otro medio. La organización de los ejércitos también requería un cálculo cuidadoso de las armas, pagas y raciones alimenticias, así como de altas y bajas en sus filas.

Algunas sociedades que carecían de escritura en sentido escrito utilizaron, sin embargo, registros contables; es el caso de los Incas, que empleaba los quipus, agrupaciones de nudos de distintas formas y colores ordenados a lo largo de un cordel, y cuya finalidad, aún no desvelada totalmente era, sin duda, la de efectuar algún tipo de registro numérico.

MESOPOTAMIA

El país situado entre el Tigris y el Eufrates era ya en el cuarto milenio a. De J.C. asiento de una próspera civilización. Los comerciantes de las grandes ciudades mesopotámicas constituyeron desde fechas muy tempranas una casta influyente e ilustrada.

El famoso código de Hammurabi, promulgado aproximadamente en el año 1700 a. De J.C., contenía a la vez que leyes penales, normas civil y de comercio. Regulaba contratos como los de préstamo, venta, arrendamiento, comisión, depósito y otras figuras propias del derecho civil y mercantil, y entre sus disposiciones había algunas directamente relacionadas con la manera en que los comerciantes debían llevar sus registros.

Se han conservado miles de tablillas cerámicas que permiten formarse una imagen acerca de la manera en que los sumerios llevaban las cuentas. Gracias a esos testigos, inmunes al paso del tiempo, sabemos que ya en épocas muy antiguas

existían sociedades comerciales, a las que las aportaciones de capital y el reparto de beneficios estaban cuidadosamente estipulados por escrito.

La propia organización del Estado, así como el adecuado funcionamiento de los templos, exigían el registro de sus actividades económicas en cuentas detalladas. Los templos llegaron a ser verdaderas instituciones bancarias, que realizaban préstamos.

El auge de Babilonia a comienzos del segundo milenio a. De J.C., es decir en la época de que data el Código de Hammurabi, trajo consigo un progreso en las anotaciones contables. Aparece entonces una manera generalizada de realizar las inscripciones, estableciéndose un orden en los elementos de éstas; título de la cuenta, nombre del interesado, cantidades, total general.

Los pueblos mesopotámicos utilizaban ya el ábaco para facilitar la realización de las operaciones aritméticas, que fueron sumamente laboriosas en todas las épocas, hasta la relativamente reciente introducción universal de la actual numeración arábiga.

La costumbre de insertar la plancha cerámica en una varilla, siguiendo un orden cronológico, creó verdaderos libros de contabilidad.

EGIPTO

El instrumento material utilizado habitualmente por los egipcios para realizar la escritura era el papiro. Las anotaciones de tipo contable, por su carácter repetitivo, llegaron a conformar un tipo de escritura hierática que ha resultado muy difícil de descifrar para los estudios.

Los escribas especializados en llevar las cuentas de los templos, del Estado y de los grandes señores, llegaron a constituir un cuerpo técnico numeroso y bien considerado socialmente.

De cualquier forma, y pese al papel decisivo que la contabilidad desempeñó en el antiguo Egipto, no puede decirse que la civilización faraónica haya contribuido a la historia de la contabilidad con innovaciones o procedimientos que no hubieran sido ya utilizados por los poderosos comerciantes calderos.

Existen testimonios sobre contabilidad, tanto en Egipto como en Mesopotamia. Pagani, en su **obra I Libri Commerciali [citado por Gertz, 1996:26]**, «quien al referirse a la Atenas del siglo V a.C., dice que había reyes que imponían a los comerciantes la obligación de llevar determinados libros, con el fin de anotar las operaciones celebradas».

GRECIA

Los templos helénicos, fueron los primeros lugares de la Grecia clásica en los que resultó preciso desarrollar una técnica contable. Cada templo importante, en efecto poseía su tesoro, alimentado con los óbolos de los fieles o de los estados.

El lugar en el que los arqueólogos han encontrado más abundante y minuciosa documentación contable lo constituye el santuario de Delfos.

Los banqueros llevaban fundamentalmente dos clases de libros de contabilidad: el Diario (efemérides) y el libro de cuentas de clientes. El orden y la pulcritud con que se llevaban las anotaciones hizo que la exactitud de éstas llegara a ser reconocida por la ley, que otorgada a los libros de contabilidad valor de prueba principal.

La contabilidad pública también se desarrolló en las ciudades griegas.

Gertz (1996:32), afirma que «El primer gran Imperio Económico que se conoce fue el de Alejandro Magno (356,323 a.C.), los banqueros griegos, fueron famosos en Atenas, ejerciendo su influencia en todo el Imperio. De ellos se dice: “Llevaban una contabilidad a sus clientes, la cual debían mostrar cuando se les demandara; su habilidad, y sus conocimientos técnicos hicieron que con frecuencia se les empleara para examinar las cuentas de la ciudad “(History of Modern Bank of Isue, Conant)”.

ROMA

En el siglo I a. de J.C. se menospreciaba a una persona que fuera incapaz de controlar contablemente su patrimonio.

Los grandes negociantes llegaron a perfeccionar sus libros de contabilidad de tal manera que algunos historiadores han creído ver en ellos, se conservan sólo algunos fragmentos incompletos, un primer desarrollo del principio de la partida doble.

No hay ninguna prueba que acredite su empleo con anterioridad a la expansión comercial italiana de las postrimerías de la Edad Media.

Para que exista la Partida Doble no basta con la disposición de la cuentas en dos columnas enfrentadas, u otros detalles de forma; Es preciso que el principio que informa la Parte Doble se aplique inflexiblemente, sin excepciones.

Sin embargo, es donde se encuentran testimonios especificados e incontrovertibles sobre la práctica contable, desde los primeros siglos de fundada,

todo jefe de familia asentaba diariamente sus ingresos y gastos en un libro llamado “Adversaria”, el cual era una especie de borrador, ya que mensualmente los transcribía, con sumo cuidado, en otro libro, el “Codex o Tubulae”; en el cual, a un lado estaban los ingresos (acceptum), y al otro los gastos (expensum).

EDAD MEDIA

Durante el periodo románico del feudalismo el comercio cesó de ser una práctica común, por lo tanto el ejercicio de la Contabilidad tuvo que haber sido usual, aunque no se tenga un testimonio que lo compruebe.

La interrupción del comercio hizo que la Contabilidad fuese una actividad exclusiva del señor feudal, esto se debió a que los ataques e invasiones árabes y normandas obligaron a los europeos a protegerse en sus castillos.

La Contabilidad siempre se mantuvo activa, ya que los musulmanes durante sus conquistas expansivas fomentaron el comercio, dando lugar a la práctica de esta disciplina.

En la Europa del siglo VIII se conservó una ordenanza de Carlo Magno, llamada “Capitulare de Villis”, en la cual se estipulaba el levantamiento de un inventario anual de las propiedades del imperio y del registro de sus registros en un libro que tuviese por separado ingresos y egresos.

Desde el siglo VI hasta el IX, el “Solidus” fue la unidad monetaria aceptada generalmente, dando lugar a la más fácil práctica de la Contabilidad, por ser ésta una medida homogénea.

En la Italia del siglo VIII, la contabilidad era una actividad usual y necesaria, tanto que en Venecia se conoció de una casta dedicada a tal práctica en forma profesional y constante. Es en esta ciudad donde se dio mayor impulso a la Contabilidad.

En la Europa Central de los siglos VIII y XII, donde la práctica contable se designo a los escribanos, por órdenes de los señores feudales.

En Inglaterra, el rey Guillermo, el Conquistador, mandó hacer el “Demosday Book” donde, entre otras cosas, contenía los ingresos y egresos de la corona.

Europa durante los siglos XI y XIV experimento cambios económicos, dando lugar a que la Contabilidad dejara de llevarse por los monjes y amanuenses de los feudos a la usanza romana.

La técnica de Partida Doble se implanto al final del siglo XIII.

Fueron tres ciudades italianas las que se consideraron los focos comerciales más importantes y por lo tanto contables, las tres ciudades fueron; Florencia, Venecia, y Génova.

Es para los años treinta del siglo XV, cuando se conoce mundialmente el sistema “a al Veneciana”, que consistía en un juego de dos libros, uno que contenía los registros cronológicamente y el otro que agrupaba las cuentas de caja, corresponsalía, Pérdidas y Ganancias, y las cuentas patrimoniales, de tal manera que se puede decir que éste es el origen de los libros Diario y Mayor.

EDAD RENACENTISTA

Data de esa época el libro “Della mercatura et del mercanti perfetto”, cuyo autor fue Benedetto Cottingli Rangeo, quien lo terminó de escribir el 25 de Agosto de 1458, y fue publicado en 1573.

El libro aunque toca la contabilidad de manera breve, explica de una manera muy clara la identidad de la partida doble, el uso de tres libros: el Cuaderno (Mayor), Giornale (Diario) y Memoriale (Borrador), afirma que los registros se harán en el Diario y de allí se pasarán al Mayor, el cual tendrá un índice de cuentas para facilitar su búsqueda, y que deberá verificarse la situación de la empresa cada año y elaborar un “Bilancione” [Balance]; las pérdidas y ganancias que arroje serán llevadas a Capital, habla también de la necesidad de llevar un libro copiador de cartas [Libro de Actas].

Sin embargo, es **fray Lucas de Paciolo, quién en su libro “Summa”, publicado en 1494**, se refiere al método contable, que se conoció desde entonces como “A Ila Veneziana”, que amplía la información de las prácticas comerciales: sociedades, ventas, intereses, letras de cambio, etc.

En forma detallada toca el tema contable, luego en otros países se haría publicaciones que ampliarían el tema. Llega el siglo XIX, y con él el Código de Napoleón (1808), comienza la Revolución Industrial, Adam Smith y David Ricardo, echan las raíces del liberalismo, la contabilidad comienza a tener modificaciones de fondo y forma, bajo el nombre de “Principios de Contabilidad”, en 1887 se funda la “American Association of Public Accountants”, antes, en 1854 “The Institute of Chartered Accountants of Scotland”, en 1880 “The Institute of Chartered Accountants of England and Wales”, organismos similares los constituyen Francia en 1881, Austria en 1885, Holanda en 1895, Alemania en 1896.

EDAD MODERNA

A comienzos del siglo XIX el proceso industrial empezaba su carrera de éxito, Adam Smith y David Ricardo, padres de la economía, fueron quienes iniciaron el liberalismo; es partir de esta época, cuando la Contabilidad comienza a sufrir las modificaciones de fondo y forma, que bajo el nombre de principios de contabilidad actualmente se siguen suscitando.

La bondad del primer diseño del Diario-Mayor-Único fue reunir en un solo volumen al Diario con su relación cronológica de conceptos, y al Mayor con la acumulación clasificada por esas cuentas, con sus respectivos cargos y abonos, ahorrándose así gran cantidad de tiempo, pues en vez de dos libros se llevaba uno solo.

En el año de 1845 el Tribunal de Comercio de la Ciudad de México, estableció la “Escuela Mercantil”, siendo cerrada dos años después, pero en 1854 se funda la Escuela de Comercio.

Durante este siglo XIX, no sólo el auge económico trajo mayor desarrollo a las prácticas contables en lo referente a agrupaciones profesionales, centros docentes, y mandatos legales sobre la disciplina contable, sino que hubo también cambios sustanciales en el fondo y la forma.

Fabio Besta, conocido en Italia con el nombre de “El Moderno Padre de la Contabilidad”, que ha sido, entre los teóricos, el que ha llegado a estructurar una nueva teoría llamada “Teoría Positiva del Conto” gracias a una profunda y consistencia búsqueda histórica de la Contabilidad. Besta comienza a explicar su teoría de la manera siguiente: “La Contabilidad es en medio de una completa

información referente a dinero, cuentas recibidas, activos fijos, intereses, inversiones, etc., y es evidente que una rápida y certera información es imposible sin asentar en el mismo lugar las mutaciones ocurridas en cada uno de estos objetos”, y conceptúa a la cuenta diciendo: “Es una serie de entradas y salidas referentes a un definido y claro objeto, conmensurable y mutable, con la función de registrar información acerca de las condiciones y monto del objeto en un momento particular y de los cambios que en él intervienen”, además afirma que “la cuenta son abiertas directamente a objetos, no a , las personas que intervienen, e indica valores monetarios”.

Dentro de las modificaciones de forma, que la Contabilidad sufriera durante el siglo XIX, se encuentra el sistema de Pólizas, que nació a partir del uso de volantes para dar mayor rapidez a los depósitos de los cuenta-habientes del Banco; mas tarde se inventó el Sistema Centralizador.

En el Siglo XIX, con el auge de la Revolución Industrial, que trajo consigo la aparición de la sociedad anónima como unidad económica característica, debido a que permitía reunir un gran capital destinado a crear enormes empresas, lo que implicaba una gran cantidad de accionistas interesados en la marcha de los negocios de su empresa y establecer las ganancias pertinentes, procurando a la vez optimizar las operaciones a fin de garantizar la continuidad, desarrollo y crecimiento de la empresa.

En esta época surgió la confección de un informe periódico, denominado per capita, destinado a los inversionistas, acerca del uso de sus fondos. Posteriormente estos informes evolucionarían hasta llegar a los que hoy en día se conoce como Memoria en las sociedades anónimas, y el término "percapita" dio origen a la denominación "**capital**" con que se conoce la cuenta que refleja el monto de los aportes hechos por los propietarios-inversionistas.

Como consecuencia, el objetivo de la contabilidad pasó de ser un simple elemento receptor de la memoria de los negocios y un medio probatorio de la mala o buena conducta de los comerciantes, a un medio de poder ofrecer información respecto del funcionamiento de un negocio. De este modo, con el advenimiento de la sociedad anónima, la primordial preocupación de la administración de la contabilidad fue conservar y proteger el capital accionario, de modo que los informes contables ponían énfasis en la forma cómo se aplicaba el aludido capital.

Con el correr del tiempo, dicha situación se vio superada por la función de incrementar dicho capital, de modo que para la conducción de empresas se requirió la habilidad para tomar decisiones que aseguraran futuros beneficios, por lo que el administrador o empresario apelaron a la creación de barómetros económico-financieros para estimar el futuro rendimiento de sus empresas, lo que obligó a la contabilidad a un refinamiento en los procedimientos para determinar resultados tanto de las operaciones efectuadas como de futuros eventos.

Ello obligó a uniformar criterios contables para posibilitar una contratación entre los estados de situación de empresas relacionadas o, por lo menos, disponer de una serie de estándares que facilitaran la interpretación de los informes contables y su uso en la toma de decisiones.

Paralelamente, conforme aumentaban y se desarrollaban las industrias y empresas comerciales, comenzó una fuerte presión por parte de la banca para obtener estados fidedignos de situación e información pertinente respecto de las empresas usuarias de sus créditos, de modo de obtener una real confiabilidad acerca de las garantías que éstas presentaban a los empréstitos obtenidos.

A medida que se incrementaban los créditos se hizo indispensable determinar los niveles de endeudamiento tanto en el corto como largo plazo que presentaban las

empresas solicitantes de préstamos, a la vez que resultaba indispensable uniformar la presentación de los estados de la situación empresarial, de modo que fuera posible una evaluación estándar y objetiva mediante la uniformidad de dichos estados tanto en la forma como en el fondo, para lo cual era imprescindible fijar normas contables comunes para todo tipo de empresas. El deseo de mejorar la información que proporcionaba la contabilidad es lo que condujo a la búsqueda de convenciones contables internacionales.

Un primer intento de ello se dio cuando en 1904 se celebró el **Primer Congreso de Contabilidad Internacional**, realizado en St. Louis, Estados Unidos. Sin embargo, la real unificación de criterios contables se inició en la **Bolsa de Valores de Nueva York** y en el **American Institute of Accountants**, a principios de 1930. En aquella época se propuso que una serie de empresas prestaran su adhesión a un esquema de principios contables generales para la confección de estados financieros.

Así comenzó la expresión utilizada en los dictámenes de los auditores sobre "*principios generalmente aceptados de contabilidad*", lo que significaba que los estados contables se preparaban de conformidad con el esquema general de prácticas aceptadas, tal como lo expresaban las oficinas del American Institute en cooperación con la **New York Stock Exchange**.

En 1938, el American Institute estableció su Comité de Procedimientos Contables y, posteriormente, la Junta de Principios Contables, con el objeto de hacer una investigación formal en el campo contable que permitiera:

- 1) Determinar postulados universales de contabilidad Según el Diccionario de la Real Academia Española, el término "Principio" tiene como acepción "cualquiera

de las primeras proposiciones o verdades por donde se empieza a estudiar las facultades y son el fundamento de ellas.

2) Establecer una amplia serie de principios coordinados surgidos de los postulados.

3) determinar reglas o guías para la aplicación de los principios contables a situaciones específicas.

4) Investigar sobre el campo contable.

Este intento de normalizar la práctica contable a nivel internacional logró un importante avance cuando, en 1962 se creó el *Centro de Investigación y Educación para la Contabilidad Internacional*, en la Universidad de Illinois, cuyas investigaciones y ponencias se difundieron al crearse la revista "The International Journal of Accounting, Education and Research, cuyo primer número fue lanzado en 1965.

Al paso de los años las actividades comerciales se fueron internacionalizando y así mismo la información contable. Es decir un empresario con su negocio en América, estaba haciendo negocios con un colega japonés. Esta situación empezó a repercutir en la forma en que las personas de diferentes países veían los estados financieros, En 1973 se creó el *Comité de Normas Internacionales de Contabilidad* (IASC), organismo que en octubre de 1975 publicó la Norma Internacional por convenio de organismos profesionales de diferentes países: Australia, Canadá, estados unidos, México, Holanda, Japón y otros. Cuyo organismo es el responsable de emitir las NIC. Este comité tiene su sede en Lodón, Europa. Es como surgen las normas internacionales de contabilidad, siendo su principal objetivo "la uniformidad en la presentación de las informaciones en los estados financieros", sin importar la

nacionalidad de quien los estuvieres leyendo interpretando, y se aceptación es cada día mayor en todo los países del mundo.

2.2.2 La Contabilidad

Todas las empresas tienen necesidad de llevar un control de sus negociaciones mercantiles y financieras, de acuerdo con el volumen de sus operaciones. Ese control se logra mediante la implantación de un sistema que permite registrar de manera exacta, cada una de las actividades que dieron origen a un cambio de valor de la empresa, expresado en términos monetarios. Este sistema contable que requiere la empresa, debe estar ajustado a sus propias características, objetivos y sus necesidades particulares.

A continuación se exponen varios conceptos de contabilidad utilizados con mayor frecuencia en el estudio del campo comercial y empresarial:

Para el tratadista cubano **M.J. Fernando Cepero** en su libro **“Contabilidad Moderna”, Tomo I, New York, 1962**, define la contabilidad como el “Estudio de las leyes a que debe ajustarse la determinación, exposición e interpretación del estado y desarrollo de las economías particulares y establece las reglas del arte de llevar las cuentas necesarias para ello”.

W.A. Paton, en su tratado de **Contabilidad Media y Superior**, sintetiza el concepto de contabilidad desde el punto de vista de su utilidad, diciendo que, en sentido amplio, tiene como función fundamental la administración de la actividad económica, agregando lo que en su opinión constituyen los dos aspectos íntimamente

ligados que conllevan: “medir y clasificar la información económica “y” comunicación de los resultados de estos procedimientos a las partes interesadas”.

Para los autores Fernando **Boter y Mauri**, “**tratado de Contabilidad General**”, **Editorial Juventud, Barcelona, 1960**, indican que la contabilidad es “La ciencia que coordina y dispone en libros adecuados las anotaciones de las operaciones efectuadas por una empresa mercantil, con el objeto de poder conocer la situación de dichas empresas, determinar esos resultados obtenidos y explicar las causas que han producidos esos resultados.”

La contabilidad se ocupa de registrar, clasificar y resumir las operaciones mercantiles de un negocio con el fin de interpretar sus resultados. Por consiguiente, los gerentes o directores a través de la contabilidad podrán orientarse sobre el curso que siguen sus negocios mediante datos contables y estadísticos. Estos datos permiten conocer la estabilidad y solvencia de la compañía, la corriente de cobros y pagos, las tendencias de las ventas, costos y gastos generales, entre otros, de manera que se pueda conocer la capacidad financiera de la empresa.

Su primordial objetivo es suministrar información razonada, con base en registros técnicos, de las operaciones realizadas por un ente privado o público.

Como todas las disciplinas sociales, la contabilidad no es autosuficiente y para el cumplimiento de sus objetivos se apoya en otras áreas con carácter de auxiliares, el cual son las siguientes:

a) Administración: estudia la optimización de los recursos al servicio de una entidad económica.

- b) Derecho: precisa el marco legal de una entidad económica.
- c) Economía: indica los satisfactores que conforman la riqueza de un país.
- e) Fiscal: establece la relación entre una entidad económica y el estado; se encarga principalmente del pago de impuestos.
- f) Informática: diseña e implementa los sistemas de información en general.
- g) Psicología: evalúa la realidad individual de los recursos humanos en las entidades económicas.

De acuerdo a lo señalado anteriormente es de suma importancia la preparación en el área contable de otros profesionales del área de negocios (ingenierías, mercadotecnia), algo necesario para establecer una comunicación efectiva con el área de contabilidad y finanzas, utilizando la información contable para tomar decisiones que mejoren a la empresa.

2.2.3 Normas Internacionales de Contabilidad

Horacio López Santiso (1998: 20-29) Señala «la idea de avanzar hacia un modelo contable globalizado centrado en la concepción que la contabilidad debe ofrecer información de validez económica, y no solo numérica para tomar decisiones»; en ese sentido, precisa que para mejorar la calidad de la información contable en su relación con la globalización de la economía, debe buscar una razonable uniformidad en las normas de valuación y presentación, de tal forma que el

mundo global pueda contar poco a poco con un lenguaje común de los negocios (la contabilidad) lo que facilitará, sin duda, su mejor desarrollo (p. 21).

Las Normas Internacionales de Contabilidad 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 Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), 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 a sus experiencias comerciales, ha considerado de importancia 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.

2.2.4 Finalidad de las Normas Internacionales de Contabilidad

Las Normas Internacionales de Información Financiera son las normas e interpretaciones contables emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), que es el organismo creado para establecer normas contables de aplicación mundial, cuya finalidad consiste en proporcionar a los propietarios y directores de las entidades; a los participantes en los mercados de capitales y los contadores profesionales, un conjunto de normas contables de carácter mundial, que sean de alta calidad y que en función del interés público le permita a los mismos la preparación, presentación y el uso de estados financieros de propósitos generales,

para que la información sea confiable, transparente y comparable, que facilite la toma de decisiones económicas.

El Consejo está comprometido en el desarrollo, para el interés público, de un conjunto de normas generales de contabilidad de elevada calidad, que exijan transparencia y comparabilidad dentro de la información contenida en los estados financieros. Para la consecución de este objetivo, el Consejo coopera con los organismos nacionales emisores de normas contables, con el fin de alcanzar la convergencia de las normas contables en todo el mundo.

2.2.5 Mecanismo de emisión de las Normas Internacionales de Contabilidad

El desarrollo de cada una de las Normas Internacionales de Contabilidad es como sigue:

El Consejo establece un Comité Conductor, el cual identifica y revisa todas las emisiones asociadas con el tema y considera la aplicación del "Marco de Conceptos para la preparación y presentación de Estados financieros para esas emisiones contables". Luego emite un "Punto sobresaliente al Consejo".

El Consejo hace llegar sus comentarios y el Comité Conductor prepara y publica una "Declaración Borrador de Principios", en la que se establecen los principios subyacentes, las soluciones alternativas y las recomendaciones para su aceptación o rechazo. Los comentarios se solicitan a todas las partes interesadas durante el período de exposición, generalmente cuatro meses.

Luego de revisar los comentarios, acuerda una Declaración de Principios final que es enviada al Consejo para su aprobación y para usarlo como base del Borrador

Público de la NIC propuesta. Esta Declaración está disponible para el público que lo requiera pero no es publicada.

El Comité prepara el Borrador Público para la aprobación del Consejo, lo que se logra con el voto de la menos las dos terceras partes y se publica. Se solicitan comentarios a todas las partes interesadas por un período entre un mes y cinco meses.

El Comité revisa los comentarios y prepara el borrador de la NIC para revisión del Consejo. Después de la revisión y la aprobación del setenta y cinco por ciento de los Consejeros, la Norma es publicada.

Periódicamente, el Consejo puede decidir establecer un Comité Conductor para revisar una Norma Internacional de Contabilidad para tomar en cuenta todos los desarrollos desde que la norma fue aprobada por primera vez.

2.2.6 Bases en que se fundamentan las mejoras de las Normas Internacionales de Contabilidad

La falta de uniformidad impide a los inversores, analistas y otros usuarios comparar fácilmente los informes financieros de empresas que operan en diferentes países, aunque sea dentro del mismo sector, es por eso que es necesaria la existencia de las Normas Internacionales de Contabilidad.

Jordi Perramon (Prof. de la Universitat Pompeu Fabra) señala los tipos de mejora de las Normas Internacionales de Contabilidad el cual se agrupan en base a la:

- 1) Eliminación de alternativas.
- 2) Eliminación de inconsistencias conceptuales entre normas.
- 3) Orientaciones adicionales sobre la aplicación de la normativa vigente, y

4) Información adicional a revelar en los estados financieros de la compañía.

2.2.7 Clasificación de las Normas Internacionales de Contabilidad de acuerdo al propósito de las mismas

Las Normas Internacionales de Contabilidad de acuerdo a su propósito se pueden clasificar de la siguiente manera:

✓ Relativas a la presentación de estados financieros:

NIC 1	Presentación de estados financieros.
NIC 7	Estados de flujos de efectivo.
NIC 8	Resultado neto del periodo, errores importantes y cambios en las políticas contables.
NIC 10	Hechos posteriores.
NIC 27	Estados financieros consolidados y contabilización de inversiones en filiales.
NIC 32	Instrumentos financieros: Presentación e información a revelar.
NIC 34	Información financiera intermedia.

✓ Relativas a la medición o valuación de partidas de los estados financieros:

NIC 2	Existencias.
NIC 16	Propiedad planta y equipo.
NIC 22	Combinaciones de negocios.
NIC 28	Contabilización de inversiones en empresas asociadas.
NIC 33	Beneficios por acción.
NIC 36	Deterioro del valor de los activos.

NIC 37	Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes.
NIC 38	Activos inmateriales.
NIC 39	Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición.
NIC 40	Propiedades de inversión.

✓ Relativas a ingresos, costos y gastos:

NIC 11	Contratos de construcción.
NIC 12	Impuesto a las ganancias.
NIC 17	Arrendamientos.
NIC 18	Ingresos ordinarios.
NIC 19	Beneficios a los Empleados.
NIC 23	Costos por intereses.

✓ Relativas a exposición de la información financiera:

NIC 14	Información financiera por segmentos.
NIC 15	Información para reflejar los efectos de los cambios en los precios.
NIC 20	Contabilización de las subvenciones del gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales.
NIC 21	Transacciones en moneda extranjera.
NIC 24	Informaciones a incluirán los estados financieros sobre partes relacionadas.
NIC 26	Contabilización e información financiera sobre planes de prestaciones por retiro.
NIC 29	Información financiera en economías hiperinflacionarias.
NIC 30	Información a revelar en los estados financieros de bancos y

entidades financieras similares.

NIC 31 Información financiera de empresas controladas conjuntamente.

NIC 41 Agricultura.

2.2.8 Adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad en Venezuela

En la actualidad es común escuchar sobre las normas internacionales de contabilidad, ya que la internacionalización de los negocios exige disponer de información financiera comparable, en donde las empresas amplíen las miras de sus negocios mas allá de las fronteras, generando así una interrelación con otras entidades de los demás países y esto causa la necesidad de adquisición de conocimientos de un lenguaje contable común, el cual permita comparar los resultados y valorar la gestión.

El directorio ampliado de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), aprobó la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, siglas en Inglés), previa revisión e interpretación de cada una de ellas, por parte del Comité Permanente de Principios de Contabilidad (CPPC) y aprobación en un Directorio Nacional Ampliado (DNA) o cualquier órgano competente para ello.

Las Normas Internacionales de Información Financiera comprende: Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), las Normas Internacionales de información financiera (NIIF) y las interpretaciones emitidas por el comité de interpretaciones (SIC) y el comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF).

Las fechas de vigencia aprobadas para la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera quedaron establecidas en: 31 de diciembre de 2008 fecha de cierre inmediata posterior, para Grandes Entidades y 31 de diciembre de 2010 de fecha de cierre inmediata posterior, para las pequeñas y Medianas Entidades, definidas cada una de ellas en el Boletín de Aplicación N° 1, Definición de Pequeñas y Medianas Entidades, que establece los parámetros de las pequeñas y Medianas Entidades, aprobado por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.

A partir de las fechas indicadas en el numeral anterior, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptadas en Venezuela, se identifican con las siglas VEN-NIF y comprenderán cada una de las normas vigentes referidas en el numeral 2 de ese pronunciamiento y los Boletines de Aplicación identificados con las siglas BA VEN-NIF, que haya aprobada en un Directorio Nacional Ampliado u otro órgano competente para ello.

La aplicación en Venezuela de toda Norma Internacional de Información Financiera o de alguna modificación emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, siglas en ingles), estará previamente sujeta al análisis técnico respecto a los impactos de aplicabilidad en el entorno económico por parte del Comité Permanente de Principios de Contabilidad de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, cuyas conclusiones serán sometidas a la aprobación en un Directorio Nacional Ampliado u otro órgano competente para ello.

El Comité Permanente de Principios de Contabilidad emitirá Boletines de Aplicación (BA VEN NIF), donde se desarrollarán las interpretaciones o guías aplicables en Venezuela, sobre las Normas Internacionales de Información Financiera.

Cuando la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela en un Directorio Nacional Ampliado u otro órgano competente para ello, por recomendación de Comité Permanente de Principios de Contabilidad, apruebe interpretaciones específicas a cualquier Norma Internacional de Información Financiera, tales interpretaciones, serán de obligatoria aplicación en la preparación y presentación de información Financiera de acuerdo con principios de Contabilidad de aceptación General en Venezuela, para ello se emitirá el correspondiente boletín.

En Venezuela se utilizara la traducción oficial al español de las Normas Internacionales de Información Financiera, editadas por la fundación IASC.

La FCCPV ha designado una Comisión Idiomática para revisar los términos contenidos en las NIIF. En caso que dicha Comisión emita un Glosario de los términos contenidos en las Normas Internaciones de Información Financiera, el mismo deberá mantener el espíritu, propósito y razón de los términos existentes en tales normas, debiendo ser aprobado por un Directorio Nacional Ampliado u otro órgano competente para ello.

Para los ejercicios económicos que se inicien a partir del 01 de enero de 2008, y únicamente para la aplicación de las Grandes Entidades, estarán derogadas todas las Declaraciones de Principios de Contabilidad (DPC) y publicaciones Técnicas (PT) relacionadas con aquellas y en su lugar se ratifica la obligatoriedad de aplicación de las VEN-NIF y los Boletines de Aplicación (BA VEN-NIF), aprobadas por FCCPV. En el caso de las Pequeñas y Medianas Entidades (PYME) la derogada aquí señalada será aplicable para los ejercicios que se inicien a partir del 01 de enero de 2010.

Se entiende por Entidad, cualquier unidad identificable, que realice actividades económicas, constituida por combinaciones de recursos humanos, naturales y

financieros, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines para los cuales fue creada. Incluye tanto a personas naturales, empresarios individuales, formas asociativas de hecho o de derecho, una parte o combinación de ellas.

Entre los años 2008 y 2010. para la aplicación de VEN-NIF, las entidades que no constituyan una sociedad mercantil, a los efectos de su clasificación como grande o pequeña y mediana entidad, deberán guiarse por cualquiera de los parámetros, indicados en el Boletín de Aplicación (BA VEN-NIF) N° 1 Definición de Pequeñas y Medianas Entidades, aprobado por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.

A la fecha de este pronunciamiento, los Principios de Contabilidad de Aceptación General en Venezuela (VEN-NIF) y que a partir de 2008 sustituirán a las Declaraciones de Principios de Contabilidad (DPC) y publicaciones Técnicas (PT), relacionadas para las Grandes Entidades.

2.3 Definición de términos básicos

A continuación se presenta un glosario de términos relacionados directamente a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) emitido por el IASB al 1 de enero de 2006, tomado por la página oficial del Colegio de Contadores Públicos de Venezuela, los cuales pueden facilitar su comprensión.

Activo: Un recurso: (a) controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados; y (b) del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

Activo Corriente: Un activo que satisfaga cualquiera de los siguientes criterios:

(a) se espere realizar, o se pretenda vender o consumir, en el transcurso del ciclo normal de la explotación de la entidad,(b) se mantenga fundamentalmente con fines de negociación, (c) se espere realizar dentro del periodo de los doce meses posteriores a la fecha del balance; o (d) se trate de efectivo u otro medio equivalente al efectivo (tal como se define en la NIC 7), 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 balance.

Activo no corriente: Un activo que no cumpla la definición de activo corriente.

Activo intangible: Un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física.

Activos financieros disponibles para la venta: Aquellos activos financieros no derivados que se designan específicamente como disponibles para la venta o que no son clasificados como (a) préstamos y partidas por cobrar (b) inversiones mantenidas hasta el vencimiento o (c) activos financieros contabilizados al valor razonable con cambios en resultados.

Activos monetarios: Dinero tenido y activos por los que se van a recibir unas cantidades fijas o determinables de dinero.

Activos netos disponibles para el pago de beneficios: Activos del plan menos obligaciones del mismo diferentes del valor actuarial presente de los beneficios prometidos.

Amortización (depreciación): Distribución sistemática del valor depreciable de un activo entre su vida útil.

Arrendamiento: Es un acuerdo en el que el arrendador conviene con el arrendatario en percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, por cederle el derecho a usar un activo durante un periodo determinado.

Arrendamiento financiero: Un arrendamiento que transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. La propiedad del mismo puede ser eventualmente transferida o no serlo.

Arrendamiento operativo: Cualquier acuerdo de arrendamiento distinto a un arrendamiento financiero.

Beneficios económicos futuros: Potencial para contribuir directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y de equivalentes al efectivo de la entidad. Puede ser de tipo productivo, constituyendo parte de las actividades de operación de la entidad. Puede también tomar la forma de convertibilidad en efectivo u otras partidas equivalentes, o bien de capacidad para reducir pagos en el futuro, tal como cuando un proceso alternativo de manufactura reduce los costos de producción.

Clase de activos: Un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las actividades de la entidad.

Combinación de negocios: Unión de entidades o negocios separados en una única entidad a efectos de información financiera (entidad que informa).

Costo: El importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien el valor razonable de la contraprestación entregada para comprar un activo en el momento de su adquisición o construcción o, cuando sea aplicable, el importe

atribuido a ese activo cuando se lo reconozca inicialmente de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF, por ejemplo la NIIF 2.

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

Costo histórico: Base de medición según la cual los activos se registran por el importe de efectivo y otras partidas pagadas, o bien por el valor razonable de la contrapartida entregada en el momento de su adquisición. Los pasivos se registran al importe de los productos recibidos a cambio de incurrir en la deuda o, en algunas circunstancias (por ejemplo en el caso de los impuestos a las ganancias), por las cantidades de efectivo y equivalentes al efectivo que se espera pagar para satisfacer la correspondiente deuda, en el curso normal de la operación.

Costos de venta: Costos incrementales directamente atribuibles a la venta o disposición por otra vía de un activo (o grupo en desapropiación), excluyendo los gastos financieros y los impuestos a las ganancias. NIIF 5.A

Costos de venta o disposición por otra vía: Costos incrementales directamente atribuibles a la venta o disposición por otra vía de un activo, excluyendo los gastos financieros y los impuestos a las ganancias.

Costos por intereses: Intereses y otros costos, incurridos por la entidad, que están relacionados con los fondos que se han tomado en préstamo.

Dividendos: Distribuciones de ganancias a los poseedores de participaciones en la propiedad de las entidades, en proporción a sus tenencias sobre una determinada clase de capital.

Efectivo: Efectivo tenido y depósitos a la vista.

Estados financieros: Un conjunto completo de estados financieros incluye: (a) un balance, (b) un estado de resultados, (c) un estado de cambios en el patrimonio neto que muestre: (i) todos los cambios habidos en el patrimonio neto; o bien (ii) los cambios en el patrimonio neto distintos de los procedentes de las transacciones con los propietarios del mismo, cuando actúen como tales; (d) un estado de flujos de efectivo; y (e) notas, en las que se incluirá un resumen de las políticas contables más significativas y otras notas explicativas.

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

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

Fecha de adquisición: Fecha en la que la entidad adquirente efectivamente obtiene el control sobre la entidad adquirida.

Flujos de efectivo: Entradas y salidas de efectivo y equivalentes al efectivo.

Gastos: Son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien de nacimiento o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio neto, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.

Importancia relativa: La información es de importancia relativa cuando su omisión o su presentación errónea pueden influir en las decisiones económicas que los usuarios tomen a partir de los estados financieros.

Importe en libros: El importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la depreciación (amortización) acumulada y las pérdidas de valor por deterioro acumuladas que le correspondan.

Investigación: Estudio original y planificado, emprendido con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

Mercado activo: Un mercado en el que se dan todas las condiciones siguientes:
(a) Los bienes o servicios intercambiados en él son homogéneos, (b) se pueden encontrar en todo momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio; y (c) los precios están disponibles para el público.

Pasivo: Obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

Pérdida por deterioro: Cantidad en que el importe en libros de un activo excede a su importe recuperable.

Propiedad de inversión: Propiedad (un terreno o un edificio —o parte de un edificio— o ambos) tenido (por el dueño o por el arrendatario que haya acordado un arrendamiento financiero) para ganar rentas o apreciación del capital, o con ambos fines y no para: (a) su uso en la producción de bienes o servicios, o para fines administrativos; o (b) su venta en el curso ordinario de los negocios.

Propiedad ocupada por el dueño: Propiedad tenida (por el dueño o por el arrendatario que haya acordado un arrendamiento financiero) para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos.

Subvenciones del gobierno: Ayudas procedentes del sector público en forma de transferencias de recursos a una entidad en contrapartida del cumplimiento, futuro o pasado, de ciertas condiciones relativas a sus actividades de operación. Se excluyen aquellas formas de ayuda gubernamental a las que no cabe razonablemente asignar un valor, así como las transacciones con el gobierno que no pueden distinguirse de las operaciones normales de la entidad

Valor específico para la entidad: El valor actual de los flujos de efectivo que una entidad espera recibir por el uso continuado de un activo y por la venta o disposición por otra vía del mismo al término de su vida útil. En el caso de un pasivo, es el valor actual de los flujos de efectivo en que se espera incurrir para cancelarlo.

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

Valor residual (de un activo): El importe estimado que una entidad podría obtener en el momento presente por desapropiarse del elemento, después de deducir

los costos estimados por tal desapropiación, si el activo hubiera alcanzado ya la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.

Vida útil: Indistintamente: (a) el periodo durante el cual se espera sea utilizar el activo por parte de la entidad; o bien (b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.

CAPITULO III

MARCO METODOLÓGICO

3.1 Modelo de la investigación

La investigación Está enmarcado en una Investigación Documental: (Montilva, Jonas (1994) “Es el tipo de investigación que se fundamenta exclusivamente en la indagación de fuentes bibliografías basadas sobre el tema a estudiar. El desarrollo exitoso de esta investigación estará determinado por las bases documentales necesarias para justificar el desarrollo de teorías, y los documentos que posee la institución, como manuales, reportes, formatos, planillas, informes, entre otros”.

De acuerdo con **Cázares, Christen, Jaramillo, Villaseñor y Zamudio (2000, p. 18)**, La investigación documental depende fundamentalmente de la información que se recoge o consulta en documentos, entendiéndose este término, en sentido amplio, como todo material de índole permanente, es decir, al que se puede acudir como fuente o referencia en cualquier momento o lugar, sin que se altere su naturaleza o sentido, para que aporte información o rinda cuentas de una realidad o acontecimiento.

Las fuentes documentales pueden ser, entre otras: documento escritos, como libros, periódicos, revistas, actas notariales, tratados, encuestas y conferencias escritas; documentos fílmicos, como películas, diapositivas, fílmicas; documentos grabado, como discos, cintas y casetes, incluso documentos electrónicos como páginas Web.

Por su parte, la Universidad Pedagógica Experimental Libertador (2005, p, 7) señala que los estudios documentales son:

1.- Estudios de desarrollo teórico: presentación de nuevas teorías, conceptualizaciones o modelos interpretativos originales del autor, a partir de análisis crítico de información empírica y teorías existentes.

2.- Revisiones críticas del estado del conocimiento: integración, organización y evaluación de la información teórica y empírica existente sobre un problema, focalizando ya sea en el progreso de la investigación actual y posibles vías para su solución, en el análisis de la consistencia interna y externa de las teorías y conceptualizaciones para señalar sus fallas o demostrar su superioridad de unas sobre otras, o en ambos aspectos.

3.- Estudios de educación comparada: análisis de semejanzas, diferencias y tendencias sobre características o problemas de la educación en el contexto de realidades socioculturales, geográficas o históricas diversas, con fundamento en información publicada.

4.- Estudios de investigación histórica, literaria, geográfica, matemática u otros propios de las especialidades de los subprogramas, que cumplan con las características señaladas en el numeral anterior.

Para la realización de este Trabajo de Grado se emplearon técnicas y procedimientos basados en el tipo de investigación documental, ya que se recopilaron diversas informaciones de tipo secundario. Por lo tanto, el tipo de estudio aplicado es de carácter bibliográfico documental.

3.2 Diseño de la investigación

Diseño cualitativo; al igual que la muestra, la recolección de los datos y el análisis, van surgiendo desde el planteamiento del problema hasta la inmersión y el trabajo de campo y desde luego va sufriendo modificaciones, aun cuando es más bien una forma de enfocar el fenómeno de interés: según **Sampieri, Collado y Lucio (2006)** *“las investigaciones cualitativas no se plantean con detalle y están sujetas a las circunstancias de cada ambiente o escenario en particular”* *“el diseño se refiere al abordaje general que habremos de utilizar en el proceso de investigación”* **Álvarez – Gayou (2003)** citado en **Sampieri, Collado y Lucio (2006)** lo denomina marco interpretativo (pp.706).

3.2.1 Diseño de Investigación – acción

Tiene como finalidad resolver problemas cotidianos e inmediatos y mejorar practicas concretas, según **Álvarez – Gayou (2003)** citado en **Sampieri, Collado y Lucio (2006)** *“Su propósito fundamental se centra en aportar información que guie la toma de decisiones para programas, procesos y reformas estructurales”* (pp.706).

3.3 Tipo de investigación

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

Según Universidad Pedagógica Experimental Libertador (UPRL) (2005):
“se entiende por Investigación documental, el estudio de problemas con el propósito

de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza” “La originalidad del estudio se refleja en el enfoque, criterio, conceptualización, reflexiones, conclusiones, recomendaciones y general, en el pensamiento de autor” (pp. 25); Para Sampieri, Collado y Lucio (2006) “Los estudios descriptivos buscan especificar las propiedades, las características y los perfiles importantes de personas, grupos, comunidades o cualquier otro fenómeno que se someta a un análisis” (pp. 99).

Oswaldo Hevia (2004) “la prospectiva y el uso de los escenarios se convierten en una adecuada explicación racional de lo que puede ocurrir, de lo deseado, de traer el futuro hacia nosotros” (pp. 99).

3.4 Procedimiento de recolección de información

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

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

CAPITULO IV

ANALISIS DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

4.1 Norma Internacional de Contabilidad N° 38 Activos Intangibles

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los activos intangibles que no estén contemplados específicamente en otra Norma. Esta Norma requiere que las entidades reconozcan un activo intangible si, y sólo si, se cumplen ciertos criterios. La Norma también especifica cómo determinar el importe en libros de los activos intangibles, y exige la revelación de información específica sobre estos activos.

Alcance

2. Esta Norma se aplicará por todas las entidades al contabilizar los activos intangibles, excepto en los siguientes casos:

(a) Activos intangibles que estén tratados en otras Normas.

(b) Activos financieros, definidos en la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición.

*(c) El reconocimiento y la medición de activos para exploración y evaluación (Véase la NIIF 6 Exploración y Evaluación de Recursos Minerales);
y*

(d) Desembolsos relacionados con el desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

3. En el caso de que otra Norma se ocupe de la contabilización de una clase específica de activo intangible, la entidad aplicará esa Norma en lugar de la presente. Por ejemplo, esta Norma no es aplicable a:

(a) Activos intangibles mantenidos por la entidad para su venta en el curso ordinario de sus actividades (véase la NIC 2 Inventarios, y la NIC 11 Contratos de Construcción).

(b) Activos por impuestos diferidos (véase la NIC 12 Impuesto a las Ganancias).

(c) Arrendamientos que se incluyan en el alcance de la NIC 17, Arrendamientos.

(d) Activos que surjan por las remuneraciones de los empleados, (véase la NIC 19 Beneficios a los empleados).

(e) Activos financieros, según se definen en la NIC 39. El reconocimiento y la medición de algunos activos financieros se pueden encontrar en la NIC 27 Estados Financieros Consolidados y Separados; NIC 28 Inversiones en Entidades Asociadas, y NIC 31 Participaciones en Negocios Conjuntos.

(f) Plusvalía comprada surgida de las combinaciones de negocios (véase la NIIF 3 Combinaciones de Negocios).

(g) Costos de adquisición diferidos, y activos intangibles, surgidos de los derechos contractuales de una entidad aseguradora en los contratos de seguro que están dentro del alcance de la NIIF 4 Contratos de Seguro. La NIIF 4

establece requerimientos de revelación de información específicos para los citados costos de adquisición diferidos, pero no para los activos intangibles. Por ello, los requerimientos de revelación de información de esta Norma se aplican a dichos activos intangibles.

(h) Activos intangibles no corrientes (o grupos de elementos en desapropiación) clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5 Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Interrumpidas.

4. Algunos activos intangibles pueden estar contenidos en, o contener, un soporte de naturaleza o apariencia física, como es el caso de un disco compacto (en el caso de programas informáticos), de documentación legal (en el caso de una licencia o patente) o de una película. Al determinar si un activo, que incluye elementos tangibles e intangibles, se tratará según la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo, o como un activo intangible según la presente Norma, la entidad realizará el oportuno juicio para evaluar cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo. Por ejemplo, los programas informáticos para un ordenador que no pueda funcionar sin un programa específico, son una parte integrante del equipo y serán tratados como elementos de las propiedades, planta y equipo. Lo mismo se aplica al sistema operativo de un ordenador. Cuando los programas informáticos no constituyan parte integrante del equipo, serán tratados como activos intangibles.

5. Esta Norma es de aplicación, entre otros elementos, a los desembolsos por gastos de publicidad, formación del personal, comienzo de la actividad o de la entidad y a los correspondientes a las actividades de investigación y desarrollo. Las actividades de investigación y desarrollo están orientadas al desarrollo de nuevos conocimientos. Por tanto, aunque de este tipo de actividades pueda derivarse un activo con apariencia física (por ejemplo, un prototipo), la sustancia material del elemento es de importancia secundaria con respecto a su

componente intangible, que viene constituido por el conocimiento incorporado al activo en cuestión.

6. En el caso de un arrendamiento financiero, el activo subyacente puede ser material o intangible. Después del reconocimiento inicial, el arrendatario contabilizará un activo intangible, mantenido bajo la forma de un arrendamiento financiero, conforme a lo establecido en esta Norma. Los derechos de concesión o licencia, para productos tales como películas, grabaciones en vídeo, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos reprográficos, están excluidos del alcance de la NIC 17, pero están dentro del alcance de la presente Norma.

7. Las exclusiones del alcance de una Norma pueden producirse en ciertas actividades u operaciones en las que, por ser de una naturaleza muy especializada, surjan aspectos contables que necesitan un tratamiento diferente. Este es el caso de la contabilización de los desembolsos por exploración, desarrollo o extracción de petróleo, gas y otros depósitos minerales, en las industrias extractivas, así como en el caso de los contratos de seguro. Por tanto, esta Norma no es de aplicación a los desembolsos realizados en estas operaciones y contratos. No obstante, esta Norma será de aplicación a otros activos intangibles utilizados (como los programas informáticos) y otros desembolsos realizados (como los que correspondan al inicio de la actividad), en las industrias extractivas o en las entidades aseguradoras.

Definiciones

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

Un mercado activo es un mercado en el que se dan todas las siguientes condiciones:

(a) Los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos.

(b) Se pueden encontrar en todo momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio; y

(c) Los precios están disponibles para el público.

La fecha del acuerdo en una combinación de negocios es la fecha en la que se alcanza un acuerdo sustantivo entre las partes que se combinan 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 se combinan, es aquella en la que el número de propietarios de la adquirida que han aceptado la oferta de la entidad adquirente es suficiente para obtener el control sobre la misma.

Amortización es la distribución sistemática del importe amortizable de un activo intangible durante los años de su vida útil.

Un activo es un recurso:

(a) controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados; y

(b) del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos. Importe en libros es el importe por el que un activo se reconoce en el balance, después de deducir la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas, que se refieran al mismo.

Costo es el importe de efectivo o medios líquidos equivalentes pagados, o el valor razonable de la contraprestación entregada para adquirir un activo, en el momento de su adquisición o construcción, o, cuando sea aplicable, el importe atribuido a ese activo cuando sea inicialmente reconocido de acuerdo

con los requerimientos específicos de otras NIIF, como por ejemplo la NIIF 2 Pagos basados en acciones.

Importe amortizable es el costo de un activo o la cantidad que lo sustituya, una vez deducido su valor residual.

Desarrollo es la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.

Valor específico para una entidad es el valor presente de los flujos de efectivo que la entidad espera obtener del uso continuado de un activo y de su venta o disposición por otra vía al término de su vida útil, o bien de los desembolsos que espera realizar para cancelar un pasivo.

Valor razonable de un activo es el importe por el cual podría ser intercambiado un activo entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

Una pérdida por deterioro es el exceso del importe en libros de un activo sobre su importe recuperable.

Un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física.

Son activos monetarios tanto el dinero en efectivo como otros activos, por los que se van a recibir unas cantidades fijas o determinables de dinero.

Investigación es todo aquel estudio original y planificado, emprendido con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

Valor residual de un activo intangible es el importe estimado que la entidad podría obtener de un activo por su venta o disposición por otra vía, después de haber deducido los costos estimados para su venta o disposición por otra vía, si el activo tuviera ya la edad y condición esperadas al término de su vida útil.

Vida útil es:

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

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

Activos intangibles

9. Con frecuencia, las entidades emplean recursos, o incurren en pasivos, para la adquisición, desarrollo, mantenimiento o mejora de recursos intangibles tales como el conocimiento científico o tecnológico, el diseño e implementación de nuevos procesos o nuevos sistemas, las licencias o concesiones, la propiedad intelectual, los conocimientos comerciales o marcas (incluyendo denominaciones comerciales y derechos editoriales). Otros ejemplos comunes de partidas que están comprendidas en esta amplia denominación son los programas informáticos, las patentes, los derechos de autor, las películas, las listas de clientes, los derechos por servicios hipotecarios, las licencias de pesca, las cuotas de importación, las franquicias, las relaciones comerciales con clientes o proveedores, la lealtad de los clientes, las cuotas de mercado y los derechos de comercialización.

10. No todos los activos descritos en el párrafo 9 cumplen la definición de activo intangible, esto es, identificabilidad, control sobre el recurso en cuestión y existencia de beneficios económicos futuros. Si un elemento incluido en el alcance de esta Norma no cumpliera la definición de activo intangible, el importe derivado de su adquisición o de su generación interna, por parte de la entidad, se reconocerá como un gasto del periodo en el que se haya incurrido. No obstante, si el elemento se hubiese adquirido dentro de una combinación de negocios, formará parte del plusvalía comprada reconocida en la fecha de adquisición (véase el párrafo 68).

Identificabilidad

11. La definición de un activo intangible exige que el mismo sea perfectamente identificable, con el fin de poderlo distinguir claramente de la plusvalía comprada. La plusvalía comprada, surgida en una combinación de negocios, representa un pago realizado por la entidad adquirente anticipando beneficios económicos futuros por activos que no ha sido capaz de identificar de forma individual ni, por tanto, de reconocer por separado. Estos beneficios económicos futuros pueden tener su origen en la sinergia que se produce entre los activos identificables adquiridos o bien proceder de activos que, por separado, no cumplan las condiciones para su reconocimiento en los estados financieros, pero por los que la entidad adquirente está dispuesta a pagar cuando realiza la combinación de negocios.

12. Un activo satisface el criterio de identificabilidad incluido en la definición de activo intangible cuando:

(a) Es separable, esto es, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, cedido, dado en operación, arrendado o intercambiado, ya

sea individualmente o junto con el contrato, activo o pasivo con los que guarde relación; o

(b) Surge de derechos contractuales o de otros derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones.

Control

13. Una entidad controlará un determinado activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos que subyacen en el mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios. La capacidad que la entidad tiene para controlar los beneficios económicos futuros de un activo intangible tiene su justificación, normalmente, en derechos de tipo legal que son exigibles ante los tribunales. En ausencia de tales derechos de tipo legal, será más difícil demostrar que existe control. No obstante, la exigibilidad legal de un derecho sobre el elemento no es una condición necesaria para la existencia de control, puesto que la entidad puede ejercer el control sobre los citados beneficios económicos de alguna otra manera.

14. Los conocimientos técnicos y de mercado pueden dar lugar a beneficios económicos futuros. La entidad controlará esos beneficios si, por ejemplo, tiene protegidos tales conocimientos por derechos legales como la propiedad intelectual o el derecho de copia, la restricción de los acuerdos comerciales (si estuvieran permitidos), o bien por una obligación legal de los empleados de mantener la confidencialidad.

15. Una entidad puede poseer un equipo de personas capacitadas, de manera que pueda identificar posibilidades de mejorar su nivel de competencia mediante la mejora de su formación especializada, lo que producirá beneficios

económicos en el futuro. La entidad puede también esperar que su personal continúe prestando sus servicios dentro de la entidad. No obstante, y con carácter general, la entidad tendrá un control insuficiente sobre los beneficios futuros esperados que pueda producir un equipo de empleados con mayor especialización, como para poder considerar que los importes dedicados a la formación cumplen la definición de activo intangible. Por razones similares, es improbable que las habilidades técnicas o de gerencia, de carácter específico, cumplan con la definición de activo intangible, a menos que estén protegidas por derechos legales para ser utilizadas y alcanzar los beneficios económicos que se espera de ellas, y además cumplan el resto de condiciones de la definición de activo intangible.

16. La entidad puede tener una cartera de clientes o una determinada cuota de mercado, y esperar que debido a los esfuerzos empleados en desarrollar las relaciones con los clientes y su lealtad, éstos vayan a continuar demandando los bienes y servicios que se les vienen ofreciendo. Sin embargo, en ausencia de derechos legales u otras formas de control que protejan esta expectativa de relaciones o de lealtad continuada por parte de los clientes, la entidad tendrá, por lo general, un grado de control insuficiente sobre los beneficios económicos que se podrían derivar de las mismas, como para poder considerar que tales partidas (cartera de clientes, cuotas de mercado, relaciones con la clientela, lealtad de los clientes) cumplen la definición de activo intangible. Cuando no se tengan derechos legales para proteger las relaciones con los clientes, las transacciones de intercambio por las mismas o similares relaciones no contractuales con la clientela (distintas de las que sean parte de una combinación de negocios) demuestran que la entidad es, no obstante, capaz de controlar los futuros beneficios económicos esperados de la relación con los clientes. Como esas transacciones de intercambio también demuestran que las relaciones con el cliente son separables, dichas relaciones con la clientela se ajustan a la definición de un activo intangible.

Beneficios económicos futuros

17. Entre los beneficios económicos futuros procedentes de un activo intangible se incluyen los ingresos ordinarios procedentes de la venta de productos o servicios, los ahorros de costo y otros rendimientos diferentes que se deriven del uso del activo por parte de la entidad. Por ejemplo, el uso de la propiedad intelectual, dentro del proceso de producción puede reducir los costos de producción futuros, en lugar de aumentar los ingresos ordinarios futuros.

Reconocimiento y medición

18. El reconocimiento de una partida como activo intangible exige, para la entidad, demostrar que el elemento en cuestión cumple:

(a) La definición de activo intangible (véanse los párrafos 8 a 17); y

(b) Los criterios para su reconocimiento (véanse los párrafos 21 a 23). Este requerimiento se aplicará a los costos soportados inicialmente, para adquirir o generar internamente un activo intangible, y para aquéllos en los que se haya incurrido posteriormente para añadir, sustituir partes del mismo o realizar su mantenimiento.

19. Los párrafos 25 a 32 abordan la aplicación de los criterios de reconocimiento a los activos intangibles adquiridos de forma separada, y los párrafos 33 a 43 abordan su aplicación a los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios. El párrafo 44 trata la medición inicial de activos intangibles adquiridos a través de una subvención del gobierno, los párrafos 45 a 47 abordan las permutas de activos intangibles y los párrafos 48 a 50, el tratamiento de la plusvalía generada internamente.

Los párrafos 51 a 67 tratan del reconocimiento inicial y la medición de los activos intangibles generados internamente.

20. La naturaleza de los activos intangibles es tal que, en muchos casos, no existe posibilidad de realizar adiciones al activo en cuestión o sustituciones de partes del mismo. Consiguientemente, la mayoría de los desembolsos posteriores se hacen, probablemente, para mantener los futuros beneficios económicos esperados incorporados a un activo intangible existente, pero no satisfacen la definición de activo intangible ni los criterios de reconocimiento contenidos en esta Norma. Además, a menudo es difícil atribuir desembolsos posteriores directamente a un activo intangible, y no al negocio en su conjunto. Por tanto, sólo en raras ocasiones, los desembolsos posteriores - desembolsos efectuados tras el reconocimiento inicial de un activo intangible adquirido o después de completar un activo intangible generado internamente - se reconocerán en el importe en libros del activo. De acuerdo con el párrafo 63, los desembolsos posteriores sobre marcas, cabeceras de periódicos o revistas, denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas similares (hayan sido adquiridas externamente o generadas internamente) se reconocerán siempre en el resultado del periodo en el que se incurran. Esto es así porque tales desembolsos no pueden distinguirse de los desembolsos para desarrollar el negocio considerado en su conjunto.

21. Un activo intangible se reconocerá si, y sólo si:

(a) Es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad; y

(b) El costo del activo puede ser medido de forma fiable.

22. La entidad evaluará la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros utilizando hipótesis razonables y fundadas, que representen las mejores

estimaciones de la gerencia respecto al conjunto de condiciones económicas que existirán durante la vida útil del activo.

23. La entidad utilizará su juicio para evaluar el grado de certidumbre asociado al flujo de beneficios económicos futuros que sea atribuible a la utilización del activo, a partir de la evidencia disponible en el momento del reconocimiento inicial, otorgando un peso mayor a la evidencia procedente de fuentes externas.

24. Un activo intangible se medirá inicialmente por su costo.

Adquisición independiente

25. Normalmente, el precio que paga la entidad para adquirir de forma independiente un activo intangible refleja las expectativas acerca de la probabilidad de que los beneficios económicos futuros incorporados al activo fluyan a la entidad. En otras palabras, el efecto de la probabilidad se refleja en el costo del activo. Por tanto, el criterio de la probabilidad como requisito para su reconocimiento, que figura en el apartado (a) del párrafo 21, se considerará siempre satisfecho en el caso de los activos intangibles adquiridos de forma independiente.

26. Además, el costo de un activo intangible adquirido de forma independiente puede, habitualmente, ser medido con fiabilidad. Esto es particularmente válido cuando la contrapartida por la compra adopta la forma de efectivo o de otros activos monetarios.

27. El costo de un activo intangible adquirido de forma independiente comprende:

(a) *El precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas; y*

(b) *Cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto.*

28. *Son ejemplos de costos atribuibles directamente:*

(a) *Los costos de las remuneraciones a los empleados (según se definen en la NIC 19 Beneficios a los Empleados), derivados directamente de poner el activo en sus condiciones de uso;*

(b) *Honorarios profesionales surgidos directamente de poner el activo en sus condiciones de uso; y*

(c) *Los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente.*

29. *Ejemplos de desembolsos que no forman parte del costo de un activo intangible son:*

(a) *Los costos de introducción de un nuevo producto o servicio (incluyendo los costos de actividades publicitarias y promocionales).*

(b) *Los costos de apertura del negocio en una nueva localización o dirigirlo a un nuevo segmento de clientela (incluyendo los costos de formación del personal); y*

(c) *Los costos de administración y otros costos indirectos generales.*

30. *El reconocimiento de los costos en el importe en libros de un activo intangible finalizará cuando el activo se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia. Por ello, los costos soportados por la utilización o por la reprogramación del uso de un activo intangible no se incluirán en el importe en libros del activo. Por ejemplo, los siguientes costos no se incluirán en el importe en libros del activo intangible:*

(a) Costos soportados cuando el activo, capaz de operar de la forma prevista por la gerencia, no ha comenzado a utilizarse; y

(b) Pérdidas operativas iniciales, como las generadas mientras se desarrolla la demanda de los productos que se elaboran con el activo.

31. *Algunas operaciones, si bien relacionadas con el desarrollo de un activo intangible, no son necesarias para ubicar al activo en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Estas operaciones accesorias pueden tener lugar antes o durante las actividades de desarrollo. Puesto que estas operaciones accesorias no son imprescindibles para que el activo pueda operar de la forma prevista por la gerencia, los ingresos y gastos asociados a las mismas se reconocerán en el resultado del periodo, mediante su inclusión dentro de la clase apropiada de ingresos y gastos.*

32. *Si, en la adquisición de un activo intangible, se aplazase el pago por un periodo superior al normal en las transacciones a crédito, su costo será el precio equivalente al contado. La diferencia entre este importe y el total de pagos a efectuar se reconocerá como un gasto financiero, a lo largo del periodo del aplazamiento, a menos que se capitalicen, de acuerdo con el tratamiento de capitalización permitido en la NIC 23 Costos por Intereses.*

Adquisición como parte de una combinación de negocios

33. Según lo establecido en la NIIF 3 Combinaciones de Negocios, si se adquiere un activo intangible en una combinación de negocios, el costo del mismo será su valor razonable en la fecha de adquisición. El valor razonable de un activo intangible refleja las expectativas del mercado acerca de la probabilidad de que los beneficios económicos futuros incorporados al activo fluyan a la entidad. En otras palabras, el efecto de la probabilidad se refleja en la medición del valor razonable del activo intangible. Por tanto, el criterio de la probabilidad como requisito para su reconocimiento, que figura en el apartado (a) del párrafo 21, se considerará siempre satisfecho en el caso de activos intangibles adquiridos en las combinaciones de negocios.

34. Por ello, de acuerdo con esta Norma y con la NIIF 3, una entidad adquirente reconocerá en la fecha de adquisición, de forma independiente de la plusvalía comprada, un activo intangible de la entidad adquirida siempre que el valor razonable del activo en cuestión pueda ser medido de forma fiable, independientemente de que el activo haya sido reconocido por la adquirida antes de la combinación de negocios. Esto significa que la adquirente reconocerá como un activo, independiente de la plusvalía comprada, un proyecto de investigación y desarrollo, que la entidad adquirida tenga en proceso, si el proyecto satisface la definición de activo intangible y su valor razonable puede determinarse con fiabilidad. Un proyecto de investigación y desarrollo que la entidad adquirida tenga en proceso, cumplirá con la definición de activo intangible cuando:

(a) Cumpla la definición de activo; y

(b) Sea identificable, es decir, sea separable o surja de derechos contractuales o de otros derechos de tipo legal.

Determinación del valor razonable de un activo intangible adquirido en una combinación de negocios

35. *El valor razonable de los activos intangibles adquiridos en combinaciones de negocios, normalmente puede medirse con suficiente fiabilidad, para ser reconocidos de forma independiente de la plusvalía comprada. Cuando, a consecuencia de las estimaciones empleadas para medir el valor razonable de un activo intangible, exista un rango de posibles valores con diferentes probabilidades, esa incertidumbre, se tendrá en cuenta en la determinación del valor razonable del activo, en vez de ser indicativo de la incapacidad para determinar el valor razonable de forma fiable. Si un activo intangible adquirido en una combinación de negocios tiene una vida útil finita, existe una presunción refutable de que su valor razonable puede medirse con fiabilidad.*

36. *Un activo intangible adquirido en una combinación de negocios podría ser independiente, pero sólo si se le considera junto con otro activo material o intangible asociado al mismo. Por ejemplo, es posible que el título con el que se publica una revista no pudiera ser capaz de ser vendido de forma separada de la base de datos asociada de suscriptores, o una marca para agua de manantial podría estar asociada con un manantial concreto y podría no ser vendida independientemente del mismo. En tales casos, el adquirente reconocerá el grupo de activos como un único activo, independientemente de la plusvalía comprada, si los valores razonables de los activos del grupo no se pueden medir de forma fiable.*

37. *Un caso similar es el de los términos “marca” y “nombre comercial”, que son a menudo empleados como sinónimos de marca registrada y otro tipo de marcas. Sin embargo, los primeros son términos comerciales generales, normalmente usados para hacer referencia a un grupo de activos complementarios como una marca registrada (o marca de servicios) junto a un nombre comercial, fórmulas, componentes y experiencia tecnológica asociados a*

dicha marca. La entidad adquirente reconocerá como un activo individual un grupo de activos intangibles complementarios, entre los que se incluya una marca, siempre que los valores razonables individuales de los activos complementarios no se puedan medir con fiabilidad. Si los valores razonables de los activos complementarios se pudieran medir con fiabilidad, la adquirente podrá reconocerlos como un activo individual suponiendo que los activos individuales tengan vidas útiles similares.

38. Las únicas circunstancias en las que podría no ser posible medir de forma fiable el valor razonable de un activo intangible adquirido en una combinación de negocios se darán cuando el activo intangible surja de derechos legales o contractuales y además:

(a) No sea separable; o

(b) Sea separable, pero no exista un historial o evidencia de transacciones de intercambio para el mismo activo u otros similares, y la estimación del valor razonable dependa de variables que no se pueden medir.

39. Los precios de cotización en un mercado activo proporcionan la estimación más fiable del valor razonable para un activo intangible (véase también el párrafo 78). El precio adecuado de mercado es habitualmente el precio comprador (esto es, el precio de oferta u ofrecido por el comprador). Si los precios de oferta no estuviesen disponibles, el precio de la transacción similar más reciente puede suministrar una base para estimar el valor razonable, suponiendo que no haya tenido lugar un cambio significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de la transacción y la fecha de estimación del valor razonable del activo.

40. Si no existe un mercado activo para un activo intangible, su valor razonable será el importe que la entidad habría pagado por el activo, en la fecha

de adquisición, en una transacción entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, que se realice en condiciones de independencia mutua, teniendo en cuenta la mejor información disponible. Para determinar este importe, la entidad considerará las transacciones recientes con activos similares.

41. Las entidades que habitualmente se ven involucradas en la compra y venta de activos intangibles de naturaleza singular, pueden haber desarrollado técnicas para la estimación indirecta de sus valores razonables. Estas técnicas pueden emplearse para la medición inicial de un activo intangible adquirido en una combinación de negocios, si su objetivo es estimar el valor razonable y si reflejan las transacciones y prácticas corrientes en el sector al que pertenece dicho activo. Estas técnicas incluyen, cuando sea adecuado:

(a) La aplicación de múltiplos, que reflejen las transacciones actuales del mercado, a indicadores relacionados con la rentabilidad del activo (como ingresos ordinarios, cuotas de mercado y margen operativo), o a la corriente de derechos que podrían obtenerse por conceder la licencia de operación del activo a un tercero, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua (como se hace en el método denominado “compensación por la percepción de derechos por licencia o uso”); o

(b) Descontando los flujos de efectivos futuros estimados del activo.

Desembolsos posteriores en un proyecto adquirido de investigación y desarrollo en curso

42. Los desembolsos por investigación o desarrollo que:

(a) Estén asociados con un proyecto de investigación y desarrollo en curso, adquirido de forma independiente o en una combinación de negocios y reconocido como un activo intangible; y

(b) Se hayan generado después de la adquisición del citado proyecto.

Se contabilizarán de acuerdo con lo establecido en los párrafos 54 a 62.

43. La aplicación de lo exigido en los párrafos 54 a 62 implica que los desembolsos posteriores, asociados a un proyecto de investigación y desarrollo en curso adquirido de forma independiente o en una combinación de negocios y reconocidos como un activo intangible, serán:

(a) Reconocidos como un gasto cuando se incurra en ellos, siempre que se trate de desembolsos de investigación;

(b) Reconocidos como un gasto cuando se incurra en ellos, si se trata de desembolsos por desarrollo que no cumplan los criterios, que figuran en el párrafo 57 para su reconocimiento como activo intangible; y

(c) Añadidos al importe en libros del proyecto de investigación y desarrollo en curso adquirido, si los desembolsos por desarrollo cumplen los criterios de reconocimiento establecidos en el párrafo 57.

Adquisición mediante una subvención del gobierno

44. En algunos casos, un activo intangible puede ser adquirido sin cargo alguno, o por una contraprestación simbólica, mediante una subvención del gobierno. Esto puede suceder cuando un gobierno transfiere o asigna a una entidad activos intangibles, tales como derechos de aterrizaje, licencias para explotar emisoras de radio o televisión, licencias de importación o bien cuotas o derechos de acceso a otros recursos de carácter restringido. De acuerdo con la NIC 20, Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales, una entidad puede optar por reconocer,

en el momento inicial, tanto el activo intangible como la subvención, por sus valores razonables. Si la entidad decidiese no reconocer inicialmente el activo por su valor razonable, reconocerá el activo, inicialmente, por un importe nominal, (el otro tratamiento permitido en la NIC 20), más cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle.

Permutas de activos

45. Algunos activos intangibles pueden haber sido adquiridos a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios. La siguiente discusión se refiere, solamente, a la permuta de un activo no monetario por otro, pero también es aplicable a todas las permutas descritas en el primer inciso de este párrafo. El costo de dicho activo intangible se medirá por su valor razonable, a menos que (a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o (b) no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado. El activo adquirido se medirá de esta forma incluso cuando la entidad no pueda dar de baja inmediatamente el activo entregado. Si el activo adquirido no se mide por su valor razonable, su costo se medirá por el importe en libros del activo entregado.

46. La entidad determinará si una permuta tiene carácter comercial, considerando en qué medida se espera que cambien los flujos de efectivo futuros como consecuencia de dicha transacción. Una transacción de intercambio tiene naturaleza comercial si:

(a) La configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del activo recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo cedido; o

(b) El valor específico para la entidad, de la parte de sus actividades afectadas por la permuta, se ve modificado como consecuencia del intercambio; y además

(c) La diferencia identificada en (a) o en (b) es significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.

Al determinar si una permuta tiene carácter comercial, el valor específico para la entidad de la parte de sus actividades afectadas por la transacción deberá tener en cuenta los flujos de efectivo después de impuestos. El resultado de estos análisis puede quedar claro sin necesidad de que la entidad deba realizar cálculos detallados.

47. En el apartado (b) del párrafo 21 se especifica que una condición para el reconocimiento de un activo intangible es que el costo de dicho activo pueda ser medido con fiabilidad. El valor razonable de un activo intangible, para el que no existan transacciones comparables en el mercado, puede medirse con fiabilidad si (a) la variabilidad en el rango de las estimaciones del valor razonable no es significativa, o (b) las probabilidades de las diferentes estimaciones, dentro de ese rango, pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la estimación del valor razonable. Si la entidad es capaz de determinar de forma fiable los valores razonables del activo recibido o del activo entregado, se utilizará el valor razonable del activo entregado para medir el costo del activo recibido, a menos que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido.

Plusvalía generada internamente

48. La plusvalía generada internamente no se reconocerá como un activo.

49. En algunos casos, se incurre en desembolsos para generar beneficios económicos futuros, sin que por ello se genere un activo intangible que cumpla con los criterios de reconocimiento establecidos en esta Norma. A menudo, se dice que estos desembolsos contribuyen a formar una plusvalía generada internamente. Este plusvalía generada por la propia entidad no se reconocerá como un activo porque no constituye un recurso identificable (es decir, no es separable ni surge de derechos contractuales o derechos legales de otro tipo), controlado por la entidad, que pueda ser medido de forma fiable por su costo.

50. Las diferencias existentes, en un momento determinado, entre el valor de mercado de la entidad y el importe en libros de sus activos netos identificables, pueden captar una amplia variedad de factores que afectan al valor de la entidad en su conjunto. Sin embargo, no se puede considerar que estas diferencias representen el costo de activos intangibles controlados por la entidad.

Otros activos intangibles generados internamente

51. En ocasiones, es difícil evaluar si un activo intangible generado internamente cumple los criterios para su reconocimiento como activo, a consecuencia de los problemas para:

(a) Determinar si, y en qué momento, surge un activo identificable del que se vaya a derivar, de forma probable, la generación de beneficios económicos en el futuro.

(b) Establecer el costo del activo de forma fiable. En ciertos casos, el costo de generar un activo intangible internamente no puede distinguirse del costo de

mantener o mejorar la plusvalía generada internamente, ni tampoco del costo que supone llevar a cabo día a día las actividades de la entidad.

Por tanto, además de cumplir con los requisitos para el reconocimiento y medición inicial de un activo intangible, la entidad aplicará las condiciones y guías establecidas en los párrafos 52 a 67, para todos los activos generados de forma interna.

52. Para evaluar si un activo intangible generado internamente cumple los criterios para su reconocimiento, la entidad clasificará la generación del activo en:

(a) La fase de investigación; y

(b) La fase de desarrollo.

A pesar de que los términos “investigación” y “desarrollo” han sido definidos en esta Norma, los de “fase de investigación” y “fase de desarrollo” tienen, a efectos de la misma, un significado más amplio.

53. Si la entidad no fuera capaz de distinguir la fase de investigación de la fase de desarrollo en un proyecto interno para crear un activo intangible, tratará los desembolsos que ocasione ese proyecto como si hubiesen sido soportados sólo en la fase de investigación.

Fase de investigación

54. No se reconocerán activos intangibles surgidos de la investigación (o de la fase de investigación en proyectos internos). Los desembolsos por investigación (o en la fase de investigación, en el caso de proyectos internos), se reconocerán como gastos del periodo en el que se incurran.

55. *En la fase de investigación de un proyecto interno, la entidad no puede demostrar que exista un activo intangible que pueda generar probables beneficios económicos en el futuro. Por lo tanto, los desembolsos correspondientes se reconocerán como gastos en el momento en que se produzcan.*

56. *Son ejemplos de actividades de investigación:*

(a) *Actividades dirigidas a obtener nuevos conocimientos;*

(b) *La búsqueda, evaluación y selección final de aplicaciones de resultados de la investigación u otro tipo de conocimientos;*

(c) *La búsqueda de alternativas para materiales, aparatos, productos, procesos, sistemas o servicios; y*

(d) *La formulación, diseño, evaluación y selección final, de posibles alternativas para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios que sean nuevos o se hayan mejorado.*

Fase de desarrollo

57. *Un activo intangible surgido del desarrollo (o de la fase de desarrollo en un proyecto interno), se reconocerá como tal si, y sólo si, la entidad puede demostrar todos los extremos siguientes:*

a) *Técnicamente, es posible completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta.*

(b) *Su intención de completar el activo intangible en cuestión, para usarlo o venderlo.*

(c) Su capacidad para utilizar o vender el activo intangible.

(d) La forma en que el activo intangible vaya a generar probables beneficios económicos en el futuro. Entre otras cosas, la entidad debe demostrar la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien, en el caso de que vaya a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad.

(e) La disponibilidad de los adecuados recursos técnicos, financieros o de otro tipo, para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible.

(f) Su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo.

58. *En la fase de desarrollo de un proyecto interno, la entidad puede, en algunos casos, identificar un activo intangible y demostrar que el mismo puede generar probables beneficios económicos en el futuro. Esto se debe a que la fase de desarrollo en un proyecto cubre etapas más avanzadas que la fase de investigación.*

59. *Son ejemplos de actividades de desarrollo:*

(a) El diseño, construcción y prueba, anterior a la producción o utilización, de modelos y prototipos.

(b) El diseño de herramientas, troqueles, moldes y plantillas que impliquen tecnología nueva.

(c) El diseño, construcción y operación de una planta piloto que no tenga una escala económicamente rentable para la producción comercial; y

(d) El diseño, construcción y prueba de una alternativa elegida para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios que sean nuevos o se hayan mejorado.

60. Para demostrar si un activo intangible puede generar probables beneficios económicos futuros, la entidad evaluará los rendimientos económicos que se recibirán del mismo, utilizando los principios establecidos en la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos. Si el activo sólo generase rendimientos cuando actúe en combinación con otros activos, la entidad aplicará el concepto de unidad generadora de efectivo, establecido en la NIC 36.

61. La disponibilidad de recursos para completar, utilizar y obtener beneficios procedentes de un activo intangible puede ser demostrada, por ejemplo, mediante la existencia de un plan de negocio que ponga de manifiesto los recursos técnicos, financieros o de otro tipo, necesarios, así como la capacidad de la entidad para proveerse de tales recursos. En ciertos casos, la entidad demostrará la disponibilidad de la financiación externa, a través de la obtención de una indicación del prestamista sobre su voluntad para financiar el plan presentado.

62. Con frecuencia, el sistema de costos de la entidad puede medir de forma fiable los costos que conlleva la generación interna de un activo intangible, tales como los sueldos y otros desembolsos en los que se incurre para asegurar los derechos de la propiedad intelectual o las licencias, o bien para desarrollar programas informáticos.

63. No se reconocerán como activos intangibles las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares que se hayan generado internamente.

64. Los desembolsos incurridos para la generación interna de marcas, cabeceras de periódicos, sellos o denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas similares, no pueden distinguirse del costo de desarrollar la actividad empresarial en su conjunto. Por lo tanto, estas partidas no se reconocerán como activos intangibles.

Costo de un activo intangible generado internamente

65. El costo de un activo intangible generado internamente, a efectos del párrafo 24, será la suma de los desembolsos incurridos desde el momento en que el elemento cumple las condiciones para su reconocimiento, establecidas en los párrafos 21, 22 y 57. El párrafo 71 prohíbe la reintegración, en forma de elementos del activo, de los desembolsos reconocidos previamente como gastos.

66. El costo de un activo intangible generado internamente comprenderá todos los costos directamente atribuibles necesarios para crear, producir y preparar el activo para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Ejemplos de costos directamente atribuibles son:

(a) Los costos de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible.

(b) Los costos de las remuneraciones a los empleados (según se definen en la NIC 19 Beneficios a los Empleados) derivadas de la generación del activo intangible.

(c) Los honorarios para registrar los derechos legales; y

(d) La amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles.

En la NIC 23 Costos por Intereses, se establecen los criterios para el reconocimiento de los costos por intereses como componentes del costo de los activos intangibles generados internamente.

67. Los siguientes conceptos no son componentes del costo de los activos intangibles generados internamente:

(a) Los gastos administrativos, de venta u otros gastos indirectos de carácter general, salvo que su desembolso pueda ser directamente atribuido a la preparación del activo para su uso.

(b) Las ineficiencias, claramente identificadas, y las pérdidas operativas iniciales en las que se haya incurrido antes de que el activo alcance el desempeño normal esperado; y

(c) Los gastos de formación del personal que ha de trabajar con el activo.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 65

Una entidad está desarrollando un nuevo proceso productivo. A lo largo del año 20X5, los desembolsos realizados fueron de 1.000 u.m (a), de las cuales 900 u.m. fueron soportadas antes del 1 de diciembre del 20X5, mientras que las 100 u.m. restantes lo fueron entre esa fecha y el 31 de diciembre de 20X5. La entidad es capaz de demostrar que, a 1 de diciembre de 20X5, el proceso productivo cumplía los criterios para su reconocimiento como activo intangible. Se estima que el importe recuperable del conjunto de conocimientos incorporados en el proceso, hasta el momento, es de 500 u.m. (considerando, en el cálculo del

mismo, los desembolsos futuros de efectivo para completar el desarrollo del proceso productivo antes de poder ser utilizado).

Al final de 20X5, se reconocerá el proceso productivo como un activo intangible, con un costo de 100 u.m. (igual a los desembolsos realizados desde el momento en que se cumplieron los criterios para el reconocimiento, esto es, desde el 1 de diciembre). Los desembolsos, por importe de 900 u.m., en los que se incurrió antes del 1 de diciembre de 20X5, se reconocerán como gastos del periodo, puesto que los criterios de reconocimiento no se cumplieron hasta esa fecha. Estos importes no formarán parte del costo del proceso productivo, una vez reconocido en el balance.

A lo largo del año 20X6, los desembolsos realizados han sido por importe de 2.000 u.m. Al final del año 20X6 se estima que el importe recuperable del conjunto de conocimientos incorporados en el proceso, hasta el momento, asciende a 1.900 u.m. (considerando, en el cálculo del mismo, los desembolsos futuros de efectivo para completar el desarrollo del proceso productivo antes de poder ser utilizado).

Al final de 20X6, el costo del proceso productivo será de 2.100 u.m. (100 por desembolsos reconocidos al final de 20X5, más las 2.000 u.m. generadas en 20X6). La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor, por importe de 200 u.m., con el fin de ajustar el importe en libros antes del deterioro de su valor (que eran 2.100 u.m.), hasta alcanzar su importe recuperable (que es de 1.900 u.m.). Esta pérdida por deterioro del valor podrá revertir, en un periodo posterior, siempre que se cumplan los requisitos para su reversión, según se establecen en la NIC 36.

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

Reconocimiento como gasto

68. Los desembolsos realizados sobre una partida intangible se reconocerán como gastos cuando se incurra en ellos, a menos que se dé una de las siguientes circunstancias:

(a) Formen parte del costo de un activo intangible que cumpla los criterios de reconocimiento (véanse los párrafos 18 a 67), o

(b) La partida haya sido adquirida en una combinación de negocios, y no pueda ser reconocido como un activo intangible. En ese caso, este importe (incluido en el costo de la combinación de negocios) formará parte del importe atribuido al plusvalía comprada en la fecha de adquisición (véase la NIIF 3 Combinaciones de Negocios).

69. En algunos casos, los desembolsos se realizan para suministrar a la entidad beneficios económicos futuros, pero no se adquiere, ni se crea ningún activo, ni intangible ni de otro tipo que pueda ser reconocido como tal. En esos casos, el importe se reconocerá como un gasto en el momento en que se incurra en él. Por ejemplo, excepto cuando formen parte del costo de una combinación de negocios, los desembolsos para investigación se reconocerán como un gasto en el momento en que se incurra en ellos (véase el párrafo 54). Otros ejemplos de desembolsos que se reconocen como gastos son los siguientes:

(a) Gastos de establecimiento (esto es, costos de puesta en marcha de operaciones), salvo que las partidas correspondientes formen parte del costo de un elemento del propiedades, planta y equipo, siguiendo lo establecido en la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo. Los gastos de establecimiento pueden consistir en costos de inicio de actividades, tales como costos legales y administrativos soportados en la creación de una entidad con personalidad jurídica, desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación, una actividad o para comenzar una

operación (costos de preapertura), o bien costos de lanzamiento de nuevos productos o procesos (costos previos a la operación).

(b) Gastos de actividades formativas.

(c) Gastos en publicidad y otras actividades promocionales.

(d) Gastos de reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una entidad.

70. Lo establecido en el párrafo 68 no impide reconocer los anticipos como activos, siempre que el pago por la entrega de bienes o prestación de servicios se haya realizado con anterioridad a la entrega o prestación de los mismos.

Prohibición de reconocer como activos los gastos de periodos anteriores

71. Los desembolsos sobre un activo intangible reconocidos inicialmente como gastos del periodo no se reconocerán posteriormente como parte del costo de un activo intangible.

Medición posterior al reconocimiento inicial

72. La entidad elegirá como política contable entre el modelo del costo del párrafo 74 ó el modelo de revaluación del párrafo 75. Si un activo intangible se contabiliza según el modelo de revaluación, todos los demás activos pertenecientes a la misma clase también se contabilizarán utilizando el mismo modelo, a menos que no exista un mercado activo para esa clase de activos.

73. Una clase de activos intangibles es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las actividades de la entidad. Las partidas pertenecientes a la misma clase de activos intangibles se revaluarán simultáneamente, para evitar

revaluaciones selectivas de activos y también que los importes de los activos intangibles en los estados financieros representen una mezcla de costos y valores referidos a fechas diferentes.

Modelo del costo

74. Con posterioridad a su reconocimiento inicial, un activo intangible se contabilizará por su costo menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.

Modelo de revaluación

75. Con posterioridad al reconocimiento inicial, un activo intangible se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la amortización acumulada, y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor que haya sufrido. Para fijar el importe de las revaluaciones según esta Norma, el valor razonable se determinará por referencia a un mercado activo. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros del activo, en la fecha del balance, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable.

76. El modelo de revaluación no contempla:

(a) La revaluación de los activos intangibles que no hayan sido reconocidos previamente como activos; ni

(b) El reconocimiento inicial de activos intangibles por valores diferentes de su costo.

77. *El modelo de revaluación se aplicará después de que el activo haya sido reconocido inicialmente por su costo. No obstante, si sólo se llega a reconocer, como activo, una parte del costo total del elemento, por no cumplir éste los criterios de reconocimiento hasta alcanzar una etapa intermedia del proceso de su producción (véase el párrafo 65), el modelo de revaluación se podrá aplicar a la totalidad del activo. Por otra parte, el modelo de revaluación puede ser aplicado también a un activo intangible que haya sido recibido mediante una subvención del gobierno y se haya reconocido por un valor simbólico (véase el párrafo 44).*

78. *Es poco común la existencia de un mercado activo, tal como ha sido descrito en el párrafo 8, para los activos intangibles, si bien cabe la posibilidad de que exista. Por ejemplo, en ciertos países pueden existir mercados activos para las licencias de taxi libremente transferibles, así como para las licencias o cuotas de pesca y producción. Sin embargo, no existen mercados activos para las marcas, cabeceras de periódicos o revistas, derechos sobre películas o partituras musicales, patentes o las marcas registradas, porque cada uno de estos activos tiene peculiaridades que los hacen únicos. Por otra parte, aunque los activos intangibles sean objeto de compraventa, los contratos se negocian entre compradores y vendedores que actúan aisladamente, y por ello las transacciones son relativamente infrecuentes. Por estas razones, el precio que se paga por un activo puede no suministrar la suficiente evidencia del valor razonable de otro distinto. Además, con mucha frecuencia, los precios no están disponibles para el público.*

79. *La frecuencia de las revaluaciones depende de la volatilidad de los valores razonables de los activos intangibles que sean objeto de revaluación. Si el valor razonable de un activo revaluado difiere, sustancialmente, de su importe en libros, será necesaria una nueva revaluación. Algunos activos intangibles pueden experimentar movimientos significativos y de carácter volátil en su valor razonable, de forma que sea preciso practicar revaluaciones anuales. Estas*

revaluaciones frecuentes serán innecesarias para activos intangibles con movimientos insignificantes en sus valores razonables.

80. Cuando se revalúa un activo intangible, la amortización acumulada hasta la fecha de la revaluación puede ser tratada de dos maneras:

(a) Reexpresada proporcionalmente al cambio en el importe en libros bruto del activo, de manera que el importe en libros del mismo después de la revaluación sea igual a su importe revaluado; o

(b) Eliminada contra el importe en libros bruto del activo, de manera que lo que se reexpresa es el valor neto resultante, hasta alcanzar el importe revaluado del activo.

81. Si un activo intangible, dentro de una clase de activos intangibles revaluados, no pudiera ser objeto de revaluación porque no existe un mercado activo para el mismo, el elemento en cuestión se contabilizará según su costo, menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas que le hayan podido afectar.

82. Si no pudiera seguir determinándose el valor razonable de un activo intangible, por faltar el mercado activo que sirve de referencia, el importe en libros del elemento será el importe revaluado, en la fecha de la última revaluación por referencia al mercado activo, menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

83. El hecho de que no siga existiendo un mercado activo para proceder a revaluar un elemento del activo intangible, puede indicar que el valor de dicho activo se ha deteriorado, y por tanto que es preciso aplicar el contenido de la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos.

84. Si, en alguna fecha posterior, el valor razonable del activo intangible pudiera determinarse de nuevo por referencia a un mercado activo, se aplicará el modelo de revaluación desde esa misma fecha.

85. Cuando se incremente el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, dicho aumento se llevará directamente a una cuenta de superávit de revaluación, dentro del patrimonio neto. No obstante, el incremento se reconocerá en el resultado del periodo en la medida en que suponga una reversión de una disminución por devaluación del mismo activo, que fue reconocida previamente en resultados.

86. Cuando se reduzca el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, dicha disminución se reconocerá en el resultado del periodo. No obstante, la disminución será cargada directamente al patrimonio neto contra cualquier superávit de revaluación reconocido previamente en relación con el mismo activo, en la medida que tal disminución no exceda del saldo de la citada cuenta de superávit de revaluación.

87. Cuando se consideren realizados, los superávits de revaluación acumulados que formen parte del patrimonio neto pueden ser transferidos directamente a la cuenta de ganancias (pérdidas) acumuladas. El importe total de los superávits de revaluación puede realizarse cuando se produzca la venta o disposición por otra vía del activo. No obstante, también puede considerarse realizada una parte del importe del superávit por revaluación, a medida que éste sea utilizado por la entidad, en cuyo caso el importe que se entenderá como realizado será la diferencia entre la amortización correspondiente al periodo corriente, calculada a partir del importe en libros revaluado, y la que hubiera sido calculada utilizando el costo histórico del activo. La transferencia del superávit de revaluación a las ganancias (pérdidas) acumuladas no se realizará a través de el estado de resultados.

Vida útil

88. Una entidad evaluará si la vida útil de un activo intangible es finita o indefinida y, si es finita, evaluará la duración o el número de unidades productivas u otras similares que constituyan su vida útil. La entidad considerará que un activo intangible tiene una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no exista un límite previsible al periodo a lo largo del cual el activo se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo para la entidad.

89. La contabilización de un activo intangible se basa en su vida útil. Un activo intangible con una vida útil finita se amortiza (véase los párrafos 97 a 106), mientras que un activo intangible con una vida útil indefinida no se amortiza (véanse los párrafos 107 a 110). Los ejemplos ilustrativos que acompañan a esta Norma ilustran la determinación de la vida útil para diferentes activos intangibles, y la posterior contabilización de dichos activos sobre la base de las determinaciones de la vida útil.

90. Para determinar la vida útil de un activo intangible, es preciso considerar muchos factores, entre los que figuran:

(a) La utilización esperada del activo por parte de la entidad, así como si el elemento podría ser gestionado de forma eficiente por otro equipo directivo distinto.

(b) Los ciclos típicos de vida del producto, así como la información pública disponible sobre estimaciones de la vida útil, para tipos similares de activos que tengan una utilización parecida.

(c) La incidencia de la obsolescencia técnica, tecnológica, comercial o de otro tipo.

(d) *La estabilidad de la industria en la que opere el activo, así como los cambios en la demanda de mercado para los productos o servicios fabricados con el activo en cuestión.*

(e) *Las actuaciones esperadas de los competidores, ya sean actuales o potenciales.*

(f) *El nivel de los desembolsos por mantenimiento necesarios para conseguir los beneficios económicos esperados del activo, así como la capacidad y voluntad de la entidad para alcanzar ese nivel.*

(g) *El periodo en que se controle el activo, si estuviera limitado, así como los límites, ya sean legales o de otro tipo, sobre el uso del elemento, tales como las fechas de caducidad de los arrendamientos relacionados con él; y*

(h) *Si la vida útil del activo depende de las vidas útiles de otros activos poseídos por la entidad.*

91. *El término “indefinido” no significa “infinito”. La vida útil de un activo intangible refleja sólo el nivel de los desembolsos para mantenimiento futuros necesarios para preservar el activo en su nivel normal de desempeño, evaluado en la fecha en la que se estima la vida útil del activo, así como la capacidad de la entidad y su intención de alcanzar dicho nivel. La conclusión de que la vida útil de un activo intangible es indefinida, no debe depender del exceso de los desembolsos futuros planeados sobre los inicialmente requeridos para mantener el activo a ese nivel de desempeño.*

92. *Dada la experiencia actual de cambios rápidos en la tecnología, los programas informáticos así como otros activos intangibles estarán sometidos a*

una rápida obsolescencia tecnológica. Por tanto, es probable que su vida útil sea corta.

93. La vida útil de un activo intangible puede ser muy larga, o incluso indefinida. La incertidumbre existente justifica una estimación prudente de la vida útil del activo intangible, aunque no justifica la elección de un periodo de amortización que sea tan corto que resulte irreal.

94. La vida útil de un activo intangible que surja de un contrato o de otros derechos legales no excederá el periodo del contrato o de los citados derechos legales, pero puede ser inferior, dependiendo del periodo a lo largo del cual la entidad espera utilizar el activo. Si el contrato u otros derechos legales se han fijado durante un plazo limitado que puede ser renovado, la vida útil del activo intangible incluirá el periodo de renovación sólo si existe evidencia que soporte la renovación por la entidad sin un costo significativo.

95. Pueden existir factores económicos y legales que ejerzan influencia sobre la vida útil de un activo intangible. Los factores económicos determinarán el periodo a lo largo del cual se recibirán los beneficios económicos futuros. Los factores legales pueden restringir el intervalo de tiempo en el que la entidad controlará el acceso a estos beneficios. La vida útil será el periodo más corto de los determinados por estos factores.

96 La existencia de los siguientes factores, entre otros, indicarán que la renovación de los derechos legales es prácticamente segura, sin incurrir en un costo significativo:

(a) Existe evidencia, posiblemente basada en la experiencia, de que se renovarán los derechos contractuales u otros derechos legales. Si la renovación es contingente porque precise del consentimiento de un tercero, es necesario contar con la evidencia de que el tercero accederá.

(b) Existe evidencia de que las condiciones necesarias para obtener la renovación serán satisfechas.

(c) El costo de renovación para la entidad no es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros que se espera que fluyan a la entidad a causa de la renovación.

Si el costo de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros que se espera que fluyan a la entidad a raíz de la renovación, los costos de “renovación” representarán, en el fondo, el costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación.

Activos intangibles con vidas útiles finitas

Periodo y método de amortización

97. El importe amortizable de un activo intangible con una vida útil finita, se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil. La amortización comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. La amortización finalizará en la fecha más temprana de las siguientes: la fecha en la que el activo se clasifique como disponible para la venta (o se incluya en un grupo de elementos en desapropiación que se clasifique como disponible para la venta) de acuerdo con la NIIF 5 Activos No Corrientes Mantenedidos para la Venta y Operaciones Discontinuas y la fecha en que el activo sea dado de baja en cuentas. El método de amortización utilizado reflejará el patrón de consumo esperado, por parte de la entidad, de los beneficios económicos futuros derivados del activo. Si este patrón no pudiera ser determinado de forma fiable, se adoptará el método lineal de amortización. El cargo por amortización de cada período se

reconocerá en el resultado del periodo, a menos que otra Norma permita o exija que dicho importe se incluya en el importe en libros de otro activo.

98. Pueden utilizarse diferentes métodos para distribuir el importe amortizable de un activo, de forma sistemática, a lo largo de su vida útil. Entre dichos métodos se encuentran el de amortización lineal, el de porcentaje constante sobre importe en libros o el de las unidades producidas. El método utilizado para cada activo se seleccionará a partir del patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros esperados y se aplicará de forma uniforme en cada periodo, salvo que se produzca un cambio en los patrones esperados de consumo de dichos beneficios económicos futuros derivados del activo. En raras ocasiones, o quizá en ninguna, existirá una evidencia suficiente para apoyar un método de amortización que produzca, en los activos intangibles con una vida útil finita, una amortización acumulada menor que la obtenida al utilizar el método de amortización lineal.

99. Normalmente, la amortización se reconocerá en el resultado del periodo. No obstante, en ocasiones, los beneficios económicos futuros incorporados a un activo se absorben dentro de la entidad, en la producción de otros activos. En estos casos, el cargo por amortización formará parte del costo de esos otros activos y se incluirá en su importe en libros. Por ejemplo, la amortización de los activos intangibles utilizados en el proceso de producción se incorporará al importe en libros de las inventarios (véase la NIC 2, Inventarios).

Valor residual

100. Se supondrá que el valor residual de un activo intangible es nulo a menos que:

(a) Exista un compromiso, por parte de un tercero, para comprar el activo al final de su vida útil; o que

(b) Exista un mercado activo para el activo intangible, y además:

(i) Pueda determinarse el valor residual con referencia a este mercado; y

(ii) Sea probable que ese mercado subsista al final de la vida útil del mismo.

101. El importe amortizable de un activo con vida útil finita se determinará después de deducir su valor residual. Un valor residual distinto de cero implica que la entidad espera vender el activo intangible antes de que termine su vida económica.

102. La estimación del valor residual de un activo se basa en el importe recuperable a través de la venta o disposición por otra vía, utilizando los precios existentes en la fecha de la estimación de la venta para un activo similar que haya alcanzado el término de su vida útil y haya operado en condiciones similares a aquellas en las que el activo se utilizará. El valor residual se revisará al término de cada periodo anual. Un cambio en el valor residual del activo se contabilizará como un cambio en una estimación, de acuerdo con la NIC 8 Políticas contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.

103. El valor residual de un activo intangible podría aumentar hasta un importe igual o mayor que el importe en libros del activo. En ese caso, el cargo por amortización del activo será nulo, a menos y hasta que, su valor residual disminuya posteriormente hasta un importe inferior al importe en libros del activo.

Revisión del periodo y del método de amortización

104. Tanto el periodo como el método de amortización utilizados para un activo intangible con vida útil finita se revisarán, como mínimo, al final de cada periodo. Si la nueva vida útil esperada difiere de las estimaciones anteriores, se cambiará el periodo de amortización para reflejar esta variación. Si se ha experimentado un cambio en el patrón esperado de generación de beneficios económicos futuros por parte del activo, el método de amortización se modificará para reflejar estos cambios. Los efectos de estas modificaciones en el periodo y en el método de amortización, se tratarán como cambios en las estimaciones contables, según lo establecido en la NIC 8.

105. A lo largo de la vida del activo intangible, puede ponerse de manifiesto que la estimación de la vida útil resulta inadecuada. Por ejemplo, el reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor podría indicar que el periodo de amortización debe modificarse.

106. Con el transcurso del tiempo, el patrón de aparición de los beneficios futuros esperados por la entidad, para un determinado activo intangible, puede cambiar. Por ejemplo, puede ponerse de manifiesto que, en lugar de aplicar el método de amortización lineal, resulta más apropiado el método de amortización basado en aplicar un porcentaje constante sobre el importe en libros al comienzo de cada periodo. Otro ejemplo se produce cuando se aplaza el uso de los derechos representados por una licencia a la espera de actuaciones ligadas a otros componentes del plan de actividad. En ese caso, los beneficios económicos procedentes del activo pueden no empezar a recibirse hasta periodos posteriores.

Activos intangibles con vidas útiles indefinidas

107. Los activos intangibles con una vida útil indefinida no se amortizarán.

108. Según la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos, la entidad comprobará si un activo intangible con una vida útil indefinida ha experimentado una pérdida por deterioro del valor comparando su importe recuperable con su importe en libros:

(a) Anualmente, y

(b) En cualquier momento en el que exista un indicio de que el activo puede haber deteriorado su valor.

Revisión de la evaluación de la vida útil

109. La vida útil de un activo intangible que no está siendo amortizado se revisará cada periodo para determinar si existen hechos y circunstancias que permitan seguir manteniendo una vida útil indefinida para ese activo. Si no existen esas circunstancias, el cambio en la vida útil de indefinida a finita se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.

110. Con arreglo a la NIC 36, reconsiderar la vida útil de un activo intangible como finita, en lugar de como indefinida, es un indicio de que el activo puede haber visto deteriorado su valor. Como consecuencia, la entidad comprobará si el valor del activo se ha deteriorado, comparando su importe recuperable, determinado de acuerdo con la NIC 36, con su importe en libros, y reconociendo cualquier exceso del importe en libros sobre el importe recuperable como una pérdida por deterioro del valor.

Recuperación del importe en libros - pérdidas por deterioro del valor

111. Para determinar si se ha deteriorado el valor de los activos intangibles, la entidad aplicará la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos. En dicha Norma se explica cuándo y cómo ha de proceder la entidad para revisar el importe en libros de sus activos, y también cómo ha de determinar el importe recuperable de un determinado activo, para reconocer o revertir una pérdida por deterioro en su valor.

Retiros y disposiciones de activos intangibles

112. Un activo intangible se dará de baja en cuentas:

(a) Por su o disposición a; o

(b) Cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su utilización, venta o disposición por otra vía.

113. La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un activo intangible se determinará como la diferencia entre el importe neto obtenido por su venta o disposición por otra vía, y el importe en libros del activo. Se reconocerá en el resultado del periodo cuando la partida sea dada de baja en cuentas (a menos que la NIC 17 Arrendamientos establezca otra cosa, en caso de una venta con arrendamiento posterior). Las ganancias no se clasificarán como ingresos ordinarios.

114. La venta o disposición por otra vía de un activo intangible puede llevarse a cabo de diversas maneras (por ejemplo mediante una venta, realizando sobre la misma un contrato de arrendamiento financiero, o por donación). Para determinar la fecha de la venta o disposición por otra vía del activo, la entidad aplicará los criterios establecidos en la NIC 18 Ingresos Ordinarios, para el

reconocimiento de ingresos ordinarios por venta de bienes. Se aplicará la NIC 17 en caso de que la disposición del activo consista en una venta con arrendamiento posterior.

115. Si, de acuerdo con el criterio de reconocimiento del párrafo 21, la entidad reconociera dentro del importe en libros de un activo el costo de derivado de la sustitución de parte del activo intangible, dará de baja el importe en libros de la parte sustituida. Si no fuera practicable para la entidad la determinación del importe en libros de la parte sustituida, podrá utilizar el costo de la sustitución como indicativo de cuál podría ser el costo de la parte sustituida, en la fecha en la que fue adquirido o generado internamente.

116. La contrapartida a cobrar por la venta o disposición por otra vía de un activo intangible se reconocerá inicialmente por su valor razonable. Si se aplazase el pago a recibir por el activo intangible, la contrapartida recibida se reconocerá inicialmente al precio equivalente de contado. La diferencia entre el importe nominal de la contrapartida y el precio equivalente de contado se reconocerá como un ingreso ordinario por intereses, de acuerdo con la NIC 18, de forma que refleje el desempeño efectivo derivado de la cuenta por cobrar.

117. La amortización de un activo intangible con una vida útil finita no terminará cuando el activo intangible no vaya a ser usado más, a menos que el activo haya sido completamente amortizado o se clasifique como mantenido para la venta (o incluido en un grupo de elementos en desapropiación que se clasifique como disponible para la venta) de acuerdo con la NIIF 5.

Información a revelar

De tipo general

118. La entidad revelará la siguiente información para cada una de las clases de activos intangibles, distinguiendo entre los activos que se hayan generado internamente y los demás:

(a) Si las vidas útiles son indefinidas o finitas y, en este caso, las vidas útiles o los porcentajes de amortización utilizados.

(b) Los métodos de amortización utilizados para los activos intangibles con vidas útiles finitas.

(c) El importe en libros bruto y la amortización acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor), tanto al principio como al final de cada periodo.

(d) La partida o partidas, del estado de resultados, en las que está incluida la amortización de los activos intangibles.

(e) La conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo, mostrando:

(i) Los incrementos, con indicación separada de los que procedan de desarrollos internos, aquéllos adquiridos por separado y los adquiridos en combinaciones de negocios.

(ii) Los activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo de elementos en desappropriación, clasificado como mantenido para la

venta de acuerdo con la NIIF 5, así como otras ventas o disposiciones por otra vía.

(iii) Los incrementos y decrementos, durante el periodo, procedentes de revaluaciones efectuadas según se indica en los párrafos 75, 85 y 86, así como de pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas, llevadas directamente al patrimonio neto siguiendo las reglas de la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos (si las hubiere).

(iv) Las pérdidas por deterioro del valor reconocidas, en el resultado del periodo aplicando la NIC 36 (si las hubiere).

(v) las reversiones de anteriores pérdidas por deterioro del valor, a lo largo del periodo, que se hayan llevado a los resultados (si las hubiere).

(vi) El importe de la amortización reconocida durante el periodo.

(vii) Las diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de estados financieros a la moneda de presentación, y de la conversión de una operación en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad; y

(viii) otros cambios habidos en el importe en libros durante el periodo.

119. Una clase de activos intangibles es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las actividades de la entidad. Los siguientes son ejemplos de clases separadas:

(a) Marcas.

(b) Cabeceras de periódicos o revistas y sellos o denominaciones editoriales.

(c) Programas y aplicaciones informáticas.

(d) Concesiones y franquicias.

(e) Derechos de propiedad intelectual, patentes y otras manifestaciones de la propiedad industrial o derechos de explotación.

(f) Recetas o fórmulas, modelos, diseños y prototipos; y

(g) Activos intangibles en curso.

Las clases mencionadas arriba pueden ser desagregadas (o agregadas) en otras más pequeñas (más grandes), siempre que ello genere una información más relevante para los usuarios de los estados financieros.

120. La entidad incluirá información sobre los activos intangibles que hayan sufrido pérdidas por deterioro del valor, de acuerdo con la NIC 36, además de la requerida en los anteriores apartados (e) (iii) hasta (e) (v) del párrafo 118.

121. La NIC 8 exige que la entidad revele la naturaleza y efecto de los cambios en las estimaciones contables que tengan un efecto significativo en el periodo corriente, o que se espera que tengan repercusión significativa en futuros periodos. Estas revelaciones de información pueden surgir por cambios en:

(a) El periodo de amortización fijado para un activo intangible.

(b) El método de amortización; o

(c) Los valores residuales.

122. La entidad revelará también información sobre:

(a) En el caso de un activo intangible con vida útil indefinida, el importe en libros de dicho activo y las razones sobre las que se apoya la estimación de una vida útil indefinida. Al aportar estas razones, la entidad describirá el factor o los factores que han jugado un papel significativo al determinar que el activo tiene una vida útil indefinida.

(b) Una descripción del importe en libros y del periodo restante de amortización de cualquier activo intangible que sea significativo en los estados financieros de la entidad.

(c) Para los activos intangibles que se hayan adquirido mediante una subvención del gobierno, y hayan sido reconocidos inicialmente por su valor razonable (véase el párrafo 44):

(i) El valor razonable por el que se han registrado inicialmente tales activos.

(ii) Su importe en libros; y

(iii) Si la medición posterior al reconocimiento inicial se realiza utilizando el modelo del costo o el modelo de revaluación.

(d) La existencia y el importe en libros de los activos intangibles cuya titularidad tiene alguna restricción, así como el importe en libros de los activos intangibles que sirven como garantías de deudas.

(e) El importe de los compromisos, para la adquisición de activos intangibles.

123. Cuando la entidad proceda a describir el factor, o los factores, que han jugado un papel importante en la determinación del hecho de que el activo intangible tiene una vida útil indefinida, considerará la lista de los factores del párrafo 90.

Activos intangibles medidos posteriormente según el modelo de revaluación

124. En el caso de activos intangibles contabilizados por sus valores revaluados, la entidad revelará la siguiente información:

(a) Para cada clase de activos intangibles:

(i) La fecha efectiva de la revaluación.

(ii) El importe en libros de los activos intangibles revaluados; y

(iii) El importe en libros que se habría reconocido si los activos intangibles se hubieran medido posteriormente utilizando el modelo del costo del párrafo 74.

(b) El importe del superávit de revaluación, tanto al principio como al final del periodo, que procedan de los activos intangibles, indicando los cambios habidos durante el periodo, así como cualquier restricción para la distribución de su saldo entre los accionistas; y

(c) Los métodos e hipótesis significativos empleados en la estimación del valor razonable de los activos.

125. Puede ser necesario, para cumplir con las revelaciones exigidas en el párrafo anterior, proceder a la agregación de las clases de activos intangibles

revaluados. No obstante, las citadas clases no se agregarán si de esta presentación pudieran resultar saldos mixtos, que incluyeran activos medidos según el modelo del costo junto con otros medidos según el modelo de revaluación.

Desembolsos por investigación y desarrollo

126. La entidad revelará el importe agregado de los desembolsos por investigación y desarrollo que se hayan reconocido como gastos durante el periodo.

127. Los desembolsos por investigación y desarrollo incluirán todos los que sean directamente atribuibles a las actividades de investigación y desarrollo, (véanse los párrafos 66 y 67, donde figuran las indicaciones sobre los tipos de desembolsos que se pueden incluir para cumplir los objetivos de las exigencias informativas señaladas en el párrafo 126).

Otra información

128. Se aconseja, pero no se exige, que las entidades aporten la siguiente información:

(a) Una descripción de los activos intangibles completamente amortizados que se encuentren todavía en uso; y

(b) Una breve descripción de los activos intangibles significativos controlados por la entidad, pero que no se reconozcan como activos por no cumplir los criterios de reconocimiento fijados en esta Norma, o porque fueron adquiridos o generados antes de que tuviese vigencia la versión de la NIC 38 Activos intangibles emitida en 1998.

Disposiciones transitorias y fecha de vigencia

129. Si la entidad, de acuerdo con el párrafo 85 de la NIIF 3 Combinaciones de Negocios, elige aplicar la NIIF 3 desde una fecha anterior a las fechas de vigencia establecidas en los párrafos 78 a 84 de la NIIF 3, también aplicará esta Norma desde esa misma fecha y de forma prospectiva. Por tanto, la entidad no ajustará el importe en libros de los activos intangibles reconocidos en esa fecha. Sin embargo, la entidad aplicará, en esa fecha, esta Norma para reestimar las vidas útiles de estos activos intangibles reconocidos. Si, como resultado de esa reestimación, la entidad cambia su evaluación de la vida útil de un activo, ese cambio se contabilizará como un cambio en la estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.

130. En otro caso, la entidad aplicará esta Norma:

(a) Para la contabilización de activos intangibles adquiridos en combinaciones de negocios en las que la fecha del acuerdo sea a partir del 31 de marzo de 2004.

(b) Para la contabilización de todos los demás activos intangibles de forma prospectiva desde el comienzo del primer periodo anual a partir del 31 de marzo de 2004. Así, la entidad no ajustará el importe en libros de los activos intangibles reconocidos en esa fecha. Sin embargo, la entidad aplicará, en esa misma fecha, esta Norma al reconsiderar las vidas útiles de dichos activos intangibles. Si, como resultado de esa reestimación, la entidad cambia su evaluación de la vida útil de un activo, ese cambio se contabilizará como un cambio en la estimación contable, de acuerdo con la NIC 8.

130. A Una entidad aplicará las modificaciones contenidas en el párrafo 2 para períodos anuales que comienzan el 1 de enero de 2006. Si una entidad

aplica NIIF 6 Exploración y Evaluación de Recursos Minerales en un período anterior, esas modificaciones serán aplicadas en ese período anterior.

Permutas de activos similares

131. La exigencia, contenida en los párrafos 129 y en el apartado (b) del párrafo 130, de aplicar esta Norma de forma prospectiva, significa que si una permuta de activos fue medida, antes de la fecha de vigencia de esta Norma, sobre la base del importe en libros del activo entregado, la entidad no reexpresará el importe en libros del activo adquirido para reflejar su valor razonable en la fecha de adquisición.

Aplicación anticipada

132. Se aconseja a las entidades a las que se aplique el párrafo 130, que apliquen los requerimientos de esta Norma antes de las fechas de vigencia especificadas en el párrafo 130. No obstante, si la entidad aplicase esta Norma antes de esas fechas efectivas, también aplicará al mismo tiempo la NIIF 3 y la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos (según la revisión de 2004).

Derogación de la NIC 38 (aprobada en 1998)

133. Esta Norma deroga a la NIC 38 Activos Intangibles (aprobada en 1998).

Aprobación de la NIC 38 por el Consejo

La Norma Internacional de Contabilidad n° 38 Activos Intangibles, fue aprobada para su emisión por trece de los catorce miembros el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. El voto disidente fue de Whittington. El

IASB ha publicado la opinión en contrario junto con los Fundamentos de las Conclusiones.

4.1.1 Análisis de la Norma Internacional de Contabilidad N° 38 Activos Intangibles

Prescribe el tratamiento contable de los Activos Intangibles que no estén contemplados específicamente en otra Norma.

Establece los criterios para el reconocimiento de un intangible, la determinación de su valor en libros y las revelaciones específicas.

Esta Norma se aplicará por todas las entidades al contabilizar los Activos Intangibles, excepto en los siguientes casos:

- a) Activos Intangibles que estén contemplados en otras Normas.
- b) Activos financieros, definidos en *la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración*.
- c) El reconocimiento y la valoración de activos para exploración y evaluación (*NIIF 6 Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*).
- d) Desembolsos relacionados con el desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

En el caso de que otra Norma se ocupe de la contabilización de una clase específica de Activo Intangible, la entidad aplicará esa Norma en lugar de la NIC 38, esta Norma no es aplicable a:

a) Activos Intangibles mantenidos por la entidad para su venta en el curso ordinario de sus actividades (*NIC 2 Inventarios, NIC 11 Contratos de Construcción*).

b) Activos por impuestos diferidos (*NIC 12 Impuesto a las Ganancias*).

c) Arrendamientos que se incluyan en el alcance de la *NIC 17 Arrendamientos*.

d) Activos que surjan por las remuneraciones de los empleados (*NIC 19 Beneficios a los empleados*).

e) Activos financieros, tratados en la *NIC 39*, El reconocimiento y la valoración de algunos activos financieros se encuentran en la (*NIC 27 Estados Financieros Consolidados y Separado*), (*NIC 28 Inversiones en Entidades Asociadas*), y (*NIC 31 Participaciones en Negocios Conjuntos*).

f) Fondo de comercio surgido en combinaciones de negocios (*NIIF 3 Combinaciones de Negocios*).

g) Costos de adquisición diferidos, se tratarán dentro del alcance de la (*NIIF 4 Contratos de Seguro*), donde se establecen requerimientos de revelación de información específicos para los citados costos de adquisición diferidos.

h) Activos intangibles no corrientes que se hayan clasificados como mantenidos para la venta (*NIIF 5 Activos No Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Interrumpidas*).

Al determinar si un activo incluye elementos tangibles e intangibles se tratarán aplicando la (*NIC 16 Inmovilizado material*), o será tratado como un

activo intangible cuando éste sea el elemento mas significativo de acuerdo a la *(NIC 38 Activos Intangibles)*.

Esta norma se aplica a los Activos Intangibles, desembolsos por gasto de publicidad, formación del personal, comienzo de la actividad o de la entidad, las actividades de investigación y desarrollo orientadas al desarrollo de nuevos conocimientos.

De acuerdo al caso de arrendamientos financieros se reconocerán como Activos Intangibles los siguientes: los derechos de concesión o licencia, para productos tales como películas, grabaciones en videos, obras de teatro, manuscritos, patente y derechos reprográficos.

Son activos no monetarios, identificables y carentes de apariencia física.

Las entidades frecuentemente emplean recursos o adquieren compromisos en pasivos, con la finalidad de lograr mejoras en los recursos intangibles tales como: el conocimiento científico o tecnológico, el diseño e implementación de nuevos sistemas, licencias, concesiones, la propiedad intelectual, los conocimientos comerciales o marcas, entre otros.

No obstante no todos los activos descritos anteriormente cumplen con la definición de Activos Intangibles esto es lo que conocemos como identificabilidad, que implica que si el elemento en el alcance de esta norma no cumplen con la definición de Activos Intangibles el importe de su adquisición será reconocido en una partida de gastos. En caso de que el elemento se adquiriera dentro de una combinación de negocios entonces formará parte del fondo de comercio reconocido en la fecha de adquisición.

Un activo cumple con la definición de Activos Intangibles cuando éste satisface los criterios de identificabilidad, que son los siguientes:

a) Es separable, esto es, susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, cedido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con el contrato, activo o pasivo con los que guarde relación;

b) Surge de derechos contractuales o de otros derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones.

Toda entidad para tener un mejor control de los Activos Intangibles deberá tener derecho de tipo legal, en el caso de no poseerlo no es factor limitante para tener un control de ellos.

Los beneficios económicos futuros son los generados por el uso continuado de un activo, por parte de la entidad.

La entidad en el momento que obtenga o genere internamente un Activo Intangible, igualmente a los desembolsos posteriores que puedan ocasionarse para su mantenimiento, ésta debe aplicar ciertos criterios de reconocimiento y valoración, el cual se refieren a que estos activos cumplan con:

a) La definición de Activos Intangibles, y

b) Los criterios para su reconocimiento.

Es importante añadir que son raras las ocasiones en que estos desembolsos posteriores realizados a un Activo Intangible adquiridos internamente se reconozcan como tal.

En cuanto a los criterios de reconocimiento, un Activo Intangible se reconocerá si, y solo si:

- a) Es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo y fluyan a la entidad; y
- b) El costo del activo puede ser medido de forma fiel.

La entidad evaluará la probabilidad de los beneficios económicos futuros a través de hipótesis razonables y fundadas, para así saber cuánto son esos beneficios económicos que se podrán obtener de ese Activo Intangible durante su vida útil, éste se valorará inicialmente por su costo.

El criterio de reconocimiento basado en la probabilidad, se considera satisfecho en el caso de los Activos Intangibles adquiridos de forma independiente o en una combinación de negocios, este criterio se refleja en el costo del activo y en la medición de su valor razonable.

El costo de un Activo Intangible adquirido de forma independiente comprende.

- a) El precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas; y
- b) Cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto.

El reconocimiento de los costos en el importe en libros de un Activo Intangible finaliza una vez que el activo se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma indicada por la entidad.

Según la *NIIF 3 Combinaciones de Negocios*, cuando se adquiriera un Activo Intangible en una combinación de negocios, el costo del mismo será su valor razonable en la fecha de adquisición. Un activo será independiente del fondo de comercio cuando el valor razonable de ese activo es valorado de forma fiable, independientemente que el mismo haya sido adquirido por la entidad antes de dicha combinación de negocios.

El valor razonable surgido en una combinación de negocios es de forma fiable cuando los precios de cotización existen en un mercado activo ya que estos proporcionan la estimación mas fiable del valor razonable para un activo intangible.

Cuando existan diferentes probabilidades para determinar el valor razonable de un Activo Intangible, esa incertidumbre se tomara en cuenta, en vez de ser indicativo de la posible incapacidad al determinar el valor razonable con suficiente fiabilidad.

Las circunstancias en las que no podría ser posible medir de forma fiable el valor razonable de un Activo Intangible adquirido en una combinación de negocios se darán cuando éste surja de derechos legales o contractuales y además:

- a) No sea separable.
- b) Sea separable pero no exista evidencia de intercambio de transacciones de un mismo activo y la estimación del valor razonable dependa de variables.

La entidad adquiriente reconoce como un activo intangible independiente del fondo de comercio un proyecto de investigación y desarrollo siempre que éste cumpla con la definición de Activos Intangibles y su valor razonable es determinado con fiabilidad.

Una vez adquirido un proyecto de investigación y desarrollo en una combinación de negocios y de forma independiente, los desembolsos posteriores que puedan ocasionarse del mismo se contabilizarán de la siguiente manera:

a) Fase de Investigación: los desembolsos por investigación se reconocerán como gasto en el ejercicio que se incurran, ya que la entidad no puede demostrar que existan Activos Intangibles que generen probables beneficios económicos en el futuro.

b) Fase de Desarrollo: Un activo intangible surgido del desarrollo (o de la fase de desarrollo en un proyecto interno), se reconocerá como tal si, y sólo si, la entidad puede demostrar todos los extremos siguientes:

1) Técnicamente, es posible completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta.

2) Su intención de completar el activo intangible en cuestión, para usarlo o venderlo.

3) Su capacidad para utilizar o vender el activo intangible.

4) La forma en que el activo intangible vaya a generar probables beneficios económicos en el futuro. Entre otras cosas, la entidad debe demostrar la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien, en el caso de que vaya a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad.

6) La disponibilidad de los adecuados recursos técnicos, financieros o de otro tipo, para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible.

7) Su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo.

En esta fase de desarrollo la entidad en algunos casos puede demostrar que un activo intangible generará probables beneficios económicos, ya que éste cubre etapas más avanzadas que la fase de investigación.

Los desembolsos posteriores sobre marcas, cabeceras de periódicos o revistas, denominaciones editoriales, lista de clientes u otras partidas similares, no se reconocerán como activos intangibles, ya que tales desembolsos no pueden distinguirse de los desembolsos de desarrollo de un negocio.

En algunos casos la administración pública puede transferir activos intangibles a una entidad mediante una ayuda oficial, bien sea de manera gratuita o por un precio simbólico, la entidad podrá elegir el reconocimiento, en el momento inicial, tanto para el activo intangible como la subvención por sus valores razonables o sino por un valor simbólico como lo establece *la NIC 20 Contabilización de las Subvenciones Oficiales e Información a Revelar sobre Ayudas Públicas*.

La permuta de un activo se refiere al cambio de un activo no monetario por otro, donde su costo se medirá por su valor razonable, a menos que:

- a) La transacción de intercambio no tenga carácter comercial.
- b) Su valor razonable no pueda medirse con fiabilidad.

En el caso de no adquirirse por su valor razonable, el activo adquirido se valorará por el importe en libros del activo entregado.

Una permuta tiene carácter comercial cuando:

a) La configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del activo recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo cedido, o

b) El valor específico para la entidad, de la parte de sus actividades afectadas por la permuta, se ve modificado como consecuencia del intercambio, y además

c) La diferencia identificada en (a) o en (b) es significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.

El fondo de comercio generado internamente no se reconocerá como un activo intangible, ya que no constituyen un recurso identificable (es decir no es separable ni surgen de derechos contractuales o derechos legales o de otro tipo), controlado por la entidad y su costo no puede ser valorado de forma fiable.

El costo de un activo generado internamente, es la suma de los desembolsos incurridos desde el momento en que el activo cumpla con los criterios de reconocimiento y valoración.

Los desembolsos realizados sobre una partida intangible se reconocerán como gasto cuando estos se incurran en ellos, a menos que se den algunas de las siguientes circunstancias:

a) Formen parte del costo de un activo intangible que cumpla los criterios de reconocimientos.

b) La partida haya sido adquirida en una combinación de negocios, y no pueda ser reconocido como un activo intangible. En ese caso, este importe (incluido en el costo de la combinación de negocios) formará parte del importe

atribuido al fondo de comercio comprada en la fecha de adquisición (*NIIF 3 Combinaciones de Negocios*).

Los desembolsos que la entidad realice en algunos casos es para obtener beneficios económicos futuros, no es para crear, ni adquirir activos intangibles. Algunos ejemplos de desembolsos que se reconocen como gasto son los siguientes: gastos de investigación (siempre que no formen parte de una combinación de negocios), gastos de establecimiento, gastos de actividades formativas, gastos en publicidad y otras actividades promocionales, gastos de reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una entidad.

Los desembolsos incurridos en un activo intangible que inicialmente se hayan reconocidos como gastos del ejercicio no se reconocerán posteriormente como parte del coste de un activo intangible.

Después de su reconocimiento inicial la entidad elegirá como política contable entre el modelo de costo y el modelo de revalorización.

Modelo de costo

En este modelo un activo intangible se contabilizará por su costo, menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro.

Modelo de revalorización

En este modelo un activo intangible se contabilizará por su valor razonable, en el momento de la revalorización, menos la amortización acumulada, y el importe acumulados de las perdidas por deterioro del valor que haya sufrido. El valor razonable se determinará por referencia a un mercado activo.

Este modelo también puede ser aplicado a un activo intangible adquirido mediante una subvención oficial y haya sido reconocido por un valor simbólico.

En el caso de que un activo intangible contabilizado según el modelo de revalorización, todos los demás activos incluidos en esta misma clase, se contabilizarán por este mismo modelo a menos que no exista un mercado activo para esa clase de activos, por ende se contabilizará por el modelo de costo.

En el caso que no se pueda seguir determinando un valor razonable de un activo debido a la falta de un mercado activo el importe en libro será la última revalorización del mercado activo, menos la amortización acumulada y las pérdidas de deterioro del valor acumulado. Si un valor razonable de un activo no es revalorizado adecuadamente en su importe en libros, será necesaria una nueva revalorización.

Cuando exista un incremento en el importe en libros de un activo intangible consecuencia de tal revalorización, dicho aumento se llevara directamente a una cuenta de reserva de revalorización. De lo contrario cuando exista una reducción en dicho importe en libro de un activo intangible, esta disminución se reconocerá en el resultado del ejercicio.

La entidad determinara si la vida útil de un activo intangible es finita o indefinida, si es finita la entidad evaluara la duración o el número de unidades u otras similares que constituyan su vida útil, es indefinida cuando no exista un tiempo determinado, el cual se espera que el activo genere entradas de efectivo que fluyan a dicha entidad.

La contabilización de un activo intangible se basa en su vida útil. Un activo intangible con vida útil finita se amortiza, mientras que un activo intangible con vida útil indefinida no se amortiza.

Al determinar la vida útil de un activo intangible, se consideran muchos factores, el cual son los siguientes:

a) La utilización esperada del activo por parte de la entidad, así como si el elemento podría ser gestionado de forma eficiente por otro equipo directivo distinto.

b) Los ciclos típicos de vida del producto, así como la información pública disponible sobre estimaciones de la vida útil, para tipos similares de activos que tengan una utilización parecida.

c) La incidencia de la obsolescencia técnica, tecnológica, comercial o de otro tipo.

d) La estabilidad de la industria en la que opere el activo, así como los cambios en la demanda de mercado para los productos o servicios fabricados con el activo en cuestión.

e) Las actuaciones esperadas de los competidores, ya sean actuales o potenciales.

f) El nivel de los desembolsos por mantenimiento necesarios para conseguir los beneficios económicos esperados del activo, así como la capacidad y voluntad de la entidad para alcanzar ese nivel.

g) El periodo en que se controle el activo, si estuviera limitado, así como los límites, ya sean legales o de otro tipo, sobre el uso del elemento, tales como las fechas de caducidad de los arrendamientos relacionados con él.

h) Si la vida útil del activo depende de las vidas útiles de otros activos poseídos por la entidad.

La vida útil de un activo intangible surgida a través de contratos o de otros derechos de tipos legales no debe excederse del tiempo estipulado o descrito en dicho derechos legales. En tal caso que la entidad determine que el plazo debe ser renovado, esta se obliga a presentar evidencia que soporte dicha renovación.

Cuando un activo intangible con vida útil finita pueda empezar a ser utilizado, se distribuirá sobre una base constante el importe amortizable durante su vida útil. Este método se terminara antes del que el activo sea clasificado como mantenido para la venta y se elimine del balance, en el caso que no se determine de forma fiable el patrón, la norma establece que se deberá optar por el método lineal.

La vida útil del activo puede ser cambiado ya que a lo largo del tiempo se puede obtener una perdida por deterioro del valor, al igual que se podría cambiar los métodos de amortización por diferentes factores, todos estos cambiarían los beneficios económicos futuros que la entidad espera.

La amortización se reconocerá en el resultado del ejercicio. En ocasiones los beneficios económicos futuros de un activo lo atrae la entidad para la creación de otro activo, estos beneficios se tomaran en cuentan para su costo y el calculo del importe en libro del activo subyacente.

Valor residual

Se supone que el valor residual de un activo intangible es nulo, a excepción de los siguientes casos:

a) Exista un compromiso, por parte de un tercero, para comprar el activo al final de su vida útil; o que

b) Exista un mercado activo para el activo intangible, y además: Pueda determinarse el valor residual con referencia a este mercado y sea probable que ese mercado subsista al final de la vida útil del mismo.

El aporte amortizable de un activo con vida finita se prescribe luego de deducir su valor residual, el activo intangible espera ser vendido antes de que su valor residual llegue a cero. Este valor se examina al término de cada ejercicio anual y causado un cambio de éste se contabilizara de acuerdo a la *NIC 8 Políticas contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

Revisión del periodo y del método de amortización

Se revisarán tanto el periodo como el método de amortización utilizados por un activo intangible con vida útil finita, por lo menos, al final de cada ejercicio. En el caso que la vida útil del activo difiere de las estimaciones anteriores se deberá cambiar su vida de amortización para así poder reflejar esta variación. También se podrá cambiar el método de amortización siempre y cuando se experimente un cambio de en los beneficios económicos futuros y se modificara para reflejar esos cambios.

Un activo intangible con vida útil indefinida no se amortiza.

Según *la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos*, establece que la entidad verificará si un activo intangible con vida útil indefinida ha ejercitado una pérdida por deterioro del valor, comparando su importe recuperable con su importe en libros, anualmente y en el momento donde exista indicativo de que el activo ha determinado su valor.

En cada ejercicio se revisará la vida útil de un activo intangible para determinar si dicho activo no esta siendo amortizado, para comprobar los hechos y circunstancias que constan que tal activo pueda seguir manteniendo una vida útil

indefinida. Si no existen circunstancias, ese cambio de vida útil indefinida a finita se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la *NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

Para determinar el deterioro del valor de los activos intangibles, la entidad debe aplicar *la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos*.

Según *la NIC 36 Deterioro de los Activos* indica que 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.

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 ejercicio 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 ejercicio anual corriente, se comprobará el deterioro de su valor antes de que finalice el mismo.

b) Comprobará anualmente el deterioro del valor del fondo de comercio adquirido en una combinación de negocios.

La reversión de una pérdida por deterioro del valor en un activo, distinto del fondo de comercio, se reconocerá en el resultado del ejercicio, a menos que el activo se contabilizase según su valor revalorizado, siguiendo otra Norma (por

ejemplo, el modelo de revalorización de la NIC 16, Inmovilizado material). Cualquier reversión de la pérdida por deterioro del valor de valor, en un activo previamente revalorizado, se tratará como un aumento por revalorización de acuerdo con esa otra Norma.

Un activo intangible se dará de baja en cuentas:

- a) Por su venta o disposición por otra vía, o
- b) Cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su utilización, venta o disposición por otra vía.

La pérdida o ganancia generada al dar de baja un activo intangible se establecerá como la diferencia entre el importe neto obtenido por su venta o disposición por otra vía, y el importe en libros del activo.

Esta norma exige que para cada clase de activo intangible se deba revelar:

- a) Vida útil o tasa de amortización.
- b) Método de amortización.
- c) Valor en libros bruto.
- d) Amortización y pérdidas por deterioro, acumuladas.
- e) Elementos de línea en el estado de resultados en el cual se incluye la amortización.
- f) Conciliación del valor en libros al comienzo y al final del período mostrando:

- g) Adiciones (por separado las combinaciones de negocio).
- h) Activos tenidos para la venta.
- i) Retiros y otras disposiciones.
- j) Revaluaciones.
- k) Deterioros.
- l) Reversas de deterioros.
- m) Amortización.
- n) Diferencias de cambio.
- o) Bases para determinar que el activo intangible tiene una vida indefinida.
- p) Descripción y valor en libros de los activos intangibles individualmente materiales.
- q) Ciertas revelaciones especiales sobre activos intangibles adquiridos por medio de subvenciones gubernamentales.
- r) Información sobre activos intangibles cuyo título está restringido.
- s) compromisos para adquirir activos intangibles.

Esta norma también requiere revelaciones adicionales sobre:

t) Activos intangibles llevados a cantidades revaluadas.

u) La cantidad de desembolsos por investigación y desarrollo reconocidos como gasto en el período actual.

4.1.2 Casos prácticos de La NIC 38 Activos Intangibles

✓ Gastos de Investigación y Desarrollo:

La sociedad “B, S. A” quiere desarrollar un nuevo procesador informático, por este motivo el periodo comprendido entre el 1 de Enero y el 31 de Diciembre de 2006 se considera como fase de investigación y los gastos sostenidos durante este periodo:

- Sueldos y salarios del personal interno de la propia empresa, Costo 15.000 Bs
- Amortizaciones de los equipos utilizados por el personal interno, Costo 5.000 Bs
- Costos de asesoramiento externo, 20.000 Bs.

A partir del 1 de enero de 2007 empieza la fase de desarrollo del procesador informático, los costos sostenidos hasta el 31 de diciembre de 2007 son:

- Sueldos y salarios del personal interno de la propia empresa, Costo 30.000 Bs
- Amortizaciones de equipos utilizados por el personal interno, Costo 12.000 Bs
- Costos de asesoramiento externo, 50.000 Bs.

En fecha 31 de Diciembre de 2007, se considera que el proyecto ha sido un éxito.

Se solicita contabilizar las operaciones anteriores.

Solución:

Según establece la NIC 38 en el párrafo 54 los gastos de Investigación deben ser considerados como gasto en el ejercicio en que se incurren.

Asientos contables de la fase de investigación:

Sueldos y Salarios	15.000 Bs
Banco	15.000 Bs
Dotación Inmovilizado Material	5.000 Bs
Amortización acum.. Inmovilizado Material	5.000 Bs
Servicios profesionales Independientes	20.000 Bs
Banco	20.000 Bs

En cambio, los gastos de desarrollo pueden ser objeto de activación si, y solo si, le entidad puede demostrar que se cumplan las condiciones para su reconocimiento establecidas en el párrafo 57 de la NIC 38.

Asientos contables de la fase de desarrollo:

Sueldos Y Salarios	30.000 Bs
Banco	30.000 Bs
Dotación Inmovilizado Material	12.000 Bs

Amortización acum. Inmovilizado Material	12.000 Bs
Servicios profesionales Independientes	50.000 Bs
Banco	50.000 Bs
Gastos de Investigación y Desarrollo	92.000 Bs
Trab. realizados para el Inmovilizado Material	92.000 Bs

✓ **Valoración Posterior:**

El día 1 de Abril de 2006 la compañía “Tesaoriente, C.A” obtiene una Patente por un importe de Bs. 40.000.

El valor razonable de la patente el día 31/ 12/ 2006(Fecha de Cierre) es de Bs. 45.000.

Para el cierre del próximo año el valor razonable de la patente asciende a Bs. 42.000.

Solución:

Año 2006 Inicio:

Patente y marca	40.000 Bs
Bancos	40.000 Bs

Año 2006 Cierre:

Patente y marca	5.000 Bs
Reservas p/ Revalorización	5.000 Bs

Año 2007 Cierre:

Reservas de Revalorización	3.000 Bs
Patente y marca	3.000 Bs

✓ **Revalorización Inmovilizado Inmaterial:**

La sociedad Asca, S.A tiene a finales del ejercicio 2008 una patente por un precio de adquisición de 48.000 Bs. Su amortización acumulada a 31 de diciembre de 2008 es de 8.000 Bs y la vida útil restante es de 10 años.

Antes de efectuar el cierre del año 2008, la sociedad tiene conocimiento que el valor de mercado de la patente ha incrementado un 50% más. El valor de uso de la patente no desciende por debajo de su precio de adquisición. La sociedad decide utilizar el método de revalorización de activos.

A inicio del año 2010, la sociedad vende la patente por un importe de 21.000 Bs.

Se pide contabilizar la operación de incremento de valor del activo y la nueva situación del inmovilizado; se solicita también averiguar la nueva situación de la amortización aplicando el método de eliminación contra el importe en libros brutos del activo.

Solución:

En primer lugar el Valor Neto Contable de la patente al 31 de diciembre de 2008.

Precio adquisición:	48.000 Bs
Amortización Acumulada:	-8.000 Bs

Valor Neto Contable: 40.000 Bs

A continuación incrementamos de valor la patente y re expresamos su amortización acumulada:

Valor de mercado: $48.000 \text{ Bs} \times 1,5 = 72.000 \text{ Bs}$

Amortización Acumulada rectificada: $8.000 \text{ Bs} \times 1,5 = 12.000 \text{ Bs}$

Valor Neto rectificado = 60.000 Bs

Como quedan 10 años por amortizar calcularemos la cuota anual de amortización en función del valor neto rectificado: $60.000 \text{ Bs} / 10 \text{ años} = 6.000 \text{ Bs}$ anuales.

La reserva de revalorización será el valor rectificado menos el valor neto contable: $60.000 \text{ Bs} - 40.000 = 20.000 \text{ Bs}$

Eliminar la amortización acumulada directamente contra el valor bruto del activo sería:

Amortización acum. Inmovilizado inmaterial	8.000 Bs
Propiedad Industrial	8.000 Bs

Al inicio del año 2010 se produce la venta de la patente:

Bancos	21.000 Bs
Amortización acum. Inmovilizado Inmaterial	6.000 Bs
Pérdidas por venta inmovilizado	33.000 Bs
Propiedad Industrial	60.000 Bs

Y también traspasamos la reserva por revalorización a reservas por ganancias acumuladas:

Superávit por revalorización	20.000 Bs
Utilidad No Distribuida	20.000 Bs

4.2 Norma Internacional de Contabilidad N° 40 Propiedades de Inversión

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de las propiedades de inversión y las exigencias de revelación de información correspondientes.

Alcance

2. Esta Norma será aplicable en el reconocimiento, medición y revelación de información de las propiedades de inversión.

3. *Entre otras cosas, esta Norma será aplicable para la medición en los estados financieros de un arrendatario, de los derechos sobre una propiedad mantenida en régimen de arrendamiento y que se contabilice como un arrendamiento operativo, también se aplicará para la medición en los estados financieros de un arrendador, de las propiedades de inversión arrendadas en régimen de arrendamiento operativo. Esta Norma no trata los problemas cubiertos en la NIC 17 Arrendamientos, entre los que se incluyen los siguientes:*

(a) *La clasificación de los arrendamientos como arrendamientos financieros u operativos.*

(b) *El reconocimiento de las rentas por arrendamiento de propiedades de inversión (ver también la NIC 18 Ingresos Ordinarios).*

(c) *La medición, en los estados financieros del arrendatario, de los derechos sobre propiedades mantenidas en arrendamiento operativo.*

(d) *la medición, en los estados financieros del arrendador, de su inversión neta en un arrendamiento financiero.*

(e) *La contabilización de las transacciones de venta con arrendamiento posterior; y*

(f) *La información a revelar sobre arrendamientos financieros y operativos.*

4. Esta Norma no será de aplicación a:

(a) *Los activos biológicos adheridos a terrenos y relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 41, Agricultura); y*

(b) *Las inversiones en derechos mineros, exploración y extracción de minerales, petróleo, gas natural y otros recursos no renovables similares.*

Definiciones

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

Importe en libros es el importe por el que se reconoce un activo en el balance.

Costo es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien el valor razonable de la contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o construcción o, cuando fuere aplicable, el importe que se atribuye a ese activo cuando se lo reconoce inicialmente de acuerdo con

los requerimientos específicos de otros NIIF, por ejemplo la NIIF 2 Pagos en Acciones.

Valor razonable es el importe por el cual un activo puede ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

Propiedades de inversión son propiedades (terrenos o edificios, considerados en su totalidad o en parte, o ambos) que se tienen (por parte del dueño o por parte del arrendatario que haya acordado un arrendamiento financiero) para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para:

(a) Su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o

(b) Su venta en el curso ordinario de las operaciones.

Propiedades ocupadas por el dueño son las propiedades que se tienen (por parte del dueño o por parte del arrendatario que haya acordado un arrendamiento financiero) para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos.

6. El derecho sobre una propiedad que el arrendatario mantenga en régimen de arrendamiento operativo, se podrá clasificar y contabilizar como una propiedad de inversión si, y sólo si, el elemento cumpliera, en su caso, la definición de propiedad de inversión, y el arrendatario emplease el modelo del valor razonable, establecido en los párrafos 33 a 55, para los activos reconocidos. Esta clasificación alternativa podrá realizarse para cada una de las propiedades por separado. Sin embargo, una vez que esta clasificación alternativa haya sido elegida para un derecho sobre una propiedad mantenida en régimen de arrendamiento operativo, todos los elementos clasificados como

propiedades de inversión se contabilizarán utilizando el modelo del valor razonable. Cuando se elija esta clasificación alternativa, cualquier derecho sobre la propiedad así clasificada se incluirá en la información a revelar requerida en los párrafos 74 a 78.

7. Las propiedades de inversión se tienen para obtener rentas, plusvalías o ambas. Por lo tanto, las propiedades de inversión generan flujos de efectivo que son en gran medida independientes de los procedentes de otros activos poseídos por la entidad. Esto distinguirá a las propiedades de inversión de las ocupadas por el dueño. La producción de bienes o la prestación de servicios (o el uso de propiedades para fines administrativos) generan flujos de efectivo que no son atribuibles solamente a las propiedades, sino a otros activos utilizados en la producción o en el proceso de prestación de servicios. La NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo se aplican a las propiedades ocupadas por el dueño.

8. Los siguientes casos son ejemplos de propiedades de inversión:

(a) Un terreno que se tiene para obtener plusvalías a largo plazo y no para venderse en el corto plazo, dentro del curso ordinario de las actividades del negocio.

(b) Un terreno que se tiene para un uso futuro no determinado (en el caso de que la entidad no haya determinado si el terreno se utilizará como propiedad ocupada por el dueño o para venderse a corto plazo, dentro del curso ordinario de las actividades del negocio, se considera que ese terreno se mantiene para obtener plusvalías).

(c) Un edificio que sea propiedad de la entidad (o bien un edificio obtenido a través de un arrendamiento financiero) y esté alquilado a través de uno o más arrendamientos operativos; y

(d) Un edificio que esté desocupado y se tiene para ser arrendado a través de uno o más arrendamientos operativos.

9. Los siguientes son ejemplos de partidas que no son propiedades de inversión y que, por lo tanto, no se incluyen en el alcance de esta Norma:

(a) Inmuebles con el propósito de venderlos en el curso normal de las actividades del negocio o bien que se encuentran en proceso de construcción o desarrollo con vistas a dicha venta (véase la NIC 2 Inventarios), por ejemplo propiedades adquiridas exclusivamente para su desapropiación en un futuro cercano o para desarrollarlas y revenderlas.

(b) Propiedades que están siendo construidas o mejoradas por cuenta de terceras personas (véase la NIC 11 Contratos de Construcción).

(c) Propiedades ocupadas por el dueño (véase la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo), incluyendo, entre otros, las propiedades que se tienen para su uso futuro como propiedades ocupadas por el dueño, propiedades que se tienen para realizar en ellas construcciones o desarrollos futuros y utilizarlos posteriormente como ocupados por el dueño, propiedades ocupadas por empleados (paguen o no rentas según su valor de mercado) y propiedades ocupadas por el dueño en espera de desprenderse de ellas.

(d) Propiedades que están siendo construidas o mejoradas para uso futuro como propiedades de inversión, a los que se aplicará la NIC 16 hasta que la construcción o desarrollo estén terminados, fecha en la que se convierten en propiedades de inversión y por lo tanto quedan sujetos a esta Norma; no obstante, esta Norma será de aplicación a las propiedades que ya eran de inversión pero en estos momentos están siendo mejoradas nuevamente para uso futuro como propiedades de inversión (véase el párrafo 58).

(e) Las propiedades arrendadas a otra entidad en régimen de arrendamiento financiero.

10. Ciertas propiedades se componen de una parte que se tiene para ganar rentas o plusvalías, y otra parte que se utiliza en la producción o suministro de bienes o servicios o bien para fines administrativos. Si estas partes pueden ser vendidas separadamente (o colocadas por separado en régimen de arrendamiento financiero), la entidad las contabilizará también por separado. Si no fuera así, la propiedad únicamente se calificará como propiedad de inversión cuando se utilice una porción insignificante del mismo para la producción o suministro de bienes o servicios o para fines administrativos.

11. En ciertos casos, la entidad suministra servicios complementarios a los ocupantes de una propiedad. Esta entidad tratará dicho elemento como propiedad de inversión si los servicios son un componente insignificante del contrato. Un ejemplo podría ser la vigilancia y los servicios de mantenimiento que proporciona el dueño de un edificio a los arrendatarios que lo ocupan.

12. En otros casos, los servicios proporcionados son un componente más significativo. Por ejemplo, si la entidad tiene y gestiona un hotel, los servicios proporcionados a los huéspedes son un componente significativo del contrato en su conjunto. Por lo tanto, un hotel gestionado por el dueño es una propiedad ocupada por éste y no una propiedad de inversión.

13. Puede ser difícil determinar si los servicios complementarios son lo suficientemente significativos para hacer que la propiedad no se califique como propiedad de inversión. Por ejemplo, el dueño de un hotel transfiere algunas veces ciertas responsabilidades a terceras partes en virtud de un contrato de administración. Los términos de dicho contrato pueden variar ampliamente. En un extremo del espectro de posibilidades, la posición del dueño podría ser, en el fondo, la de un inversionista pasivo. En el otro extremo del espectro, el dueño

podría simplemente haber subcontratado a terceros ciertas funciones de gestión diaria, pero conservando una exposición significativa a las variaciones en los flujos de efectivo generados por las operaciones del hotel.

14. Se requiere un juicio para determinar si una propiedad puede ser calificada como propiedad de inversión. La entidad desarrollará criterios para poder ejercer tal juicio de forma coherente, de acuerdo con la definición de propiedades de inversión y con las directrices correspondientes que figuran en los párrafos 7 al 13. El apartado (c) del párrafo 75 requiere que la entidad revele dichos criterios cuando la clasificación resulte difícil.

15. En algunos casos, una entidad tiene una propiedad que arrienda a la controladora o a otra subsidiaria del mismo grupo y es ocupado por éstas. Esta propiedad no se calificará como de inversión, en los estados financieros consolidados que incluyen a ambas entidades, dado que se trata de una propiedad ocupada por el dueño, desde la perspectiva del grupo en su conjunto. Sin embargo, desde la perspectiva de la entidad que lo tiene, la propiedad es de inversión si cumple con la definición del párrafo 5. Por lo tanto, el arrendador tratará la propiedad como de inversión en sus estados financieros individuales.

Reconocimiento

16. Las propiedades de inversión se reconocerán como activos cuando, y sólo cuando:

(a) Sea probable que los beneficios económicos futuros que estén asociados con tales propiedades de inversión fluyan hacia la entidad; y

(b) El costo de las propiedades de inversión pueda ser medido de forma fiable.

17. Según este criterio de reconocimiento, la entidad evaluará todos los costos de sus propiedades de inversión, en el momento en que incurra en ellos. Estos costos comprenderán tanto aquéllos en que se ha incurrido inicialmente para adquirir o construir una partida de propiedades, como los costos incurridos posteriormente para añadir, sustituir parte o mantener el elemento correspondiente.

18. De acuerdo con el criterio de reconocimiento contenido en el párrafo 16, la entidad no reconocerá, en el importe en libros de una propiedad de inversión, los costos derivados del mantenimiento diario del elemento. Tales costos se reconocerán en el resultado del periodo cuando se incurra en ellos. Los costos del mantenimiento diario son principalmente los costos de mano de obra y los consumibles, que pueden incluir el costo de pequeños componentes. El objetivo de estos desembolsos se describe a menudo como 'reparaciones y conservación' de la propiedad.

19. Algunos componentes de las propiedades de inversión podrían haber sido adquiridos en sustitución de otros anteriores. Por ejemplo, las paredes interiores pueden sustituirse por otras distintas de las originales. Según el criterio de reconocimiento, la entidad reconocerá en el importe en libros de una propiedad de inversión el costo de sustituir un componente del mismo, siempre que satisfaga los criterios de reconocimiento, desde el mismo momento en que se incurra en dicho costo. El importe en libros de estos componentes sustituidos se dará de baja de acuerdo con los criterios de baja en cuentas contemplados en esta Norma.

Medición inicial

20. Las propiedades de inversión se medirán inicialmente al costo. Los costos asociados a la transacción se incluirán en la medición inicial.

21. *El costo de adquisición de una propiedad de inversión comprenderán su precio de compra y cualquier desembolso directamente atribuible. Los desembolsos directamente atribuibles incluyen, por ejemplo, honorarios profesionales por servicios legales, impuestos por traspaso de las propiedades y otros costos asociados a la transacción.*

22. *El costo de una propiedad de inversión construida por la propia entidad será su costo en la fecha en que la construcción o desarrollo queden completados. Hasta esa fecha, la entidad aplicará la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo. A partir de esa fecha, la propiedad se convertirá en una propiedad de inversión y le será de aplicación lo dispuesto en esta Norma (véanse el apartado (e) del párrafo 57 y el párrafo 65).*

23. *El costo de una propiedad de inversión no se incrementará por:*

(a) *Los costos de puesta en marcha (a menos que sean necesarios para poner la propiedad en la condición necesaria para que pueda operar de la manera prevista por la administración).*

(b) *Las pérdidas de operación incurridas antes de que la propiedad de inversión logre el nivel planeado de ocupación, o*

(c) *Las cantidades anormales de desperdicios, mano de obra u otros recursos incurridos en la construcción o en el desarrollo de la propiedad.*

24. *Si el pago por una propiedad de inversión se aplazase, su costo será el equivalente al precio de contado. La diferencia entre esta cuantía y el total de pagos se reconocerá como un gasto por intereses durante el periodo de aplazamiento.*

25. El costo inicial del derecho sobre una propiedad mantenida en régimen de arrendamiento financiero y clasificado como propiedad de inversión, será el establecido para los arrendamientos financieros en el párrafo 20 de la NIC 17; esto es, el activo se reconocerá por el menor importe entre el valor razonable de la propiedad y el valor presente de los pagos mínimos por arrendamiento. De acuerdo con ese mismo párrafo, se reconocerá como pasivo, un importe equivalente.

26. Cualquier importe adicional que se haya pagado por el arrendamiento se tratará, para los propósitos de medición, como parte de los pagos mínimos por arrendamiento, y por tanto quedará incluido en el costo del activo, pero se excluirá del pasivo correspondiente. Si un derecho sobre una propiedad mantenida en arrendamiento se clasificase como una propiedad de inversión, el elemento contabilizado por su valor razonable sería el derecho y no la propiedad subyacente. En los párrafos 33 a 52 se establecen directrices para determinar el valor razonable del derecho sobre una propiedad de acuerdo con el modelo del valor razonable. Estas directrices serán también las relevantes para determinar el valor razonable, en caso de que dicho valor se use como costo a efectos del reconocimiento inicial.

27. Algunas propiedades de inversión pueden haber sido adquiridas a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios. La siguiente discusión se refiere solamente a la permuta de un activo no monetario por otro, pero también es aplicable a todas las permutas descritas en el primer inciso de este párrafo. El costo de dicha propiedad de inversión se medirá por su valor razonable, a menos que (a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o (b) no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado. El elemento adquirido se medirá de esta forma incluso cuando la entidad no pueda dar de baja inmediatamente el activo entregado. Si la partida adquirida no se

mide por su valor razonable, su costo se medirá por el importe en libros del activo entregado.

28. La entidad determinará si una permuta tiene carácter comercial, considerando en qué medida se espera que cambien los flujos de efectivo futuros como consecuencia de dicha transacción. Una permuta tendrá carácter comercial si:

(a) La configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del activo recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo transferido; o

(b) El valor específico para la entidad de la parte de sus actividades afectada por la permuta, se ve modificado como consecuencia del intercambio; y además

(c) La diferencia identificada en (a) o en (b) resulta significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.

Al determinar si una permuta tiene carácter comercial, el valor específico para la entidad de la parte de sus actividades afectada por la transacción, deberá tener en cuenta los flujos de efectivo después de impuestos. El resultado de estos análisis puede quedar claro sin necesidad de que la entidad deba realizar cálculos detallados.

29. El valor razonable de un activo, para el que no existen transacciones comparables en el mercado, puede determinarse con fiabilidad si (a) la variabilidad en el rango de las estimaciones del valor razonable del activo no es significativa, o (b) las probabilidades de las diferentes estimaciones, dentro de ese rango, pueden ser medidas razonablemente y utilizadas en la estimación del valor razonable. Si la entidad es capaz de determinar de forma fiable los valores

razonables del activo recibido o del activo entregado, entonces, se utilizará el valor razonable del activo entregado para medir el costo del activo recibido, a menos que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido.

Medición posterior al reconocimiento

Política contable

30. A excepción de lo señalado en los párrafos 32A y 34, la entidad elegirá como política contable el modelo del valor razonable, contenido en los párrafos 33 a 55, o el modelo del costo, contenido en el párrafo 56, y aplicará esa política a todas sus propiedades de inversión.

31. La NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores establece que se efectuará un cambio voluntario en una política únicamente si dicho cambio proporciona una presentación más adecuada de los eventos y transacciones, en los estados financieros de la entidad. Es altamente improbable que un cambio del modelo del valor razonable al modelo del costo proporcione una presentación más adecuada.

32. Esta Norma requiere a todas las entidades determinar el valor razonable de sus propiedades de inversión para propósitos de medición (modelo del valor razonable) o revelación (modelo del costo). Se recomienda a las entidades, pero no se les obliga, a determinar el valor razonable de sus propiedades de inversión a partir de una tasación practicada por un experto independiente que tenga una capacidad profesional reconocida y una experiencia reciente en la localidad y en el tipo de propiedad de inversión que está siendo medido.

32A. La entidad puede:

(a) Escoger el modelo de valor razonable o el modelo del costo para todas las propiedades de inversión que respaldan obligaciones de pagar un retorno vinculado directamente con el valor razonable o con los retornos provenientes de activos especificados, incluyendo esa propiedad para inversión; y

(b) Escoger el modelo de valor razonable o el modelo del costo para todas las otras propiedades para inversión, independiente de la elección realizada en (a).

32B. Algunos aseguradores y otras entidades operan un fondo de propiedad interna que emite unidades nominales, con algunas entidades tenidas por los inversionistas en contratos vinculados y otras tenidas por la entidad. El párrafo 32A no permite que una entidad mida una propiedad tenida por el fondo parcialmente al costo y parcialmente a valor razonable.

32C. Si una entidad escoge modelos diferentes para las dos categorías descritas en el párrafo 32A, las ventas de propiedades para inversión que se hagan entre conjuntos de activos medidos usando diferentes modelos se deben reconocer a su valor razonable, y el cambio acumulativo en el valor razonable se debe reconocer en resultados. De acuerdo con ello, si la propiedad para inversión es vendida desde un conjunto en el cual se usa el modelo de valor razonable a otro en que se emplea el modelo del costo, el valor razonable de la propiedad en la fecha de la venta se tomará como el costo estimado.

Modelo del valor razonable

33. Con posterioridad al reconocimiento inicial, la entidad que haya escogido el modelo del valor razonable medirá todas sus propiedades de inversión al valor razonable, excepto en los casos descritos en el párrafo 53.

34. Cuando el derecho sobre una propiedad, mantenida por el arrendatario en régimen de arrendamiento operativo, se clasifique como propiedad de inversión de acuerdo con el párrafo 6, no es aplicable la elección señalada en el párrafo 30; de forma que se aplicará forzosamente el modelo del valor razonable.

35. Las pérdidas o ganancias derivadas de un cambio en el valor razonable de una propiedad de inversión se incluirán en el resultado del periodo en que surjan.

36. El valor razonable de una propiedad de inversión es el precio al que podría ser intercambiada, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua (véase el párrafo 5). El valor razonable excluye específicamente un precio estimado incrementado o rebajado por plazos o circunstancias especiales tales como financiación atípica, acuerdos de venta con arrendamiento financiero posterior, contrapartidas especiales o rebajas concedidas por alguien relacionado de alguna manera con la venta.

37. La entidad determinará el valor razonable sin practicar ninguna deducción por los costos de transacción en que pudiera incurrir por causa de la desapropiación.

38. El valor razonable de una propiedad de inversión reflejará las condiciones de mercado en la fecha del balance.

39. El valor razonable es específico para una fecha dada. Debido a que las condiciones de mercado pueden cambiar, el valor estimado podría ser incorrecto o inapropiado para otra fecha. La definición de valor razonable también supone un intercambio y un cierre simultáneos del contrato de venta, sin ninguna

variación en el precio que pudiera haberse producido en una transacción en condiciones de independencia mutua, entre partes experimentadas e interesadas, si el intercambio y el cierre de la transacción no fueran simultáneos.

40. El valor razonable de una propiedad de inversión refleja, entre otras cosas, el ingreso por rentas que se podría obtener de arrendamientos en las condiciones actuales, así como los supuestos razonables y defendibles que representen la visión del mercado que partes experimentadas e interesadas pudieran asumir acerca del ingreso que, por arrendamientos futuros, se pudiera conseguir a la luz de las condiciones actuales del mercado. También refleja, de forma similar, cualquier flujo de salida de efectivo (incluyendo pagos por arrendamiento y otras salidas de efectivo) que pudieran esperarse con relación a la propiedad. Algunas de estas salidas de efectivo se reflejan en el pasivo, mientras que otras asociadas a salidas de efectivo no se reconocen en los estados financieros hasta una fecha posterior (por ejemplo, pagos periódicos tales como alquileres contingentes).

41. El párrafo 25 especifica las bases para el reconocimiento inicial del costo de la participación en una propiedad arrendada. El párrafo 33 requiere que el derecho sobre una propiedad arrendada se reexprese, si fuera necesario, por su valor razonable. En un arrendamiento negociado con tasas de interés de mercado, el valor razonable inicial del derecho sobre una propiedad arrendada neto de todos los pagos esperados por el arrendamiento (incluyendo los relacionados con los pasivos reconocidos), debería ser cero. Este valor razonable no cambia independientemente de si, a efectos contables, se reconoce el activo arrendado y el pasivo correspondiente, ya sea por su valor razonable o por el valor presente de los pagos mínimos del arrendamiento, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 20 de la NIC 17. Por tanto, reexpresar un activo arrendado sustituyendo su costo, determinado de acuerdo con el párrafo 25, por su valor razonable, determinado de acuerdo con el párrafo 33, no debería dar lugar a ninguna pérdida o ganancia inicial, a menos que el valor razonable fuera

determinado en diferentes momentos del tiempo. Esto podría suceder cuando se ha elegido aplicar el modelo del valor razonable después del reconocimiento inicial.

42. La definición de valor razonable se refiere a “partes interesadas y debidamente informadas”. En este contexto “debidamente informadas” significa que ambos, tanto el vendedor interesado como el comprador interesado, están razonablemente bien informados acerca de la naturaleza y características de la propiedad de inversión, su uso real y potencial, así como el estado y condiciones del mercado en la fecha del balance. Un comprador interesado está motivado, pero no obligado, a comprar. Este comprador no está obsesionado ni va a comprar a cualquier precio. El hipotético comprador no pagaría un precio más alto del que se pudiera fijar en el mercado, entre compradores y vendedores interesados y debidamente informados.

43. Un vendedor interesado es aquel que no está obsesionado ni forzado a vender a cualquier precio, ni dispuesto a esperar por un precio que no sea considerado razonable en el mercado actual. El vendedor interesado está motivado a vender la propiedad de inversión de acuerdo con las condiciones del mercado, al mejor precio posible. Las circunstancias objetivas del propietario actual de la propiedad de inversión no son un elemento a considerar, porque el vendedor interesado es un propietario hipotético (lo que quiere decir, por ejemplo, que el vendedor interesado no tendría en cuenta las particulares circunstancias fiscales del propietario actual de la propiedad de inversión).

44. La definición de valor razonable se refiere a una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. Una transacción libre es una transacción entre partes que no tienen una relación particular o especial, tal que pueda originar que el precio de la transacción no sea representativo del mercado. Se presume que la transacción se realiza entre partes no vinculadas que actúan de forma independiente.

45. *La mejor evidencia de un valor razonable se obtiene, normalmente, de los precios actuales en un mercado activo para propiedades similares en la misma localidad y condiciones, sobre las que puedan realizarse los mismos o parecidos contratos, ya sean de arrendamiento u otros relacionados con esas propiedades. A estos efectos, la entidad tendrá cuidado de identificar cualquier diferencia en la naturaleza, localización o condición de la propiedad, así como en las condiciones de los contratos de arrendamiento y los otros contratos relacionados con la misma.*

46. *Ante la ausencia de precios actuales en un mercado activo, del tipo descrito en el párrafo 45, una entidad considerará información de diferentes fuentes, entre las que se incluyen:*

(a) Precios actuales en un mercado activo para propiedades de diferente naturaleza, condiciones o localización (o sujetas a contratos de arrendamiento, u otros contratos, con características diferentes), ajustados para reflejar dichas diferencias.

(b) Precios recientes en mercados menos activos, con ajustes para reflejar cualquier cambio en las condiciones económicas desde la fecha en que ocurrieron las transacciones a los precios indicados; y

(c) Proyecciones de flujos de efectivo descontados basadas en estimaciones fiables de flujos futuros de efectivo, apoyadas por las condiciones que se den en cualquier arrendamiento u otro contrato existente y (cuando sea posible) por evidencia externa, tales como rentas actuales de mercado para propiedades similares en la misma localidad y condiciones, utilizando tipos de descuento que reflejen la evaluación actual del mercado sobre la incertidumbre en la cuantía y calendario de los flujos de efectivo.

47. *En algunos casos, las diversas fuentes señaladas en el párrafo precedente pueden sugerir diferentes conclusiones sobre el valor razonable de una propiedad de inversión. La entidad habrá de considerar las razones de estas diferencias, con objeto de obtener la estimación más fiable del valor razonable, dentro de un rango estrecho de estimaciones.*

48. *En casos excepcionales, cuando una entidad adquiere por primera vez una propiedad de inversión (o cuando una propiedad existente se convierte por primera vez en propiedad de inversión, después de terminarse la construcción o desarrollo, o después de un cambio en su uso) puede existir evidencia clara de que la variación en el rango de las estimaciones de valor razonable será muy alta y las probabilidades de los distintos resultados posibles serán muy difíciles de evaluar, de tal forma que la utilidad de una sola estimación del valor razonable queda invalidada. Esta situación podría indicar que el valor razonable de la propiedad no podrá ser determinado con fiabilidad de una manera continua (véase el párrafo 53).*

49. *El valor razonable difiere del valor en uso tal como se define en la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos. El valor razonable refleja el conocimiento y estimaciones de los participantes en el mercado, así como factores que son relevantes para los participantes en el mercado en general. En contraste, el valor en uso refleja las estimaciones procedentes de la entidad, así como factores específicos de la entidad, que pueden no ser aplicables a otras entidades en general. Por ejemplo, el valor razonable no reflejará ninguno de los siguientes factores en tanto que generalmente, no serán conocidos por los compradores y vendedores interesados:*

(a) *El valor adicional derivado de la creación de una cartera de propiedades en diferentes localidades.*

(b) *Las sinergias entre las propiedades de inversión y otros activos.*

(c) *Los derechos o restricciones legales que sólo son aplicables al propietario actual; y*

(d) *Los beneficios o gravámenes fiscales que sólo son aplicables al propietario actual.*

50. *Al determinar el valor razonable de una propiedad de inversión, la entidad deberá evitar duplicar activos y pasivos que se reconozcan como activos y pasivos separados. Por ejemplo:*

(a) *Equipos, tales como ascensores o aire acondicionado, que son frecuentemente parte integrante de un edificio, y se reconocerán, por lo general, dentro de la propiedad de inversión, en lugar de estar reconocidos de forma separada como propiedades, planta y equipo.*

(b) *Si una oficina se alquila amueblada, el valor razonable de la oficina incluirá por lo general el valor razonable del mobiliario, debido a que el ingreso por arrendamiento deriva de la oficina con los muebles. Cuando el mobiliario se incluya en el valor razonable de la propiedad de inversión, la entidad no reconocerá dicho mobiliario como un activo separado.*

(c) *El valor razonable de una propiedad de inversión excluirá ingresos por rentas anticipadas o a cobrar de arrendamientos operativos, ya que la entidad reconoce éstos como pasivos o activos separados.*

(d) *El valor razonable de las propiedades de inversión mantenidas mediante arrendamiento reflejará los flujos de efectivo esperados (incluyendo las cuotas contingentes que se espera den lugar a las correspondientes cuentas por pagar). De acuerdo con lo anterior, si la medición obtenida para una propiedad ha de obtenerse neta de todos los pagos que se espera realizar, será necesario, a efectos*

de su contabilización, deducir cualquier pasivo reconocido derivado del arrendamiento para llegar al valor razonable de la propiedad de inversión.

51. El valor razonable de una propiedad de inversión no reflejará desembolsos futuros que vayan a mejorar la propiedad, ni tampoco los beneficios futuros relacionados con estos desembolsos futuros.

52. En algunos casos, la entidad espera que el valor presente de sus pagos relativos a una propiedad de inversión (distintos de los pagos relativos a los pasivos financieros reconocidos) exceda al valor presente de los flujos de efectivo por recibir. La entidad aplicará la NIC 37 Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes, para determinar si debe reconocer un pasivo y cómo debe proceder, en tal caso, a su medición.

Incapacidad para determinar el valor razonable de forma fiable

53. Existe una presunción refutable de que las entidades serán capaces de determinar, de forma fiable y continua, el valor razonable de cada propiedad de inversión. Sin embargo, en casos excepcionales, cuando la entidad adquiera por primera vez una propiedad de inversión (o cuando una propiedad existente se convierte por primera vez en propiedad de inversión después de terminarse la construcción o desarrollo, o después de un cambio en su uso) puede existir clara evidencia de que la entidad no va a poder determinar, de forma fiable y continua, el valor razonable de la propiedad de inversión. Esto surge cuando, y sólo cuando, no sean frecuentes las transacciones similares en el mercado, y no se pueda disponer de otras formas de estimar el valor razonable (por ejemplo, a partir de las proyecciones de flujos de caja descontados). En dichos casos, la entidad medirá la propiedad de inversión aplicando el modelo del costo previsto en la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo. Se supondrá que el valor residual de la propiedad de inversión es cero. La entidad continuará aplicando la NIC 16 hasta que se desapropie de la propiedad de inversión.

54. En casos excepcionales, cuando la entidad se vea forzada, por la razón dada en el párrafo anterior, a medir la propiedad de inversión utilizando el modelo del costo de acuerdo con la NIC 16, medirá el resto de sus propiedades de inversión por su valor razonable. En estos casos, aunque la entidad puede utilizar el modelo del costo para una propiedad de inversión en particular, continuará contabilizando cada uno de las restantes propiedades usando el modelo del valor razonable.

55. Si la entidad ha medido previamente una propiedad de inversión por su valor razonable, continuará valorándola a valor razonable hasta que se desapropie de la misma (o hasta que la propiedad sea ocupada por el propietario, o la entidad comience la transformación del mismo para venderlo en el curso ordinario de su actividad) aún si las transacciones comparables en el mercado se hicieran menos frecuentes, o bien los precios de mercado estuvieran disponibles menos fácilmente.

Modelo del costo

56. Después del reconocimiento inicial, la entidad que elija el modelo del costo medirá sus propiedades de inversión aplicando los requisitos establecidos en la NIC 16 para ese modelo, en lugar de los previstos para los que satisfagan los criterios para ser clasificados como mantenidos para su venta (o sean incluidos en un grupo de desapropiación que sea clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas. Las propiedades de inversión que satisfagan el criterio de ser clasificadas como mantenidas para la venta (o sean incluidos en un grupo de desapropiación que sea clasificado como mantenido para la venta) se medirán de acuerdo con la NIIF 5.

Transferencias

57. Se realizarán transferencias a, o de, propiedades de inversión cuando, y sólo cuando, exista un cambio en su uso, que se haya evidenciado por:

(a) El inicio de la ocupación por parte del propietario, en el caso de una transferencia de una propiedad de inversión a una instalación ocupada por el dueño.

(b) El inicio de un desarrollo con intención de venta, en el caso de una transferencia de una propiedad de inversión a inventarios.

(c) El fin de la ocupación por parte del dueño, en el caso de la transferencia de una instalación ocupada por el propietario a una propiedad de inversión.

(d) El inicio de una operación de arrendamiento a un tercero, en el caso de una transferencia de inventarios a propiedades de inversión; o

(e) El fin de la construcción o desarrollo, en el caso de una transferencia de una propiedad en curso de construcción o desarrollo a propiedades de inversión (transacción contemplada en la NIC 16).

58. El apartado (b) del anterior párrafo 57 requiere que la entidad transfiera una propiedad de inversión a inventarios cuando, y sólo cuando, exista un cambio de uso, evidenciado por el inicio de un desarrollo con intención de venta. Cuando la entidad decida desapropiarse de una propiedad de inversión sin hacer un desarrollo específico, continuará calificando a la propiedad como de inversión hasta que sea dada de baja en cuentas (eliminado del balance) y no lo tratará como si fuera un elemento de las inventarios. De forma similar, si la entidad reinicia el desarrollo de una propiedad de inversión, para continuar

manteniéndolo en el futuro como propiedad de inversión, ésta permanecerá como tal y no se reclasificará como instalación ocupada por el dueño durante su nueva etapa de desarrollo.

59. Los párrafos 60 a 65 tratan problemas de reconocimiento y medición que son aplicables cuando la entidad aplica el modelo del valor razonable para las propiedades de inversión. Cuando la entidad utiliza el modelo del costo, las transferencias entre propiedades de inversión, instalaciones ocupadas por el dueño y inventarios, no varían el importe en libros ni el costo de dichas propiedades, a efectos de medición o información a revelar.

60. Para la transferencia de propiedades de inversión, contabilizadas según su valor razonable, a propiedades ocupadas por el dueño o a inventarios, el costo de la propiedad a efectos de contabilizaciones posteriores, ya se utilice la NIC 16 ó la NIC 2, será el valor razonable en la fecha del cambio de uso.

61. Si una propiedad ocupada por el dueño se convierte en una propiedad de inversión, que se contabilizará por su valor razonable, la entidad aplicará la NIC 16 hasta la fecha del cambio de uso. La entidad tratará cualquier diferencia, a esa fecha, entre el importe en libros de la propiedad determinado aplicando la NIC 16 y el valor razonable, de la misma forma en la que registraría una revaluación aplicando lo dispuesto en la NIC 16.

62. Hasta la fecha en la que las propiedades ocupadas por el dueño se conviertan en propiedades de inversión, contabilizadas por su valor razonable, la entidad continuará amortizando la propiedad y reconocerá cualquier pérdida por deterioro de valor que haya ocurrido. La entidad tratará cualquier diferencia en esa fecha, entre el importe en libros de la propiedad determinado aplicando la NIC 16, y su valor razonable, de la misma forma que una revaluación en la NIC 16. En otras palabras:

(a) *Cualquier disminución en el importe en libros de la propiedad, se reconocerá en el resultado del periodo. Sin embargo, y en la medida en que el importe esté incluido en los superávits de revaluación de esa propiedad, la disminución se cargará contra el saldo de dicho superávit.*

(b) *Cualquier aumento resultante en el importe en libros se tratará como sigue:*

(i) *En la medida en que tal aumento sea la reversión de una pérdida por deterioro del valor, previamente reconocida para esa propiedad, el aumento se reconocerá en el resultado del periodo. El importe reconocido en el resultado del periodo no excederá al importe necesario para restaurar el importe en libros que se hubiera determinado (neto de depreciación) si no se hubiera reconocido la pérdida por deterioro del valor de los activos.*

(ii) *Cualquier remanente del aumento, sobre la reversión anterior, habrá de ser acreditado directamente al superávit de revaluación, dentro del patrimonio neto. En el caso de una desapropiación de la propiedad de inversión, los superávits de revaluación incluidos en el patrimonio neto pueden ser transferidos a las ganancias acumuladas. Esta transferencia del superávit de revaluación a las ganancias acumuladas no se hará a través de los resultados.*

63. *En caso de la transferencia de un elemento desde los inventarios a las propiedades de inversión, para contabilizarlo por su valor razonable, cualquier diferencia entre el valor razonable de la propiedad a esa fecha y su importe en libros anterior se reconocerá en el resultado del periodo.*

64. *El tratamiento de transferencias de inventarios a propiedades de inversión, que vaya a ser contabilizadas por su valor razonable, habrá de ser coherente con el tratamiento de las ventas de inventarios.*

65. Cuando una entidad termine la construcción o desarrollo de una propiedad de inversión construida por la propia entidad, que vaya a ser contabilizada por su valor razonable, cualquier diferencia entre el valor razonable de la propiedad a esa fecha y su importe en libros anterior, se reconocerá en el resultado del periodo.

Desapropiación

66. Una propiedad de inversión se dará de baja en cuentas (será eliminada del balance) cuando se venda o cuando la propiedad de inversión quede permanentemente retirada de uso y no se esperen beneficios económicos futuros procedentes de su desapropiación.

67. La desapropiación de una propiedad de inversión puede producirse bien por su venta o por su incorporación a un arrendamiento financiero. Para determinar la fecha de desapropiación de una propiedad de inversión, la entidad aplicará los criterios de la NIC 18, para reconocer el ingreso en la venta de los bienes, y considerará las directrices correspondientes del Apéndice de la NIC 18. La NIC 17 será de aplicación en el caso de una desapropiación que revista la forma de arrendamiento financiero o venta con arrendamiento posterior.

68. Si, de acuerdo con el criterio de reconocimiento del párrafo 16, la entidad reconoce en el importe en libros de un activo el costo de sustitución de parte de una propiedad de inversión, dará de baja el importe en libros del elemento sustituido. Para las propiedades de inversión contabilizadas según el modelo del costo, el elemento sustituido podría no ser un elemento que se hubiera amortizado de forma independiente. Si no fuera practicable para la entidad determinar el importe en libros del elemento sustituido, podrá utilizar el costo de la sustitución como indicativo de cuál era el costo del elemento sustituido en el momento en el que fue adquirido o construido. Según el modelo del valor razonable, el valor razonable de la propiedad de inversión podrá ya reflejar la

pérdida de valor del elemento que va a ser sustituido. En otros casos puede ser difícil distinguir qué importe del valor razonable debería reducirse por causa del elemento que va a ser sustituido. Una alternativa para proceder a esta reducción del valor razonable del elemento sustituido, cuando no resulte practicable hacerlo directamente, es incluir el costo de la sustitución en el importe en libros del activo, y luego volver a evaluar el valor razonable, de forma similar a lo requerido para ampliaciones que no implican sustitución.

69. La pérdida o ganancia resultante del retiro o la desapropiación de una propiedad de inversión, se determinarán como la diferencia entre los ingresos netos de la transacción y el importe en libros del activo, y se reconocerá en el resultado del periodo en que tenga lugar el retiro o la desapropiación (a menos que la NIC 17 exija otra cosa, en el caso de una venta con arrendamiento posterior).

70. La contraprestación a cobrar, derivada de la desapropiación de una propiedad de inversión, se reconocerá inicialmente según su valor razonable. En particular, si el pago por una propiedad de inversión se aplaza, la contraprestación recibida se reconocerá inicialmente por el equivalente de su precio al contado. La diferencia entre el importe nominal de la contraprestación y el equivalente al precio de contado, se reconocerá como un ingreso por intereses según lo establecido en la NIC 18, en función del tiempo transcurrido y tomando en consideración el método del interés efectivo.

71. La entidad aplicará la NIC 37, u otras Normas que considere apropiadas, a cualquier pasivo que permanezca después de desapropiarse de una propiedad de inversión.

72. Las compensaciones de terceros por causa de propiedades de inversión que hayan deteriorado su valor, se hayan perdido o abandonado, se

reconocerán en el resultado del periodo cuando dichas compensaciones sean exigibles.

73. El deterioro del valor o las pérdidas en propiedades de inversión, las reclamaciones asociadas o pagos por compensación de terceros y cualquier compra o construcción posterior de activos sustituidos son hechos económicos independientes y por eso se contabilizarán independientemente, de la forma siguiente:

(a) Las pérdidas por deterioro del valor de las propiedades de inversión se reconocerán de acuerdo con la NIC 36.

(b) Los retiros o desapropiaciones de las propiedades de inversión se reconocerán de acuerdo con los párrafos 66 a 71 de esta Norma.

(c) La compensación de terceros por la propiedad de inversión cuyo valor haya sufrido un deterioro, haya experimentado una pérdida o haya sido objeto de desapropiación se reconocerá en el resultado del periodo en el que dicha compensación sea exigible; y

(d) El costo de los activos rehabilitados, comprados o construidos como sustitutos se determinará de acuerdo con los párrafos 20 a 29 de esta Norma.

Información a revelar

Modelos del valor razonable y del costo

74. Las siguientes informaciones a revelar serán adicionales a las contenidas en la NIC 17. De acuerdo con la NIC 17, el dueño de las propiedades de inversión incluirá las revelaciones correspondientes al arrendador respecto a los arrendamientos en los que haya participado. La entidad que mantenga una

propiedad de inversión en régimen de arrendamiento financiero u operativo, incluirá las revelaciones del arrendatario para los arrendamientos financieros y las revelaciones del arrendador para los arrendamientos operativos en los que haya participado.

75. La entidad revelará:

(a) Si aplica el modelo del valor razonable o el modelo del costo.

(b) Cuando aplique el modelo del valor razonable, en qué circunstancias se clasifican y contabilizan como propiedades de inversión los derechos sobre propiedades mantenidas en régimen de arrendamiento operativo.

(c) Cuando la clasificación resulte difícil (véase el párrafo 14), los criterios desarrollados por la entidad para distinguir las propiedades de inversión de las propiedades ocupadas por el dueño y de las propiedades que se tienen para vender en el curso normal de las actividades del negocio.

(d) Los métodos e hipótesis significativas aplicados en la determinación del valor razonable de las propiedades de inversión, incluyendo una declaración que indique si la determinación del valor razonable fue hecha a partir de evidencias del mercado o se tuvieron en cuenta otros factores de peso (que deben ser revelados por la entidad) por causa de la naturaleza de las propiedades y la falta de datos comparables de mercado.

(e) La medida en que el valor razonable de las propiedades de inversión (tal como han sido medidas o reveladas en los estados financieros) está basado en una tasación hecha por un perito que tenga una capacidad profesional reconocida y una experiencia reciente en la localidad y categoría de las propiedades de inversión objeto de la medición; por otra parte, en caso de que no hubiera habido tal medición, este hecho también se revelará.

(f) Las cifras incluidas en el resultado del periodo por:

(i) Ingresos derivados de rentas provenientes de las propiedades de inversión.

(ii) Gastos directos de operación (incluyendo reparaciones y mantenimiento) relacionados con las propiedades de inversión que generaron ingresos por rentas durante el periodo; y

(iii) Gastos directos de operación (incluyendo reparaciones y mantenimiento) relacionados con las propiedades de inversión que no generaron ingresos en concepto de rentas durante el periodo.

(iv) El cambio acumulado en el valor razonable que se haya reconocido en el resultado por la venta de una propiedad de inversión, perteneciente al conjunto de activos en los que se aplica el modelo del costo, al otro conjunto de activos en los que se aplica el modelo del valor razonable (véase el párrafo 32C).

(g) La existencia e importe de las restricciones a la realización de las propiedades de inversión, al cobro de los ingresos derivados de los mismos o de los recursos obtenidos por su desapropiación.

(h) Las obligaciones contractuales para adquisición, construcción o desarrollo de propiedades de inversión, o por concepto de reparaciones, mantenimiento o mejoras.

Modelo del valor razonable

76. Además de las revelaciones exigidas por el párrafo 75, la entidad que aplique el modelo del valor razonable descrito en los párrafos 33 a 55, también deberá presentar una conciliación del importe en libros de las propiedades de inversión al inicio y al final del periodo, que incluya lo siguiente:

(a) Adiciones, presentando por separado las derivadas de adquisiciones y las que se refieren a desembolsos posteriores capitalizados en el importe en libros de estos activos.

(b) Adiciones derivadas de adquisiciones a través de combinaciones de negocios.

(c) Activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo en desapropiación clasificado como mantenido para la venta de acuerdo con la NIIF 5, así como las ventas o disposiciones por otra vía.

(d) Pérdidas o ganancias netas de los ajustes al valor razonable.

(e) Diferencias de cambio netas derivadas de la conversión de los estados financieros a una moneda de presentación diferente, así como las derivadas de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que presenta estados financieros.

(f) Traspasos de propiedades de inversión hacia o desde inventarios, o bien hacia o desde propiedades ocupadas por el dueño; y

(g) Otros movimientos.

77. Cuando la evaluación obtenida para una propiedad de inversión se haya ajustado de forma significativa, a efectos de ser utilizada en los estados financieros, por ejemplo para evitar una doble contabilización de activos o pasivos que se hayan reconocido como activos y pasivos independientes, según se describe en el párrafo 50, la entidad incluirá entre sus revelaciones una reconciliación entre la evaluación obtenida y la medición ya ajustada que se haya incluido en los estados financieros, mostrando independientemente el importe agregado de cualesquiera obligaciones reconocidas por arrendamiento que se hayan deducido, así como cualesquiera otros ajustes significativos.

78. En los casos excepcionales a que hace referencia el párrafo 53, en los que la entidad valore la propiedad de inversión utilizando el modelo del costo de la NIC 16, la reconciliación requerida por el párrafo 76 revelará los importes asociados a esas propiedades de inversión independientemente de los importes asociados a otras propiedades de inversión. Además, la entidad incluirá la siguiente información:

(a) Una descripción de las propiedades de inversión.

(b) Una explicación del motivo por el cual el valor razonable no puede determinarse de forma fiable.

(c) Si fuera posible, el rango de estimaciones dentro del cual es probable que se encuentre el valor razonable; y

(d) Cuando haya enajenado o dispuesto por otra vía de propiedades de inversión no registradas por su valor razonable:

(i) El hecho de que la entidad haya enajenado propiedades de inversión no registradas por su valor razonable.

(ii) El importe en libros de esas propiedades de inversión en el momento de su venta; y

(iii) El importe de la pérdida o ganancia reconocida.

Modelo del costo

79. Además de la información a revelar requerida por el párrafo 75, la entidad que aplique el modelo del costo, siguiendo el párrafo 56 también revelará:

(a) Los métodos de depreciación utilizados.

(b) Las vidas útiles o los tipos de depreciación utilizados.

(c) El importe bruto en libros y la depreciación acumulada (incrementado por las pérdidas acumuladas por deterioro de valor) al inicio y al final del periodo.

(d) Una conciliación del importe en libros de las propiedades de inversión al inicio y al final del periodo, que incluya lo siguiente:

(i) Adiciones, presentando por separado las derivadas de adquisiciones y las que se refieran a desembolsos posteriores capitalizados en el importe en libros de esos activos.

(ii) adiciones derivadas de adquisiciones a través de combinaciones de negocios.

(iii) activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo en desapropiación clasificado como mantenido para la venta de acuerdo con la NIIF 5, así como las ventas o disposiciones por otra vía.

(iv) amortizaciones.

(v) el importe de la pérdida reconocida por deterioro de activos, así como el importe de las pérdidas por deterioro de activos que hayan revertido durante el periodo según la NIC 36.

(vi) las diferencias de cambio netas derivadas de la conversión de los estados financieros a una moneda de presentación diferente, así como las derivadas de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que presenta sus estados financieros.

(vii) traspasos de propiedades de inversión hacia o desde inventarios, o bien hacia o desde propiedades ocupadas por el dueño; y

(viii) otros movimientos; y

(e) El valor razonable de las propiedades de inversión, si bien, en los casos excepcionales descritos en el párrafo 53, cuando la entidad no pueda determinar el valor razonable de las propiedades de inversión de manera fiable, la entidad incluirá las siguientes informaciones:

(i) Una descripción de las propiedades de inversión.

(ii) una explicación del motivo por el cual el valor razonable no ha podido ser determinado de manera fiable; y

(iii) si fuera posible, el rango de estimaciones dentro del cual es posible que se encuentre el valor razonable.

Disposiciones transitorias

Modelo del valor razonable

80. La entidad que, habiendo aplicado previamente la NIC 40 (2000), decida por primera vez clasificar y contabilizar como propiedades de inversión algunos o todos los derechos sobre propiedades mantenidas en régimen de arrendamiento operativo, reconocerá el efecto de esa elección como un ajuste en el saldo inicial de las ganancias acumuladas del periodo en el que se haya hecho la elección por primera vez. Además:

(a) Si la entidad ya ha revelado públicamente (en sus estados financieros o por otra vía) el valor razonable de sus derechos sobre propiedades en periodos anteriores (determinado sobre una base que satisfaga la definición de valor razonable que aparece en el párrafo 5 y las orientaciones establecidas en los párrafos 36 a 52), se recomienda, pero no se obliga a:

(i) Ajustar el saldo inicial de las ganancias acumuladas para el periodo más antiguo que se presente, en el que se hubiera revelado públicamente el valor razonable por primera vez; y

(ii) reestructurar la información comparativa para esos periodos; y

(b) Si la entidad no ha revelado públicamente con anterioridad la información descrita en (a), no reestructurará la información comparativa, pero revelará este hecho.

81. *Esta Norma requiere, en la disposición transitoria anterior, un tratamiento distinto del contenido en la NIC 8. La NIC 8 requiere que se reexpresen la información comparativa a menos que dicha reexpresión sea impracticable.*

82. *Cuando la entidad adopte esta Norma por primera vez, el ajuste al saldo inicial de las ganancias acumuladas incluirá la reclasificación de cualquier importe registrado como superávit de revaluación de propiedades de inversión.*

Modelo del costo

83. *La NIC 8 se aplica a cualquier cambio en las políticas contables que resulte de la adopción por primera vez de esta Norma, si ha optado por utilizar el modelo del costo. El efecto del cambio de políticas contables incluye la reclasificación de cualquier importe registrado como superávit de revaluación de propiedades de inversión.*

84. *Los requerimientos de los párrafos 27 a 29, en relación con la medición inicial de una propiedad de inversión adquirida en una transacción de intercambio de activos, se aplicarán prospectivamente sólo a transacciones futuras.*

Fecha de vigencia

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

Derogación de la NIC 40 (2000)

86. *Esta Norma deroga la NIC 40 Propiedades de Inversión (emitida en 2000).*

Aprobación de la NIC 40 por el Consejo

La Norma Internacional de Contabilidad n° 40 Propiedades de inversión fue aprobada para su emisión por los catorce miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

4.2.1 Análisis de la Norma Internacional de Contabilidad N° 40 Propiedades de Inversión

El objetivo de esta norma es Establecer el tratamiento contable y los requerimientos necesarios para revelar la información en cuanto a la Propiedad de Inversión.

Esta Norma será aplicable para la valoración en los estados financieros de un arrendatario, de los derechos sobre un inmueble mantenido en régimen de arrendamiento y que se contabilice como un arrendamiento financiero, también se aplicará para la valoración en los estados financieros de un arrendador, de las inversiones inmobiliarias arrendadas en régimen de arrendamiento operativo. Esta Norma no trata los problemas cubiertos en *la NIC 17 Arrendamientos*, entre los que se incluyen los siguientes:

- a) Clasificación de los arrendamientos financieros u operativos.
- b) En cuanto al reconocimiento de ingreso por arrendamiento de inversiones inmobiliarias como *la NIC 18 “Ingresos Ordinarios”* en cuanto al reconocimiento de ingreso por arrendamiento de inversiones inmobiliarios.

c) Valoración en los estados financieros del arrendatario de los derechos sobre inmuebles considerado como arrendamiento operativo.

d) Contabilización de las transacciones de venta con arrendamiento posterior.

e) Información a revelar sobre arrendamientos financieros y operativos.

Estos casos tampoco se incluyen en el alcance de esta norma:

Inmuebles adquiridos exclusivamente para su enajenación o disposición por otra vía (*NIC 2 “Existencias”*; inmuebles que estén contruidos o mejorados por terceros (*NIC 11 “Contrato de Construcción”*), inmuebles ocupados por el dueño (*NIC 16 Inmovilizado Material*), inmuebles que están siendo contruidos o mejorados para uso futuro como inversiones inmobiliarias, cabe destacar que durante este proceso se aplicara la NIC 16 hasta que este culminado, luego pasara a tratarse con esta norma.

La norma define a las Propiedades de Inversión, como aquellos inmuebles adquiridos bajo cualquier modalidad financiera para realizar alquileres o para aumentar el valor del capital. Por consiguiente, son inmuebles no destinados para la venta, uso en la producción, suministro de bienes o servicios y propósitos administrativos.

El valor razonable es el importe por el cual un activo puede ser intercambiado entre un comprador bien informado y un vendedor igualmente entendido.

Un derecho sobre una propiedad que el arrendatario mantenga un arrendamiento operativo será clasificado y contabilizado si la propiedad cumple

con la definición de inversiones inmobiliarias y el arrendatario emplee el modelo de valor razonable, cabe destacar que al reconocer el arrendamiento operativo en este caso todas las inversiones se contabilizara utilizando el método razonable.

Las Propiedades de Inversión se reconocerán como activo solo cuando:

a) Los beneficios económicos futuros pertenecientes a las inversiones inmobiliarias fluyan hacia la entidad.

b) Que el importe de efectivo o medios líquidos dos pagados de las inversiones inmobiliarias puedan ser valoradas de forma fiables. El importe en efectivo es el costo incurrido inicialmente para adquirir o construir como aquellos costos incurridos después de añadir, sustituir parte o mantener el activo, donde estos serán evaluados por la entidad en el momento que incurran. Los costos por mantenimiento se reconocerán al momento de incurrir el desembolso y generalmente se le reconoce con una cuenta llamada “REPARACIONES Y CONSERVACIONES DEL INMUEBLE”. Estos no se tomaran en cuenta para el importe en libros.

Las Propiedades de Inversión se valorarán inicialmente al costo, donde estos comprenden su precio de compra y todos aquellos gastos directo a él; en cuanto al costo de inversiones inmobiliarias auto construida, su costo será a la fecha en que la construcción o desarrollo quede contemplado; en el caso que se atrase un pago por inversiones inmobiliarias se reconocerá el costo de ellas por el monto pagado de contado y la diferencia que surja se reconocerá como un gasto de intereses durante el periodo de aplazamiento.

El costo inicial del derecho sobre un inmueble mantenido en régimen de arrendamiento y clasificado como una inversión inmobiliaria, será el establecido para los arrendamientos financieros en el párrafo 20 de la NIC 17, esto es, el activo se reconocerá por el menor valor entre el valor razonable del inmueble y el

valor actual de los pagos mínimos por arrendamiento (Valor razonable del bien arrendado o al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, si este es menor una vez determinado al inicio del arrendamiento. Al calcular el valor presente de los pagos mínimos, se tomará como factor de descuento la tasa de interés implícita en el arrendamiento, siempre que sea practicable determinarla; de lo contrario se usará la tasa de interés incremental de los préstamos del arrendatario. Cualquier costo directo inicial del arrendatario se añadirá al importe reconocido como activo).

Existen políticas contables como es el modelo de valor razonable y el modelo del costo, para la valoración posterior al reconocimiento, esta norma señala que la entidad deberá escoger como política contable alguna de los dos modelos para ser aplicado a todas sus inversiones inmobiliarias a excepción de los casos siguientes:

a) Cuando la entidad elija algunos de los dos modelos para todas sus inversiones inmobiliarias que sirvan de garantía a pasivos en lo que se pague un rendimiento ligado directamente al valor, o la rentabilidad de los activos específicos que estén incluidos en dichas propiedades de inversión.

b) Cuando el derecho sobre un inmueble cumple con ciertas condiciones como lo son: que el inmueble sea mantenido por el inquilino clasificado como arrendamiento operativo y se clasifique como inversiones inmobiliarias; ya que bajo esta situación se optara de manera obligatoria el modelo de valor razonable.

Modelo del valor razonable

Luego de su valoración inicial, la entidad decidirá escoger el modelo del valor razonable valorando todas sus inversiones inmobiliarias bajo este modelo, menos en el caso que sea incapaz de determinar el valor razonable de forma fiable.

El valor razonable de una inversión inmobiliaria reflejara las condiciones de mercado en la fecha del balance; vale destacar que cualquier cambio que pueda surgir del valor razonable, arrojando bien sea perdida o ganancia se reflejara en el resultado del ejercicio.

El valor razonable excluye específicamente un precio estimado incrementado o rebajado por plazos o circunstancias especiales tales como financiación atípica, acuerdos de venta con arrendamiento financiero posterior, contrapartidas especiales o rebajas concedidas por alguien relacionado de alguna manera con la venta.

Cuando la entidad valora la inversión inmobiliaria según su valor razonable deberá seguirlo haciendo así, hasta su enajenación o hasta que sea ocupado por el dueño, o que empiecen las transformación del inmueble para su venta en el curso ordinario para la venta.

Modelo del costo

En el caso en que la entidad luego de su valoración inicial escoja el modelo del costo, valorara sus inversiones inmobiliarias de acuerdo a los requisitos de la NIC 16 para este modelo (Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de inmovilizado material se contabilizará por su costo de adquisición menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor), a diferencia del caso en que aquellas inversiones inmobiliarias estén clasificadas como mantenidas para la venta o se encuentren en un grupo enajenable clasificado como mantenido para la venta; siendo esto así se aplicara la NIIF 5 “activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Actividades Interrumpidas”.

Transferencias

Las inversiones inmobiliarias pueden ser transferidas, a existencias o a activo fijo o viceversa.

Los diferentes casos que se pueden dar para una transferencia se nombran a continuación:

a) Cuando la empresa usa el modelo de costo, las transferencias entre inversión inmobiliaria o existencias, y activo fijo, no cambian el importe en libros del inmueble transferido, y no cambia el costo de ese inmueble para propósito de medición o revelación.

b) Cuando la empresa usa el modelo del valor razonable, la transferencia del inmueble a existencias o propiedad, planta y equipos, se hará al valor razonable de dicho inmueble a la fecha de la transferencia.

c) Si un inmueble que es una propiedad, planta y equipo, llega a ser una inversión inmobiliaria llevada al valor razonable, cualquier diferencia a esa fecha entre el valor en libros del inmueble y su valor razonable, será tratado como una reevaluación bajo la NIC 16.

d) Si la empresa transfiere un inmueble, de existencias a inversión inmobiliaria, cualquier diferencia entre el valor razonable de dicho inmueble y su valor en libros debe ser reconocida en el estado de resultados.

e) Cuando la empresa completa la construcción o desarrollo de una inversión inmobiliaria, construida por la propia empresa que será llevada al valor razonable, y cualquier diferencia con su valor en libros debe ser reconocida en el resultado del ejercicio.

Se le dará de baja a una propiedad de inversión cuando este sea vendida o quede sin uso y no se esperan beneficios económicos futuros por enajenación o disposiciones por otra vía, las pérdidas o ganancias que arrojen los casos que se le den de baja a las propiedades de inversión se reflejarán en el resultado del ejercicio en que sucedió, y se determinara con la diferencia de los ingresos netos de la transferencias y el importe en libro del activo.

El importe a cobrar por la enajenación o disposición por otra vía se reconocerá inicialmente por el valor razonable, y en el caso que un pago se aplazase este será reconocido por el precio de contado. La diferencia de los montos del valor nominal y el precio pagado pasara a ser registrado como un ingreso ordinario por intereses, según la NIC 18 tomando en cuenta el tiempo transcurrido y considerando el método del interés efectivo.

La Norma Internacional de Contabilidad que trata de Propiedades de Inversión establece que se deberá Revelar información Tanto para el modelo a valor razonable como para el modelo del costo como son las siguientes:

- a) Si se usó el modelo a valor razonable o el modelo del costo.
- b) Si se usó el modelo a valor razonable, si los intereses en la propiedad tenida según arrendamientos operacionales se clasificaron y contabilizaron como propiedad para inversión.
- c) Si la clasificación es difícil, el criterio para distinguir entre la propiedad para inversión, la propiedad ocupada por el propietario y la propiedad tenida para la venta.
- d) Los métodos y los supuestos importantes que se aplicaron para determinar el valor razonable de la propiedad para inversión.

e) La extensión en la cual el valor razonable de la propiedad para inversión se basa en una valuación realizada por un valuador independiente calificado; si no ha habido tal valuación, se tiene que revelar ese hecho.

f) Las cantidades reconocidas en utilidad o pérdida para:

Ingresos por alquiler derivados de la propiedad para inversión.

Gastos directos de operación (incluyendo reparaciones y mantenimiento) que surgen de la propiedad para inversión que generó ingresos por alquiler durante el período; y

Gastos directos de operación (incluyendo reparaciones y mantenimiento) que surgen de la propiedad para inversión que no generó ingresos por alquiler durante el período.

Restricciones sobre la posibilidad de realizar la propiedad para inversión o la remisión de los ingresos y resultados de la disposición.

Obligaciones contractuales para comprar, construir, o desarrollar propiedad para inversión o para reparaciones, mantenimiento o mejoramientos.

g) Revelaciones adicionales para el modelo a valor razonable.

h) Conciliación entre los valores en libros de la propiedad para inversión al inicio y al final del período, mostrando adiciones, disposiciones, ajustes al valor razonable, diferencias de cambio neto, transferencias a y desde inventarios y propiedad ocupada por el propietario, y otros cambios.

i) Ajustes importantes a la valuación externa (si los hay).

j) Si la entidad que de otra manera usa el modelo a valor razonable mide un elemento de propiedad para inversión usando el modelo del costo, se requieren ciertas revelaciones adicionales.

Revelaciones adicionales para el modelo del costo

k) El método de depreciación usado.

l) Las vidas útiles o las tasas de depreciación usadas.

m) El valor en libros bruto y la depreciación acumulada (agregada con las pérdidas por deterioro acumuladas) al comienzo y al final del período.

n) La conciliación del valor en libros de la propiedad para inversión al comienzo y al final del período, mostrando adiciones, disposiciones, depreciación, deterioro reconocido o reversado, diferencias de cambio, transferencias a y desde inventarios y propiedad tenida por el propietario, así como otros cambios.

o) El valor razonable de la propiedad para inversión. Si el valor razonable de un elemento de propiedad para inversión no se puede medir confiablemente, se requieren revelaciones adicionales, incluyendo, si es posible, el rango de los estimados dentro de los cuales es altamente probable que se ubique el valor razonable.

4.2.2 Casos prácticos de la NIC 40 Propiedades de Inversión

✓ Reconocimiento del valor razonable:

La empresa Mont, S.A ha adquirido, en el ejercicio 2006, un edificio de oficinas en Barcelona para destinarlo al alquiler, mediante uno o más arrendamientos operativos. Los datos de la operación son los siguientes:

Importe Compra: 1.000.000 Bs

Honorarios registros y tasa: 100.000 Bs

Los costos de mantenimientos diarios: 1.000 Bs

Al cierre del ejercicio se ha podido determinar el valor razonable del edificio de forma fiable mediante la determinación de los precios anuales en un mercado activos para inmuebles en Barcelona y en condiciones similares. El valor es de 1.500.000 Bs.

A continuación debe contabilizarse la inversión en el momento inicial y en el cierre del ejercicio 2006, teniendo en cuenta que a partir de este año la entidad decide aplicar el criterio de revalorización para todas sus inversiones inmobiliarias.

Solución:

a) Valoración inicial:

El valor inicial de la propiedad de inversión debe reconocerse el precio de coste. Éste debe incluir el precio de adquisición del proveedor más todos los gastos hasta la puesta en marcha, siempre que cumplan con las condiciones para ser reconocidos como propiedades de inversión establecidas en el párrafo 16 de la NIC 40.

Propiedades de Inversión	1.100.000 Bs
Banco	1.100.000 Bs

Los costos de mantenimiento diario se han de imputar directamente en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Perdidas por deprec. de propiedades de inversión de 100.000 Bs

Propiedades de Inversión 100.000 Bs

b) Valoración posterior:

Para la valoración posterior la entidad ha escogido el modelo del valor razonable establecido en el párrafo 33 de la NIC 40.

Calculo incremento valor ejercicio 2006:

Valor razonable a 31/ 12/ 06 1.500.000

Valoración inicial -1.100.000

Incremento valor 400.000

Propiedades de Inversión 400.000 Bs

Beneficios por revalorizaciones en propiedades de inversiones 400.000 Bs

Nótese que al valorar las propiedades de inversión en valor razonable no se han practicado amortizaciones respecto a este tipo de activos.

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 Conclusiones

La constante necesidad de hacer uniforme la aplicación de criterios para la preparación y presentación de estados financieros, ha logrado desde la creación de IASC, en 1973, y en el 2001 la instauración del IASB, una importante aprobación de la comunidad contable internacional, excepto casos particulares como el de Estados Unidos que todavía asume una actitud proteccionista de su sistema contable y adopta los pronunciamientos emitidos por el FASB; consejo de estándares de contabilidad financiera para los estados unidos.

Este proceso de armonización donde incurren organismos interesados en la estandarización de la información contable que suplas las necesidades de los usuarios de la información que se desarrollen procesos de estandarización en mejoramiento continuo, perfeccionando inconsistencias y buscando coherencias entre las normas y su estructura en búsqueda de este propósito estos organismos han creado los estándares internacionales de contabilidad con el objeto de disponer de información financiera comparable, que le permita ser activo dentro de un mundo sin fronteras para los mercados, con un lenguaje contable común, que le permita comparar los resultados y valorar la gestión.

La armonización de estándares internacionales de contabilidad es el resultado del esfuerzo de diferentes organismos en las últimas décadas, notándose en cada nación la preocupación por tener aquellos que respondan a los criterios de transparencia de la información contable y su comparabilidad. El análisis del efecto de la implementación de IFRS requerirá la constitución de las siguientes

subcomisiones que deberán incorporar, como parte del estudio, los lineamientos de la implementación por primera vez así:

- Presentación de información financiera.
- Consolidación y combinación de estados financieros.
- Reconocimiento, medición y revelación de activos.
- Reconocimiento, medición y revelación de pasivos.
- Determinación de resultados.
- Instrumentos financieros.
- Leasing.
- Efecto impositivo.

• Estándares para PYMES; Este grupo se encarga de analizar los estándares promulgados por la UNCTAD para PYMES y deberá estudiar los mecanismos para su implementación. Estándares de auditoría; Esta comisión deberá efectuar el análisis de los mecanismos de implementación de los estándares internacionales de auditoría.

La NIC 38. Activos Intangibles, prescribe el tratamiento contable de los Activos Intangibles que no estén contemplados en otra Norma y se establece el criterio para el reconocimiento como activo y gasto, de acuerdo a la valoración en los libros y las revelaciones específicas.

La NIC 40. Propiedad de Inversiones. Establece el tratamiento contable aplicable a la valoración en los estados financieros de un arrendatario y para la valoración en los estados financieros de un arrendador.

5.2 Recomendaciones

Después del estudio de las Normas Internacionales de Contabilidad, a continuación se presentan una serie de recomendaciones que se pueden tomar en consideración para mejorar su proceso:

1) La Federación del Colegio de Contadores Públicos de Venezuela a fin de unificar criterios a nivel internacional en cuanto al área contable debe promover tanto al gremio contable, como también a las empresas, universidades y todas aquellas personas interesadas en este tema, a obtener conocimientos de la importancia que implica la completa adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad.

2) Se sugiere a las universidades anexar al pensum de estudio materias contentivas o relacionadas con las Normas Internacionales de Contabilidad a fin de que los estudiantes adquieran conocimientos al respecto y se capaciten adecuadamente en las normas y parámetros exigidos por la Federación de Contadores Públicos a nivel internacional.

3) Realizar periódicamente cursos de actualización, relacionados con la aplicación y puesta en marcha de las Normas Internacionales de Contabilidad en nuestro país, para que los profesionales de la materia, estén preparados sobre las normas, procedimientos y lineamientos exigidos a llevar a cabo, con la finalidad de estar cumpliendo eficientemente en esta área ya que cada día la competencia en el ambiente laboral se hace mas exigente.

BIBLIOGRAFIA

Adopción de Las Normas Internacionales de Contabilidad. Disponible en: <http://www.dinero.com.ve/183/portada/finanzas.shtml>.

Adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad en Venezuela Emitido por De la Vega, Márquez, Perdomo & Asociados (Septiembre/Octubre 2004), disponible en: www.horwathvenezuela.com.ve.

Alejandro Prieto (2007). “Principios de Contabilidad”, Editorial Limusa, México.

Armonización de normas contables en países de América. Emitida por Percy Vilchez. Disponible en: <http://pergamo.pucp.edu.pe/contabilidadynegocios/files/contabilidadynegocios/Vilchez-Contabilidad-y-Negocios-5-julio-2008.pdf>.

Boletín de aplicación. Emitido por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, disponible en la pagina oficial de FCCPV.

Enrique Luque de Lázaro (2003). “Introducción al Estudio de la Contabilidad”, Tomo I Caracas Venezuela.

Estándares internacionales de contabilidad. Por Erika Marcela Valencia M, disponible en: www.monografias.com.

Historia de la contabilidad. Información disponible en: <http://www.monografias.com/trabajos15/hist-contabilidad.Shtml>.

Historia y Características de las Normas Internacionales de Contabilidad.
Disponible en: <http://www.gestionyadministracion.com/contabilidad/normas-internacionales-de-contabilidad.Shtml>.

Importancia de la reinserción de Venezuela en la Federación Internacional de Contadores. Información emitida por Leny F. Rosales R. (Licenciado en Contaduría, Profesor Agregado DAC-UCLA), disponible en: <http://www.ucla.edu.ve/dac/investigaci%F3n/compendium/Estructura.htm>.

Información relacionada sobre las Normas Internacionales de Contabilidad, disponible en:

<http://www.monografias.com/trabajos12/norin/norin.shtml>.

<http://www.monografias.com/trabajos25/normas-contabilidad.Shtml>.

http://solelias.com.sv/normas_internacionales_de_contab.htm.

<http://trabajosvarios-rocio.blogspot.com/2008/06/normas-internacionalesde-contabilidad.html>.

La contabilidad, información obtenida en:

<http://www.monografias.com/trabajos13/conta.Shtml>.

Oriol Amat y Jordi Perramon (Univ. Pompeu Fabra), “Normas Internacionales de Contabilidad NIC/NIIF”, Edición (2004), Gestión 2000.Com.

**METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y
ASCENSOS**

TÍTULO	Análisis Y Síntesis De Los Cursos Especiales De Grado
SUBTÍTULO	Análisis de la Norma Internacional de Contabilidad Número 38 (Activos Intangibles) – 40 (Propiedades de Inversión) y su Aplicabilidad en Venezuela de Acuerdo al Cronograma de Adopción Aprobado por la Federación del Colegio de Contadores Públicos de Venezuela

AUTOR (ES):

APELLIDOS Y NOMBRES	CÓDIGO CULAC / E MAIL
Doria M, Karina D	CVLAC: 17.359.188 EMAIL: karinadoria_m@hotmail.com
Zamora P, Carolina C	CVLAC: 17.901.128 E MAIL: carolinazp15@hotmail.co
	CVLAC: E-MAIL:
	CVLAC: E-MAIL:

PALABRAS O FRASES CLAVES:AnálisisAdopciónNormas InternacionalesAplicación

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSOS

ÁREA	SUB ÁREA
Ciencias Administrativas	Contaduría Pública

RESUMEN (ABSTRACTO):

En la actualidad es común escuchar sobre las Normas Internacionales de Contabilidad, ya que la internacionalización de los negocios exige disponer de información financiera confiable, transparente y comparable que facilite la toma de decisiones económicas, ante este contexto se ha iniciado en la profesión contable una temática dirigida a un modelo contable globalizado donde es frecuente escuchar nueva terminología adaptativa al entorno: contabilidad global, internacional, armonización contable internacional, entre otros. Partiendo de esta situación el propósito de este trabajo es analizar las Normas Internacionales de Contabilidad Número 38 (Activos Intangibles) - 40 (Propiedades de Inversión) y su Aplicabilidad en Venezuela de acuerdo al Cronograma de Adopción aprobado por la Federación del Colegio de Contadores Públicos de Venezuela para ello se presenta una investigación de tipo documental, descriptiva, prospectiva, ya que para su desarrollo se obtiene la información necesaria directamente de la fuente bibliográfica; puesto que el trabajo es netamente documental. Siendo esencia para el desarrollo de esta investigación la NIC 38 (Activos Intangibles) busca prescribir el tratamiento contable de los Activos Intangibles que no estén contemplados específicamente en esta norma y establecer criterios para el reconocimiento de un intangible, la determinación de su valor en libros y las revelaciones específicas y la NIC 40 (Propiedades de Inversión) consiste en establecer el tratamiento contable y los requerimientos necesarios para revelar la información en cuanto a la propiedad de Inversión.

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSOS

CONTRIBUIDORES:

APELLIDOS Y NOMBRES	ROL / CÓDIGO / CVLAC / E-MAIL				
Manuel Ramos	ROL	CA	AS X	TU X	JU X
	CVLAC:	5.141.893			
	E_MAIL	mj10ramos@hotmail.com			
	E_MAIL				
Juan Martínez	ROL	CA	AS X	TU X	JU X
	CVLAC:	3.950.261			
	E-MAIL	jrafaelm@cantv.net			
	E-MAIL				
	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:				
	E-MAIL				
	E-MAIL				
	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:				
	E-MAIL				
	E-MAIL				

FECHA DE DISCUSIÓN Y APROBACIÓN:

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

LENGUAJE. SPA

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSOS:

ARCHIVO (S):

NOMBRE DE ARCHIVO	TIPO MIME
TESIS. Análisis y Síntesis de los cursos Especiales de Grado.doc	Application/msword

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

ALCANCE

ESPACIAL: Análisis de las NIC (OBLIGATORIO)

TEMPORAL: 6 meses (OBLIGATORIO)

TÍTULO O GRADO ASOCIADO CON EL TRABAJO:

Licenciado en Contaduría Pública

NIVEL ASOCIADO CON EL TRABAJO:

Pregrado

ÁREA DE ESTUDIO:

Departamento de Contaduría Pública

INSTITUCION:

Universidad de Oriente – Núcleo de Anzoátegui

**METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y
ASCENSOS**

DERECHOS:

DE ACUERDO AL ARTÍCULO 44 DEL REGLAMENTO DE
TRABAJOS DE GRADO: “LOS TRABAJOS DE GRADO SON DE
EXCLUSIVA PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD, Y SOLO
PODRAN SER UTILIZADOS CON OTROS FINES CON EL
CONSENTIMIENTO DEL CONSEJO DE NÚCLEO RESPECTIVO,
QUIEN LO PARTICIPARÁ AL CONSEJO UNIVERSITARIO”.

Carolina Zamora.
C.I: 17.901.128
AUTOR

AUTOR

Karina Doria.
C.I: 17.359.188
AUTOR

Manuel Ramos
C.I: 5.141.893
TUTOR

Juan Martínez
C.I: 3.950.261
TUTOR

JURADO

**POR LA SUBCOMISIÓN DE LOS
CURSOS ESPECIALES DE GRADO**

PROF. Daysi Rodríguez

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



TEMA II

**ANÁLISIS DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE
AUDITORIA NÚMERO 500 (EVIDENCIA DE AUDITORIA) -
501 (EVIDENCIA DE AUDITORIA- CONSIDERACIONES
ADICIONALES PARA PARTIDAS ESPECIFICAS) Y SU
ADOPCIÓN EN VENEZUELA**

Realizado Por:

DORIA M, KARINA D. ZAMORA P, CAROLINA C.

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

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

Barcelona, ABRIL 2009

INTRODUCCIÓN

En la actualidad la economía a nivel mundial crece a pasos agigantados y muchas empresas llegan a convertirse en verdaderos “motores”, impulsores de este crecimiento. Lo que implica que un empresario no puede ser ajeno o lego en cuanto a la situación de las empresas en el mundo, especialmente aquellas que presentan mayor auge en su desenvolviendo, frente a las que habrá de competir para mantener su permanencia en un mercado y de las que mucho tendría que aprender. Esto ha originado que debido a la necesidad de controlar el cabal desenvolvimiento de las actividades financieras de las empresas, se han diseñado a nivel internacional, una serie de normativas y procedimientos a seguir con la finalidad de velar tanto por el correcto funcionamiento de las actividades económicas como por la transparencia de sus cifras.

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 en cada país. Tales circunstancias han dado como resultado el uso en los diferentes criterios para el reconocimiento de las partidas en los estados financieros preferencias sobre las diferentes bases de medida afectando la revelación de información.

El mundo de los negocios es global, la unión de algunos países a través de mercados comunes, la internacionalización de los mercados de capitales, los requerimientos de financiamiento externo han creado la necesidad de 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 de su situación financieros, el resultado de sus operaciones, como se comporta el patrimonio y el movimiento de efectivo, por lo tanto los

inversionistas requieren que se les provea información financiera que sea comparable no importa el país donde se emita, y actualmente solo aceptan información financiera preparada siguiendo los postulados contenidos en normas balanceadas que permitan su comparabilidad, con el objetivo de que les permita la toma de decisiones responsables y que les ayude a preservar de acuerdo a la estructura de los mercados financieros a nivel internacional.

Tomando en consideración lo expuesto, en Venezuela en un directorio nacional ampliado en la ciudad de Acarigua, Araure el 30 y 31 de enero de 2004, decidió la adopción de las Normas Internacionales de información financiera (NIC-NIIF), y las normas Internacionales de Auditoría (NIA) emitida por la IASB (siglas en ingles) Normas internacionales de Contabilidad. A los efectos las referidas normas abarcará el mayor consenso de los usuarios de la información financiera y de Auditoría. Posteriormente en un directorio de la FCCPV (Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela), celebrado en la ciudad de Valencia, Estado Carabobo, durante el mes de Agosto del 2006, fue acordada la fecha de adopción en Venezuela de las mencionadas normas, tomando como base una serie de parámetros y acuerdos de uso obligatorio por los profesionales de la Contaduría Pública, que indica entre otros lo siguiente: Para las entidades en general (exceptuando las que cotizan en el mercado de valores) y las calificadas como Pequeñas y Medianas Industrias (PYME); la fecha de adopción será la correspondiente al cierre del ejercicio económico que termine el 31 de diciembre de 2008 y para las (PYME) la adopción será la correspondiente al cierre del ejercicio económico que termine el 31 de Diciembre del 2010.

A continuación se desarrolla, el contenido de la aplicación en Venezuela, de las normas Internacionales de Auditoría, Números 500 “Evidencia de Auditoría” y 501 “Evidencia de Auditoría-Consideraciones Adicionales para partidas específicas”, cuyos objetivos en orden descendente: Consiste en establecer normas y lineamientos sobre que constituye evidencia en una auditoría de estados financieros, la cantidad y calidad de la evidencia, los procedimientos que use el

auditor y para partidas específicas, establecer normas y lineamientos adicionales a la NIA 500, que ayude al auditor a obtener evidencias sobre los montos Específicos de los estados financieros y otras revelaciones consideradas.

A lo largo del desarrollo de esta investigación, se realiza a nivel general, detalles de lo concerniente a la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría, específicas 500 y 501, con la finalidad de fomentar la más adecuada transparencia en la forma de preparar y presentar resultados de acuerdo al nuevo lenguaje mundial que debe ser utilizado en la gestión financiera de una organización.

CAPITULO I

DEFINICIÓN DEL PROBLEMA

1.1 Planteamiento del Problema

La evolución del mundo hacia bloques económicos, y de allí hacia empresas multinacionales, conllevan que cada vez pierda importancia las normas específicas de auditoría de cada país, y tome mayor auge la estandarización internacional y las reglas que se fijen en ese contexto. El país que no quiera someterse a estas nuevas reglas perderá grandes oportunidades en mejorar y prontamente quedará aislado del resto del mundo, inmersos en sus propios problemas sin ningún tipo de ayuda internacional y cada vez con menos posibilidades de desarrollo. Dentro de este marco referencial los inversionistas de cada país, exigen reglas estandarizadas con la ayuda de la tecnología y sistemas de informaciones, que faciliten la puesta en marcha de sus negocios para que les arroje reportes de estados financieros de calidad confiable con sellos de garantía que les permita la toma de decisiones de transición para su negocio en un momento determinado. Esta garantía se logra mediante servicios profesionales que prestan los Contadores Públicos. Para ello se cuenta con una federación denominada IFAC, (siglas en Ingles), Federación Internacional de Contadores, fundada en el año 1977, la cual es una organización mundial de la profesión contable, que trabaja con 155 organizaciones distribuidas en 113 países a nivel mundial, cuyo objetivo es proteger el interés público, a través de las exigencias de altas prácticas de calidad que deben llevar a cabo los Contadores en el mundo.

La federación Internacional de Contadores a nivel internacional, consciente de la labor del profesional de la Contaduría Pública, a nivel mundial, enfoca y concentra todos sus esfuerzos en el desarrollo y la promoción del ejercicio contable, con la

creación de normas estandarizadas, armonizadas, capaces de promover servicios de alta calidad, consecuente con las exigencias y el interés público. El IFAC, en el año 2002 creó un Comité denominado IAASB (Internacional Auditing and Assurance Standards Board), con el fin de implantar la uniformidad de las prácticas de auditoría y servicios relacionados a través de la emisión de pronunciamientos en una variedad de funciones de auditoría y aseguramiento, para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgo y control de las operaciones contables en general en una organización determinada, a fin de garantizar su permanencia en un mercado a nivel internacional, que cada día se hace más competitivo. 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.

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, que fue reemplazada por el IASSB en el año 2002, 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.

El IASSB emite las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs o ISA en inglés), utilizado para reportar acerca de la confiabilidad de información preparada bajo normas de contabilidad (normalmente información histórica), también emite Estándares Internacionales para trabajos de aseguramiento (ISAE), Control de Calidad (ISQC), y servicios relacionados (ISRS). Así mismo emite las denominadas

Declaraciones o Prácticas (IAPSs) para proveer asistencia técnica en la implementación de los Estándares y promover las buenas prácticas.

Actualmente en Venezuela, se promocionan una serie de normas, vigentes a nivel Internacional, entre las cuales se encuentran las siguientes: Norma 500 Evidencia de Auditoría, y 501 Evidencia de Auditoría-Consideraciones adicionales para partidas específicas. El propósito de la Norma 500 consiste en ampliar el principio básico relacionado con la evidencia de auditoría suficiente y adecuado que debe obtener el auditor para poder arribar a conclusiones razonables en las que basar su opinión con respecto a la información financiera y los métodos para obtener dicha evidencia. La Norma 501 tiene como propósito proporcionar pautas relacionadas con la obtención de evidencia de auditoría a través de la observación de inventarios, confirmación de cuentas a cobrar e indagación referida a acciones judiciales, ya que en general se considera que estos procedimientos brindan la evidencia de auditoría más confiable con respecto a ciertas afirmaciones, además esta norma contiene algunas consideraciones sobre procedimientos de auditoría diseñados con el fin de constituir una base razonable para concluir si las inversiones a largo plazo están contabilizadas de acuerdo con los principios de contabilidad aplicables.

Hoy en día se desarrolla un programa de capacitación y entrenamiento a los profesionales de la materia, a fin de poner en marcha y ejecutar, normas que garanticen a nuestro país, las regulaciones de las herramientas y técnicas contables a fin de ejecutar los procedimientos para que la información sea confiable, objetiva, relevante y comparable a nivel internacional.

Con la puesta en marcha de estas normas en nuestro país, surgen las siguientes interrogantes:

¿Cuál es la Necesidad e Importancia de Implementar las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs)?

¿Cuáles son los contenidos que incluyen la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría?

¿Qué ventajas ofrece la adopción de las Normas Internacionales de Auditoría?

¿Quién es el Organismo que emite las Normas Internacionales de Auditoría y cuál es su propósito fundamental?

¿Qué diferencias existen entre las Declaraciones de Normas de Auditoría (DNA) con las Normas Internacional de Auditoría (NIAs)?

1.2 Objetivos de la Investigación

1.2.1 Objetivo General

Análisis de las Normas Internacionales de Auditoría número 500 (Evidencia de Auditoría) – 501 (Evidencia de Auditoría- Consideraciones Adicionales Para Partidas Especificas) y su adopción en Venezuela.

1.2.2 Objetivos Específicos

1.- Conocer el propósito de las Normas Internacionales de Auditoría N° 500 (Evidencia de Auditoría) – 501 (Evidencia de Auditoría- Consideraciones Adicionales Para Partidas Especificas), y su aplicación en Venezuela.

2.- Comparar las Normas Internacionales de Auditoría N° 500 (Evidencia de Auditoría) – 501 (Evidencia de Auditoría- Consideraciones Adicionales Para Partidas Especificas) con la declaración de Normas de Auditoría DNA 10 (Evidencias Comprobatorias).

3.- Señalar las ventajas que apoyan la necesidad de adopción de las Normas Internacionales de Auditoría N° 500 (Evidencia de Auditoría) – 501 (Evidencia de Auditoría- Consideraciones Adicionales Para Partidas Especificas), en nuestro país.

1.3 Justificación

Las organizaciones son unidades sociales o agrupaciones, constituidas para alcanzar un objetivo, íntimamente relacionadas, para dirigir organismos industriales, comerciales, financieros y de servicio, ya sean públicos, privados o del sector social, al mas alto nivel en el ámbito laboral nacional o internacional.

En los últimos tiempos la economía ha crecido a pasos agigantados, y muchas empresas llegan a convertirse en verdaderos “titanes industriales”. Esto ha originado que debido a la necesidad de controlar el cabal desenvolvimiento de las actividades financieras de las empresas, se han diseñado a nivel internacional una serie de normativas y procedimientos a seguir con la finalidad de velar tanto por el correcto funcionamiento de las actividades económicas como por la transparencia de sus cifras, lo que genera que los empresarios en el mundo no puedan estar ajenos en cuanto a la situación financiera de las organizaciones , especialmente aquellas que se están desarrollando con mayor dinamismo, frente a las que habrá de competir y de las que mucho se tendrían que aprender, para lo cual se hace necesario estar en concordancia con las herramientas, técnicas y estrategias que las ciencias de la Contaduría tengan a disposición.

Todo profesional debe estar vinculado con el mundo financiero y estar informado, actualizado en la adopción, implementación y uso de las Normas Internacionales de Información Financiera, las cuales deben ser auditadas de acuerdo a las Normas Internacionales de Auditoria, por lo que se crea un fuerte lazo entre inversionista-empresa, ya que acerca al empresario a nuevos conceptos de control empresarial.

Con la puesta en marcha de las Normas de Auditorías 500 y 501, en nuestro país, se estará dando paso a la aplicación de normas estandarizadas a nivel

internacional, que proporciona lineamientos sobre la cantidad y calidad de evidencia de auditoría que se tiene que obtener cuando se auditen los estados financieros, de una empresa determinada, para la expansión de servicios profesionales concebidos desde una perspectiva a nivel mundial, redundando en beneficio de una información financiera transparente y comparable más allá de las fronteras.

1.4 Definiciones de Términos

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

Aseveraciones: Las aseveraciones son representaciones de la administración, explícitas o de otro tipo, que están incorporadas en los estados financieros (ver Aseveraciones de los estados financieros).

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

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

Auditoría Integral: Bravo (2003), indica que la auditoría integral es la ejecución de exámenes estructurados de programas, organizaciones, actividades o segmentos operativos de una entidad pública o privada, con el propósito de medir e informar sobre la utilización, de manera económica y eficiente, de sus recursos y el logro de sus objetivos operativos.

Auditoría: El objetivo de una auditoría de estados financieros es hacer posible al auditor expresar una opinión acerca de si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo a un marco de referencia de información financiera identificado. Las frases usadas para expresar la opinión del auditor son “dan un punto de vista verdadero y justo” o “presentan en forma razonable, en todos los aspectos de importancia,” que son formas equivalentes. Un objetivo similar aplica a la auditoría de la información financiera o de otro tipo preparada de acuerdo con criterios apropiados.

Cómputo: El cómputo consiste en verificar la exactitud aritmética de los documentos fuente y registros contables o en llevar a cabo cálculos independientes.

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

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.

Importancia relativa: La información es de importancia relativa cuando su omisión o su presentación errónea pueden influir en las decisiones económicas que los usuarios tomen a partir de los estados financieros.

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

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

Inspección: La inspección consiste en examinar registros, documentos o activos tangibles.

Inventarios: son activos:

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

Investigación: La investigación consiste en buscar información de personas conocedoras dentro o fuera de la entidad.

Normas Internacionales de auditoría: Es un conjunto de normas de auditoría definidas por la federación internacional de contadores (IFAC) a un nivel internacional, cuya aplicación es obligatoria para conducir una auditoría o servicios relacionados y que debieran cumplirse en la conducción de una auditoría o servicios relacionados.

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

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

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

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

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

Servicios de Aseguramiento: Un examen objetivo de evidencias con el propósito de proveer una evaluación independiente de los procesos de gestión de riesgos, control y dirección de una organización. Por ejemplo: trabajos financieros, de desempeño, de cumplimiento, de seguridad de sistemas y de "due diligence".

CAPITULO II

MARCO TEORICO

2.1 Evolución de la Auditoría

En el siglo XV las personas que poseían mucho dinero solicitaban el servicio de personas que revisaban sus cuentas para asegurarse que los administradores de sus bienes no realizaban fraudes en los reportes que presentaban.

A mediados del siglo XVIII se produjeron muchas transformaciones. En este siglo es donde surge la revolución industrial, es aquí donde crece a mayor proporción las operaciones de fabricación y venta y con esto los registro de ellas, por lo que se necesitaba la existencia de contadores para la elaboración de resultados financieros. Todo esto llevo a la obligación de un auditor que emitiera un dictamen para evaluar la seguridad del registro de operaciones y de los resultados financieros presentados.

Con todo esto nace el capitalismo. Y Surgen las teorías económicas de libre comercio de Adam Smith y David Ricardo; tales desarrollos tuvieron efecto en la contabilidad. Se perfeccionan y modernizan los procesos de contabilidad y nacen nuevas corrientes en materia de contabilidad de costos.

Llega el capitalismo ocasionando la concentración de capital. Tiende a desaparecer los pequeños talleres y fábricas familiares. Surgen por consecuencia las sociedades comerciales e industriales. Comienza a surgir en esa época tibias disposiciones y regulaciones gubernamentales que solicitan mas no exigían los estados financieros de las empresas que tenían acciones colocadas entre el gran público inversionista fueran revisadas por contadores públicos independientes. En ese

entonces no habían aparecido lo que hoy se conoce como los principios de contabilidad generalmente aceptados por lo que cada quien contabilizará de acuerdo a su conveniencia. Tampoco existía lo hoy conocido como normas y procedimientos de Auditoria también generalmente aceptadas y los auditores revisaban como pudieran y como querían, además de que sus informes eran presentados a capricho y a conveniencia de los dueños y administradores de las empresas, de emisoras de acciones, quienes a su vez, los entregaban o mostraban a las autoridades y a los pequeños inversionistas cuando querían.

Todo lo anterior dio origen a una cadena de fraudes y engaños que en combinación con pérdidas de mercados y problemas económicos, provocaron la caída de la bolsa de valores de Nueva York en Octubre de 1929.

La solución para evitar que volviera a repetirse otro fenómeno como el referido, tuvo lugar en 1933, cuando el entonces presidente norteamericano Franklin Delano Roosevelt emitió los actos de seguridades de la ley de valores en 1933, completada y ampliada con la ley de intercambio de valores de 1934, las cuales, entre otras disposiciones obligan a todas las empresas emisoras que tienen colocadas acciones entre el gran público inversionista, que registra sus operaciones sobre bases y criterios contables homogéneos, consistentes y generalmente aceptados por el núcleo social en el que convergen y por los contadores públicos; de igual manera que los estados financieros que se generan sean revisados y examinados anualmente por contadores públicos independientes con base en normas y procedimientos de auditoria que sean de aceptación general por la comunidad contable.

Y para vigilar que se dé este cumplimiento a tales disposiciones se crea la Comisión de Vigilancia del intercambio de valores.

Ante la ausencia de una doctrina contable formal, homogénea y de aplicación general y a la falta de pronunciamiento para la práctica estandarizada de la auditoria de estados financieros, la comisión para la vigilancia de intercambios de valores convocó a contadores públicos de la época para que se recogieran los estudios e investigaciones sobre la materia que habían comenzado a aparecer en ese momento.

Es así que en Junio de 1936 se publica un documento denominado: “Declaración tentativa de principios de contabilidad”, y además en ese mismo año se publica “El examen de estados financieros” que fue aceptado de inmediato y con carácter obligatorio para todo auditor.

En el año de 1938 nace el Instituto Americano de Contadores Públicos, mismo que prevalece hasta la fecha, creando el comité de Principios de Contabilidad quien promulga en el año de 1939 sus boletines de investigación contable que vinieron a constituir los primeros pronunciamientos de ese tiempo.

En materia de normas y procedimientos de auditoria se hace obligatorio los estados financieros examinados, realizados por contadores públicos independientes.

Desde comienzos de los años 90 hasta los albores del siglo XXI, la auditoria se ha posicionado no sólo como el examen crítico de cifras y bienes materiales económicos, sino como la relación psicosocial de seres humanos que aunque falibles, son los que conforman las nuevas arquitecturas organizacionales de las empresas, que han sufrido grandes cambios dentro del contexto económico mundial y local. Ante todos estos cambios surge una nueva auditoria y se plantea la auditoria integral, pero aún persiste la imagen del auditor tradicional que es contratado para encontrar el error y el culpable, más no la causa del error.

Finalmente el concepto de auditoría integral empieza a tener su asentamiento, porque las empresas, los gobiernos, los usuarios de la información y obviamente los auditores ven la necesidad de cambiar las viejas estructuras de evaluación financiera que generalmente se realiza en forma esporádica,

2.2 Bases Teóricas

2.2.1 Definición de la Auditoría

La palabra Auditoría viene del latín *AUDITORIUS*, y de esta proviene auditor, que tiene la virtud de oír, y el diccionario lo considera revisor de cuentas colegiado pero se asume que esa virtud de oír y revisar cuentas está encaminada a la evaluación de la economía, la eficiencia y la eficacia en el uso de los recursos, así como al control de los mismos.

La Auditoría puede definirse como «un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos relacionados, cuyo fin consiste en determinar el grado de correspondencia del contenido informativo con las evidencias que le dieron origen, así como establecer si dichos informes se han elaborado observando los principios establecidos para el caso.

Por otra parte la Auditoría constituye una herramienta de control y supervisión que contribuye a la creación de una cultura de la disciplina de la organización y permite descubrir fallas en las estructuras o vulnerabilidades existentes en la organización.

Otro elemento de interés es que durante la realización de su trabajo, los auditores se encuentran cotidianamente con nuevas tecnologías de avanzada en las

entidades, por lo que requieren de la incorporación sistemática de herramientas con iguales requerimientos técnicos, así como de conocimientos cada vez más profundos de las técnicas informáticas más extendidas en el control de la gestión.

“la auditoria es un proceso a través del cual un sujeto (auditor) lleva a cabo la revisión de un objeto (situación auditada), con el fin de emitir una opinión acerca de su razonabilidad (o fidelidad), sobre la base de un patrón o estándar establecido”. según los Autores Arenas Torres, Pablo & Moreno Aguayo.

2.2.2 Objetivo de la Auditoria

Tiene como objetivo la revisión o examen de los estados financieros por parte de un contador público distinto del que preparó la información contable y del usuario, con la finalidad de establecer su razonabilidad, dando a conocer los resultados de su examen, a fin de aumentar la utilidad que la información posee. El informe o dictamen que presenta el contador público independiente otorga fe pública a la confiabilidad de los estados financieros y por consiguiente, de la credibilidad de la gerencia que los preparó. Para llevar a cabo todo esto el auditor deberá:

1. Verificar que se cumplan las normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas.
2. Determinar si hay o no continuidad dentro de las normas aplicadas de un periodo a otro.
3. Permitir evaluar el sistema el control interno contable por medio de cuestionarios, entrevista y flujo gramas.

4. Verificar la correcta clasificación de las cuentas correspondientes a este grupo, según sean de largo o corto plazo.

5. Fortalecer el sistema de Control Interno para garantizar que el sistema de autorizaciones sea respetado y permita tener certeza acerca de la legitimidad de las obligaciones contraídas por la compañía.

6. Comprobar que las cuentas de esta partida se encuentran bien clasificadas y presentadas adecuadamente dentro del Balance.

2.2.3 Importancia de la Auditoría

Las auditorías en los negocios son muy importantes, por cuanto la gerencia sin la práctica de una auditoría no tiene plena seguridad de que los datos económicos registrados realmente son verdaderos y confiables. Es la auditoría que define con bastante razonabilidad, la situación real de la empresa, además evalúa el grado de eficiencia y eficacia con que se desarrollan las tareas administrativas y el grado de cumplimiento de los planes y orientaciones de la gerencia.

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

2.2.4 Clasificación de la Auditoría

2.2.4.1 Auditoría 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.

2.2.4.2 Auditoría Interna

El Instituto de Auditores Internos de los Estados Unidos define la auditoría interna como *“una actividad independiente que tiene lugar dentro de la empresa y que está encaminada a la revisión de operaciones contables y de otra naturaleza, con la finalidad de prestar un servicio a la dirección”*.

La auditoría interna surge con posterioridad a la auditoría externa por la necesidad de mantener un control permanente y más eficaz dentro de la empresa y de hacer más rápida y eficaz la función del auditor externo. Generalmente, la auditoría interna clásica se ha venido ocupando fundamentalmente del sistema de control interno, es decir, del conjunto de medidas, políticas y procedimientos establecidos en las empresas para proteger el activo, minimizar las posibilidades de fraude, incrementar la eficiencia operativa y optimizar la calidad de la información económico-financiera. Se ha centrado en el terreno administrativo, contable y financiero.

La necesidad de la auditoría interna se pone de manifiesto en una empresa a medida que ésta aumenta en volumen, extensión geográfica y complejidad y hace imposible el control directo de las operaciones por parte de la dirección. Con anterioridad, el control lo ejercía directamente la dirección de la empresa por medio de un permanente contacto con sus mandos intermedios, y hasta con los empleados de la empresa. En la gran empresa moderna esta peculiar forma de ejercer el control ya no es posible hoy día, y de ahí la emergencia de la llamada auditoría interna.

El objetivo principal es ayudar a la dirección en el cumplimiento de sus funciones y responsabilidades, proporcionándole análisis objetivos, evaluaciones, recomendaciones y todo tipo de comentarios pertinentes sobre las operaciones examinadas.

2.2.5 Procedimientos de la Auditoría

La práctica de la Auditoría se divide en tres fases:

2.2.5.1 Planeación

En esta fase se establecen las relaciones entre auditores y la entidad, para determinar alcance y objetivos. Se realiza un bosquejo de la situación de la entidad, que le permitan al auditor elaborar el programa de auditoría que se llevará a cabo.

Para cumplir con la planeación se tomará en cuenta el:

1. Conocimiento y Comprensión de la Entidad: Previo a la elaboración del plan de auditoría, se debe investigar todo lo relacionado con la entidad a auditar, para poder elaborar el plan en forma objetiva. Este análisis debe contemplar: su naturaleza

operativa, su estructura organizacional, giro del negocio, capital, estatutos de constitución, disposiciones legales que la rigen, sistema contable que utiliza, volumen de sus ventas, y todo aquello que sirva para comprender exactamente cómo funciona la empresa.

2. **Objetivos y Alcance de la auditoría:** Los objetivos indican el propósito por lo que es contratada la firma de auditoría, qué se persigue con el examen, para qué y por qué. Si es con el objetivo de informar a la gerencia sobre el estado real de la empresa, o si es por cumplimiento de los estatutos que mandan efectuar auditorias anualmente, en todo caso, siempre se cumple con el objetivo de informar a los socios, a la gerencia y resto de interesados sobre la situación encontrada para que sirvan de base para la toma de decisiones. En cuanto al alcance tiene que ver con la extensión del examen, es decir, si se examinara todos los estados financieros o solo uno de ellos o simplemente una parte de ellos.

3. **Análisis Preliminar del Control Interno:** Este análisis es de vital importancia en esta etapa, porque de su resultado se comprenderá la naturaleza y extensión del plan de auditoría y la valoración y oportunidad de los procedimientos a utilizarse durante el examen.

4. **Análisis de los Riesgos y la Materialidad:** El Riesgo en auditoría representa la posibilidad de que el auditor exprese una opinión errada en su informe debido a que los estados financieros o la información suministrada a él estén afectados por una distorsión material o normativa.

En la auditoría se conocen tres tipos de riesgo: Inherente, de Control y de Detección. El riesgo inherente es la posibilidad de que existan errores significativos en la información auditada, al margen de la efectividad del control interno relacionado; son errores que no se pueden prever. El riesgo de control está

relacionado con la posibilidad de que los controles internos imperantes no previenen o detecten fallas que se están dando en sus sistemas y que se pueden remediar con controles internos más efectivos. El riesgo de detección está relacionado con el trabajo del auditor, y es que éste en la utilización de los procedimientos de auditoría, no detecte errores en la información que le suministran.

5. Planeación Específica de la auditoría: Para cada auditoría que se va a practicar, se debe elaborar un plan. Esto lo contemplan las Normas para la ejecución. Este plan debe ser técnico y administrativo. El plan administrativo debe contemplar todo lo referente a cálculos monetarios a cobrar, personal que conformarán los equipos de auditoría, horas hombres,.etc.

6. Elaboración de programas de Auditoría: Cada miembro del equipo de auditoría debe tener en sus manos el programa detallado de los objetivos y procedimientos de auditoría objeto de su examen, es decir cada partida que se vaya a estudiar deberá tener sus propios objetivos y programas de auditoría.

2.2.5.2 Ejecución

En esta fase se realizan diferentes tipos de pruebas y análisis a los estados financieros para determinar su razonabilidad. Aquí se detectan los errores, si los hay, se evalúan los resultados de las pruebas y se identifican los hallazgos. Se elaboran las conclusiones y recomendaciones y se las comunican a las autoridades de la entidad auditada, esta fase viene a ser el centro de lo que es el trabajo de auditoría, donde se realizan todas las pruebas y se utilizan todas las técnicas o procedimientos para encontrar las evidencias de auditoría que sustentarán el informe de auditoría.

Los elementos de ejecución de esta fase son los siguientes:

1. Las Pruebas de Auditoría.
2. Técnicas de Muestreo.
3. Evidencias de Auditoría.
4. Papeles de Trabajo.
5. Hallazgos de Auditoría.

1. Las Pruebas de Auditoría: Son técnicas o procedimientos que utiliza el auditor para la obtención de evidencia comprobatoria.

Las pruebas pueden ser de tres tipos:

- a) Pruebas de Control.
- b) Pruebas Analíticas.
- c) Pruebas Sustantivas.

a) Las Pruebas de Control: Están relacionadas con el grado de efectividad del control interno imperante.

b) Las Pruebas Analíticas: Se utilizan haciendo comparaciones entre dos o más estados financieros o haciendo un análisis de las razones financieras de la entidad para observar su comportamiento.

c) Las Pruebas Sustantivas: Son las que se aplican a cada cuenta en particular en busca de evidencias comprobatorias. Ejemplo, un arqueo de caja chica, circulación de saldos de los clientes, etc.

2. Técnicas de Muestreo: Esta técnica consiste en la utilización de una parte de los datos (muestra) de una cantidad de datos mayor (población o universo).

3. Evidencia de Auditoría: Es la prueba adecuada de auditoría. La evidencia adecuada es la información que cuantitativamente es suficiente y apropiada para lograr los resultados de la auditoría y que cualitativamente, tiene la imparcialidad necesaria para inspirar confianza y fiabilidad.

La Evidencia para que tenga valor de prueba, debe ser Suficiente, Competente y Pertinente.

Se habla de evidencia **suficiente**, cuando el alcance de las pruebas es adecuado. Solo una evidencia encontrada, podría ser no suficiente para demostrar un hecho.

La evidencia es **pertinente**, si el hecho se relaciona con el objetivo de la auditoría.

La evidencia es **competente**, si guarda relación con el alcance de la auditoría y además es creíble y confiable.

Tipos de Evidencias:

1. Evidencia Física: muestra de materiales, mapas, fotos.

2. Evidencia Documental: cheques, facturas, contratos, etc.

3. Evidencia Testimonial: obtenida de personas que trabajan en el negocio o que tienen relación con el mismo.

4. Evidencia Analítica: datos comparativos, cálculos, etc.

Técnicas para la Recopilación de Evidencias:

Existen varios procedimientos para la obtención de evidencias:

1. Observación: ver el desarrollo de levantamiento del inventario físico.

2. Inspección Física: examinar el estado de los vehículos, etc.

3. Confirmación con personas ajenas a la empresa: clientes de la empresa.
Ejemplo confirmar los saldos de las cuentas por cobrar.

4. Indagación o Consulta al Cliente: con personas que laboran en la empresa.
Cliente se refiere al que contrató a la firma de auditoría.

5. Análisis Documental: revisar una póliza de importación.

6. Procedimientos Analíticos: revisar balances comparativos.

7. Recálculo o Desempeño: volver a sumar hojas de cálculo o facturas.

4) Papeles de Trabajo: Son los archivos o legajos que maneja el auditor y que contienen todos los documentos que sustentan su trabajo efectuado durante la auditoría.

Los papeles de trabajo constituyen la principal evidencia de la tarea de auditoría realizada y de las conclusiones alcanzadas que se reportan en el informe de auditoría.

El formato y el contenido de los papeles de trabajo es un asunto relativo al juicio profesional del auditor; no hay sentencias disponibles que indiquen lo que se

debe incluir en ellos, sin embargo, es esencial que contengan suficiente evidencia del trabajo realizado para sustentar las conclusiones alcanzadas. La efectividad de los papeles de trabajo depende de la calidad, no de la cantidad.

5) Hallazgos: Se considera que los hallazgos en auditoría son las diferencias significativas encontradas en el trabajo de auditoría con relación a lo normado o a lo presentado por la gerencia.

2.2.6 Informe

El tipo más común de informe del auditor es el informe estándar, conocido también como opinión sin salvedad u opinión limpia. Esta opinión se utiliza cuando no existen limitaciones significativas que afecten la realización de la auditoría, y cuando la evidencia obtenida en la auditoría no revela deficiencias significativas en los estados financieros o circunstancias poco usuales que afecten el informe del auditor independiente.

Este informe es considerado un informe estándar porque consiste de tres párrafos que contienen frases y terminologías estándar con un significado específico. El primer párrafo identifica los estados financieros que fueron auditados y describe la responsabilidad de la gerencia por los estados financieros y la responsabilidad del auditor por expresar una opinión sobre esos estados financieros. El segundo párrafo describe los elementos clave de una auditoría que proporcionan la base para sustentar la opinión sobre los estados financieros. El auditor indica explícitamente que la auditoría le proporcionó una base razonable para formarse una opinión sobre dichos estados financieros. En el tercer párrafo, el auditor comunica su opinión. El auditor independiente expresa una opinión sobre los estados financieros.

El contenido de este informe de acuerdo a la Declaración de la Norma de Auditoria es el siguiente:

Título del informe

El título “Dictamen de los Contadores Públicos Independientes” informa a los usuarios de los estados financieros que el informe de los auditores proviene de un Contador Público Independiente imparcial.

Destinatario del informe

El informe puede dirigirse a la entidad cuyos estados financieros han sido auditados o a su junta directiva o a sus accionistas. También puede ser dirigido a los socios o al propietario del negocio, según el caso. Ocasionalmente, el auditor es contratado para que efectúe la auditoría de los estados financieros de una entidad que no es su cliente. En tal caso, el informe generalmente se dirige a su cliente y no a los directores o accionistas de la entidad cuyos estados financieros fueron auditados.

Párrafo introductorio

En este párrafo se especifica:

1. Los estados financieros que fueron auditados.
2. La responsabilidad de la gerencia por los estados financieros
3. La responsabilidad del auditor por expresar una opinión sobre esos estados financieros.

El informe del auditor cubre únicamente los estados financieros identificados en el informe y la revelación en las notas relacionadas. La gerencia, no el auditor, prepara la información que constituye la base de los estados financieros. Los estados financieros son manifestaciones de la gerencia.

El auditor independiente evalúa las evidencias incluidas en los estados financieros de la gerencia y basado en su trabajo, expresa una opinión sobre esos estados. Este proceso añade credibilidad a los estados financieros de la gerencia.

Párrafo de alcance

El auditor indica haber cumplido con las normas establecidas por la profesión para la realización de la auditoría. Las normas establecen criterios para las calificaciones profesionales del auditor, la naturaleza y alcance de los criterios aplicados a la auditoría y la preparación del informe del auditor independiente. Entre otras cosas, el auditor obtendrá un entendimiento del negocio del cliente y de su estructura de control interno, realizará procedimientos analíticos y reunirá evidencia suficiente y competente basado en el riesgo percibido de error significativo identificado en la planificación de la auditoría. El objetivo de una auditoría es obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contengan errores significativos, fraudes u otras incorrecciones.

La base para una opinión de auditoría es la evidencia obtenida por el auditor, quien efectúa los procedimientos de auditoría para reunir dicha evidencia. Generalmente, el auditor examina evidencias con base en pruebas selectivas. Al llevar a cabo las pruebas de auditoría, el auditor evalúa lo apropiado de los principios de contabilidad utilizados, las estimaciones contables significativas hechas, así como de la completa presentación de los estados financieros.

El auditor debe utilizar su criterio profesional conjuntamente con su conocimiento sobre las circunstancias específicas de la Compañía para determinar, qué pruebas aplicar, cuándo aplicarlas y cuánto someter a pruebas.

Párrafo de opinión

El Contador Público Independiente, no expresa garantía alguna. La opinión de un auditor está basada en su criterio profesional y está razonablemente seguro de sus conclusiones.

Aquí se hace hincapié en la importancia relativa.

Firma y fecha del informe

El informe de auditor es firmado con el nombre del Contador Público Independiente debido a que la firma asume la responsabilidad de la auditoría. La fecha del informe del auditor es importante porque representa la fecha (generalmente la fecha en la que se completó el trabajo en la oficina del cliente) hasta la cual el auditor obtuvo una razonable seguridad de que los estados financieros no contienen errores significativos. El auditor tiene responsabilidad por la existencia de incertidumbres significativas, eventos subsecuentes significativos, o indicadores de duda substancial sobre problemas de empresa en marcha hasta la fecha del informe del auditor independiente.

a. Dictamen con salvedad

De acuerdo a la Declaración sobre normas y procedimientos de auditoría (DNA) No 11, existen ciertas circunstancias que no permiten que el auditor emita una opinión sin salvedad (opinión limpia) y por el contrario, debe emitir una opinión con

salvedad. Tal opinión expresa que "excepto por" los efectos del o de los asuntos a que se refiere la salvedad, los estados financieros presentan razonablemente, en todos sus aspectos substanciales, la situación financiera, los resultados de operaciones y los movimientos del efectivo de conformidad con principios de contabilidad de aceptación general. Se puede presentar los siguientes casos:

Limitaciones al alcance.

Desviación de principios de contabilidad: esta situación presenta dos modalidades.

Revelación inadecuada.

Cambios en la contabilización.

Dictamen con salvedad debido a una limitación en el alcance: El auditor emite una opinión con salvedad, excepto por, debido a una limitación en el alcance cuando las circunstancias relacionadas con la auditoría, o el cliente, restringen la capacidad del Contador Público Independiente para reunir suficiente evidencia para proporcionar una base razonable para sustentar la opinión del auditor independiente.

En el párrafo inmediatamente anterior al párrafo de opinión, el auditor explica la limitación en el alcance de la auditoría. En este ejemplo, no fue posible para el auditor reunir suficiente evidencia sobre el valor de la inversión de la Compañía en la filial extranjera. El auditor explica también los montos monetarios en los estados financieros de los cuales no pudo satisfacerse en la auditoría.

En el párrafo de opinión, el auditor destaca que los estados financieros pueden o no haber sido ajustados si el auditor no hubiese tenido restricción alguna sobre el alcance de los procedimientos de auditoría.

Dictamen con salvedad debido a una desviación de un principio de contabilidad de aceptación general: Este ejemplo de una opinión con salvedad se utiliza cuando los estados financieros están significativamente afectados porque el cliente utilizó principios de contabilidad que se desvían de los principios de contabilidad de aceptación general

Hay dos comunicaciones importantes en este informe. En primer lugar, la opinión del auditor contiene una salvedad, lo cual significa que el auditor expresa una excepción a la presentación razonable de la situación financiera de los resultados de las operaciones y los movimientos del efectivo en el informe del auditor. En segundo lugar, el auditor normalmente debe indicar el efecto monetario de la desviación sobre los estados financieros para facilitar al lector la evaluación de su efecto sobre los estados financieros.

Cambios en principios de contabilidad. El párrafo explicativo final se añade al informe del auditor cuando la gerencia cambia los principios de contabilidad (tal como cambiar de la depreciación acelerada a la de línea recta) o el método de aplicación de los principios de contabilidad (tal como un cambio significativo en el método de determinación de los pasivos por jubilaciones o la aplicación del método contable de porcentaje de terminación para contratos a largo plazo) que tienen un impacto significativo sobre la comparabilidad de los estados financieros en los períodos presentados.

El propósito del párrafo adicional es resaltar los cambios contables al usuario de los estados financieros. Además, el usuario puede inferir de esta opinión que la

gerencia ha proporcionado una justificación razonable para el cambio y de que el auditor está de acuerdo con las razones para el cambio contable.

Cuando el auditor no está de acuerdo con un cambio contable, expresará una opinión con salvedad por que hay una desviación de los principios de contabilidad de aceptación general

Abstención de opinión debido a una limitación en el alcance de la auditoría

El auditor se abstendrá de expresar una opinión cuando no haya obtenido evidencia suficiente para formarse una opinión sobre los estados financieros. La diferencia entre una opinión con salvedad y una abstención de opinión debido a una limitación en el alcance de la auditoría es un asunto de magnitud. Tal como se indica aquí, la falta de evidencias que respalden los inventarios y las propiedades y equipo es de tal grado importante que el auditor no podría expresar una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto.

Debido a que el auditor no expresa una opinión sobre los estados financieros, no se proporciona ninguna seguridad en este informe del auditor. La última oración del párrafo introductorio y el párrafo de alcance fueron omitidos del informe porque no le fue posible al auditor obtener evidencias suficientes para respaldar una opinión de que los estados financieros no contienen errores significativos. El párrafo inmediatamente anterior al párrafo de la abstención de opinión explica la limitación en el alcance de la auditoría que fue motivo para que el auditor se abstuviera de expresar una opinión.

a. Opinión adversa o negativa

Este informe se emite cuando las desviaciones de los principios de contabilidad de aceptación general son tan significativas y afectan substancialmente a los estados financieros, que el auditor concluye que los estados no presentan razonablemente la situación financiera, ni los resultados de las operaciones, ni los movimientos del efectivo de la Compañía.

El párrafo inmediatamente anterior al párrafo de opinión es muy importante para el usuario de los estados financieros. Este párrafo describe las desviaciones de los principios de contabilidad de aceptación general, su efecto sobre los estados financieros y, cuando sea práctico, el monto por el cual los componentes de los estados financieros están afectados por el uso inapropiado de los principios de contabilidad.

El párrafo de opinión indica que el auditor considera que los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera, ni los resultados de las operaciones, ni los movimientos del efectivo de la Compañía.

b. Problemas de empresa en marcha

Cuando el auditor concluye que existe duda substancial sobre la capacidad del cliente para continuar como empresa en marcha por un período de tiempo razonable se incluye un párrafo explicativo en el informe. Dicho párrafo hace referencia a la nota a los estados financieros donde la incertidumbre sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha y los planes de la gerencia con respecto a dicha incertidumbre, son tratados.

En caso de existir duda substancial sobre la capacidad de una entidad para continuar como empresa en marcha por un período de tiempo razonable, también es incierto si los estados financieros deben ser ajustados y en qué montos. Por ejemplo, puede ser incierto si los activos a largo plazo deben ser revaluados usando una base contable de liquidación. El párrafo explicativo alerta al lector sobre la conclusión del auditor en cuanto a la duda substancial sobre la capacidad de la Compañía para continuar como empresa en marcha.

El informe estándar del auditor no contiene ninguna declaración sobre la entidad como empresa en marcha. La ausencia de un párrafo explicativo que se refiera a duda substancial en el informe del auditor no debe considerarse que proporciona seguridad sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha.

c. Incertidumbres significativas

El auditor agrega un párrafo explicativo debido a la situación de los litigios significativos. La utilización del auditor de un cuarto párrafo explicativo para describir una incertidumbre significativa se ve afectada substancialmente por la probabilidad de una pérdida significativa. Los tres párrafos siguientes ilustran la consideración que hace el auditor sobre el texto explicativo adicional.

Probabilidad de una Pérdida Significativa Remota. El auditor emitirá una opinión estándar sin salvedad.

Razonablemente posible La decisión del auditor de agregar un párrafo explicativo depende de sí (1) la probabilidad de un resultado final desfavorable está más cerca a remota o a probable, y (2) la magnitud de la pérdida en relación con la importancia relativa.

Probable El auditor agregará un párrafo explicativo al informe cuando el monto de la pérdida no pueda ser razonablemente estimado.

Si una pérdida significativa es probable y puede ser estimada, la gerencia debe crear la correspondiente provisión en los estados financieros. Si la pérdida se refleja en los estados financieros, se emitirá una opinión estándar sin salvedad.

Este informe es una opinión sin salvedad, lo cual significa que, en opinión del auditor, los estados financieros están presentados razonablemente, en todos sus aspectos substanciales. Sin embargo, existen incertidumbres significativas que no pueden ser razonablemente estimadas por la gerencia o por el auditor. Este párrafo explicativo adicional resalta dicha incertidumbre. Después de leer las notas a los estados financieros, los lectores deben llegar a sus propias conclusiones sobre los posibles efectos, de la incertidumbre sobre la situación financiera, los resultados de las operaciones y los movimientos del efectivo.

d. Énfasis en un asunto

El auditor puede desear enfatizar un asunto relacionado con los estados financieros, así como expresar una opinión sin salvedad. En este ejemplo, el auditor ha escogido resaltar la nota sobre transacciones con partes relacionadas para los lectores de los estados financieros. No obstante, los estados financieros están presentados razonablemente en todos sus aspectos substanciales. Tal como se indica aquí, el alcance de la auditoría y la opinión expresada por el auditor no difiere del informe estándar. El auditor únicamente enfatiza ciertas revelaciones en los estados financieros.

e. Dictamen limpio con referencia a otro auditor

El auditor emite este informe cuando una porción importante del trabajo de auditoría es realizada por otros auditores. Esto a menudo, ocurre cuando otra firma de contadores públicos independientes efectúa la auditoría de los estados financieros de una compañía filial.

Este informe proporciona a los usuarios información específica sobre la división de responsabilidades entre el auditor principal y el otro auditor mediante la indicación del tamaño de la compañía auditada por la otra firma de contadores públicos independientes.

Se agrega un párrafo explicativo adicional al párrafo de opinión para indicar que la opinión sobre los estados financieros consolidados se basa, en parte, en la opinión de los otros auditores.

f. Informe sobre estados financieros preparados de conformidad con normas establecidas por organismos reguladores

Cuando los estados financieros están preparados de conformidad con normas de contabilidad establecidas por organismos reguladores, el informe del auditor debe hacer referencia a que dichos estados financieros están preparados de acuerdo con dichas normas. Las normas de contabilidad establecidas por la Superintendencia de Bancos y Otras Instituciones Financieras son de obligatorio cumplimiento para preparar los estados financieros de las instituciones financieras sujetas a la vigilancia de dicho organismo. El auditor puede expresar una opinión sobre la presentación razonable de los estados financieros preparados de conformidad con esas normas.

El párrafo de alcance es el mismo que el del informe estándar, indicando que el auditor ha aplicado las mismas normas de auditoría de aceptación general cuando efectuó la auditoría de esos estados financieros. Se hace referencia a normas de contabilidad para señalar las disposiciones establecidas por el organismo regulador.

El tercer párrafo es un párrafo explicativo que describe las bases utilizadas para preparar los estados financieros y establece que las normas del organismo regulador difieren de los principios de contabilidad de aceptación general, por lo que el auditor hace mención expresa de que los estados financieros no están preparados de conformidad con principios de contabilidad de aceptación general, y que no expresa su opinión de acuerdo con estos principios.

El párrafo de opinión es modificado solamente para reflejar la base contable utilizada para preparar los estados financieros. En este ejemplo, el auditor emite una opinión sin salvedad sobre la presentación razonable, en todos sus aspectos substanciales, de los estados financieros conformidad con normas de contabilidad establecidas por el organismo regulador.

2.3 Auditoria Integral

Existen varias definiciones de auditoria en las que a través del tiempo se han mantenido constantes algunos componentes. A este ente se le consideraba como un supra control, que revisaba, verificaba y evaluaba la exactitud y confiabilidad de la gestión económica e información financiera producida por una entidad, a fin de establecer si se ajustaba a lo establecido por la ley o costumbre. Básicamente esto es lo que en forma muy sucinta expresa el diccionario de la Real Academia Española de la Lengua sobre la palabra "AUDITAR" que es una traducción del inglés "TO AUDITE".

Estos conceptos, en que se veía al auditor como un inquisidor que busca errores y culpables; un ser insociable, seco, prepotente y carente de sensibilidad humana, que hace cambiar a la gente y a las empresas a unas leyes inmutables e inflexibles cuyos razonamientos en muchas oportunidades sólo él conocía, y que generaba miedo y terror, permanecieron sin modificación, durante varias décadas.

Desde comienzos de los años 90 hasta los albores del siglo XXI, la auditoria se ha posicionado no sólo como el examen crítico de cifras y bienes materiales económicos, sino como la relación psicosocial de seres humanos que aunque falibles, son los que conforman las nuevas arquitecturas organizacionales de las empresas, que han sufrido grandes cambios dentro del contexto económico mundial y local.

Las economías a escala han roto las fronteras y obligado a que se cree una nueva cultura, la del cambio, que implica más oportunidades externas y el nacimiento de una nueva conciencia empresarial, que finalmente halló razón a la visionaria labor del auditor que desde comienzos de la década de los ochenta modificó tajantemente su posición policiva por la de evaluador y consultor en ese proceso de cambio, que a la par con las nuevas oportunidades veía amenazas potenciales y debilidades al seno de las entidades que hacían ingentes esfuerzos por adaptarse a ese nuevo entorno.

Es así como la revisión, verificación y evaluación en torno a la confiabilidad de la gestión económica e información financiera producida por una entidad, cambian su connotación simple de si se ajustan a la ley o costumbre por el de la razonabilidad expresada en función al alcance y profundidad de las pruebas que un auditor practique y sobre todo por las sugerencias y recomendaciones que este formule en sus informes, más que las glosas y errores encontrados.

Se plantea la auditoría integral, pero aún persiste la imagen del auditor tradicional que es contratado para encontrar el error y el culpable, más no la causa del error.

Finalmente el concepto de auditoría integral empieza a tener su asentamiento, porque las empresas, los gobiernos, los usuarios de la información y obviamente los auditores ven la necesidad de cambiar las viejas estructuras de evaluación financiera que generalmente se realiza en forma esporádica, por una de carácter permanente, con cobertura total, para lo cual debe utilizar todas las herramientas existentes de auditoría, ser agente del cambio mediante la evaluación del control interno, del desempeño, del cumplimiento de normas legales, de los sistemas, de los aspectos del medio ambiente y de los estados financieros, en busca del mejoramiento institucional, a través de sugerencias, instrucciones e informes, y por cuanto es más fácil evaluar controles que filtran los errores y desviaciones antes o en el momento en que ello suceda, a descubrirlos en forma posterior.

Al hablar de integridad se puede mencionar una frase del saber popular que dice: "Un árbol nunca produce todos sus frutos en una sola rama". Esto se puede aplicar en lo que toca a la auditoría integral, por cuanto los exámenes de las empresas no se deben centrar en una sola área, pero por exigencia de los mismos auditados, este trabajo se enfocó en la parte financiera, en los resultados a nivel inmediato y a posteriori o sobre temas exclusivos: tributarios, operativos, administrativos, de costos, y otros tópicos que vistos en forma individual por lo general se apartaban de la visión conjunta de la empresa, y de sus posibles y latentes riesgos potenciales en un entorno de vertiginosos y constantes cambios.

A la par con las nuevas tendencias económicas, sociales, políticas, tecnológicas y de mercadeo, no solo los conceptos tradicionales de los empresarios e inversionistas cambiaron en cuanto a los nuevos estilos de gestión y modelos administrativos, sino

que ampliaron su corta visión del real papel del control interno en las organizaciones y terminaron por reconocer el nuevo rol e imprescindible papel que la auditoría desempeña actualmente como uno de los agentes garantes en los procesos de cambio económico.

Uno de los primeros pasos hacia el nuevo concepto de la auditoría integral, consistió en el reconocimiento de los empresarios de mejorar y rediseñar sus conceptos y sistemas de control, como una responsabilidad al seno de cada organización y de cada uno de los componentes del recurso humano, para llevar a cabo la implantación de sistemas continuos de mejoramiento de la calidad en sus procesos fabriles, de comercialización y/o de servicios ofrecidos en un mercado cada vez más exigente y competitivo.

El control, contrariamente a lo que muchos piensan, no nace de la desconfianza hacia quienes trabajan en una empresa, pero tampoco es equivalente al término vigilancia y menos sinónimo de poder, por parte de quienes deben estructurarlo y mantenerlo.

El control, a pesar de su importancia, se circunscribe a los procedimientos que se utilizan para analizar medir y corregir las desviaciones o deficiencias de función. Vale decir: su finalidad no es la de diagnóstico, sino la de protección, prevención y corrección.

En su obra "Introducción a la Revisoría Fiscal", Samuel Alberto Mantilla define el control como "un conjunto de normas, procedimientos y técnicas a través de los cuales se mide y corrige el desempeño para asegurar la consecución de objetivos y metas".

Entonces se puede afirmar que el control, para ser efectivo, requiere de una buena dosis de retroalimentación, que es otra forma de control, y a partir de la cual se comparan los resultados entregados por el sistema, con los planeados, para efectos de determinar las desviaciones y hacer las correcciones que sean necesarias.

De lo anterior se puede colegir que la planeación es fundamental para poder aplicar el control, porque es básicamente el punto de referencia para medir las desviaciones, si las hay, y sugerir las correcciones, en busca de una buena calidad en la administración, que es otro de los pilares del control, ya que las falencias de esta, se evidencian en el control que se le aplique a la gestión.

El control es piedra angular en cualquiera de los modelos evaluativos, por cuanto tiene vida propia, y una sana administración se evitaría problemas si hiciera uso de él en procura de los objetivos y metas.

Retomando el concepto de Auditoría que se tenía por parte del conglomerado empresarial y de la misma profesión Contable, se puede afirmar que era la revisión y exploración crítica que ejecutaba un Contador Público de los controles internos básicos, de los libros de contabilidad y de los estados financieros de una empresa o ente económico antes de expresar una opinión sobre su confiabilidad.

Para desarrollar esa labor se necesitaba un profesional enmarcado dentro de algunos aspectos del control con buenos conocimientos de finanzas y con independencia para poder opinar sobre las situaciones encontradas, las cuales trascendían a los estamentos superiores y a algunas entidades del Estado.

Lo anterior nos muestra como el trabajo se circunscribe básicamente a algunos aspectos de la empresa, pero la cobertura no era de gran importancia dado que el

entorno, la gestión, el cumplimiento de normas, el medio ambiente, no eran tenidos en cuenta.

Fue así como por dedicarse a un solo punto dejando de lado áreas importantes, la Auditoría tradicional empezó a tener tropiezos y los empresarios no veían valor agregado en ella y además muchas empresas empezaron a entrar en crisis lo cual agravó la situación de la auditoría porque se le ha responsabilizado en gran parte de ella.

Como respuesta a lo anterior se inició un proceso de cambio en el que indiscutiblemente han incidido la globalización e internacionalización de la economía que ha roto con todas las fronteras comerciales, el avance de las comunicaciones, que ha llevado a muchas empresas a ser de carácter virtual, el determinar que el recurso humano es un activo muy importante en el desarrollo de las instituciones y al que se le debe prestar especial atención, la incidencia que las empresas tienen en la degradación del medio ambiente y la ubicación de éstas dentro de la comunidad, que la hacen parte de ella, por lo cual debe existir armonización para un mejor vivir. Además, todos hacemos parte de un Estado y en la medida que lo fortalezcamos, los beneficios van a ser redistribuidos equitativamente y seguramente saldrán favorecidas las clases desposeídas por lo que se debe procurar que las obligaciones con él, sean cumplidas cabalmente.

Con los conceptos enunciados, la auditoría empezó a tener un vuelco porque nacieron otros factores que en su evaluación debía tener en cuenta, y es así como se empezó a hablar de auditoría integral, que debe ejercer una labor de cobertura total, nacida de un proceso continuo que se inicia desde el origen de la operación, se mantiene durante su desarrollo y termina con su fenecimiento; el resultado obtenido, que se evidencia a través de la contabilidad y la información generada por ésta, son la base para la evaluación de los resultados y su incidencia hacia el futuro.

Resumiendo: el paso que se está dando, al pasar de la auditoría financiera, o tradicional, a la auditoría integral, está sintonizando a los entes económicos y al profesional contable con la realidad que se vive en los diferentes países, por cuanto a pesar de que las empresas en un buen número están ubicadas en el sector privado, no implica que no haya obligaciones con la comunidad, tal como se mencionó en otro acápite, puesto que aspectos como el medio ambiente, los impuestos, el talento humano, la información financiera, entre otros, y en los cuales están subsumidas todas las instituciones, requieren para la evaluación de los aspectos mencionados, de profesionales comprometidos con su disciplina, con su comunidad, con su formación, que no necesariamente realicen su trabajo en forma unipersonal, si no a partir de equipos de trabajo, en donde él será el líder, apoyado muy seguramente por profesionales de otras características, quienes le colaborarán en los aspectos de su especialidad, para efectos de cumplir con su misión de dar fe pública.

Uno de los aspectos esenciales que deben guiar el trabajo de los profesionales contables, es el referente a la **ética profesional**, porque es partir de ella que toda labor realizada tendrá garantía de que se ha efectuado dentro de unos principios de sano ejercicio profesional.

La Federación Internacional de Contadores (IFAC) ha impartido los siguientes principios, que todo contador debe tener en cuenta, para el ejercicio de sus labores profesionales como son los siguientes:

1. Independencia.
2. Integridad.
3. Objetividad.

4. Competencia profesional y debido cuidado.
5. Confidencialidad.
6. Comportamiento profesional.
7. Aplicación de normas o estándares técnicos.

Otro de los grandes pasos dados en esta evolución, fue la de reconocer el nuevo papel del auditor, como la del asesor y consultor en el diseño implementación y montaje de las nuevas arquitecturas empresariales, pero la mayor evolución se da en torno a auditoria integral, quien debe abocar los retos de garantizar a los diferentes usuarios internos y externos de la empresa, no solamente que la información financiera producida por esta sea confiable, sino que las entidades minimicen los riesgos y puedan cumplir sus metas y objetivos propuestos, en forma eficiente.

La información "no financiera" cobra mayor importancia y se puede decir que sus apreciaciones, juicios, conceptos, sugerencias, recomendaciones e instrucciones se presentan casi en línea con los hechos y en oportunidades en forma apriorística, la auditoria integral retroalimenta y entrega un valor agregado a todo el proceso de gestión y toma de decisiones, de la cual se sustrae conservando su independencia pero convirtiéndose en un permanente evaluador, en el juez que debe dirimir conflictos, obrando como un educador, un líder que motiva las acciones, siempre enmarcado en un sano criterio de neutralidad.

En varias ocasiones se ha tocado lo pertinente al valor agregado, que debe tener el trabajo del auditor integral, pero no se ha hecho un pare, para analizar que es lo que se debe entender por ello.

El valor agregado se refiere a que todo trabajo que emprenda un auditor integral, lo debe realizar al amparo de las más estrictas medidas de calidad profesional, imprimiéndole un sello de garantía a los resultados y de consistencia a las diferentes áreas evaluadas, con lo cual la información que se entrega, va a ser de utilidad a los diferentes usuarios y además, le va a permitir al profesional, que esa misma calidad le facilite ubicar sus honorarios en un importante nivel.

Las recomendaciones que se entreguen, como parte de los informes, deben de tener la calidad que se comentaba anteriormente, porque su aplicación debe incidir en la mejora de la eficiencia, la eficacia, la economía y el medio ambiente, entre otros aspectos.

Según **la Fundación Canadiense para la Auditoria Integral**, "eficacia" significa que se han logrado los objetivos y "eficiencia" que los objetivos se alcanzaron utilizando los menores recursos posibles. Entonces, un ente económico eficiente, es necesariamente efectivo y para poder ser eficiente debió minimizar los recursos.

2.3.1 Definiciones y Objetivos

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.

Bravo (2003), indica que la auditoria integral es la ejecución de exámenes estructurados de programas, organizaciones, actividades o segmentos operativos de

una entidad pública o privada, con el propósito de medir e informar sobre la utilización, de manera económica y eficiente, de sus recursos y el logro de sus objetivos operativos. En síntesis la auditoría integral es el proceso que tiende a medir el rendimiento real con relación al rendimiento esperado. La auditoría integral inevitablemente tenderá a formular recomendaciones destinadas a mejorar el rendimiento y alcanzar el existo deseado

Según, **Alderuccio, Guillermo V. (2005)**, la Auditoría integral, es el informe realizado por un contador público matriculado, donde coordina en forma interactiva e interdisciplinaria a otros profesionales y técnicos. En la auditoría integral, la Información financiera, económica, la calidad, las normas, leyes y resoluciones nacionales e internacionales son los censores utilizados para que los estados contables, con sus notas, cuadros y anexos, agreguen valor científicamente a los usuarios. Cada especialista trabaja un plan con el objeto de un informe final anual o intermedio.

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:

1. Determinar, si los Estados Financieros se presentan de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

2. 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.

3. Evaluar la estructura del control interno del ente con el alcance necesario para dictaminar sobre el mismo.

4. 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.

5. Evaluar los mecanismos, operaciones, procedimientos, derechos a usuarios, responsabilidad, facultades y aplicaciones específicas de control relacionadas con operaciones en computadora.

6. 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.

2.3.2 Principios generales de auditoria integral

La visión que deja establecida la auditoria integral, es que va mas allá de las definiciones técnicas y del alcance propiamente tal, es mas bien, a nivel filosófico conceptual, la idea es que se internalicen como auditores el hecho de que el mercado y por ende los clientes, se han globalizado, lo cual provoca que cada vez mas ellos exijan exámenes integrales, los cuales van mucho mas allá de lo financiero – tributario.

En definitiva debemos entender a la auditoria integral, desde la perspectiva del servicio que nuestros clientes esperan, recordemos que el principio básico que rige nuestra economía global, es que el cliente es el rey, el es quien solicita el servicio, es el quien le asigna el valor, no nosotros, por lo tanto, es nuestra responsabilidad enfrentar este nuevo escenario.

El fundamento filosófico de la auditoria está basado en los siguientes principios:

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

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

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

Certificación: Este principio indica que por residir la responsabilidad exclusivamente en cabeza de contadores públicos, los informes y documentos suscritos por el auditor tienen la calidad de certeza es decir, tienen el sello de la fe pública, de la refrenda de los hechos y de la atestación. Se entiende como fe pública el asentamiento o aceptación de lo dicho por aquellos que tienen una investidura para atestar, cuyas manifestaciones son revestidas de verdad y certeza.

Integridad: Determina que las tareas deben cubrir en forma integral todas las operaciones, áreas, bienes, funciones y demás aspectos consustancialmente

económico, incluido su entorno. Esta contempla, al ente económico como un todo compuesto por sus bienes, recursos, operaciones, resultados, etc.

Planeamiento: Se debe definir los objetivos de la Auditoria, el alcance y metodología dirigida a conseguir esos logros.

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

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

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

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

2.3.3 Normatividad

Este ha sido uno de los aspectos que ha generado polémica, por cuanto hay quienes comentan que no existen unas normas que rijan la auditoría integral, como el caso de Jorge Voss (1997) quién afirma que **"No es posible realizar una auditoría con el fin de emitir un informe a terceros sin tener normas o parámetros de referencia. Es necesaria la existencia de criterios apropiados, relevantes y convenidos, sobre los cuales basar los exámenes y opiniones resultantes de los auditores. En ausencia de tales criterios, los auditores no podrían formular conclusiones que un tercero aceptaría como objetivas y los informes resultantes podrían ser considerados parciales muy subjetivos."**, fue en junio del 2000 donde el IAASB emite una Norma Internacional sobre Servicios de Aseguramiento conocido como el International Standard On Assurance Engagements (ISAE), donde es de aquí, donde se basa dicha Auditoría .

Cuando se hizo referencia a los aspectos éticos que se debían tener en cuenta para efectos del ejercicio profesional, en el punto de aplicación de normas y estándares técnicos, se comentó que en defecto de normas propias de cada país, se deben aplicar las normas internacionales de auditoría. Sin embargo, Jaime Hernández, en sendos trabajos presentados en Lima y en San Juan de Puerto Rico afirma que los principios que se deben cumplir con estricta rigurosidad, son los siguientes:

✓ **Permanencia.** Este principio de auditoría integral determina que la labor debe ser de tal forma continua, que permita una supervisión constante sobre las operaciones en todas sus fases, desde su nacimiento hasta su culminación, ejerciendo un control previo o exante, perceptivo o concomitante, y posterior o expofacto, por ello incluye la inspección y constatación de todo el proceso decisional generador de actividades.

✓ **Oportunidad.** Este principio determina que las labores que se llevan a cabo deben ser eficientes en términos de evitar el daño, por lo que la verificación y constatación de los hechos deben ser anteriores al suceso de los mismos, con el fin de poder efectuar correcciones de las desviaciones con respecto de los parámetros preestablecidos, lo cual evitará la incurrencia de costos en términos dinerarios o de recursos. Este principio por lo tanto genera una acción de prevención como valor agregado de la auditoría.

✓ **Integralidad.** Este principio de auditoría integral determina que las tareas deben cubrir en forma integral todas las operaciones, áreas, bienes, funciones y demás aspectos consustanciales al ente económico, incluido su entorno. Esta norma contempla al ente económico como un todo compuesto por sus bienes, recursos, operaciones, resultados, etc.

✓ **Certificación.** Este principio de auditoría integral determina que, por residir la responsabilidad exclusivamente, en cabeza de contadores públicos, los informes y documentos suscritos por el auditor tienen la calidad de certeza, es decir tienen el sello de la fe pública, de la refrendación de los hechos y de la atestación. Se entiende como fe pública el asentimiento o aceptación de lo dicho por aquellos que tienen una investidura para atestar, cuyas manifestaciones están revestidas de verdad y certeza."

2.4.4 Componentes de la Auditoría Integral

La auditoría integral no se puede catalogar como una sumatoria de auditorías individuales, o una extensión de la financiera por cuanto para el juicio profesional, se deben analizar en su conjunto, viéndola como un todo, a pesar de que el enfoque del trabajo deba hacerse por áreas, siempre estarán interrelacionadas, sin que prime importancia especial por alguna, como se ha venido comentando, las auditorías que se deben llevar a cabo dentro de la auditoría integral, son las siguientes:

✓ De control interno.

✓ De gestión.

✓ De cumplimiento.

✓ Financiera.

Auditoria del control interno: A través de ella se evalúa y se entrega una opinión a cerca de si el sistema es eficiente, confiable y cumple con la normatividad aplicable.

El control interno es un proceso en el que están involucrados la junta directiva, el comité de gerencia y todos los componentes de la planta de personal, a través del cual se busca seguridad razonable, en busca de eficiencia en las operaciones de la empresa, confianza en todos los componentes de la información financiera y cumplimiento de todos los aspectos legales.

El sistema de control interno que haya acogido un ente, en la medida que sea aplicado en la forma y tiempo preestablecido puede brindar seguridad razonable, pero para ello es menester tener en cuenta los siguientes aspectos:

✓ Ambiente de control.

✓ Evaluación de riesgos.

✓ Actividades de control.

✓ Información y comunicación.

✓ Supervisión y seguimiento.

Para llevar a efecto todos los puntos listados, se necesita compromiso institucional, que cobija desde el presidente del más alto órgano de administración, pasando por el representante legal y colaboradores cercanos, hasta el más humilde de los cargos.

Auditoria de gestión: A través de ella se evalúa la eficiencia de la administración en la consecución de los objetivos propuestos y en el manejo de los recursos, para determinar si se cumplió con las obligaciones y atribuciones encomendadas en forma efectiva, económica y oportuna.

Para llevar a efecto esta área, el programa de trabajo debe contener los siguientes aspectos, para lo cual se requiere tener presente la particularidad del ente económico que se analiza en cuanto al objeto social, el alcance territorial, el alcance poblacional, los recursos disponibles etc.

Evaluación de la gestión general de la empresa.

Evaluación de la gestión del recurso humano.

Evaluación de la gestión de los aspectos financieros.

Evaluación de la gestión de los aspectos administrativos.

Evaluación de la gestión de los aspectos comerciales y de producción.

Auditoria de cumplimiento: A través de ella se evalúa si las operaciones financieras, administrativas, económicas o de otra índole ocurridas en un ente económico se efectuaron de acuerdo con la normatividad vigente en el campo laboral, comercial, tributario, del medio ambiente, entre otros, y de acuerdo con los estatutos y demás reglamentos institucionales, todo encaminado a la búsqueda de los objetivos propuestos.

Auditoria Financiera: A través de ella se evalúan los estados financieros, con el objetivo de determinar su razonabilidad o certeza razonable, que se hayan preparado de acuerdo con las normas de contabilidad y se hayan hecho las revelaciones pertinentes.

El alcance de esta auditoria debe ir hasta la evaluación de los documentos que soportan las transacciones y se registran en la contabilidad, representan, con certeza razonable, las operaciones efectuadas en todas las áreas del ente económico.

2.3.5 Auditoria Integral y Servicios de Aseguramiento:

IFAC ha desarrollado a través de su Consejo de Estándares Internacionales de Auditoria y Servicios de Aseguramiento una “Estructura conceptual” y un “conjunto de Principios Generales” construido a partir del enfoque existente de auditoria y de las competencias que han generado la confianza que los usuarios colocan en la función de auditoria para mejorar la credibilidad de los estados financieros y de la información de una amplia variedad temática. Esto incluye los atributos de objetividad; independencia y habilidades que diferencian la seguridad provista por un contador profesional de aquella provista por otro profesional.

El consejo de estándares internacionales de auditoria y servicios de aseguramiento reconoce que si bien la auditoria de estados financieros

tradicionalmente ha sido el servicios que define la profesión, ahora existe la necesidad de orientar un amplio rango de servicios de seguridad como paso importante en el posicionamiento de la profesión para asumir los cambios futuros. Esta demanda creciente de seguridad sobre una amplia variedad de temática cree la necesidad de estándares internacionales si internacionalmente la profesión presenta sus credenciales como “proveedor de seguridad” de base amplia.

La auditoria que ha caracterizado los servicios del contador público es la financiera, cuyo objetivo es la revisión o examen de los estados financieros con la finalidad de emitir una opinión o dictamen acerca de que si los mismos están preparados de acuerdo a un marco de referencia para informes financieros. Antes las crecientes necesidades de las empresas, en las últimas décadas se han incorporado al campo de la auditoria las auditorias no financieras practicadas por los contadores públicos independientes o dependientes o por profesionales distintos de la profesión contable, a estas auditorias se le denominan de acuerdo a los objetivos específicos que puedan perseguir.

Todas estas nuevas apariciones se pueden interpretar como un campanazo de alerta para las auditorias financieras e internas tradicionales, en el sentido que sus objetivos y alcances no satisfacen las necesidades de los usuarios principales de la información: Administradores, Inversionistas, Gobierno y la Comunidad en general.

Si se tiene en cuenta que el alcance de una auditoria financiera toca aspecto de la auditoria no financiera con alcances, desde luego, más limitados y para evitar que las empresas se llenen de especialistas en algo que podría ser suministrado en un servicio integral del contador publico que desarrolla la auditoria financiera, lo que se logra con todo estos es que la auditoria la desarrolle los contadores públicos y que responda a las necesidades crecientes de los usuarios de la información y a esto se le denomina Auditoria Integral.

2.3.6 Auditoría Integral como Servicio de Aseguramiento

Según **Yanel Luna (2003)** “La auditoría integral es el proceso de obtener y evaluar objetivamente, en un periodo determinado, evidencia relativa a la siguiente temática: la información financiera, la estructura del control interno, el cumplimiento de las leyes pertinentes y la conducción ordenada en el logro de las metas y objetivos propuestos, con el propósito de informar sobre el grado de correspondencia entre las temáticas y los criterios o los indicadores establecidos para su evaluación.

La auditoría integral se enmarca en un servicio de aseguramiento, con todos los elementos señalados en la norma internacional sobre estas clases de servicios profesionales. El consejo de estándares Internacionales de Auditoría y Servicios de Aseguramiento- IAASB de la federación internacional de contadores emitió en junio del año 2000 una norma internacional sobre servicios de aseguramiento (Internacional Standard on Assurance Engagements – ISAE, en inglés), en la establece una estructura conceptual para los servicios de aseguramiento que tienen como objeto fortalecer la credibilidad de la información a un nivel alto y moderado.

Uno de los objetivos de la estructura conceptual incluida en la norma, es diferenciar un servicio de aseguramiento con otro servicio prestado por la profesión contable, lo cual no quiere decir que los contadores profesionales no deben emprender los otros servicios, sino que tales trabajos no están cubiertos por la estructura conceptual y los principios generales incluidos en la norma sobre servicios de aseguramiento.

La norma internacional sobre servicios de aseguramiento tiene tres propósitos:

1. Describir los objetivos y los elementos de los servicios de aseguramiento que tienen la intención de proveer niveles de aseguramiento ya sean altos o moderados.(párrafos 4-30).

2. Establecer estándares para y proveer orientación dirigida a los contadores profesionales en prácticas públicas en relación con el desempeño de los contratos que tienen la intención de proveer un nivel alto de aseguramiento (párrafos 31-74).

3. Actuar como una estructura conceptual para el desarrollo por parte de IAASB estándares específicos para tipos particulares de servicios d aseguramiento.

Señala la norma que cuando se contrata un contador profesional para ejecutar un servicio de aseguramiento para el cual existen estándares específicos, aplican esos estándares: sino existiera estándares específicos para un servicio de aseguramiento, aplica esta norma. Cuando un contador profesional en práctica publica ejecuta un contrato que tiene la intención de un nivel alto de aseguramiento para el cual no existen estándares específicos, se deben seguir el estándar y los principios señalados en los párrafos 31-74.

La norma sobre servicios de aseguramiento no sustituye la Norma Internacional de Auditoria (ISAs). Por ejemplo no aplica a una auditoria o revisión de estados financieros.

2.3.7 Objetivos de un Servicio de Aseguramiento

De acuerdo con la norma internacional, el objetivo de un servicio de aseguramiento es el de permitir que un contador profesional evalúe un asunto determinado que es responsabilidad de otra parte, mediante la utilización de criterios adecuados e identificables, con el fin de expresar una conclusión que transmita al

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

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

1. Contratos para informar acerca de un amplio espectro de asuntos que comprenden tanto información financiera como no financiera.

2. Contratos que pretenden suministrar niveles elevados o moderados de confiabilidad.

3. Contratos de atestación y presentación directa de informes.

4. Contratos sobre información tanto interna como externa.

5. Contratos tanto en el sector público como privado.

No todos los contratos realizados por los contadores profesionales constituyen servicios de aseguramiento. Esto no quiere decir que los contadores profesionales no lleven a cabo tales contratos, sino que tales contratos nos contemplan en esta norma.

Otros contratos realizados, con frecuencia. Por los contadores profesionales, y que no constituyen servicios de aseguramiento, pudieran ser los siguientes:

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

2.4 Normas Internacionales de Auditoria

2.4.1 Visión de las Normas Internacionales de Auditoria y aseguramiento.

La auditoria es una rama de la profesión contable, en la actualidad, la más importante en la práctica, por su gran trascendencia en la toma de decisiones sobre datos verdaderos totalmente auditados, siendo de gran utilidad para los mercados de capital internacional. A medida que las empresas crecen y en ellas se invierte capital extranjero, se ven en la necesidad de buscar asesores financieros internacionales, por medio de la cual la versión **IFAC-IAASB** es solo uno de los tres componentes del esquema de aseguramiento de la calidad de información que se impone en el mercado globalizado y tiene como objeto los estados financieros.

En la actualidad, la auditoria a los estados financieros se le conoce como una auditoria integral ya que esta implica la ejecución de un trabajo con el alcance o

enfoque, por analogía, de las auditorías financieras, de cumplimiento, de control interno y de gestión. La auditoría integral es un modelo de cobertura global y por lo tanto no se trata de una suma de auditorías, por todo esto ella ha adquirido gran importancia a nivel internacional, debido al crecimiento e inyección de capitales de grandes potencias en países desarrollados y subdesarrollados. Esta práctica está más especializada por la fuerte dependencia de la tecnología, que ha desplazado procesos manuales y que convierten a la información como un elemento de decisión trascendental para el crecimiento empresarial.

Por lo tanto, la esfera contable no solo busca internacionalizar la contabilidad, la auditoría 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 auditoría 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 auditoría ISA 120, de marzo de 2003, diferencia la auditoría 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 auditoría”. (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 auditoría, o lo que le llame más la atención considerando que los estados financieros no están debidamente preparados en todos los aspectos materiales.

Por lo tanto en Venezuela se vienen las NIIF/NIC, Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS en inglés), tenemos que aplicarlas a partir del 1 de enero del 2009, pero quién nos asegurará que las compañías implementen las NIIF/NIC de la manera esperada., la lógica es que las AUDITORIAS deben asegurar, de manera razonable, que las compañías implementen las NIIF/NIC de acuerdo a las mismas.

No es suficiente que una entidad diga que cumple con las NIIF. Es imperativo que un AUDITOR dé la credibilidad necesaria. Entonces, la lógica nos dice que debería existir “Las Normas Internacionales de Auditoría” para todos los profesionales cuya misión sea atestiguar.

Las NIAs contienen los principios básicos y los procedimientos esenciales para que pueda evaluar de manera íntegra y confiable la situación de la empresa, estas normas deben ser aplicadas en forma obligatoria, en la auditoría de estados financieros.

2.4.2 Concepto de Normas Internacionales de Auditoría

En los contratos de aseguramiento, en el auge actual se realiza mediante “el cambio del paradigma normativo por el paradigma del aseguramiento de la información y servicios de seguridad razonable”. (Mantilla, 2005, p.514). Esta ISA fue emitida en junio de 2000 buscando una estructura conceptual sólida para el desarrollo de la práctica profesional contable conllevando a una profesión más avanzada, teniendo el estándar ISA 100 (ISAE 3000), una estructura conceptual general con la intención de proveer niveles de aseguramiento alto y moderados, estableciendo principios básicos y procedimientos para los contadores profesionales. “Esta ISAE 1 posee tres principios generales los cuales son:

1. Describir los objetivos y los elementos de los contratos de aseguramiento en un nivel alto o moderado.

2. Establecer estándares de orientación a los contadores profesionales en el ejercicio profesional para el desempeño de los contratos con la intención de proveer un alto nivel de aseguramiento.

3. Utilizar una estructura conceptual para el desarrollo de las IAPC de los contratos de aseguramiento”.

Toda auditoria debe basarse en unos objetivos y principios generales que interactúan en la auditoria de los estados financieros, planificando y expresando una opinión respecto si los estados financieros están preparados con todos los aspectos materiales de acuerdo con las ISAs; cumpliendo los principios generales de auditoria a cabalidad.

Las auditorias de acuerdo con las ISAs son diseñadas para suministrar seguridad razonable en los Estados Financieros y que se encuentren libres de errores materiales, pero es de aclarar que la elaboración y presentación de los estados financieros le corresponde a la administración de la entidad. La auditoria de los estados financieros no releva a la administración de sus responsabilidades.

Es responsabilidad del auditor informar en el momento exacto por medio del dictamen si existe un probable fraude o error. La ISA 240 señala “la responsabilidad principal de prevenir y detectar inconsistencias recae en quienes tienen a cargo el gobierno y la administración de la entidad”. (Mantilla, 2005, p.523). Se resalta la intencionalidad realizada por uno o más personas pertenecientes a la administración teniendo una ventaja injusta e ilegal. Para el auditor es trascendental tener en cuenta el interés por resolver todos aquellos actos fraudulentos que causan una declaración

equivocada material en los estados financieros, pero no dejar atrás el señalamiento de fraudes de empleados y administrativos.

LA ISA 250, marca un concepto de conocimiento del auditor debe hacia las leyes y regulaciones que afectan los Estados Financieros, esto con el fin de realizar los procedimientos apropiados para la auditoria, si por el contrario la entidad no cumple con las leyes y regulaciones se debe informar a la administración, o a un comité de auditoria para tomar las medidas pertinentes.

Una de las cosas mas difíciles para el auditor es dar una opinión de lo realizado y que esta se haga en conclusiones equivocadas, es por ello que existen diferentes tipos de riesgos de acuerdo al grado de complejidad en el control como son los riesgos inherentes (relativa a la propia naturaleza de la cuenta), riesgo de control (opinión que puede darse en un balance de cuenta) y riesgo de detección (riesgo a que los procedimientos de auditoria no detecten un error material). Estas nociones hacen parte de la ISA 400, donde se valoran los riesgos y el control interno.

El auditor requiere, además de conocer la información, un buen sistema de información computarizado que le ayude a planear, dirigir, supervisar y revisar el trabajo desempeñado, si no se cuenta con las habilidades requeridas el auditor puede solicitar los servicios de un experto.

Existen ciertas recomendaciones para realizar una auditoria firme y veraz, como el estar presente en los conteos físicos de los inventarios si es que se requiere, otra seria el estar pendiente de los reclamos o litigios que se hacen en contra de la empresa para verificar así con personal competente si esto puede afectar los Estados financieros y a la vez conocer si los administradores están al tanto del problema.

Se requiere de un conocimiento total de la empresa, de los recursos que emplea para el manejo de operaciones y de las actividades desarrolladas para cumplir el objeto social.

Se deben cumplir todos los requerimientos para tener una auditoria que satisfaga el requerimiento de capitalistas, que buscan que sus recursos se valoren, generando utilidades a futuro y haciendo crecer aun más sus empresas.

2.4.3 Organismo Emisor de las Normas Internacionales de Auditoria y Aseguramiento

Debemos comenzar hablando del IFAC - Internacional Federation of Accountants (fundada en 1977), la organización que aglutina a los Contadores Públicos de todo el Mundo y cuyos objetivos son los de proteger el interés publico a través de la exigencia de altas practicas de calidad.

El IFAC creó un Comité denominado IAASB (Internacional Auditing and Assurance Standards Board), (antes denominado Internacional Auditing Practices Committe 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.

La Federación Internacional de Contadores (IFAC), nació con el propósito de ocuparse especialmente de la normalización de la Auditoria, en la triple vertiente técnica, deontológico y de formación profesional. En la organización funcionan comités de educación, ética, normas técnicas, de auditoria, congresos internacionales, organizaciones regionales, planificación y contabilidad de gestión.

En la actualidad la IFAC agrupa ciento cincuenta y siete (157) organizaciones de ciento dieciocho (118) países que en total representan unos 2.5 millones de profesionales de contabilidad.

El IASSB emite las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs o ISA en inglés), utilizado para reportar acerca de la confiabilidad de información preparada bajo normas de contabilidad (normalmente información histórica), también emite Estándares Internacionales para trabajos de aseguramiento (ISAE), Control de Calidad (ISQC), y servicios relacionados (ISRS). Así mismo emite las denominadas Declaraciones o Prácticas (IAPs) para proveer asistencia técnica en la implementación de los Estándares y promover las buenas prácticas.

La numeración de las NIAs es la siguiente:

200-299 Principios Generales y Responsabilidad

300-499 Evaluación de Riesgo y Respuesta a los Riesgos Evaluados

500-599 Evidencia de Auditoría

600-699 Uso del trabajo de otros

700-799 Conclusiones y dictamen de auditoría

800-899 Áreas especializadas

Las IAPs van de 1000-1100 Declaraciones Internacionales de Prácticas de Auditoría

Las ISRE van de la 2000-2699 Normas Internacionales de Trabajos de Revisión

Las ISAE 3000-3699 Normas Internacionales de Trabajos para Atestiguar

Las ISRS 4000-4699 Normas Internacionales de Servicios Relacionados

Todas estas normas tienen como fundamento el cumplimiento del código de ética del IFAC emitido por el IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants).

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

2.4.4 Contenidos de las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento

Las normas internacionales de auditoría y aseguramiento comprenden:

- ✓ Asuntos Introductorios.
- ✓ Principios Generales Y Responsabilidades.
- ✓ Evaluación de Riesgos y respuesta a los riesgos evaluados.
- ✓ Evidencia de Auditoría.

- ✓ Uso Del Trabajo De Otros.
- ✓ Dictámenes y Conclusiones de Auditoria.
- ✓ Áreas Especializadas.
- ✓ Declaraciones Internacionales Sobre prácticas de Auditoria.

2.4.5 Necesidad e Importancia de la adopción de las Normas Internacionales de Auditoria y aseguramiento.

- ❖ Rigen el trabajo del auditor.
- ❖ Indican los procedimientos que debe seguir el auditor en el desarrollo de su trabajo.
- ❖ Ayudan a la evaluación del control interno al momento de la auditoria.
- ❖ Brindan conceptos y aspectos relacionados a la evaluación de cualquier riesgo que se pueda presentar así como la solución a ellos.
- ❖ Nos brinda un criterio de orden para desarrollar los procedimientos.
- ❖ Mediante estas normas el profesional auditor ejecutara eficazmente su trabajo y la preparación del informe.
- ❖ Proveen un marco para ejercer y promover un amplio rango de actividades de Auditoria.

- ❖ Indican al auditor los principios generales y responsabilidades que debe seguir.
- ❖ Muestran la evidencia que debe tener el profesional para la auditoria.
- ❖ Describe las declaraciones internacionales sobre prácticas de auditoria que comprenden procedimientos y descripción de los ambientes TI.
- ❖ Ayuda a visualizar y saber como utilizar el trabajo de otros profesionales.
- ❖ Indica como realizar un debido dictamen sobre los estados financieros, compararlos y también analizar otra información en documentos que contienen estados financieros auditados.
- ❖ Muestra como es la auditoria en un ambiente de sistemas de información por computadora.
- ❖ Indica el planeamiento, materialidad, evaluación de riesgos y control interno.

2.4.6 Organismos Emisores de las Normas Internacionales

El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) es un organismo independiente, de carácter privado, cuyo objetivo es conseguir la uniformidad en los principios contables que utilizan las empresas y otras organizaciones para su información financiera en todo el mundo. Se formó en 1973, mediante un acuerdo realizado por organizaciones de profesionales contables pertenecientes a Alemania, Australia, Canadá, los Estados Unidos de América, Francia, Holanda, Japón, México, Reino Unido e Irlanda.

A partir del 2001, la nueva institución responsable de la elaboración y emisión de normas internacionales para la información financiera y las interpretaciones de las mismas, es el INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB), con sede en Londres. Las nuevas normas ahora se denominan Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Estas incluyen las antiguas NIC y las nuevas NIIF.

El IASB, como institución sin fines de lucro, tiene el propósito de desarrollar normas internacionales únicas de carácter mundial, que sean cumplidas de modo obligado, de tal suerte que la información financiera que resulte de los sistemas contables en las empresas sea confiable, comprensible, comparable y transparente, y pueda contribuir a que los agentes económicos tomen decisiones financieras sanas. Sin embargo, la obligatoriedad en la aplicación de dichas normas hasta ahora la tienen las empresas que cotizan en los mercados de capitales.

El IASC, es el responsable de nombrar los miembros del IASB, Consejos y Comités, supervisar sus actuaciones y buscar la financiación necesaria para su funcionamiento.

El Consejo del IASB también conocido como “EL BOARD”, lo conforman 14 expertos nombrados por los administradores de la Fundación del IASC, de los cuales 12 están a dedicación exclusiva y de ellos la mitad deben estar vinculados a reguladores nacionales, como es el caso actual en que tienen participación representantes de reguladores de los distintos países.

El IASB se apoya en un comité de interpretaciones denominado Internacional Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC), que discute los aspectos técnicos; y en un consejo asesor de normas denominado Standards Advisory Council (SAC), integrado por 45 miembros, cuya función es asesorar al IASB en la preparación de la agenda de trabajo y canalizarle la opinión de sus representados.

En 1977 fue creada La Federación Internacional de Contadores (IFAC), dicha federación se gestó, al igual que el IASC, por impulso del Comité Internacional de Coordinación para la profesión contable quien, en ese mismo año antes de su definitiva disolución, recomendó la creación de tal federación, cuyo acuerdo de constitución se ratificó por sesenta (60) países, en dicho año, con ocasión del XI Congreso Internacional de Contabilidad.

La Federación Internacional de Contadores (IFAC), nació con el propósito de ocuparse especialmente de la normalización de la Auditoría, en la triple vertiente técnica, deontológica y de formación profesional. En la organización funcionan comités de educación, ética, normas técnicas, de auditoría, congresos internacionales, organizaciones regionales, planificación y contabilidad de gestión.

Los órganos rectores de la Federación son, la Asamblea en la que están representados las organizaciones miembros y el consejo, compuesto por quince (15) personas.

En la actualidad la IFAC agrupa ciento cincuenta y siete (157) organizaciones de ciento dieciocho (118) países que en total representan unos 2.5 millones de profesionales de contabilidad.

La IFAC y la IASC firmaron un acuerdo de compromisos recíprocos en 1982. Entre cuyas cláusulas las más importantes son las siguientes:

Todos los miembros de la IFAC lo serán automáticamente de la IASC, los miembros de la IASC que no lo eran de la IFAC, también debieron ingresar a esta y así practica la totalidad de las instituciones de expertos contables, en todo el mundo están afiliados simultáneamente a ambos organismos.

El consejo de la IFAC nombrará trece (13) de los diecisiete (17) componentes del consejo rector de la IASC.

El consejo rector de la IASC informará anualmente al de la IFAC, sus actividades y presupuestos.

Los presidentes de los consejos de cada uno de estos organismos están facultados para asistir a estas reuniones que celebre el consejo de la otra institución, con voz pero sin voto.

La IFAC reconoce a la IASC como única corporación responsable y con capacidad para publicar en su propio nombre Normas Internacionales de Contabilidad.

2.4.7 Definición de las normas internacionales (NICs – NIAs y Aseguramiento)

Las NIC, como se le conoce, 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.

En cambio Las NIAs y Aseguramiento contienen los principios básicos y los procedimientos esenciales para que pueda evaluar de manera integra y confiable la situación de la empresa, estas normas deben ser aplicadas en forma obligatoria, en la auditoría de estados financieros.

2.4.8 Objetivos de las Normas Internacionales

El objetivo de las normas internacionales de contabilidad es ser única de carácter mundial, que sean cumplidas de modo obligado, de tal suerte que la información financiera que resulte de los sistemas contables en las empresas sea confiable, comprensible, comparable y transparente, y pueda contribuir a que los agentes económicos tomen decisiones financieras sanas. Sin embargo, la obligatoriedad en la aplicación de dichas normas hasta ahora la tienen las empresas que cotizan en los mercados de capitales.

El objetivo de las Normas Internacionales de Auditoria es armonizar los procedimientos contables para que la información sea confiable, objetiva, relevante y comparable a nivel internacional.

2.4.9 Contenidos de las Normas Internacionales de Auditoria y Aseguramiento

Las normas internacionales de auditoria y aseguramiento comprenden:

- ✓ Asuntos Introductorios.
- ✓ Principios Generales Y Responsabilidades.
- ✓ Evaluación de Riesgos y respuesta a los riesgos evaluados.
- ✓ Evidencia de Auditoria.
- ✓ Uso Del Trabajo De Otros.
- ✓ Dictámenes y Conclusiones de Auditoria.

- ✓ Áreas Especializadas.
- ✓ Declaraciones Internacionales Sobre prácticas de Auditoría.

2.4.10 Adopción de las Normas Internacionales en Venezuela

La Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), en su Directorio Nacional Ampliado, celebrado en la ciudad de Acarigua - Araure el 30 y 31 de enero de 2004, decidió la adopción en Venezuela de las Normas Internacionales de 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).

A los efectos 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, fue preparado el plan de adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera y de Auditoría, el cual fue aprobado en el Directorio Nacional Ampliado celebrado en la ciudad de Caracas durante el mes de junio de 2004, y posteriormente sometido al proceso de auscultación.

Cabe destacar que el programa realizado en el año 2008 fue culminar con los Programas Nacionales de Capacitación en Normas Internacionales de Información Financiera, quedando para el año 2009 la capacitación en cuanto a las Normas Internacionales de Auditoría, Normas Internacionales de Auditoría Interna, Las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público y el Código de Ética del IFAC.

2.4.11 Ventajas de la adopción de las Normas Internacionales de Auditoría

- ❖ Rigen el trabajo del auditor.
- ❖ Indican los procedimientos que debe seguir el auditor en el desarrollo de su trabajo.
- ❖ Ayudan a la evaluación del control interno al momento de la auditoría.
- ❖ Brindan conceptos y aspectos relacionados a la evaluación de cualquier riesgo que se pueda presentar así como la solución a ellos.
- ❖ Nos brinda un criterio de orden para desarrollar los procedimientos.
- ❖ Mediante estas normas el profesional auditor ejecutara eficazmente su trabajo y la preparación del informe.
- ❖ Proveen un marco para ejercer y promover un amplio rango de actividades de Auditoría.
- ❖ Indican al auditor los principios generales y responsabilidades que debe seguir.
- ❖ Muestran la evidencia que debe tener el profesional para la auditoría.
- ❖ Describe las declaraciones internacionales sobre prácticas de auditoría que comprenden procedimientos y descripción de los ambientes TI.
- ❖ Ayuda a visualizar y saber como utilizar el trabajo de otros profesionales.

- ❖ Indica como realizar un debido dictamen sobre los estados financieros, compararlos y también analizar otra información en documentos que contienen estados financieros auditados.
- ❖ Muestra como es la auditoria en un ambiente de sistemas de información por computadora.
- ❖ Indica el planeamiento, materialidad, evaluación de riesgos y control interno.

2.5 Declaraciones de Normas de Auditoria Vs. Normas Internacionales de Auditoria

2.5.1 Declaración de Normas de Auditoria (DNA)

Las DNA comprenden un conjunto de normas (14 en total), que van a ser los lineamientos por los cuales los contadores profesionales que realicen actividades de auditoría se van a regir.

Cada una de ellas toca un punto en especial del proceso de auditoria, permitiendo al contador realizar sus actividades de manera óptima y eficazmente. Estas declaraciones son las siguientes:

2.5.1.1 DNA 0. Normas de Auditoria de Aceptación General.

La Norma de Auditoria aprobada y adoptada por los miembros colegiados de la profesión contable en Venezuela son las siguientes:

2.5.1.1.1 Norma Relativa a la capacidad y personalidad profesional del auditor

a) El trabajo de auditoría, con la finalidad de emitir una opinión profesional sobre estados financieros, debe ser desempeñado por personas que teniendo título universitario de contador público nacional o revalidado, o licencia otorgada legalmente, tenga capacidad como auditores.

b) El auditor (en adelante es utilizado el término auditor, el cual debe ser asumido como contador público en el ejercicio independiente) está obligado a emplear el mayor celo y diligencia en la realización de su examen y la preparación de su informe.

c) El auditor está obligado a mantener una actitud de objetividad e independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional.

2.5.1.1.2 Normas sobre Organización y Ejecución del trabajo

a) El trabajo de auditoría debe ser planificado adecuadamente. Los asistentes que se empleen deben ser responsablemente supervisados.

b) El auditor debe efectuar un estudio y evaluación del 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.

2.5.1.1.3 Normas Relativas al Dictamen

a) El informe debe indicar si los estados financieros se presentan de acuerdo con principios de contabilidad y aceptación general.

b) A menos que el contador público haga una declaración expresa n contrario, se considerará que él estima que las revelaciones incluidas en las notas de los estados financieros están razonablemente presentada.

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, asume.

2.5.1.2 DNA 01: Papeles de Trabajo

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

Funciones y naturaleza de los papeles de trabajo

Los papeles de trabajo sirven principalmente para:

a) Proporcionar la base principal para el dictamen del Contador Público, incluyendo su manifestación sobre el cumplimiento de las normas relativas a la ejecución del trabajo que están implícitas en la referencia en su dictamen a las normas de auditoría de aceptación general.

b) Ayudar al Contador Público a conducir y a supervisar el trabajo.

Los papeles de trabajo son registros elaborados por el Contador Público que demuestran los procedimientos aplicados, las pruebas realizadas, la información obtenida, y las conclusiones pertinentes a que ha llegado en el trabajo.

Propiedad y custodia de los papeles de trabajo

Los papeles de trabajo son propiedad del Contador Público. El derecho de propiedad del Contador Público, sin embargo, está sujeto a limitaciones de ética vinculadas a la relación confidencial con los clientes, de acuerdo con el Código de Ética Profesional y lo previsto en el Art. 11 de la Ley de Ejercicio de Contaduría Pública.

2.5.1.3 DNA 02: Solicitud de información al abogado del cliente

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

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

Solicitud de información al abogado del cliente

La carta solicitando información del abogado del cliente es el medio principal para corroborar la información dada por la Gerencia referente a litigios, demandas y otras reclamaciones de tipo legal.

2.5.1.4 DNA 03: Manifestaciones de la Gerencia

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

El contador público debe obtener manifestaciones escritas de la gerencia sobre sus conocimientos de la entidad examinada o intenciones en diversos asuntos, cuando considere que son necesarias para complementar sus procedimientos de auditoría, específicamente diseñados para satisfacerse de las manifestaciones verbales o escritas recibidas de la gerencia.

2.5.1.5 DNA 04: El informe de control interno

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

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

Antecedentes

La Publicación Técnica N^o 1 sobre Normas de Auditoría de Aceptación General expresa en la segunda norma de auditoría referente a la organización y ejecución del trabajo, que:

“El Contador Público debe efectuar un estudio y evaluación del Control Interno existente como base para determinar la extensión de los procedimientos de auditoría que va a aplicar”.

El estudio de Control Interno tiene por finalidad obtener un conocimiento de cómo está conformado éste; no sólo desde el punto de vista de las normas y procedimientos establecidos por la administración de la entidad auditada, sino también cómo opera en la práctica.

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

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

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

Cuando los auditores internos estudian y evalúan el control interno o realizan pruebas sustantivas de las transacciones y de saldos, están cumpliendo una labor especial de control. Para efectos de este pronunciamiento, el concepto de auditor no es aplicable a aquellas personas a las que, si bien se les da este título, no ejercen las funciones propias del auditor interno, ni persiguen los objetivos que se han señalado a éstos. Sin embargo, si aplica a personas con otros títulos que realizan estas funciones.

2.5.1.7 DNA 06: Planificación y supervisión

La primera norma de ejecución del trabajo establece que el trabajo de auditoría debe ser planificado adecuadamente y debe ejercerse una supervisión apropiada sobre los auditores asistentes si los hubiere.

La presente declaración proporciona orientación al auditor independiente para que haga su examen de acuerdo con normas de auditoría de aceptación general, respecto a las consideraciones y procedimientos aplicables a la planificación y supervisión, incluyendo la preparación de un programa de auditoría, la obtención del conocimiento del negocio de la entidad, y el manejo de las diferentes opiniones de los principales funcionarios y empleados de la empresa. La planificación y supervisión continúan durante todo el examen, y los procedimientos relativos con frecuencia se mantienen durante el mismo.

El Contador Público que tiene la responsabilidad final del examen puede delegar parte de la planificación y supervisión en otro miembro de la firma. Para efectos de esta declaración, (a) se designa como auditores asistentes al personal de la firma distinto del Contador Público que tiene la responsabilidad final del examen, y (b) el término auditor se refiere tanto al Contador Público que tiene la responsabilidad final así como a los asistentes.

2.5.1.8 DNA 07: Transacciones entre partes relacionadas

Esta declaración tiene por objeto definir lo que constituyen transacciones entre partes relacionadas, facilitar al contador público orientación y guías en relación con los procedimientos de auditoría que debe considerar para identificar dichas transacciones, satisfacerse de su esencia, de su registro apropiado, y finalmente,

establecer el alcance y la forma de su revelación en los estados financieros examinados de acuerdo con las normas de auditoría de aceptación general.

Definición de “transacciones entre partes relacionadas”

Para efectos de esta declaración se consideran partes relacionadas, cuando se encuentran presentes vínculos o condiciones que ocasionan, en forma directa o indirecta, que una de las partes pueda influir significativamente a la otra en sus políticas de operación o en la consecución de sus objetivos e intereses, y que tiene poder para interferir en el desarrollo de una actuación completamente libre e independiente.

2.5.1.9 DNA 08: Comunicación entre el auditor predecesor y el sucesor

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

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

2.5.1.10 DNA 09: Procedimientos analíticos de revisión

Esta Declaración se aplica a los procedimientos analíticos de revisión en un examen efectuado de acuerdo con las normas de auditoría de aceptación general. Proporciona una guía para la consideración del auditor cuando aplica tales procedimientos, pero no especifica los procedimientos de revisión analítica que se requieren en esta Declaración.

Los procedimientos analíticos de revisión corresponden a pruebas sustantivas de la información financiera hecha por un estudio y comparación de las relaciones entre los datos. El grado de confianza del auditor en las pruebas sustantivas puede derivarse de las pruebas de detalle de las transacciones y saldos, de los procedimientos de revisión analítica, o de la combinación de ambos. Tal decisión dependerá de cómo juzgue el auditor la efectividad y eficiencia esperadas de los tipos de procedimientos respectivos.

Oportunidad y objetivos de los procedimientos analíticos de revisión

La oportunidad en la aplicación de los procedimientos analíticos de revisión variará de acuerdo a los objetivos del auditor.

2.5.1.11 DNA 10: Evidencia comprobatoria

Esta norma relativa a la ejecución del trabajo expresa: “Se debe obtener una evidencia comprobatoria suficiente y competente por medio de la inspección, observación, indagación, y confirmación, con objeto de tener una base razonable para emitir una opinión sobre los estados financieros que se examinan”.

La mayoría del trabajo del contador público al formarse una opinión sobre los estados financieros, consiste en obtener y evaluar el material de evidencia relacionado con las aseveraciones de dichos estados financieros. El grado de validez de tal evidencia, para efectos de la auditoría, descansa en el juicio del auditor; en este respecto, la evidencia de auditoría difiere de la evidencia legal, la cual se encuentra circunscrita a reglas rígidas. La influencia del material de evidencia sobre el auditor varía substancialmente a medida que éste va formando su opinión sobre los estados financieros que está examinando. La pertinencia de la evidencia, su objetividad, oportunidad y la existencia de otro material que corrobore las conclusiones a las cuales conduce, descansa en su adecuabilidad.

Suficiencia de la evidencia comprobatoria

El objetivo del auditor independiente es obtener suficiente y competente evidencia comprobatoria que le proporcione una base razonable para formarse una opinión

Evaluación de la evidencia comprobatoria

Al evaluar la evidencia, el auditor debe considerar si han logrado los objetivos específicos de la auditoría. Debe ser minucioso en la búsqueda del material de evidencia, e imparcial en su evaluación.

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

La función primaria y principal responsabilidad del contador público en su actuación como profesional independiente, es expresar una opinión sobre los estados

financieros que ha examinado; es lo que se conoce como el “informe de auditoría” o “dictamen”. Este concepto establece lo siguiente:

El dictamen debe contener la expresión de una opinión en relación con los estados financieros tomados en conjunto o una declaración de que dicha opinión no puede ser expresada, en cuyo caso deben indicarse las razones para dicha abstención.

El dictamen del auditor generalmente se emite en relación con los siguientes estados financieros básicos de una entidad:

Balance General.

Estado de resultados.

Estado de movimiento de las cuentas de patrimonio.

Estado de flujo del efectivo.

2.5.1.13 DNA 12: Control de calidad en el Ejercicio Profesional

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

2.5.1.13.1 Políticas y procedimientos sobre el control de calidad Generales de una Organización o firma de Contadores Públicos

La organización profesional deberá implementar políticas y procedimientos de control de calidad debidamente enfocados para asegurar que todos aquellos trabajos son ejecutados de acuerdo con las normas y procedimientos de auditoría y aquellas otras normas que de acuerdo al orden de aplicación supletorio se establezcan.

La aplicación de las políticas y procedimientos de control de calidad, dependerán de factores variables como son: número de clientes, naturaleza de esos clientes, situaciones geográficas con respecto a los clientes (dispersión o concentración), organización consideraciones sobre un apropiado costo/beneficio. Por lo tanto las políticas y procedimientos que deberían aplicarse varían dependiendo de las circunstancias anteriores.

2.5.1.14 DNA 13: El Examen de la Información Financiera Prospectiva

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

Esta norma aclara y circunscribe la responsabilidad del contador público independiente (CPI) en relación con la información prospectiva, de acuerdo con lo establecido en el artículo 12 del Código de Ética Profesional del Contador Público, en el que se establece:

“Artículo 12.— El Contador Público que actúe en forma independiente no permitirá que se utilice su nombre en relación con proyectos e información

financiera o estimaciones de cualquier índole, cuya realización dependa de hechos futuros, en tal forma que induzca a creer que el Contador Público asume la responsabilidad sobre el cumplimiento o realización de esas estimaciones o proyectos”.

Esta DNA no aplica al examen de información financiera prospectiva expresada en términos generales o narrativos, como por ejemplo, los informes para la discusión y análisis presentados a la gerencia en el informe anual de una entidad.

2.5.2 Norma Internacional de Auditoría

2.5.2.1 NIA 120. Encuadramiento de la información contable y de la auditoría y servicios relacionados

Cabe notar que esta norma será eliminada cuando la Norma 3000 sea efectiva. Se recuerda que la Norma 3000 reemplaza, además a la norma 100.

La NIA 120, aún vigente distingue el servicio de auditoría de los servicios relacionados (Revisión, Procedimientos Convenidos y Compilación) en función al nivel de seguridad ofrecido. En el contexto de esta norma, el nivel de seguridad se refiere a tanto a la satisfacción obtenida por el auditor como a la confiabilidad de una afirmación hecha por una de las partes (auditor) para el uso de la otra (usuario).

Así entonces, la auditoría provee una alta seguridad pero no absoluta (certeza) y se manifiesta a través de una afirmación positiva (“los estados contables presentan razonablemente, en sus aspectos significativos.....”).

La revisión limitada, equivalente a nuestra revisión limitada para estados contables de períodos intermedios, provee una moderada seguridad y se manifiesta a

través de una manifestación negativa (“de acuerdo con el alcance limitado del trabajo no tengo observaciones que formular sobre.....”).

Los servicios relacionados, tales como “procedimientos acordados con el cliente” o “compilación”, no proveen ningún tipo de seguridad y el informe emitido en el primer caso, sólo menciona procedimientos ejecutados, hechos y hallazgos. En el segundo caso, sólo identifica la información compilada. En ningún caso se emite opinión.

2.5.2.2 NIA 200. Objetivos y principios que gobiernan una auditoría

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

Para ello el contador público debe cumplir con las prescripciones del Código de Ética, con las de las NIA y con otras normas legales o reglamentarias aplicables manteniendo una actitud de escepticismo dado que los estados contables pueden contener errores importantes.

Expresa la norma que una auditoría practicada de acuerdo con las NIA está dirigida a proveer una seguridad razonable de que los estados contables tomados en su conjunto están libres de errores significativos.

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

2.5.2.3 NIA 210. Acuerdo sobre los términos del trabajo de auditoría

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

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

El contenido varía según el tipo de cliente pero, en general, incluye: objetivo del trabajo; responsabilidad del cliente por la preparación de los estados contables; alcance del trabajo; forma que pueden asumir los informes del auditor; riesgo de la auditoría por limitaciones al alcance o cuestiones inherentes a las cuentas o al control interno establecido; acceso irrestricto a la documentación por parte del auditor; cuestiones relativas al planeamiento, expectativas del cliente; honorarios pactados y modalidad de cobro; apoyo del personal del cliente a la auditoría; etc.

En las auditorías repetitivas, el auditor deberá considerar si existen circunstancias que requieran revisar los términos del compromiso.

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

2.5.2.4 NIA 220. Normas sobre control de calidad

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

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

Respecto de las firmas profesionales, las políticas y procedimientos tienen que estar diseñadas para asegurar que todas las auditorías se conducen de acuerdo con las NIA o, en su caso, con las normas locales aplicables. Aspectos clave tratados, son: requerimientos profesionales; habilidades y competencia; asignación del personal adecuado; delegación; consultas; aceptación y retención de clientes; monitoreo del cumplimiento y adecuada comunicación de las políticas y prácticas establecidas.

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

2.5.2.5 NIA 230. Documentación del trabajo (papeles de trabajo)

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

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

2.5.2.6 NIA 240. Fraude y error en los estados contables

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

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

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

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

La NIA que se comenta, se ocupa de destacar las limitaciones inherentes a una auditoría respecto de obtener absoluta seguridad de detectar fraudes y errores aún cuando la auditoría haya sido eficientemente planeada y eficazmente ejecutados los

procedimientos de acuerdo con las NIA. Por ello, la opinión del auditor se emite en un marco de razonable seguridad y no de certeza.

Aclarado lo precedente, la norma reclama del auditor el cumplimiento de determinados requisitos y procedimientos para mitigar el riesgo de que fraudes y errores importantes pudieran no ser descubiertos. Así le requiere que realice el trabajo con una actitud de escepticismo profesional, que mantenga discusiones de planeamiento con la dirección del ente inquiriendo sobre la susceptibilidad de la organización al riesgo de fraude o error y a la evaluación que hace la dirección sobre tal posibilidad.

La norma hace un análisis detallado del riesgo de la auditoría (dar una opinión equivocada sobre los estados contables sujetos a examen) y de sus componentes: el riesgo inherente, el riesgo de control y el riesgo de detección, explicando cada uno de ellos e indicando que actitud debe asumir el auditor frente a ellos.

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

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

capaz de completar el trabajo; la comunicación al auditor sucesor propuesto y otros temas relacionados.

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

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

A su vez, la norma expresa la responsabilidad de la dirección del ente por el cumplimiento de las leyes y reglamentos, pero destaca la obligación del auditor de considerar la actitud de la organización frente a esas regulaciones y el riesgo involucrado. En orden al plan de auditoría, el auditor debe obtener una comprensión general de la estructura legal y reglamentaria a la que está sujeta tanto la entidad como el ramo de actividades en la que actúa y cómo ella cumple con ese marco.

Luego de comprender la estructura legal, el auditor debe ejecutar procedimientos de auditoría para identificar instancias de incumplimiento y determinar de qué modo ellas afectan a los estados contables sujetos a examen. La norma requiere también que el auditor obtenga una representación escrita de la dirección sobre la revelación de cualquier incumplimiento que ella tenga noticia y que deba ser considerado en la preparación de estados contables.

Finalmente, la norma trata de los procedimientos por seguir cuando se detectan incumplimientos; las comunicaciones al respecto por hacer a la dirección, a los

usuarios de los estados contables y, en su caso, a las autoridades. También trata de la necesidad en ciertos casos del retiro del auditor del compromiso de trabajo asumido.

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

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

2.5.2.9 NIA 300. Planeamiento del trabajo

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

2.5.2.10 NIA 310. Conocimiento del negocio

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

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

El auditor debe obtener una comprensión de la entidad y de su ambiente incluido el control interno que sea suficiente para identificar y evaluar los riesgos de errores significativos en los estados contables debido a fraudes o simplemente errores y que sea suficiente para diseñar y ejecutar los procedimientos de auditoría apropiados. Entre los procedimientos que el auditor debería ejecutar para obtener el conocimiento a que se alude más arriba, se encuentran la indagación oral a la dirección y otros funcionarios del ente, la revisión analítica preliminar y la observación e inspección. Todos estos aspectos deben ser discutidos por el auditor con su equipo de trabajo. Esta norma es muy detallada y se refiere muy explícitamente a todos los pasos que debe dar el auditor para cumplir con este importante cometido. En particular, la graduación de los riesgos observados, los controles de la entidad para mitigar esos riesgos y los procedimientos de auditoría que diseñará para obtener suficiente seguridad en su opinión sobre los estados contables objeto del examen.

2.5.2.12 NIA 320. Significación relativa

El auditor cuando conduce una auditoría debe considerar la significación relativa y sus relaciones con el riesgo de auditoría. La norma define el concepto de “significación” en forma similar a la contabilidad y se refiere al objetivo de la auditoría que es permitirle al auditor expresar una opinión acerca de si los estados contables están libres de errores significativos. La norma provee guías para la determinación de la significación, su relación con el riesgo de auditoría y la evaluación de los efectos de los errores. Asimismo, se refiere al efecto que los errores significativos tienen en el informe del auditor.

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

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

2.5.1.14 NIA 400. Evaluaciones del riesgo y control interno

La norma provee guías para que el auditor pueda obtener una comprensión de los sistemas contables y de control interno del ente que sean suficientes para planear la auditoría y desarrollar una estrategia efectiva en la ejecución. Señala la norma, que el auditor debe usar su juicio profesional para evaluar el riesgo de auditoría y diseñar procedimientos que le aseguren que tal riesgo queda reducido a un nivel aceptable. Trata las diferentes clases de riesgo a los que clasifica en riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección, sus interrelaciones y su impacto en las pequeñas auditorías. Finalmente, establece la forma de comunicación a las autoridades de la empresa de las debilidades detectadas.

2.5.1.15 NIA 401. Auditoría en un ambiente computarizado

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

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

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

2.5.1.17 NIA 500. Elementos de juicio en la auditoría

El auditor debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes (provenientes de los registros contables y de la documentación) para sustentar en forma razonable sus conclusiones en las que basa su opinión. La norma expone qué se consideran elementos de juicio “válidos”, que es un concepto cualitativo, y qué significa el término “suficientes”, que es un concepto cuantitativo. Tales elementos de juicio

incluyen, además de los originados en los procedimientos sustantivos de auditoría, los provenientes de sus pruebas de control interno que respaldan su evaluación del riesgo de control. En la norma, se tratan asimismo cuáles son los procedimientos de auditoría para obtener los citados elementos de juicio. Entre ellos se desarrollan: a) la inspección de registros y documentos; b) la inspección de activos físicos; c) la observación; d) la indagación oral; e) las confirmaciones de terceros; f) los recálculos aritméticos; g) el reproceso de la información y h) las revisiones analíticas sustantivas.

2.5.1.18 NIA 501. Elementos de juicio en la auditoría Consideraciones para ítems específicos

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

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

Finalmente, la norma se refiere a los elementos de juicio válidos y suficientes que el auditor debe obtener: 1) sobre la valuación y exposición de las inversiones a largo plazo que tenga el ente cuyos estados contables son objeto de auditoría y 2) sobre la información por exponer relativa a los segmentos del ente que resulten

significativos en sus estados contables de acuerdo con las normas de exposición vigentes.

2.5.1.19 NIA 505. Confirmaciones externas

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

La norma es suficientemente detallada para tratar y explicar: las relaciones entre las confirmaciones y la evaluación que hace el auditor de los riesgos inherentes y de control; qué tipo de afirmaciones pueden ser confirmadas externamente; cómo se diseñan los pedidos de confirmación; el uso de confirmaciones positivas y negativas; los pedidos de la gerencia sobre no enviar confirmaciones y sus efectos; las características que debe poseer quien responde a los pedidos; el proceso de confirmación propiamente dicho; la evaluación de los resultados de ese proceso y, finalmente, la posibilidad de utilizar confirmaciones a una fecha anterior a la de cierre del ejercicio.

2.5.1.20 NIA 510. Primera auditoría. Saldos iniciales

Para las primeras auditorías el auditor debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes respecto de que: 1) los saldos iniciales no contengan errores significativos que pudieran afectar los saldos del período corriente; 2) los saldos del ejercicio anterior han sido correctamente trasladados al presente ejercicio o, en su

caso, han sido ajustados; 3) las políticas contables del ente son apropiadas y han sido uniformemente aplicadas o sus cambios debidamente contabilizados y adecuadamente expuestos. La norma detalla, además, los procedimientos para cumplir estos propósitos y los efectos en las conclusiones y en el informe de auditoría.

2.5.1.21 NIA 520. Procedimientos analíticos

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

2.5.1.22 NIA 530. Muestreo de auditoría y otras pruebas selectivas

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

La norma contiene definiciones sobre muestreo y sobre los elementos que conforman tanto los muestreos con base estadística como los denominados “a criterio”. Define los elementos de juicio que provienen tanto de las pruebas de controles como de las pruebas sustantivas y cómo el auditor debe usar su juicio profesional para reducir a un nivel aceptable el riesgo de error.

La norma establece que usar un muestreo estadístico o no estadístico es una cuestión de juicio del auditor. Trata en particular 1) la manera de diseñar la muestra para lo cual trata cuestiones tales como: población, estratificación y selección de acuerdo con la ponderación del valor de los ítems; 2) el tamaño de la muestra; 3) la selección de la muestra; 4) los procedimientos de auditoría sobre los ítems seleccionados; 5) la naturaleza y causa de los errores detectados; 6) la proyección de los errores y 6) la evaluación de los resultados del muestreo.

2.5.1.23 NIA 540. Auditoría de las estimaciones contables

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

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

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

La norma señala que el auditor debe 1) obtener un conocimiento de cómo la entidad determina y expone los valores corrientes; 2) evaluar los riesgos inherente y de control que puedan afectar esas mediciones; 3) con base en 1) y 2) diseñar los procedimientos de auditoría apropiados para su examen; 4) evaluar si las mediciones y exposiciones de valores corrientes están de acuerdo con las normas contables vigentes; 5) evaluar la uniformidad en la aplicación de los criterios seguidos; 6) en su caso, determinar si necesita la ayuda de un experto; 7) en su caso, evaluar las premisas seguidas por la gerencia para las estimaciones efectuadas, la consistencia de los datos utilizados en las estimaciones y los cálculos realizados por la gerencia; 8) evaluar los hechos posteriores referidos a la confirmación o no de los valores corrientes determinados; 9) comparar la consistencia de los elementos de juicio obtenidos con otras evidencias obtenidas durante la auditoría; 10) obtener representación escrita de la gerencia sobre la razonabilidad de las premisas significativas utilizadas por ella incluidos los cursos de acción relevantes que seguirá en orden a los valores corrientes determinados.

2.5.1.25 NIA 550. Partes relacionadas

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

punto, debe modificar apropiadamente la opinión que emita sobre los estados contables del ente.

2.5.1.26 NIA 560. Hechos posteriores

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

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

2.5.1.27 NIA 570. Empresa en marcha

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

2.5.1.28 NIA 580. Representaciones de la dirección o gerencia

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

2.5.1.29 NIA 600. Uso del trabajo de otro auditor

Dice la norma que cuando el auditor principal usa el trabajo de otro auditor, el auditor principal debe determinar cómo el trabajo del otro auditor afectará la auditoría. La primera cuestión que debe considerar el auditor principal es si su participación como tal es suficiente para actuar en ese carácter. En otras palabras, si la porción de la auditoría que asume es suficientemente significativa, si es adecuado su conocimiento de todos los componentes del negocio; si evaluó el riesgo de errores significativos en esos componentes; si serían necesarios procedimientos adicionales sobre el trabajo del otro auditor, etc.

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

2.5.1.30 NIA 610. Consideración del trabajo de la auditoría interna

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

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

externo de los trabajos específicos del auditor interno que podrían ser adecuados para propósitos de auditoría externa.

2.5.1.31 NIA 620. Uso del trabajo de un experto

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

La primer cuestión es determinar si necesita usar los servicios de un experto y en que casos; luego evaluar la competencia y objetividad del experto; seguidamente, analizar el alcance del trabajo del experto; a continuación, evaluar el trabajo realizado por el experto y, finalmente, evaluar si será necesario modificar su informe de auditoría haciendo referencia al trabajo del experto ya que si no hiciera tal referencia el informe sólo podría ser favorable y sin salvedades.

2.5.1.32 NIA 700. El informe del auditor sobre los estados contables

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

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

Respecto de la opinión, la norma establece que la opinión no es calificada cuando el auditor concluye en que los estados contables presentan razonablemente la información de acuerdo con las normas contables en vigor. En cambio, se considera que un informe es modificado cuando contiene una o más de las siguientes cuestiones: a) un párrafo de énfasis (utilizado básicamente en casos de incertidumbres incluidas las cuestiones de “empresa en marcha”) y que no modifica la opinión principal; b) cuando contiene asuntos que afectan la opinión y que pueden resultar en una salvedad originada en una discrepancia en la aplicación de las normas contables vigentes que afectan ciertas afirmaciones de los estados contables o en limitaciones al alcance (para la RT 7 serían las denominadas “determinadas” e “indeterminadas” respectivamente), abstención de opinión (usualmente por limitaciones significativas al alcance), u opinión adversa (por discrepancias significativas que afectan a los estados contables en su conjunto).

Los asuntos que provocan modificaciones al informe del auditor, deben ser adecuadamente explicados por éste y, en su caso, cuantificados sus efectos.

2.5.1.33 NIA 710. Comparativos

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

La norma trata de modo diferente las siguientes situaciones:

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

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

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

La norma trata de la relación entre el auditor externo e información adjunta a los estados contables sobre la cual no tiene la obligación de auditar (Vg. La memoria del directorio). En tal caso, la norma establece que el auditor debe leer esa otra información para identificar, si existieran, inconsistencias significativas respecto de los estados contables auditados. Si ello ocurriera, debe determinar si son los estados contables o la otra información los que necesitan ser corregidos. En caso que la entidad se rehusara a efectuar las correcciones, si ellas afectan los estados contables, el auditor debe expresar una opinión con salvedades o adversa, lo que correspondiere. Si, en cambio, afectara la otra información, el auditor debería manifestar la inconsistencia en el párrafo de énfasis y, en su caso, tomar otras acciones (retirarse del trabajo, solicitar consejo legal, etc.)

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

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

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

2.5.3 Comparación de la Declaración de la Norma de Auditoría con las Normas Internacionales de Auditoría

Comparando las DNA con las NIAs, las declaraciones de las Normas de Auditoría 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 bastantes países el soporte obligado de las actividades que conducen contadores públicos.

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.

El Consejo de IFAC ha establecido el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría (AIPC) para desarrollar y emitir a nombre del Consejo, normas y declaraciones de auditoría y servicios relacionados, con el propósito de ayudar a mejorar el grado de uniformidad de las prácticas de auditoría y servicios relacionados de todo el mundo.

Es importante destacar que las organizaciones profesionales existentes en el ámbito internacional hacen referencia a estas normas de Auditoría. Así, de acuerdo con los antecedentes que se derivan de la actuación del Instituto Americano de Contadores Públicos de Estados Unidos de Norteamérica AICPA, pueden apreciarse que tales normas datan desde 1934.

Las Normas Internacionales de Auditoría deben ser aplicadas, en forma obligatoria, en la auditoría de estados financieros y también, con la adaptación necesaria, a la auditoría de otra información y de servicios relacionados. En circunstancias excepcionales, un auditor puede juzgar necesario apartarse de una NIA para lograr en forma más efectiva el objetivo de una auditoría. Cuando tal situación surge, el auditor deberá estar preparado para justificar la desviación.

Vale aclarar que existen diferencias entre las normas de auditoría generalmente aceptadas (DNA) y las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) emitidas por el International Auditing and Assurances Standards Board (IAASB) de la International Federation of Accountants (IFAC), referidas, por un lado, a aspectos que tratan las

NIA y que las DNA no menciona y por el otro, a cuestiones que están desarrolladas en las NIA de una manera más amplia o más profunda que en la DNA.

Tanto las DNA como las NIA, permiten desarrollar diversos tipos de trabajos profesionales en consideración a las mayores responsabilidades que la actividad económica impone a los Profesionales contables.

Las Normas Internacionales de Auditoría son emitidas en dos series separadas: La de Servicios de Auditoría (NIAs) y la de Servicios Afines (NIAs/SAs), comprendidos en esta última los comportamientos de revisión de procedimientos bajo acuerdo de compilación. El marco describe los servicios que el Auditor puede comprometerse a realizar en relación con el nivel de certidumbre resultante. La Auditoría y la revisión están diseñadas para permitir que el Auditor exprese niveles de certidumbre, alto y moderados respectivamente, en relación con la existencia o no de errores materiales en la información.

La implementación de Normas Internacionales de Contabilidad y Auditoría, al ser más rigurosa y universal que las nacionales, contribuirá a la estabilidad financiera mundial y contrarrestará parte de la volatilidad que acompaña a la globalización.

CAPITULO III

MARCO METODOLÓGICO

3.1 Modelo de la Investigación

La investigación se comprenderá con un modelo cualitativo, ex post facto, explorativa. **Para Ruiz citado en Tamayo (1998)**, el modelo de investigación cualitativo *“Pretende describir e interpretar mas que medir y predecir, persigue conocer como se produce los procesos en su entorno natura y como se constituye tales procesos a través de las interpretaciones que hacen de sus actividades los protagonistas”* (pp.21) **Ortiz U. (2004)** investigación cualitativa *“Es el tipo de investigación que tiene como base la interpretación, comprensión y entendimiento.”*(pp. 92).

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

Para la realización de este Trabajo de Grado se emplearon técnicas y procedimientos basados en el tipo de investigación documental, ya que se recopilaron diversas informaciones de tipo secundario. Por lo tanto, el tipo de estudio aplicado es de carácter bibliográfico documental.

3.2 Diseño de la Investigación

Diseño cualitativo; al igual que la muestra, la recolección de los datos y el análisis, van surgiendo desde el planteamiento del problema hasta la inmersión y el trabajo de campo y desde luego va sufriendo modificaciones, aun cuando es mas bien una forma de enfocar el fenómeno de interés: según **Sampieri, Collado y Lucio (2006)** *“las investigaciones cualitativas no se plantean con detalle y están sujetas a las circunstancias de cada ambiente o escenario en particular”* *“el diseño se refiere al abordaje general que habremos de utilizar en el proceso de investigación”* **Álvarez – Gayou (2003)** citado en **Sampieri, Collado y Lucio (2006)** lo denomina marco interpretativo (pp.706).

3.2.1 Diseño de Investigación – acción.

Tiene como finalidad resolver problemas cotidianos e inmediatos y mejorar practicas concretas, según **Álvarez – Gayou (2003)** citado en **Sampieri, Collado y Lucio (2006)** *“Su propósito fundamental se centra en aportar información que guie la toma de decisiones para programas, procesos y reformas estructurales”*. (pp.706).

3.3 Tipo de Investigación

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

Según Universidad Pedagógica Experimental Libertador (UPRL) (2005): *“se entiende por Investigación documental, el estudio de problemas con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza”* *“La originalidad del*

estudio se refleja en el enfoque, criterio, conceptualización, reflexiones, conclusiones, recomendaciones y general, en el pensamiento de autor” (pp. 25); Para **Sampieri, Collado y Lucio (2006)** *“Los estudios descriptivos buscan especificar las propiedades, las características y los perfiles importantes de personas, grupos, comunidades o cualquier otro fenómeno que se someta a un análisis”*. (pp. 99).

Oswaldo Hevia (2004) *“... la prospectiva y el uso de los escenarios se convierten en una adecuada explicación racional de lo que puede ocurrir, de lo deseado, de traer el futuro hacia nosotros”* (pp. 99).

3.4 Procedimiento de Recolección de Información

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

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

CAPITULO IV

4.1 Norma Internacional de Auditoría N° 500 Evidencia de Auditoría

Introducción

1. *El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la cantidad y calidad de evidencia de auditoría que se tiene que obtener cuando se auditan estados financieros, y los procedimientos para obtener dicha evidencia de auditoría.*

2. *El auditor deberá obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría para poder extraer conclusiones razonables sobre las cuales basar la opinión de auditoría.*

3. *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.*

4. *“Evidencia de auditoría” significa la información obtenida por el auditor para llegar a las conclusiones sobre las que se basa la opinión de auditoría. La evidencia de auditoría comprenderá documentos fuente y registros contables subyacentes a los estados financieros e información corroborativa de otras fuentes.*

5. *“Pruebas de control” significa pruebas realizadas para obtener evidencia de auditoría sobre la adecuación del diseño y operación efectiva de los sistemas de contabilidad y de control interno.*

6. “*Procedimientos Sustantivos*” significa pruebas realizadas para obtener evidencia de auditoría para detectar representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros, y son de dos tipos:

a) *pruebas de detalles de transacciones y balances.*

b) *procedimientos analíticos.*

Evidencia suficiente y apropiada de auditoría

7. *La suficiencia y la propiedad están interrelacionadas y aplican a la evidencia de auditoría obtenida tanto de las pruebas de control como de los procedimientos sustantivos. La suficiencia es la medida de la cantidad de evidencia de auditoría la propiedad es la medida de la calidad de evidencia de auditoría y su relevancia para una particular aseveración y su confiabilidad. Ordinariamente, el auditor encuentra necesario confiar en evidencia de auditoría que es persuasiva y no conclusiva y a menudo buscará evidencia de auditoría de diferentes fuentes o de una naturaleza diferente para soportar la misma aseveración.*

8. *Para formar la opinión de auditoría, el auditor ordinariamente no examina toda la información disponible porque se puede llegar a conclusiones sobre un saldo de una cuenta, clase de transacciones o control por medio del ejercicio de un juicio o de muestreo estadístico.*

9. *El juicio del auditor respecto de qué es evidencia suficiente apropiada de auditoría es influenciado por factores como:*

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

10. Al obtener la evidencia de auditoría de las pruebas de control, el auditor debería considerar la suficiencia y propiedad de la evidencia de auditoría para soportar el nivel evaluado de riesgo de control.

11. Los aspectos de los sistemas de contabilidad y de control interno sobre los que el auditor debería obtener evidencia son:

a) Diseño: los sistemas de contabilidad y de control interno están diseñados adecuadamente para prevenir y/o detectar y corregir exposiciones erróneas de importancia relativa; y

b) Operación: los sistemas existen y han operado en forma efectiva a lo largo del período relevante.

12. Al obtener evidencia de auditoría de los procedimientos sustantivos, el auditor debería considerar la suficiencia y propiedad de la evidencia de auditoría

de dichos procedimientos junto con cualquier evidencia de pruebas de control para soportar las aseveraciones de los estados financieros.

13. Las aseveraciones de los estados financieros son aseveraciones de la administración, explícitas o de otro tipo, que están incorporadas en los estados financieros. Pueden categorizarse como sigue:

a) Existencia: un activo o pasivo existe en una fecha dada.

b) Derechos y Obligaciones: un activo o pasivo pertenece a la entidad en una fecha dada.

c) Ocurrencia: una transacción o evento tuvo lugar, lo cual pertenece a la entidad durante el período.

d) Integridad: no hay activos, pasivos, transacciones o eventos sin registrar, ni partidas sin revelar.

e) Valuación: un activo o pasivo es registrado a un valor en libros apropiado.

f) Medición: una transacción o evento es registrado a su monto apropiado y el ingreso o gasto se asigna al período apropiado.

g) Presentación y Revelación: una partida se revela, se clasifica y describe de acuerdo con el marco de referencia para informes financieros aplicable.

14. Ordinariamente la evidencia de auditoría se obtiene respecto de cada aseveración de los estados financieros. La evidencia de auditoría respecto de una aseveración, por ejemplo, existencia de inventario, no compensará la falta en la

obtención de evidencia de auditoría respecto de otra, por ejemplo, valuación. La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos variará dependiendo de las aseveraciones. Las pruebas pueden proporcionar evidencia de auditoría sobre más de una aseveración, por ejemplo, el cobro de cuentas por cobrar puede dar evidencia de auditoría tanto respecto de existencia como de valuación.

15. La confiabilidad de la evidencia de auditoría es influenciada por su fuente: interna o externa, y por su naturaleza: visual, documentaria u oral. Si bien la confiabilidad de la evidencia de auditoría depende de la circunstancia individual, las siguientes generalizaciones ayudarán para evaluar la confiabilidad de la evidencia de auditoría:

- La evidencia de auditoría de fuentes externas (por ejemplo, confirmación recibida de una tercera parte) es más confiable que la generada internamente.*
- La evidencia de auditoría generada internamente es más confiable cuando los sistemas de contabilidad y de control interno relacionados son efectivos.*
- La evidencia de auditoría obtenida directamente por el auditor es más confiable que la obtenida de la entidad.*
- La evidencia de auditoría en forma de documentos y representaciones escritas es más confiable que las representaciones orales.*

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

17. *El auditor necesita considerar la relación entre el costo de obtener evidencia de auditoría y la utilidad de la información obtenida. Sin embargo, el caso de dificultad y gasto involucrado no es en sí mismo una base para omitir un procedimiento necesario.*

18. *Cuando está en una duda sustancial respecto de una aseveración de importancia relativa en los estados financieros, el auditor debería intentar obtener apropiada evidencia suficiente de auditoría para quitar dicha duda. Sin embargo, si no le es posible obtener apropiada evidencia suficiente de auditoría, el auditor debería expresar una opinión calificada o una abstención de opinión.*

Procedimientos para obtener evidencia de auditoría

19. *El auditor obtiene evidencia de auditoría por medio de uno o más de los siguientes procedimientos: inspección, observación, investigación y confirmación, procedimientos de cómputo y analíticos. La oportunidad de dichos procedimientos dependerá, en parte, de los períodos de tiempo durante los que la evidencia de auditoría buscada esté disponible.*

Inspección

20. *La inspección consiste en examinar registros, documentos, o activos tangibles. La inspección de registros y documentos proporciona evidencia de auditoría de variados grados de confiabilidad dependiendo de su naturaleza y fuente y de la efectividad de los controles internos sobre su procesamiento. Las tres categorías importantes de evidencia de auditoría documentaria, que proporcionan diferentes grados de confiabilidad son:*

a) evidencia de auditoría documentaria creada y retenida por terceras partes.

b) evidencia de auditoría documentaria creada por terceras partes y retenida por la entidad.

c) evidencia de auditoría documentaria creada y retenida por la entidad.

La inspección de activos tangibles proporciona evidencia de auditoría confiable con respecto a su existencia pero no necesariamente a su propiedad o valor.

Observación

21. La observación consiste en mirar un proceso o procedimiento siendo desempeñado por otros, por ejemplo, la observación por el auditor del conteo de inventarios por personal de la entidad o el desarrollo de procedimientos de control que no dejan rastro de auditoría.

Investigación y confirmación

22. Investigación consiste en buscar información de personas enteradas dentro o fuera de la entidad. Las investigaciones pueden tener un rango desde investigaciones formales por escrito dirigidas a terceras partes hasta investigaciones orales informales dirigidas a personas dentro de la entidad. Las respuestas a investigaciones pueden dar al auditor información no poseída previamente o evidencia de auditoría corroborativa.

23. La confirmación consiste en la respuesta a una investigación para corroborar información contenida en los registros contables. Por ejemplo, el auditor

ordinariamente busca confirmación directa de cuentas por cobrar por medio de comunicación con los deudores.

Cómputo

24. El cómputo consiste en verificar la exactitud aritmética de documentos fuente y registros contables o en desarrollar cálculos independientes.

Procedimientos analíticos

25. Los procedimientos analíticos consisten en los análisis de índices y tendencias significativos incluyendo la investigación resultante de fluctuaciones y relaciones que son inconsistentes con otra información relevante o que se desvían de los montos pronosticados.

Perspectiva del Sector Público

1. Al llevar a cabo auditorías de entidades del sector público, el auditor necesitará tomar en cuenta el marco de referencia legislativo y cualesquier otros reglamentos, ordenanzas, o directivas ministeriales relevantes que afectan al mandato de auditoría y a cualesquier requerimientos especiales de auditoría. Dichos requerimientos podrían afectar, por ejemplo, el grado de la discreción del auditor al establecer la importancia relativa y juicios sobre la naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría que serán aplicados. El párrafo 9 de esta NIA tiene que ser aplicado sólo después de tomar en consideración dichas restricciones sobre el juicio del auditor.

4.2 Análisis de la Norma Internacional de Auditoría N° 500 Evidencia de Auditoría

El propósito de esta NIA es establecer normas y lineamientos sobre que constituye evidencia en una auditoría de estados financieros, la cantidad y calidad de la evidencia de auditoría a obtener y los procedimientos que use el auditor para obtener dicha evidencia.

Entendiéndose por evidencia, aquella información suficiente apropiada obtenida por parte del auditor, aplicando las pruebas de control y procedimientos sustantivos para así obtener conclusiones razonables para luego basar su opinión de auditoría; en algunos casos se pueden obtener evidencias suficientes apropiadas de auditoría solamente con los procedimientos sustantivos.

Las pruebas de control, son aquellas que se aplican en las organizaciones de acuerdo a las operaciones, sistemas de contabilidad y control interno, con la finalidad de obtener evidencias de auditoría en un momento determinado. En cambio los procedimientos sustantivos, son aquellos que se aplican para detectar errores significativos de los estados financieros, estos pueden ser de dos tipos:

- a) Pruebas de detalles de transacciones y balances.
- b) Procedimientos analíticos.

Cuando se habla de una evidencia suficiente y apropiada de auditoría, se refiere en cuanto a evidencia suficiente a la medida de la cantidad y cuando se refiere a evidencia apropiada se dice a la medida de la calidad de la evidencia de auditoría. Estas están interrelacionadas para la obtención de evidencias aplicando tanto las pruebas de control como los procedimientos sustantivos, el auditor deberá confiar en

evidencias de auditoría que sean convincentes y no concluyentes y a su vez deberá buscar evidencia de distintas fuentes o naturaleza para dar soporte a las afirmaciones de dichas evidencias.

El auditor no necesariamente deberá examinar toda la información obtenida ya que puede obtener evidencia suficiente por medio del ejercicio de un juicio o de muestreo estadístico. El auditor considerará que la evidencia de auditoría es suficiente y apropiada por su propio juicio, llevándose por los siguientes factores:

- a) La evaluación del auditor de la naturaleza y nivel del riesgo inherente tanto a nivel de los estados financieros como a nivel del saldo de la cuenta o clase de transacciones.
- b) Naturaleza de los sistemas de contabilidad y de control interno y la evaluación del riesgo de control.
- c) Importancia relativa de la partida que se examina.
- d) Experiencia ganada durante auditorías previas.
- e) Resultados de procedimientos de auditoría, incluyendo fraude o error que puedan haberse encontrado.
- f) Fuente y confiabilidad de la información disponible.

Al obtener la evidencia de auditoría de las pruebas de control, el auditor debería considerar la suficiencia y propiedad de la evidencia de auditoría para soportar el nivel evaluado de riesgo de control. El auditor deberá obtener evidencia de auditoría

de los sistemas de contabilidad y del control interno, en cuanto al diseño apropiado para así prevenir, detectar y corregir errores significativos, y la operación de estos sistemas que existan y operen de forma positiva a lo largo del periodo relevante.

En cambio, cuando se obtiene evidencia de los procedimientos sustantivos, el auditor deberá considerar la suficiencia y propiedad de esa evidencia en conjunto de los procedimientos y las pruebas de control para así obtener soporte de las afirmaciones de los estados financieros emitidos por la gerencia.

La gerencia es responsable de:

1. La preparación de los estados financieros con base en los registros contables.
2. La presentación razonable de los estados financieros que reflejen la naturaleza y operaciones (aseveraciones implícitas).
3. La autenticidad y fidelidad de la información proporcionada, es por eso que las aseveraciones de los estados financieros se califican como:
 - a) Existencia: indican que todos los activos de la entidad realmente existe así como existieron las transacciones que dieron origen a los pasivos, ingresos, costos y gastos.
 - b) Derechos y obligaciones: que el activo y el pasivo pertenezca realmente a la entidad en una fecha dada.
 - c) Ocurrencia: una transacción o evento tuvo lugar, lo cual pertenece a la entidad durante el periodo.

- d) Integridad: no hay activo, pasivos, transacciones o eventos sin registrar, ni partidas sin revelar.
- e) Valuación: un activo o pasivo es registrado a un valor en libros apropiado.
- f) Medición: una transacción o evento es registrado a su monto apropiado y el ingreso o gasto se asigna al periodo apropiado.
- g) Presentación y revelación: una partida se revela, se clasifica y describe de acuerdo con el marco de referencia para informes financieros aplicables.

La evidencia de auditoria se obtiene de las aseveraciones de los estados financieros, estas variarán de acuerdo a la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos sustantivos, es por ello que a través de una partida se podrá obtener evidencia de más de una aseveración. La obtención de la evidencia de auditoria no compensará la falta de evidencia con respecto a otra aseveración.

La confiabilidad de la evidencia de auditoria depende tanto de su fuente como de su naturaleza, en el caso que dicha evidencia dependa de una circunstancia individual se considerarán las siguientes generalidades para evaluar la confiabilidad de la evidencia de auditoria:

- 1- Las evidencia de fuentes externas es más confiable que la interna.
- 2- La evidencia de fuente interna es más confiable en ambientes de control efectivos.
- 3- La evidencia obtenida directamente por el auditor es más confiable que la obtenida por la entidad.

4- La evidencia obtenida en forma de documentos y representaciones escritas es más confiable que la oral.

5- Es más convincente cuando la información que proviene de fuentes diferentes es consistente, ahora si se obtiene información de fuentes inconsistente el auditor deberá aplicar procedimientos adicionales para resolver esa inconsistencia.

6- El auditor deberá estudiar la relación de costo incurrido para obtener la evidencia de auditoria en relación con el beneficio que se puede obtener de ella, en cambio si existe una dificultad no justifica la omisión de un procedimiento.

7- La no obtención de evidencia suficiente y apropiada para validar una aseveración en partidas de importancia relativa puede conducir opiniones calificadas o abstención de opinión.

El auditor obtiene las evidencias de auditoría por medio de uno o más procedimientos como lo son: inspección, observación, investigación y confirmación, procedimientos de cómputo y analíticos, explicando lo anterior:

La inspección: es la exanimación de documentos, registro, y activos tangibles. En cuanto a la inspección de registros y documentos, estos van a generar evidencia de diferente grado de confiabilidad dependiendo de su naturaleza, fuente y efectividad del control interno sobre su funcionamiento, en cambio de los activos tangibles se obtiene evidencia confiable de su existencia pero no exactamente de su propiedad y valor.

Observación: es la observación directa de un proceso o procedimiento desempeñado por personal de la entidad.

Investigación y confirmación: la investigación consiste en buscar información que puede ser adquirida por personas que enteren dentro o fuera de la entidad estas investigaciones pueden ser tomado bien sea por investigaciones formales como lo es escrito a terceras personas como investigaciones orales informales dirigidas a personas dentro de la empresa, estas investigaciones pueden ofrecerle al auditor nuevas informaciones o bien corroborar la evidencia que posee. En cambio las confirmaciones son respuestas de investigaciones para corroborar información de los registros contables.

Cómputo: es verificar la exactitud matemática de documentos fuente y registros contables o desarrollar cálculos independientes.

Procedimiento analítico: este consiste en el análisis de índices y tendencias significativo incluyendo la investigación resultante de variaciones y relaciones que son inconsistentes con otra información relevante o que se desvían de los montos pronosticados.

4.3 Norma Internacional de Auditoría N° 501 Evidencia de Auditoría - Consideraciones Adicionales para Partidas Especificas

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos adicionalmente a lo contenido en la NIA 500 Evidencia de auditoría, con respecto a ciertos montos específicos de los estados financieros y a otras revelaciones.

2. *La aplicación de las normas y lineamientos proporcionados en esta NIA ayudará al auditor a obtener evidencia de auditoría con respecto de montos específicos de los estados financieros y otras revelaciones consideradas.*

3. *Esta NIA comprende las siguientes partes:*

Parte A: Asistencia a conteo físico del inventario.

Parte B: Confirmación de cuentas por cobrar.

Parte C: Investigación respecto de litigios y reclamaciones.

Parte D: Valuación y revelación de inversiones a largo plazo.

Parte E: Información por segmentos.

PARTE A: Asistencia a conteo físico del inventario

4. *La administración ordinariamente establece procedimientos bajo los cuales el inventario es contado físicamente, cuando menos una vez al año, para servir como base para la preparación de los estados financieros o para asegurar la confiabilidad del sistema de inventario perpetuo.*

5. ***Cuando el inventario es de importancia relativa para los estados financieros, el auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría respecto de su existencia y condición, asistiendo al conteo físico del inventario a menos que no sea factible. Dicha asistencia hará posible al auditor inspeccionar el inventario, observar el cumplimiento con la operación de procedimientos de la administración para registrar, así como controlar los resultados del conteo y***

proporcionar evidencia respecto de la confiabilidad de los procedimientos de la administración.

6. Si está imposibilitado de asistir al conteo físico del inventario en la fecha planeada debido a causas imprevistas, el auditor deberá tomar u observar algunos conteos físicos en una fecha alternativa y, cuando sea necesario, realizar pruebas de las transacciones intermedias.

7. Donde la asistencia no es factible, debido a factores como la naturaleza y locación del inventario, el auditor deberá considerar si los procedimientos alternativos brindan evidencia suficiente apropiada de auditoría de la existencia y condición para concluir que el auditor no necesita hacer referencia a una limitación en el alcance. Por ejemplo, la documentación de la venta subsecuente de partidas específicas de inventario adquiridas o compradas antes del conteo físico del inventario puede proporcionar evidencia suficiente apropiada de auditoría.

8. Al planear la asistencia al conteo físico del inventario o los procedimientos alternativos, el auditor deberá considerar:

- La naturaleza de los sistemas de contabilidad y de control interno usados respecto del inventario.***
- Los riesgos inherentes, de control y de detección, así como la importancia relativa con relación al inventario.***
- Si se espera que sean establecidos procedimientos adecuados y se emitan instrucciones apropiadas para el conteo físico del inventario.***
- La organización de tiempo del conteo.***
- Las locaciones en las que se tiene el inventario.***

- *Si se necesita la ayuda de un experto.*

9. Cuando se tienen que determinar las cantidades por medio de un conteo físico del inventario y el auditor asiste a dicho conteo, o cuando la entidad opera un sistema perpetuo y el auditor asiste a un conteo una o más veces durante el año, el auditor ordinariamente deberá observar los procedimientos de conteo y realizar conteos de prueba.

10. Si la entidad usa procedimientos para estimar la cantidad física, tal como estimar una pila de carbón, el auditor necesitaría estar satisfecho respecto de la razonabilidad de dichos procedimientos.

11. Cuando el inventario está situado en varias locaciones, el auditor deberá considerar a cuáles locaciones es apropiada la asistencia, tomando en cuenta la importancia relativa del inventario y la evaluación del riesgo inherente y de control en diferentes locaciones.

12. El auditor deberá revisar las instrucciones de la administración respecto de:

a) La aplicación de procedimientos de control, por ejemplo, recopilación de hojas de recuento de existencias usadas, contabilidad de hojas de recuento de existencias no usadas y procedimientos de conteo y reconto.

b) identificación precisa de la etapa de terminación del trabajo en progreso, de artículos de movimiento lento, obsoletos, dañados y de inventario poseído por una tercera parte, por ejemplo, en consignación; y

c) si se hacen arreglos apropiados respecto del movimiento de inventario entre áreas y el embarque, así como recepción de inventario antes y después de la fecha de corte.

13. Para obtener seguridad de que los procedimientos de la administración están implementados adecuadamente, el auditor deberá observar los procedimientos de los empleados y realizar conteos de prueba. Cuando realice conteos, el auditor deberá poner a prueba tanto la integridad como la exactitud de los registros de conteo, siguiendo el rastro a partidas seleccionadas de dichos registros hasta el inventario físico y partidas seleccionadas del inventario físico a los registros de conteo. El auditor deberá considerar el grado al cual es necesario retener copias de dichos registros de conteo para subsecuentes pruebas y comparación.

14. El auditor deberá también considerar procedimientos de corte, incluyendo detalles del movimiento de inventario justamente antes de, durante y después del conteo, de modo que la contabilidad de dichos movimientos pueda ser verificada en una fecha posterior.

15. Por razones prácticas, el conteo físico del inventario puede conducirse en una fecha distinta de la del fin del periodo. Esto, ordinariamente, será adecuado para fines de auditoria sólo cuando el riesgo de control es evaluado como menos que alto. El auditor evaluará si, mediante el desempeño de procedimientos apropiados, son registrados correctamente los cambios en el inventario entre la fecha de conteo y el final del periodo.

16. Cuando la entidad opera un sistema de inventario perpetuo que se usa para determinar el balance del fin de periodo, el auditor deberá evaluar si, mediante el desempeño de procedimientos adicionales, se comprenden las razones para

cualesquiera diferencias significativas entre el conteo físico y los registros de inventario perpetuo, y si los registros son ajustados apropiadamente.

17. El auditor deberá poner a prueba el listado final del inventario para evaluar si refleja en forma precisa los conteos reales del inventario.

18. Cuando el inventario está bajo custodia y control de una tercera parte, el auditor ordinariamente obtendrá confirmación directa de la tercera parte sobre las cantidades y condición del inventario retenido a nombre de la entidad. Dependiendo de la importancia relativa de este inventario el auditor considerará también:

- La integridad e independencia de la tercera parte.*
- Observar, o hacer arreglos para que otro auditor observe el conteo físico del inventario.*
- Obtener un informe de otro auditor sobre la adecuación de los sistemas de contabilidad y de control interno de la tercera parte, para asegurar que el inventario es contado correctamente, así como salvaguardado adecuadamente.*
- Inspeccionar la documentación referente al inventario retenido por terceras partes, por ejemplo, recibos de almacén, u obtener información de otras partes cuando dicho inventario ha sido comprometido como colateral.*

PARTE B: Sustituida por la NIA 505

Los párrafos 19 al 30 han sido eliminados

PARTE C: Investigación respecto de litigio y reclamaciones

31. *El litigio y las reclamaciones que involucran a una entidad pueden tener un efecto de importancia relativa sobre los estados financieros y así puede requerirse que sea revelado y/o contemplado en los estados financieros.*

32. *El auditor deberá llevar a cabo procedimientos para enterarse de cualquier litigio y reclamaciones que involucren a la entidad que puedan tener un efecto importante sobre los estados financieros. Los procedimientos que el auditor incluiría son:*

- *Hacer investigaciones apropiadas con la administración, incluyendo la obtención de representaciones.*
- *Revisar minutas del consejo y correspondencia con los abogados de la entidad.*
- *Examinar las cuentas de gastos legales.*
- *Usar cualquiera información obtenida respecto del negocio de la entidad, incluyendo información obtenida en discusiones con cualquier departamento legal interno.*

33. *Cuando el litigio y las reclamaciones han sido identificados o cuando el auditor cree que pueden existir, el auditor deberá buscar comunicación directa con los abogados de la entidad. Dicha comunicación ayudará a obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría respecto de si son conocidos litigios y reclamaciones potencialmente importantes y si las estimaciones de la administración de las implicaciones financieras, incluyendo costos, son confiables.*

34. *La carta, que deberá ser preparada por la administración y enviada por el auditor, solicitaría al abogado que se comunique directamente con el auditor.*

Cuando se considera poco probable que el abogado responda a una investigación general, ordinariamente la carta especificará:

- *Una lista de litigios y reclamaciones.*
- *Evaluación de la administración del resultado del litigio o reclamación y su estimación de las implicaciones financieras, incluyendo costos implicados.*
- *Una solicitud de que el abogado confirme la razonabilidad de las evaluaciones de la administración, y que proporcione al auditor información adicional si el abogado considera que la lista es incompleta o incorrecta.*

35. El auditor considera el status de los asuntos legales hasta la fecha del dictamen de auditoria. En algunos casos el auditor necesitará obtener de los abogados información actualizada.

36. En ciertas circunstancias, por ejemplo, donde el asunto es complejo o hay desacuerdo entre la administración y el abogado, puede ser necesario para el auditor reunirse con el abogado para discutir el resultado probable del litigio y las reclamaciones. Dichas reuniones tendrían lugar con permiso de la administración y, preferiblemente, con la asistencia de un representante de la administración.

37. Si la administración rehúsa dar permiso al auditor de comunicarse con los abogados de la entidad, esto será una limitación en el alcance y ordinariamente conduciría a una opinión calificada o a una abstención de opinión. Cuando un abogado se niega a responder de una manera apropiada y el auditor no puede obtener evidencia suficiente apropiada de auditoria al aplicar procedimientos alternativos, el auditor deberá considerar si hay una limitación en el alcance que pueda conducir a una opinión calificada o a una abstención de opinión.

PARTE D: Valuación y revelación de inversiones a largo plazo

38. Cuando las inversiones a largo plazo son de importancia relativa para los estados financieros, el auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría respecto de su valuación y revelación.

39. Los procedimientos de auditoría referentes a inversiones a largo plazo por lo común incluyen considerar evidencia respecto a si la entidad tiene la capacidad de continuar reteniendo las inversiones en una base de largo plazo, y discutir con la administración si la entidad continuará reteniendo las inversiones como inversiones a largo plazo y obtener representaciones escritas para tal efecto.

40. Otros procedimientos ordinariamente incluirían considerar los estados financieros relacionados y otra información como cotizaciones de mercado, que proporcionan una indicación de valor y comparar dichos valores con el monto en libros de las inversiones hasta la fecha del dictamen del auditor.

41. Si dichos valores no exceden los montos en libros, el auditor considerará si se requiere un ajuste. Si hay falta de certeza respecto a si el monto en libros será recuperado, el auditor deberá considerar si han sido hechos los ajustes y/o revelaciones apropiados.

PARTE E: Información por segmentos

42. Cuando la información por segmentos es de importancia relativa para los estados financieros, el auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría respecto de su revelación de acuerdo con el marco de referencia para informes financieros identificado.

43. *El auditor considera la información por segmentos con relación a los estados financieros tomados como un todo, y ordinariamente no se requiere aplicar procedimientos de auditoría que serían necesarios para expresar una opinión sobre la información por segmentos por sí solos. Sin embargo, el concepto de importancia relativa abarca factores tanto cuantitativos como cualitativos y los procedimientos del auditor reconocen esto.*

44. *Los procedimientos de auditoría respecto a la información por segmentos consisten ordinariamente en procedimientos analíticos y otras pruebas de auditoría apropiados en las circunstancias.*

45. *El auditor deberá discutir con la administración los métodos usados para determinar la información por segmentos, y considerar si es probable que dichos métodos den como resultado la revelación de acuerdo con el marco de referencia para informes financieros aplicables y deberá poner a prueba la aplicación de dichos métodos. El auditor deberá considerar las ventas, transferencias y cargos intersegmentos, la eliminación de montos intersegmentos, las comparaciones con presupuestos, así como otros resultados esperados, por ejemplo, utilidades de operación como un porcentaje de ventas, la asignación de activos y costos entre segmentos, incluyendo la consistencia con períodos anteriores, junto con la adecuación de las revelaciones respecto a inconsistencias.*

4.4 Análisis de la Norma Internacional de Auditoría N° 501 Evidencia de Auditoría Consideraciones Adicionales para Partidas Específicas

El propósito de esta norma es establecer normas y lineamientos adicionales a la NIA 500, para partidas específicas de los estados financieros y otras revelaciones, esta norma ayudará al auditor a obtener evidencias sobre los montos específicos de los estados financieros y otras revelaciones consideradas.

Esta norma contiene lo siguiente:

a) Asistencia al conteo físico de inventario.

b) Confirmación de cuentas por cobrar (Tratada en la NIA 505 “Confirmaciones Externa”).

c) Investigaciones respecto a litigios y reclamaciones.

d) Valuación y revelación de inversiones a largo plazo.

e) Informaciones por segmento.

a) Asistencia al conteo físico de inventario:

La administración normalmente establece los procedimientos para el conteo físico del inventario que esto se hace por lo menos una vez al año, todo esto con el fin de tener base para la preparación de los estados financieros o para tener confiabilidad del sistema de inventario perpetuo, si el inventario tiene una relevancia en los estados financieros, el auditor deberá obtener de él evidencia suficiente y apropiada de auditoría en cuanto a su existencia y condición, para llegar a obtener toda esta evidencia el auditor deberá estar presente en el conteo de inventario al menos que no sea factible debido a factores como la naturaleza y locación donde se encuentre ese inventario, la presencia del auditor en el conteo del inventario lo ayudará a inspeccionar, observar el cumplimiento de los procedimientos establecidos por la administración en cuanto al registro, así como controlar los resultados del conteo y extraer evidencia confiable de los procedimientos de la administración.

En algunas circunstancias al auditor se le pueden presentar imprevistos que se le hace imposible asistir al conteo del inventario, cuando se esté presente en ese caso el auditor deberá tomar u observar algunos conteos físicos en fecha alternativa, y cuando sea necesario, realizar pruebas de las transacciones intermedias, ahora bien en el caso que el auditor no pueda ir al conteo físico ya que se lo impide los factores nombrados anteriormente el auditor deberá considerar si los procedimientos alternativos brindan evidencia suficiente apropiada de auditoría de las existencia y condición para concluir que el auditor no necesita hacer referencia a una limitación en el alcance.

El auditor al participar en el conteo de inventario o los procedimientos alternativos deberá tener en cuenta lo siguiente:

a) La naturaleza de los sistemas de contabilidad y de control interno usados respecto del inventario.

b) Los riesgos inherentes, de control y de detección, así como la importancia relativa con relación al inventario.

c) Si se espera que sean establecidos procedimientos adecuados y se emitan instrucciones apropiadas para el conteo físico del inventario.

d) La organización de tiempo del conteo.

e) Las locaciones en las que se tiene el inventario.

f) Si se necesita la ayuda de un experto.

Cuando el inventario se encuentre en diferentes localidades, el auditor deberá estudiar el lugar donde tiene mayor importancia relativa y considerando la evaluación de riesgo inherente una vez estudiado el caso el deberá decidir donde se requiere la presencia de su persona.

El auditor deberá asegurarse que se empleen correctamente los procedimientos implementados por la administración, para eso deberá observar los procedimientos de los empleados y realizar conteos de prueba, cuando realice estos conteo el deberá poner a prueba tanto la integridad como la exactitud de esos registros de conteo. El auditor también deberá considerar procedimientos de cortes, incluyendo detalles del movimiento de inventario justamente antes de, durante y después del conteo, de modo que los movimientos puedan ser revisados en fechas posteriores, es recomendable que el conteo del inventario se practique en una fecha distinta del fin del periodo, estos siempre será adecuada siempre y cuando el riesgo de control es evaluado como menos que alto. Mediante el desempeño de procedimientos adicionales el auditor evaluará si son registrados correctamente los cambios del inventario entre la fecha del conteo y el final del periodo.

Cuando el inventario está custodiado y controlado por terceras partes el auditor deberá obtener confirmaciones de la tercera parte sobre las cantidades y condiciones del inventario a nombre de la entidad. El auditor deberá considerar también si este inventario tiene importancia relativa y deberá tomar en cuenta lo siguiente:

- a) La integridad e independencia de la tercera parte.
- b) Observar, o hacer arreglos para que otro auditor observe el conteo físico del inventario.

c) Obtener información de parte de otro auditor sobre la adecuación de los sistemas de contabilidad y de control interno de la tercera parte, para asegurar que el inventario es contado correctamente, así como salvaguardado adecuadamente.

d) Inspeccionar la documentación referente a inventario retenido por terceras partes.

c) Investigación respecto de litigio y reclamaciones:

El auditor deberá aplicar procedimientos para descubrir cualquier litigio o reclamación que esté involucrado la entidad y éste tengan importancia relativa en los estados financieros. Los procedimientos que el auditor deberá emplear serian los siguientes:

1) Hacer investigaciones apropiadas con la administración, incluyendo la obtención de representaciones.

2) Revisar minutas del consejo y correspondencia con los abogados de la entidad.

3) Examinar las cuentas de los gastos legales.

4) Usar cualquiera información obtenida respecto del negocio de la entidad, incluyendo información obtenida en discusiones con cualquier departamento legal interno.

Cuando el auditor consiga o tiene sospecha que exista un litigio o reclamaciones, el auditor deberá buscar comunicación directa con el abogado de la entidad, la administración le facilitará al auditor una carta donde él se lo enviará al

abogado con el fin de que el abogado se comunique directamente con él, éste ayudará al auditor obtener evidencia suficiente y apropiada de auditoría en cuanto a si son conocidos los litigios y reclamaciones muy importantes y si las estimaciones de la administración de las implicaciones financieras incluyendo los costos son confiables.

En algunos casos cuando el litigio es muy complejo y existan desacuerdos entre la administración y el abogado, es necesario que el auditor se reúna con el abogado para discutir resultados probable del litigio o reclamaciones, para realizarse esta comunicación se deberá tener previo permiso de la administración y es recomendable que en ese momento se cuente con la presencia por lo menos de un representante de la administración. Si en algún momento la administración se rehúsa a dar permiso al auditor para comunicarse con el abogado de la entidad es suficiente para que exista una limitación que conducirá al auditor a emitir una opinión calificada o una abstención de opinión, ahora bien si es el abogado que se niega a conversar con el auditor éste deberá estudiar si no pudo obtener evidencia suficiente con los procedimientos alternativo entonces decidirá si tuvo una limitación en el alcance y si lo conduce a una opinión calificada o una abstención de opinión.

d) Valuación y revelación de inversiones a largo plazo:

Si las inversiones a largo plazo es de importancia relativa en los estados financieros el auditor deberá obtener evidencia suficiente y competente de auditoría de acuerdo a su valuación y revelación, los procedimientos que el auditor deberá aplicar para esta partida por lo común es considerando si la entidad sigue con la capacidad de continuar teniendo esas inversiones a largo plazo y lidiar con la administración si la entidad continuara con esas inversiones en la clasificación de largo plazo y obtener soportes para tal decisión.

e) Información por segmentos:

El auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoria de acuerdo a su revelación según el marco referencial en el cual se emiten los informes de estados financieros, siempre que la información por segmento sea de importancia relativa para dichos estados financieros. El auditor debe discutir con la administración los métodos usados para determinar la información por segmento y deben considerar si la puesta en prueba de la aplicación de dichos métodos den resultado de revelación según el marco referencial en el cual se emiten los informes de los estados financieros.

Los procedimientos de auditoria respecto a la información por segmento consisten en la ejecución de los procedimientos analíticos y otras pruebas de auditoría dependiendo de las circunstancias.

4.5 Comparación de la Norma Local (DNA 10) con la Norma Internacional de Auditoria, En Cuanto a Evidencias de Auditoria

En Venezuela actualmente el trabajo de auditoria se realiza bajo las Declaración de Normas de Auditoria (DNA) .El Auditor para obtener evidencia de Auditoria suficiente y Apropiada deberá guiarse por la DNA 10 “ Evidencia Comprobatoria” , comparando esta declaración con respecto a las Normas Internacionales de Auditoria se considera que el contenido de la Norma por ser utilizadas Internacionalmente , ellas son más explicativas y extensas en sus tema, pero es casi exactamente lo mismo, al contenido de la Dna 10 a excepción de la naturaleza de las aseveraciones, para la DNA las Aseveraciones de los estados financieros son las siguientes:

- Existencia u ocurrencia.
- Integridad (Totalidad).
- Derechos y obligaciones.
- Valuación o Aplicación.
- Presentación y Revelación.

En Cambio que las aseveraciones de los estados financieros que establece la Norma Internacional de Auditoria separa la existencia y la ocurrencia, destacando que su significado es la misma e integra una aseveración mas, denominada Medición que se refiere a que una transacción o eventos es registrado a su monto apropiado y el ingreso o gasto se asigna al período apropiado.

CAPITULO V

CONCLUSIÓN Y RECOMENDACIONES

Conclusión

La adopción de las Normas Internacionales de Auditoría en Venezuela, representa un importante reto para el gremio de los Contadores Públicos, como para la comunidad de negocios y los mercados financieros venezolanos, por las consecuencias que su aplicación puedan generar. Se debe reconocer que pocos profesionales de la Contaduría tienen un dominio o conocimiento amplio de ellas, lo cual obliga al gremio a establecer, un plan de actualización para sus miembros. De igual manera se conoce que las NIAs (Normas de Información Financiera), son normas de cierta complejidad porque están formuladas para grandes corporaciones que operan en economías de países desarrollados.

Las Universidades deben formar a futuros profesionales de la Contaduría Pública, en ambiente NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera), para que se inicien en el ejercicio de su profesión, bajo este ambiente, lo que requiere introducir cambios importantes, en los currículos universitarios, para la formación de Contadores Públicos. Ya que adoptar las normas Internacionales requiere de un proceso de aprendizaje y una previa evaluación de su impacto, especialmente en materia de tributación.

Los profesionales de la Contaduría Pública en Venezuela, deben adquirir los conocimientos en cuanto al marco conceptual, objetivo, alcance, definiciones, tratamientos contables de las Normas Internacionales de Auditoría, para capacitarse en la interpretación y aplicación de dichas normas internacionales adoptadas por

primera vez, a fin de fomentar la más adecuada transparencia de los estados financieros de las empresas, que realicen operaciones en nuestro país.

La adopción de las NIIF, tendrá consecuencias sobre la cuantificación y presentación de información financiera por parte de las empresas, porque establecen tratamientos que difieren de las normas vigentes y porque admiten tratamientos alternativos, para valorar las transacciones económicas y las operaciones contables.

La esencia de la adopción de las Normas Internacionales de Auditoría, en forma global es presentar información contable financiera, en forma homogénea, consistente y comparable internacionalmente, para lo cual los inversionistas requieren que se les provea de información financiera, comparable independientemente del país, donde se originen.

El objetivo de una auditoría de estados financieros es hacer posible que el auditor exprese una opinión sobre si los mismos están “presentados razonablemente”. En la formación de la opinión de auditoría, el auditor obtiene suficiente evidencia de auditoría apropiada para poder sacar conclusiones sobre las cuales basar dicha opinión, para obtener dicha evidencia el auditor deberá aplicar pruebas de control y procedimientos sustantivos para sustentar su opinión.

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

Existen partidas en los estados financieros que tienen mayor relevancia con respecto a los demás como los son los inventarios, las inversiones a largo plazo, entre otros, para eso existe una norma específica como lo es la NIA 501 que proporciona lineamientos para estos casos.

5.2 Recomendaciones

A continuación se exponen una serie de recomendaciones consideradas necesarias para la implementación de las Normas Internacionales de Auditoría mejor conocida como las NIAs en nuestro país:

1. La Federación del Colegio de Contadores debe brindar foros, charlas, que difunda información acerca de estas Normas Internacionales de Auditoría tanto a los gremios contables, empresas, universidades. y todo aquel interesado en ello.
2. Implementar en el cronograma académico de la carrera de contaduría pública de la universidad de oriente materias relacionadas con el contenido de las normas internacionales de auditoria.
3. Incentivar por medios de comunicación la importancia que tiene la adopción de las normas internacionales de auditoria en Venezuela.
4. El Colegio de Contadores Públicos del Estado Anzoátegui debe tomar en cuenta los trabajos realizados por los estudiantes de contaduría pública de la Universidad de Oriente-Núcleo de Anzoátegui (áreas de grado periodo 2008- 2009) para la divulgación de las Normas Internacionales de Auditoría.

BIBLIOGRAFIA

Normas Internacionales de Auditorias y Aseguramiento. Disponible en:

<http://aseger.com.ec/?p=77>

Auditoria Disponible en <http://auditoriasistemas.blogspot.com/>

Normas Internacionales de Auditoria, Asuntos Introdutorias disponibles en:

<http://fceca.unicauca.edu.co/old/marconias.htm>

Alcance de la Auditoria en la esfera empresarial. Disponible en:

http://www.wikilearning.com/articulo/alcance_de_la_auditoria_internacional_en_la_esfera_empresarial-la_auditoria/12676-1

Normas de Auditoria disponible en:

<http://www.elregistroycontrol.com.ar/normasdeauditoria.htm>

Concepto de las Normas Internacionales de Auditoria Disponible en:

<http://fceca.unicauca.edu.co/old/tgarf/tgarfse30.html>

Asociación Infocentros Normas Internacionales de Auditoría Disponible en:

http://www.infocentros.org.sv/contapubli_article.php?sid=1725

Yanel Luna Blanco (2003) “Normas y Procedimientos de la Auditoría Integral”, ECOE EDITORIAL.

La Globalización y La Profesión Contable Disponible en:

<http://www.ilustrados.com/publicaciones/EEuyZZZZEkDyTnpLpD.php>

La auditoría en el contexto actual - Determinación de la extensión y estructura de la muestra disponible en:

http://www.wikilearning.com/monografia/la_auditoria_en_el_contexto_actual-determinacion_de_la_extension_y_estructura_de_la_muestra/12693-4

Auditoria Interna Definiciones y Objetivos Disponible en:
http://www.wikilearning.com/monografia/auditoria_interna_definiciones_y_objetivos/11489-2

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSOS

TÍTULO	Análisis Y Síntesis De Los Cursos Especiales De Grado
SUBTÍTULO	Análisis de las Normas Internacionales de Auditoria Número 500 (Evidencia de Auditoria) - 501 (Evidencia de Auditoria- Consideraciones Adicionales para Partidas Especificas) y su Adopción en Venezuela.

AUTOR (ES):

APELLIDOS Y NOMBRES	CÓDIGO CULAC / E MAIL
Doria M, Karina D	CVLAC: 17.359.188 EMAIL: karinadoria_m@hotmail.com
Zamora P, Carolina C	CVLAC: 17.901.128 E MAIL: carolinazp15@hotmail.com
	CVLAC: E-MAIL:
	CVLAC: E-MAIL:

PALABRAS O FRASES CLAVES:

Adopción

Normas Internacional

Aplicación

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSOS

ÁREA	SUB ÁREA
Ciencias Administrativas	Contaduría Pública

RESUMEN (ABSTRACTO):

La realización del presente trabajo tuvo como objetivo, el análisis de ciertas Normas Internacionales de Auditoría ya que, la evolución del mundo hacia bloques económicos, y de allí hacia empresas multinacionales, conllevan que cada vez pierda importancia las normas específicas de auditoría de cada país, y tome mayor auge la estandarización internacional y las reglas que se fijen en ese contexto. El país que no quiera someterse a estas nuevas reglas perderá grandes oportunidades en mejorar y prontamente quedará aislado del resto del mundo, inmersos en sus propios problemas sin ningún tipo de ayuda internacional y cada vez con menos posibilidades de desarrollo. En vista de esta situación surgen 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. Actualmente en Venezuela, se promocionan una serie de normas, vigentes a nivel Internacional, entre las cuales se encuentran las siguientes: Norma 500 Evidencia de Auditoría, y 501 Evidencia de Auditoría-Consideraciones adicionales para partidas específicas.

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSOS

CONTRIBUIDORES:

APELLIDOS Y NOMBRES	ROL / CÓDIGO / CVLAC / E-MAIL				
Iris Gonzalez	ROL	CA	AS X	TU X	JU X
	CVLAC:	10.830.599			
	E_MAIL	irismargonzalez@gmail.com			
	E_MAIL				
	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:				
	E-MAIL				
	E-MAIL				
	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:				
	E-MAIL				
	E-MAIL				
	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:				
	E-MAIL				
	E-MAIL				

FECHA DE DISCUSIÓN Y APROBACIÓN:

2009 AÑO	03 MES	18 DÍA
-------------	-----------	-----------

LENGUAJE. SPA

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSOS

DERECHOS:

DE ACUERDO AL ARTÍCULO 44 DEL REGLAMENTO DE TRABAJOS DE GRADO: “LOS TRABAJOS DE GRADO SON DE EXCLUSIVA PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD, Y SOLO PODRAN SER UTILIZADOS CON OTROS FINES CON EL CONSENTIMIENTO DEL CONSEJO DE NÚCLEO RESPECTIVO, QUIEN LO PARTICIPARÁ AL CONSEJO UNIVERSITARIO”.

Carolina Zamora.
C.I: 17.901.128
AUTOR

AUTOR

Karina Doria.
C.I: 17.359.188
AUTOR

Iris Gonzalez
C.I: 10.830.599
TUTOR

TUTOR

JURADO

**POR LA SUBCOMISIÓN DE LOS
CURSOS ESPECIALES DE GRADO**

PROF. Daysi Rodríguez