

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
Adriana J. Serra G. C.I. 19.184.240
José A. Barrios P. C.I. 17.902.469

**Trabajo de grado presentado ante la universidad de oriente como
requisito parcial para optar al título de:**

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

BARCELONA; OCTUBRE 2011.

RESOLUCIÓN.

De acuerdo al Artículo 41 del Reglamento de Trabajo de Grado:

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

DEDICATORIA

Primeramente le dedico este Trabajo de Grado a nuestro Padre Todopoderoso Jesucristo, por haberme dado la vida y por guiarme en todo momento, por estar allí a mi lado cada instante, por darme fuerzas cuando sentía desmayar y por guiarme en el camino correcto para obtener este ansiado logro, sin él nada de esto hubiese sido posible.

A mi mis padres y mi hermana , por ser mi pilar principal, por apoyarme en cada paso que di, por aconsejarme y por brindarme su confianza día a día, espero no haberlos decepcionado. Ustedes son todo lo que yo represento. A mis abuelos por ser parte fundamental de mi vida, gracias por estar allí siempre a mi lado apoyándome.

A mi Hijo Luis David el motor que impulsa mi vida y por quien cada día me esfuerzo por ser mejor persona, mejor madre y mujer. Te amo papi.

A mis profesores por impartirme sus conocimientos y a la casa más alta nuestra Universidad De Oriente, Núcleo Anzoátegui.

Y a todos aquellos que de una u otra manera han colaborado conmigo, para que esta meta la pudiera alcanzar.

Adriana Serra

AGRADECIMIENTO

Primeramente quiero agradecer a nuestro Padre Todopoderoso, gracias Señor por darme el don de la vida, por la familia que me diste, por mis amigos y por estar en todo momento presente en mi vida, para guiarme y poner en mis manos las herramientas para defenderme de las adversidades y obstáculos que en el camino se me han presentado. Y por conducirme en el camino que tu designaste para mí. Infinitamente gracias Padre.

A mi familia; en especial a mis Padres Silvia y Luis, y mi hermana Sorelys, a ellos les debo la crianza que me dieron, los principios y bases que están forjadas en mí. Gracias por estar a mi lado, por ser parte fundamental de mi vida, por brindarme siempre su apoyo incondicional. Gracias a ustedes soy el ser humano de hoy en día. Por otra parte también deseo agradecerles a mis abuelos, por sus consejos y por estar a mi lado durante todos estos años y si Dios me lo permite por muchos años más.

A mi hijo Luis David, mi fuente de inspiración. El mayor regalo que Dios y la vida me han obsequiado. Gracias porque llegaste a mi vida en un momento inesperado pero has traído contigo el mayor aprendizaje que una mujer puede obtener a lo largo de su vida, el amor más puro, sincero, leal y verdadero que se pueda sentir en el mundo, se siente por un hijo. Te amo mi príncipe.

A mis amigos y compañeros de clases, en especial a Marisela Rojas por batallar conmigo durante toda nuestra carrera, a mi compañero de Áreas José Barrios por el apoyo brindado.

A mis profesores con los cuales he cursado las diferentes asignaturas de mi carrera y quienes han dado su mejor esfuerzo y empeño para formar

profesionales capacitados para desenvolverse en el campo laboral exitosamente. A mis tutores Licenciada Iris González, y los Licenciados Nelson Hernández y Juan Martínez por su constancia, dedicación y por habernos brindado todo el apoyo necesario para la realización de nuestro trabajo de grado.

A mi querida Universidad De Oriente, la casa más alta por abrazarme y brindarme un universo de experiencias, mi otro hogar.

Y a todos aquellos que de una u otra forma ayudaron y me brindaron su apoyo para que yo lograra mi meta más anhelada. Mi realización como profesional y la obtención del título de Licenciada en Contaduría Pública.

Adriana Serra

DEDICATORIA

Este trabajo de grado va dedicado principalmente a:

A Dios por regalarme la vida, darme la oportunidad de vivir, por estar siempre a mi lado, por darme la sabiduría necesaria e iluminar mi camino para lograr todas las metas emprendidas hasta ahora.

A mis padres Ana Teresa Pérez y Antonio Barrios, las personas a quien más amo, admiro y respeto. Gracias por darme la vida, valores, educación y lo necesario para triunfar en la vida además de darme su apoyo incondicional en todo momento.

A mi hermana Josana por apoyarme, aconsejarme y brindarme su apoyo y confianza plena cuando lo he necesitado. Gracias hermana te adoro.

A mis madres postizas María y Maritza por regalarme su amor y cariño incondicional y ser pilares fundamentales para mis padres en mi crianza. Las amo como lo que son, unas madres para mí.

A todos mis Abuelos, tíos y primos paternos y maternos por estar siempre pendientes de mí, en especial a Nelson Pérez por ser como otro padre para mí, y a Jacqueline Pérez y Piet Van Santbergen por darme la oportunidad de conocer y aprender de otras culturas y por brindarme el calor de su hogar durante un tiempo los quiero, dank je wel.

A mis vecinos Luis Dimas, Cristina Bastardo, Freddy Ramos, Jorge Fuentes, Luis Rodríguez, Joussep Henech más que vecinos son amigos y más que amigos son hermanos.

A todos mis compañeros y amigos universitarios, especialmente a Rosario, Pedro y Ana Patricia junto a ellos aprendí que en la universidad no solo se gana en conocimientos, sino también en cariño y amistad verdadera.

A mi grupo favorito ASOJOVENES junto a ellos aprendí que la cooperación y el trabajo en equipo son vitales para lograr metas y objetivos comunes.

A la familia Teixeira-Vieira y Bouchard-Teixeira por darme todo su cariño y por acogerme como un miembro más de sus familias.

A todos mis profesores universitarios por enseñarme y transferirme todos los conocimientos necesarios para que pronto seamos colegas y a la Universidad de Oriente la casa de estudio que hizo que todo esto sea posible.

José Barrios

AGRADECIMIENTOS

Este trabajo de grado es un fruto de un esfuerzo y trabajo realizado por mí y por mi compañera en el cual participaron de manera directa o indirecta muchas personas ya sea opinando, corrigiendo, leyendo, acompañando en los momentos difíciles y felices o simplemente dando ánimos en los momentos que se necesitaba.

Agradezco principalmente a Dios, por darme la vida, por darme la familia que tengo, salud y la sabiduría para llegar hasta donde he llegado hasta ahora.

A mis Padres y a mi hermana que vivieron junto a mí ésta aventura de principio a fin, esto aún no termina, sé que sigo contando con su apoyo.

Gracias a todos mis familiares paternos y maternos por todo su apoyo quiero que sepan que todos son parte importante de esto y tomo en cuenta su granito de arena que para mí vale oro.

Por sus múltiples ayudas y palabras de ánimos a todos mis compañeros clases y especialmente a mi compañera de áreas Adriana, si alguien sabe de verdad lo que cuesta llegar hasta aquí es ella, sin ayuda mutua y trabajo en equipo no lo hubiéramos logrado, mil gracias.

Un especial agradecimiento a la Universidad de Oriente Núcleo Anzoátegui y a todo su personal docente, obrero y administrativo que son el motor que hace que ésta casa de estudio cumpla su meta de formar profesionales y que muchos estudiantes cumplan sus sueños lograr un título universitario.

Al colegio de contadores y en especial al personal de la biblioteca por poner a nuestra disposición gran parte de la información requerida para éste trabajo de investigación.

Gracias a todos.

José Barrios

INTRODUCCIÓN

Todos los estudiantes de la Escuela de Ciencias Administrativas que se encuentren cursando el décimo semestre se les brindan la opción de los cursos especiales de grado, una de las maneras para la obtención del título de licenciado, es por esta razón se cuenta con una comisión formada por profesionales y expertos quienes serán los encargados de proporcionar e impartir todas las directrices para así llevar a cabo de forma imparcial y meramente profesional, siempre en busca la excelencia a la hora de presentar el trabajo de investigación final, el cual está formado por los temas que se describen a continuación:

Análisis de las Normas Internacionales de Auditoría, específicamente NIA 700 Reporte del auditor independiente sobre el conjunto completos de Estados Financieros de propósito general, y NIA 701 Modificaciones al reporte del auditor independiente.

Análisis de las Normas Internacionales de Contabilidad NIC 8 “Políticas Contables, cambios estimaciones contables y errores” con su respectiva NIIF para Pymes 10 y NIC 37 “Pasivos, Activos Contingentes y provisiones” con su respectiva NIIF para Pymes 21.

Esta investigación fue dirigida por la Licenciada Iris González en la cátedra Normas Internacionales de Auditoría y los Licenciados Nelson Hernández y Juan Martínez por la cátedra de Normas Internacionales de Contabilidad.

OBJETIVOS

Objetivos General

Cumplir con los reglamentos y estatutos establecidos por la Universidad de Oriente, esta investigación, hace referencia a el análisis de las Normas Internacionales de Auditoría, como requisito para optar al título de Licenciado de Contaduría Pública.

Objetivos Específicos

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

IMPORTANCIA

Los Cursos Especiales de Grado, representan para los estudiantes de la Universidad de Oriente uno de los medio más importantes para la obtención del Título Universitario, ya que podemos recopilar una serie de información a través de la investigación de los diferentes contenidos que fueron objeto del análisis, mediante el asesoramiento de los profesores altamente calificados en las distintas áreas. Además de esto, este trabajo de investigación es el legado, o la huella que nosotros dejamos en nuestro paso por la Universidad y el cual puede ser usado en un futuro por otros profesionales como guía, por otra parte nos otorga la oportunidad de expresarnos y dar nuestro punto de vista, donde se afrontan diversas situaciones las cuales nos sirven para la toma de decisiones importantes profesionalmente.

Su contenido se podrá utilizar como guía de apoyo para realizar otras investigaciones relacionadas con el tema expuesto.

PRESENTACIÓN

De acuerdo a los requisitos solicitados por 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 elabora un informe el cual ha sido revisado y aprobado por el personal encargado de las áreas especiales de grado.

Tutor: Iris González

Tema: Análisis de las Normas Internacionales de Auditoría 700 “Reporte del auditor independiente sobre un juego completo de Estados Financieros de propósito general” y NIA 701 “Modificaciones al reporte del auditor independiente”

INDICE GENERAL

RESOLUCIÓN.....	ii
DEDICATORIA.....	vi
INTRODUCCIÓN.....	x
OBJETIVOS	xi
Objetivos General	xi
Objetivos Específicos.....	xi
IMPORTANCIA.....	xii
PRESENTACIÓN	xiii
INDICE GENERAL	xiv
TEMA I	21
RESUMEN	22
INTRODUCCION.....	23
CAPITULO I	24
1.1 Planteamiento del problema	24
1.2 Objetivos	28
1.2.1 Objetivo General	28
1.2.2 Objetivos Específicos	28
1.3 Justificación de la Investigación.....	28
1.4 Limitaciones	30
CAPITULO II.....	31
MARCO TEORICO	31
2.1 Antecedentes de la Investigación	31

2.2 Bases Teóricas	33
2.2.1 Evolución de la Auditoria	33
2.2.2 Definiciones de Auditoria	34
2.2.3 Importancia de la Auditoria	35
2.2.4 Clasificación de la Auditoria	36
2.2.5 Tipos de Auditoría	38
2.2.5.1 Diferencia entre Auditoria Financiera y Auditoria Integral	40
2.2.6 Federaciones, Institutos, Gremios y Asociaciones.	42
2.2.6.1 Federación Internacional de Contadores.	42
2.2.6.2 Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).	45
2.2.6.3 Consejo de Normas Internacionales de Auditoria y Aseguramiento. (IAASB)	45
2.2.6.4 Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV).....	46
2.2.7 Normas Internacionales de Auditoria (NIAs)	47
2.2.7.1 Resumen de las Normas Internacionales de Auditoria ..	57
2.2.8 Normas Internacionales de Compromiso de Revisión.....	77
2.2.8.1 IRSE 2400 “Compromisos de revisión de estados contables”	77
2.2.8.2 IRSE 2410 “Revisión de Información financiera intermedia, realizada por el auditor independiente de la entidad”	78

2.2.9 Estándares internacionales sobre servicios relacionados (ISRS).....	79
2.2.9.1 ISRS 4400 “Compromisos para ejecutar procedimientos acordados sobre información contable”	79
2.2.9.2 ISRS 4410 “Compromisos de compilación de información”	80
2.2.10 Declaraciones internacionales sobre el ejercicio de la auditoría.....	80
2.2.11 Estándares internacionales de contrato de aseguramiento (ISAE).....	83
2.2.12 Comparación entre las Normas Internacionales de Auditoria NIAs con respecto a la Declaración Norma de Auditoria DNA0.....	87
2.2.12.1 Normas Relativa a la capacidad y Personalidad Profesional del auditor.....	87
2.2.12.2 Norma Sobre Organización y Ejecución del Trabajo. ...	88
2.2.12.3 Normas Relativas al Dictamen.....	89
2.2.13 Comparación entre las DNA y las Normas Internacionales de Auditoria NIAs.....	90
CAPITULO III.....	99
MARCO METODOLÓGICO	99
3.1 Tipo de Investigación	99
3.2 Nivel de Investigación	99
3.3 Diseño de la Investigación	99
3.4 Técnicas e Instrumentación de Recopilación de Datos	100
3.5 Técnicas de Análisis de Datos	100

CAPITULO IV	101
4.1 Norma internacional de auditoria 700.	101
4.2 Análisis de la Norma Internacional de Auditoria 700.....	124
4.3 Norma internacional de auditoria 701.	132
4.4 Análisis de la Norma Internacional de Auditoria 701.....	142
4.5 Comparación entre la Norma Internacional de Auditoría 700 y Declaración de Norma y Procedimientos de Auditoría 11.	151
4.5.1 Semejanzas entre la NIA 700 y la DNA 11.....	151
4.5.2 Diferencias entre la NIA 700 y la DNA 11.....	151
4.6 Comparación entre la norma internacional de auditoría 701 y declaración de norma y procedimiento de auditoría 11.....	153
4.6.1 Semejanzas entre la NIA 701 y la DNA 11.....	153
4.6.2 Diferencias entre NIA 701 y la DNA 11.	153
CAPITULO V	155
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	155
5.1 Conclusiones	155
5.2 Recomendaciones	156
BIBLIOGRAFÍA.....	157
METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:	158
TEMA II	163
CAPITULO I	164
INTRODUCCION.....	164
1.1 Importancia	165

1.2 Planteamiento de problema	165
1.3 Objetivos	170
1.3.1 Objetivos Generales	170
1.3.2 Objetivos Específicos.	170
1.4 Justificación de la Investigación	171
1.5 Limitaciones.	172
CAPITULO II.....	173
MARCO TEORICO.....	173
2.1) Antecedentes de la Investigación	173
2.2) Bases Teóricas.	177
2.2.1) La Contabilidad.	177
2.1.1.1) La Contabilidad Como Ciencia, Técnica y Sistema de Información.	178
2.1.1.2) Importancia de La Contabilidad.	179
2.1.1.3) Objetivos de la Contabilidad Financiera y los Estados Financieros.....	179
2.1.2) La Contaduría Pública.....	182
2.1.3) La Globalización.....	182
2.1.3.1) La Globalización y los Estándares de la Contabilidad.	183
2.1.4 Normas Internacionales de Contabilidad.....	184
2.1.4.1) Mecanismos de Emisión de las Normas Internacionales de Contabilidad.	185
2.1.4.2) Ventajas de la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad.	186

2.1.5) Normas Internacionales de Información Financiera.	187
2.1.5.1) Campo de aplicación de las NIIF en Venezuela.	188
2.1.5.2) Alcance de las NIIF.....	188
2.1.5.3) Diferencias de la NIIF para PYMEs con las NIIF completas.....	189
2.1.5.4) NIIF para pequeñas y medianas empresas.	189
2.2) Terminología.....	190
CAPÍTULO III.....	198
MARCO METODOLÓGICO	198
3.1) Tipo de Investigación.....	198
3.2) Nivel de Investigación.....	198
3.3) Diseño de la Investigación.....	198
3.4) Técnicas e Instrumentación de Recopilación de Datos	199
3.5) Técnicas de Análisis de Datos.....	199
CAPITULO IV	200
4.1 Norma internacional de contabilidad N° 8 (NIC 8)	200
4.2) Análisis de las NIC-NIIF Completas Y NIIF-PYME´S.....	237
4.3) Norma Internacional de Contabilidad n° 37	267
4.4) Análisis de la Norma Internacional de Contabilidad N° 37.....	321
4.5) NIIF para PYMES Sección 21 “Provisiones y Contingencias” .	327
4.6) Información a revelar	331
4.7) Casos prácticos	333
CAPITULO V	338

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.	338
5.1) Conclusiones	338
5.2) Recomendaciones.	339
BIBLIOGRAFIA.....	340
METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:	341

UNIVERSIDAD DE ORIENTE.
NÚCLEO DE ANZOÁTEGUI.
ESCUELA DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS.
DEPARTAMENTO DE CONTADURÍA PÚBLICA.



TEMA I

Análisis de las Normas Internacionales de Auditoría 700 “Reporte al auditor independiente sobre un juego completo de Estados Financieros de propósito general” y NIA 701 “Modificaciones al reporte del auditor independiente”

ASESOR ACADÉMICO

Iris González

Autores:

Adriana J. Serra G. C.I 19.184.240

José A. Barrios P. C.I 17.902.469

Trabajo de grado presentado ante la Universidad de Oriente como requisito parcial para optar por el título de:

Lcdo. En Contaduría Pública.

Barcelona, Octubre 2011

RESUMEN

Esta investigación se realizó con el objetivo principal de analizar las Normas Internacionales de Auditoría 700 (Reporte del Auditor independiente sobre un juego completo de Estados Financieros de propósito general) y NIA 701 (Modificaciones al reporte del Auditor Independiente); de igual manera se analizó también las Normas Internacionales de Contabilidad NIC 8 (Políticas

Contables, cambios en las Estimaciones y errores) con su respectiva NIIF para Pymes sección 10 y la NIC 37 (Pasivos, Activos contingentes y provisiones) con su respectiva NIIF para Pymes sección 21 y cada una de estas con sus ejercicios prácticos.

Palabras claves: Reporte del Auditor Independiente, Políticas Contables, Errores, Efecto Retroactivo, Estimaciones Contables, Normas Internacionales de Auditoría, Activos Contingentes, Pasivos Contingentes, Provisiones.

INTRODUCCION

La auditoría es una de las actividades más importantes que forman parte del trabajo realizado por el profesional de la contaduría pública. Esta rama de la profesión contable es el rango más alto en el desempeño de la profesión del Contador Público, por su contribución en la toma de decisiones sobre datos verdaderamente auditados que son de gran utilidad para los mercados a nivel mundial.

Como causa del a globalización para desempeñar este papel, es de vital importancia que el profesional se rija por una serie de normativas, que con el pasar del tiempo han venido evolucionando. Actualmente Venezuela se rige por las Normas Internacionales, tanto de Auditoría como de Contabilidad y de Información Financiera.

El profesional que siga esta serie de normas o estándares podrá proporcionar seguridad razonable de la información contenida en los Estados Financieros y que estos se encuentren libres de errores. Es de vital importancia que se dé a conocer la adopción de las Normas Internacionales, ya que la implementación de estas es relativamente nueva es nuestro país

En la actualidad, la profesión ha adquirido mayor relevancia gracias al gran crecimiento que ha tomado el auge empresarial.

CAPITULO I

1.1 Planteamiento del problema

Con el transcurrir del tiempo y con la globalización como un proceso que abarca todo lo concerniente al mundo financiero y contable, existen indicios que desde tiempos remotos, se utilizaba la auditoría como una herramienta para dar confianza y credibilidad a la información financiera y contable, así como también la puesto en marcha del control interno dentro de una entidad.

La auditoría es una actividad que se práctica con mayor frecuencia cada día y que debido a su gran importancia en lo que concierne a la toma de decisiones de una entidad, se ha convertido en una de las herramientas más importante en el ámbito financiero y contable, además es una características esencial de la Profesión del Contador Público.

Debido a la modernización y globalización de la economía las actividades financieras y contables, se fueron internacionalizando y así mismo ocurrió con la información contable, por tal motivo las Normas Internacionales de Auditoría, fueron y son aun sometidas a un proceso de revisión, el cual tiende a implicar que en el corto y mediano plazo tengan cambios importantes y significativos en cuanto a su contenido.

A través de los años la auditoría ha sido sometida a una serie de cambios, los cuales han traído consigo consecuencias como la unificación las diferentes normativas y estándares utilizados por el profesional de la Contaduría Pública, motivo por el cual las normativas utilizadas por el profesional de cada país, han ido perdiendo valor y esto a su vez trae como consecuencia que el profesional que se rija por las normativas locales, quede en la obsolescencia y no sea de competencia en el mercado económico globalizado.

Con la globalización, los procesos se han ido acelerando y modernizando, es por ello que el Comité Internacional de Normas de Contabilidad (IASC) creado en 1973, tuvo que cambiar su estructura de gobierno y emisión de normas, e iniciar la emisión de otros nuevos organismos, lo que dio origen al Comité Internacional Privado , creado en el año 2001 denominado Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad (IASB), y este tiene por objetivo principal establecer un conjunto único de estándares de contabilidad de carácter mundial y de alta calidad.

Por otra parte, el IASB cuenta con una entidad denominada Federación Internacional de Contadores (IFAC), creada en 1977, es la organización mundial de la profesión contable y cuyo objetivo es proteger el interés público fomentando prácticas de alta calidad para los contadores de todo el mundo. El IFAC al igual que el IASB, ha tenido que realizar esfuerzos similares con la finalidad de amoldarse a los nuevos requisitos que se generaron alrededor del mundo. Uno de esos ajustes es sustituir el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría (IAPC) por la Junta de Estándares Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB)

En el caso de Nuestro país Venezuela, tenemos un alto grado de desconocimiento en cuanto a las diversas Normas Internacionales de Auditoría, por las cuales debemos regirnos hoy en día y así estar actualizados, lo cual es muy importante ya que esto nos permite ir a la par con otros países que ya han puesto en marcha la aplicación de las Normativas Internacionales. La Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), a finales del mes de enero del 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) y las Normas

Internacionales de Auditoría (NIAs), emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Anteriormente a esto las Normas utilizadas en nuestro país eran las DPC y DNA – SEPC (Declaraciones de Principios de contabilidad, Declaración de Normas de Auditoria y Servicios Especiales Prestados por el Contador), estas normas locales pueden ser comparadas con las NIAs (Normas Internacionales de Auditoria) y analizadas para así observar la eficiencia y eficacia de cada una de ellas, pues el problema radica en que nosotros somos uno de los últimos países en adaptarse a este nuevo régimen.

Debido a que en Venezuela es relativamente nueva la implementación de estas Normas Internacionales de Auditoria (NIAs), al igual que las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), nosotros los estudiantes de la Universidad de Oriente, Núcleo Anzoátegui nos encontramos en desventajas con respecto a estudiantes de otras universidades, ya que estas han actualizado sus pensum de estudios añadiendo a este las nuevas normativas internacionales por las cuales nuestro país hace varios años atrás comenzó a regirse. Nosotros como futuros contadores públicos de Venezuela poseemos un gran vacío y desconocimiento de las Normativas Internacionales. Es por ello que la Universidad de Oriente en su misión de formar profesionales con grandes capacidades y conocimientos para que estos puedan desenvolverse en el campo laboral exitosamente, ha decidido conjuntamente con profesores especializados en esta área, integrar a los Cursos Especiales de Grado una sección dedicada especialmente a Normas Internacionales, y así atacar esa falta de información que se posee, dando un preámbulo y formando las bases que luego veremos reforzadas en los cursos y talleres del Colegio de Contadores de Venezuela además de la experiencia en el campo laboral.

La adopción y puesta en marcha de la NIA 700 “El reporte del auditor independiente, sobre el conjunto completo de estados financieros de propósito general” y de la NIA 701 “Modificaciones al reporte del auditor independiente” es un evento que involucra de manera general al sector empresarial y contable del país, en esta adopción no solo se ven involucrados los Contadores Públicos o firmas de Contadores, sino también las entidades ya que para realizar un trabajo de auditoría a los estados financieros, estos deben estar expresados conforme con los lineamientos y pautas expresadas en las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) . Por eso es de suma importancia que las instituciones de educación superior, federaciones y agremiados difundan todo lo relacionado con la diferentes normativas que hoy en día son demandadas en el campo laboral.

Por ende nos surgen las siguientes interrogantes:

- ¿Como el profesional de la Contaduría Pública puede adaptarse a las diferentes normativas?
- ¿Cuáles son los objetivos primordiales de las NIAs 700 y 701?
- ¿Qué beneficio traerá consigo el adaptarse a estas nuevas normativas?
- ¿Qué se debe tomar en cuenta al modificar el reporte del auditor independiente?

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo General

Analizar la NIA 700 “El reporte del auditor independiente, sobre el conjunto completo de estados financieros de propósito general” y la NIA 701 “Modificaciones al reporte del auditor independiente”

1.2.2 Objetivos Específicos

- Interpretar las Normas Internacionales de Auditoría 700, el reporte del auditor independiente sobre los estados financieros de propósito general y la Norma Internacional de Auditoría 701, modificaciones al reporte del auditor independiente.
- Realizar un análisis comparativo entre la Declaración de Normas y Procedimientos de Auditoría DNA 11 y las Normas Internacionales de Auditoría NIA 700 y 701.
- Determinar cómo está estructurado el reporte del auditor independiente.
- Analizar en que principios se basa el auditor independiente, para formarse una opinión.

1.3 Justificación de la Investigación

Esta investigación tiene como finalidad dar a conocer a el profesional de la contaduría pública todo lo relacionado con la evolución y los cambios que

se han venido suscitando en las diferentes Normas Internacionales de Auditoría, a raíz de la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), y así poder llenar el vacío que está relacionado con esta temática, puesto que este cambio o adaptación de las Normas Internacionales es relativamente nuevo.

Por ende es de vital importancia que los organismos en el país ya sean federaciones, gremios, firmas contables, contadores públicos de libre ejercicio entre otros; estén en constante actualización, puesto que todos los días existe nueva información relacionada con el área financiera y contable. La economía actual es tan cambiante, que constantemente existen actividades, operaciones financieras y contables, unas más complejas que otras. Es por esta razón que el contador público actual tiene el deber de estar al día con respecto a todos los cambio modificaciones e implementaciones de nuevas normativas, para que así preste un buen servicio y que la calidad sea garantizada.

Gracias a estas situaciones antes mencionadas el análisis de la NIA 700 (Reporte del auditor independiente sobre los estados financieros de propósito general) y la 701 (Modificaciones al reporte del auditor independiente) se puede justificar que estas mismas nos permitirán ampliar nuestros conocimientos y a su vez rendimiento en el desempeño laboral, además nos proporcionará el beneficio de que los profesionales en la especialidad de Contaduría Pública de Venezuela tengan el mismo nivel de conocimiento de

las Normas Internacionales como cualquier otro profesional del exterior del país.

1.4 Limitaciones

Entre las limitaciones encontradas en la investigación podemos citar las siguientes:

- El poco tiempo que hemos tenido para desarrollar la investigación.
- La falta de material bibliográfico en las diferentes bibliotecas de las zonas.
 - El alto costo de las bibliografías actualizadas.
 - El nivel de desconocimiento que tienen algunos profesionales de la carrera al momento de hacerle la consulta acerca del tema.

CAPITULO II

MARCO TEORICO

2.1 Antecedentes de la Investigación

Desde hace ya varios siglos atrás ya se practicaban auditorias, muchos reyes o gente poderosa tenían como exigencia la correcta administración de las cuentas por parte de los escribanos, de modo que se pudieran evitar desfalcos o que alguna persona se aprovechara de las riquezas que en aquella época costaban tanto sudor y sangre conseguir.

Sin embargo, la auditoria que se realizaba en esa época era tan precaria en el sentido metodológico, es así que encontramos en el siglo XIX los primeros indicios de la auditoria como rama de la contabilidad. Es por el año 1862 donde aparece por primera vez la profesión de auditor o de desarrollo de auditoría bajo la supervisión de la ley británica de Sociedades Anónimas.

Para evitar todo tipo de fraude en las cuentas, era necesaria una correcta inspección de las cuentas por parte de personas especializadas y ajenas al proceso, Y así se garantizaran los resultados del proceso. Desde entonces, y hasta principios del siglo XX, la profesión del auditor fue creciendo y su demanda se extendió por toda Inglaterra, llegando a los Estados Unidos, donde los antecedentes de las auditorias que actualmente existen, allí fueron forjándose buscando además nuevos objetivos donde la detección y la prevención del fraude pasaba a segundo plano y perdía cierta importancia.

En 1940 los objetivos de las auditorias abarcaban, no tanto el fraude, como las posiciones financieras de las empresas, de los socios o clientes que las constituían, de modo que se pudieran establecer objetivos económicos en función de dichos estudios. De manera paralela a dicho

crecimiento de la auditoria en América, aparece también la auditoría interna o auditoria de gobierno y que en 1921 fue establecida de manera oficial mediante la constitución de la Oficina General de Contabilidad.

Como consecuencia de la globalización, en estos últimos años se ha producido un amplio consenso doctrinal, institucional, de mercados, entre otros. Sobre la urgente necesidad de contar con un marco contable armonizado a aplicar por las empresas a nivel nacional e internacional.

Son varios los países de América Latina que ya han adoptado estas diferentes normativas y gran parte de esto proceso es gracia a las normativas gubernamentales que incluyen las normativas emanadas por el ISAB. Entre los países que se rigen por estas normativas se pueden mencionar:

En Perú, se aceptaron las normas en forma completa, al haberse adoptado por la Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos de Perú y por norma de gobierno (Ley General de Sociedades); en esta adopción se incluyó toda la normativa IASB con vigencia internacional

Un estudio del Banco Mundial revela que en materia de contabilidad y auditoría, la República Dominicana requiere llevar a cabo programas de asistencia técnica, a fin de preparar a los profesionales de esa área en el manejo de las normas internacionales para adecuarse a los requerimientos del Tratado de Libre Comercio con Estados Unidos y Centroamérica.

En Nuestro país Venezuela este conjunto de normas es relativamente nuevo y ya no se habla de armonización ni de adaptación ahora se habla de adopción, y es por eso que apenas se está llevando a cabo el proceso de

adopción de las mismas, ya que nuestro sector empresarial estaba acostumbrado a regirse por los DPC (Declaración de Principios de Contabilidad).

La F.C.C.P.V. ha empezado a trabajar en conjunto con el comité de colegio de contadores públicos de nuestro estado “Anzoátegui” y han creado diversas actividades, que permitan incluir las diferentes universidades con el propósito de impartir el conocimiento referente a dichos temas.

2.2 Bases Teóricas

2.2.1 Evolución de la Auditoria

La auditoria es una de las aplicaciones de los principios científicos de la contabilidad, basada en la verificación de los registros patrimoniales de las haciendas, para observar su exactitud; no obstante, este no es su único objetivo.

Su importancia es reconocida desde los tiempos más remotos, teniéndose conocimientos de su existencia ya en las lejanas épocas de la civilización sumeria.

Acreditase, todavía, que el termino auditor evidenciando el titulo del que practica esta técnica, apareció a finales del siglo XVIII, en Inglaterra durante el reinado de Eduardo I.

En diversos países de Europa, durante la edad media, muchas eran las asociaciones profesionales, que se encargaban de ejecuta funciones de auditorías, destacándose entre ellas los consejos Londinenses (Inglaterra), en 1.310, el Colegio de Contadores, de Venecia (Italia), 1.581.

La revolución industrial llevada a cabo en la segunda mitad del siglo XVIII, imprimió nuevas direcciones a las técnicas contables, especialmente a la auditoría, pasando a atender las necesidades creadas por la aparición de las grandes empresas (donde la naturaleza es el servicio es prácticamente obligatorio).

Se preanuncio en 1.845 o sea, poco después de penetrar la contabilidad de los dominios científicos y ya el "Railway Companies Consolidation Act" obligada la verificación anual de los balances que debían hacer los auditores.

También en los Estados Unidos de Norteamérica, una importante asociación cuida las normas de auditoría, la cual publicó diversos reglamentos, de los cuales el primero que conocemos data de octubre de 1.939, en tanto otros consolidaron las diversas normas en diciembre de 1.939, marzo de 1.941, junio de 1942 y diciembre de 1.943.

El futuro de nuestro país se prevé para la profesión contable en el sector auditoría es realmente muy grande, razón por la cual deben crearse, en nuestro circulo de enseñanza cátedra para el estudio de la materia, incentivando el aprendizaje y asimismo organizarse cursos similares a los que en otros países se realizan.

2.2.2 Definiciones de Auditoria

- La Auditoría es 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.

- Es la investigación, consulta, revisión, verificación, comprobación y evidencia aplicada a la Empresa. Es el examen realizado por el personal cualificado e independiente de acuerdo con Normas de Contabilidad; con el fin de esperar una opinión que muestre lo acontecido en el negocio; requisito fundamental es la independencia.
- Auditoría como un proceso sistemático, que consiste en obtener y evaluar objetivamente evidencias sobre las afirmaciones relativas a los actos o eventos de carácter económico – administrativo, con el fin de determinar el grado de correspondencia entre esas afirmaciones y los criterios establecidos, para luego comunicar los resultados a las personas interesadas. Se practica por profesionales calificados e independientes, de conformidad con normas y procedimientos técnicos.
-

2.2.3 Importancia de la Auditoria

En el mundo de los negocios esta es de vital importancia, puesto que la gerencia sin la práctica de una auditoría no tiene la certeza de que los datos económicos proporcionados, sean realmente verdaderos, es por esto que podemos decir que la auditoría define con bastante razonabilidad la situación real de una empresa, ya que una auditoría se encarga de evaluar el grado de eficiencia y eficacia con que se lleva a cabo las tareas administrativas y del fiel cumplimiento de las actividades pautadas por la gerencia.

2.2.4 Clasificación de la Auditoría

Auditoría Externa

Es el examen o verificación de las transacciones, cuentas, informaciones, o estados financieros, correspondientes a un período, evaluando la conformidad o cumplimiento de las disposiciones legales o internas vigentes en el sistema de control interno contable. Se practica por profesionales facultados, que no son empleados de la organización cuyas afirmaciones o declaraciones auditan. Además, examina y evalúa la planificación, organización, dirección y control interno administrativo, la economía y eficiencia con que se han empleado los recursos humanos, materiales y financieros, así como el resultado de las operaciones previstas a fin de determinar si se han alcanzado las metas propuestas.

Auditoría Interna

Es el examen crítico, sistemático y detallado de un sistema de información de una unidad económica, realizado por un profesional con vínculos laborales con la misma, utilizando técnicas determinadas y con el objeto de emitir informes y formular sugerencias para el mejoramiento de la misma. Estos informes son de circulación interna y no tienen trascendencia a los terceros pues no se producen bajo la figura de la Fe Pública.

Las auditorías internas son hechas por personal de la empresa. Un auditor interno tiene a su cargo la evaluación permanente del control de las transacciones y operaciones y se preocupa en sugerir el mejoramiento de los métodos y procedimientos de control interno que redunden en una operación más eficiente y eficaz. Cuando la auditoría está dirigida por Contadores Públicos profesionales independientes, la opinión de un experto desinteresado e imparcial constituye una ventaja definida para la empresa y una garantía de protección para los intereses de los accionistas, los

acreedores y el Público. La imparcialidad e independencia absolutas no son posibles en el caso del auditor interno, puesto que no puede divorciarse completamente de la influencia de la alta administración, y aunque mantenga una actitud independiente como debe ser, esta puede ser cuestionada ante los ojos de los terceros. Por esto se puede afirmar que el Auditor no solamente debe ser independiente, sino parecerlo para así obtener la confianza del Público.

La auditoría interna es un servicio que reporta al más alto nivel de la dirección de la organización y tiene características de función asesora de control, por tanto no puede ni debe tener autoridad de línea sobre ningún funcionario de la empresa, a excepción de los que forman parte de la planta de la oficina de auditoría interna, ni debe en modo alguno involucrarse o comprometerse con las operaciones de los sistemas de la empresa, pues su función es evaluar y opinar sobre los mismos, para que la alta dirección tome las medidas necesarias para su mejor funcionamiento. La auditoría interna solo interviene en las operaciones y decisiones propias de su oficina, pero nunca en las operaciones y decisiones de la organización a la cual presta sus servicios, pues como se dijo es una función asesora.

2.2.4.1 Diferencia entre auditoría Interna y Auditoría Externa

Auditoría Externa	Auditoría Interna
<ul style="list-style-type: none"> • En la Auditoría externa el dictamen se destina generalmente para terceras personas o para ajenas a la entidad. • La Auditoría Externa tiene la facultad legal de dar Fe Pública. 	<ul style="list-style-type: none"> • En la Auditoría Interna el diagnóstico del auditor, está destinado para la empresa • La Auditoría Interna está inhabilitada para dar Fe Pública, debido a su vinculación contractual laboral

2.2.5 Tipos de Auditoría

Existen diversos tipos de auditoría, cada una señalada a un sector en específico, entre las más importantes podemos mencionar:

- **Auditoría de Cumplimiento:** Es aquella destinada a verificar el cumplimiento o comprobación de las operaciones financieras, administrativas, económicas o de otra índole de una entidad, para establecer que todo se ha realizado conforma a lo establecido en las normativas legales. Este tipo de auditoría se lleva a cabo mediante la revisión de documentación que soporta técnica, legal y financieramente las operaciones que se han realizado dentro de una empresa.
- **Auditoría Financiera:** Es un proceso cuyo resultado final es la emisión de un informe, en el que el auditor da a conocer su opinión sobre la situación financiera de la empresa, este proceso solo es posible llevarlo a cabo a través de un elemento llamado evidencia de auditoría, ya que el auditor hace su trabajo posterior a las operaciones de la empresa.
- **Auditoría de Gestión y Resultado:** Es aquella que tiene como objetivo primordial evaluar el fiel cumplimiento de la gestión empresarial, para verificar si se llevó a cabo todos los planes establecidos por la gerencia en un momento dado.
- **Auditoría Administrativa:** Consiste en hacer una evaluación si todos los métodos sistemas y procedimientos que se llevan a cabo en el sistema del proceso administrativos aseguran el fiel cumplimiento de las leyes y normativas, evitando que la información financiera puedan ser alteradas.

- **Auditoría Operativa:** Es el examen posterior, profesional, objetivo y sistemático de la totalidad o parte de las operaciones o actividades de una entidad, proyecto, programa, inversión o contrato en particular, sus unidades integrantes u operacionales específicas.
- **Auditoría de Sistema:** Se ocupa de analizar todas las actividades que hoy conocemos como técnicas de sistemas, un ejemplo los sistemas operativos de una entidad.
- **Auditoría ambiental:** Es aquella encargada de controlar todo el impacto ambiental que vienen hacer generadas por el desempeño de la actividad humana.
- **Auditoría Forense:** Es el uso de técnicas de investigación criminalística, integradas con la contabilidad, conocimientos jurídico-procesales, y con habilidades en finanzas y de negocio, para manifestar información y opiniones, como pruebas en los tribunales.
- **Auditoría Fiscal:** Es un proceso sistemático, que permite obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con informes económicos, cuyo fin consiste en determinar el grado de corresponsabilidad del contenido estudiado con las evidencias recolectadas.
- **Auditoría Integral:** Es el proceso de obtener y evaluar objetivamente, en un período determinado, evidencia relativa a la información financiera, al comportamiento económico y al manejo de una entidad con la finalidad de informar sobre el grado de correspondencia entre aquellos y los criterios o indicadores establecidos o los comportamientos generalizados.

2.2.5.1 Diferencia entre Auditoría Financiera y Auditoría Integral

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

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

	Acceptados.	
Objeto de examen	Estados Financieros, registros contables y documentos anexos.	Actividades, operaciones, programas o toda la organización en sí, además de elementos indicadores y normas de rendimiento medibles.

2.2.6 Federaciones, Institutos, Gremios y Asociaciones.

2.2.6.1 Federación Internacional de Contadores.

La Federación Internacional de Contadores (IFAC), fue creada en 1977 y su misión consiste en desarrollar y promover una profesión contable con estándares armonizados, capaces de promover servicios de alta calidad consecuente con el interés público.

La IFAC, nació con el propósito de ocuparse especialmente de la normalización de la Auditoría, en la triple vertiente técnica, deontológico 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.

En el campo de la ética profesional, la IFAC no tiene directas facultades punitivas, pero ha desarrollado a través de un comité de ética un conjunto de pronunciamientos que despliegan determinados principios deontológicos de la profesión contable, entendiendo como tal el colectivo de personas que ejercen labores profesionales relacionadas con la contabilidad y la auditoría, ya sea privada o públicamente.

En el ejercicio de la profesión de forma privada se incluyen los contadores que trabajan para el gobierno y las administraciones públicas, para las empresas de negocios y los organismos sin fines de lucro, y también los dedicados a la enseñanza.

Los principios u obligaciones éticas de la profesión contable son, según la Guía sobre Ética profesional, los de objetividad, integridad, independencia (en especial para los ejercicios públicos), secreto profesional, sujeción a normas técnicas, competencia profesional y conducta ética acorde con la buena reputación de la profesión.

Con respecto a la formación y puesto que una de las obligaciones básicas del profesional contable es la consecución y el mantenimiento de la necesaria competencia teórico-profesional, es lógico que se definan con precisión las condiciones de educación y experiencia práctica para el acceso a la profesión, así como las bases de la formación continuada que permita conservar y actualizar los conocimientos profesionales.

Por ello, la labor del Comité de Formación de la IFAC ha consistido en desarrollar estos requisitos, refiriéndose al acceso de la profesión, las recomendaciones más importantes contenidas en las Guías Internacionales del Comité de Formación.

Dichos requisitos hacen referencia a temas como el nivel requerido para comenzar los estudios de especialización en contabilidad o auditoría; el núcleo de conocimientos que todo profesional contable debe conocer, entre ellos podemos mencionar la Auditoría, Contabilidad Financiera, Contabilidad Interna, Finanzas, Informática y Sistema Fiscal, complementadas por las ciencias de la conducta, Derecho, Economía, Matemáticas y Estadística; la prueba de competencia profesional previa a la habilitación o a la concesión

del título profesional contable; por último si el profesional va a pertenecer a una institución de auditores o va a solicitar la inscripción en un registro de auditores.

Por lo que se refiere a la formación profesional permanente, la Guía que la desarrolla indica que los objetivos que persigue son el mantenimiento de un adecuado nivel de conocimiento, ayudando a los miembros a adaptarse a las nuevas técnicas y responsabilidades y demostrar a la sociedad el compromiso de la profesión con el servicio del interés público.

La IFAC se dedica a fortalecer la profesión que todos nosotros servimos. Las DOMs y el programa de cumplimiento se diseñan para ayudar a lograr esta meta; el ambiente internacional para la profesión ha experimentado cambios significativos como resultado de los fracasos corporativos y el declive en la confianza de la calidad de los informes financieros. Estos cambios han dado énfasis a la importancia para la IFAC de su papel para contribuir a mejorar la actuación de la profesión global.

Las DOMs servirán como los fundamentos del programa de cumplimiento y delinearán las obligaciones de los miembros del IFAC con respecto a la certeza de la calidad, investigación y disciplina así como las responsabilidades de los miembros para promover y llevar a cabo las Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

Este Comité IASC trabajó desde 1973 hasta el 2000 para lograr esos objetivos, luego fue reestructurado en el IASB a comienzos del 2001.

2.2.6.2 Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

La Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board) es un organismo independiente del sector privado que desarrolla y aprueba las Normas Internacionales de Información Financiera. El IASB funciona bajo la supervisión de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF). El IASB se constituyó en el año 2001 para sustituir al Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), este comité tuvo origen en 1973 y nace del acuerdo de los representantes de profesionales contables de varios países (Alemania, Australia, Estados Unidos, Francia, Holanda, Irlanda, Japón, México y Reino Unido) para la formulación de una serie de normas contables que pudieran ser aceptadas y aplicadas con generalidad en distintos países con la finalidad de favorecer la armonización de los datos y su comparabilidad. Promulgó un cuerpo sustancial de Normas, Interpretaciones, y un Marco Conceptual; además cabe destacar que el IASB (International Accounting Standards Board) es un claro ejemplo dentro del desarrollo de la contabilidad internacional, organismo que ha sufrido varias transformaciones de carácter ideológico y estructural que en cierta forma lo han fortalecido para enfrentar las nuevas exigencias de las grandes economías.

2.2.6.3 Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. (IAASB)

La junta de Normas Internacionales de Auditoría y aseguramiento, funciona como un cuerpo emisor independiente de normas bajo los auspicios de la IFAC. La misión de este cuerpo es:

- Establecer de manera independiente y bajo su propia autoridad normas de elevada calidad sobre auditoría, revisión y otros encargos de aseguramiento, control de calidad y servicios relacionados.

- Ayuda a facilitar la convergencia de normas nacionales e internacionales.
- Mejorar la práctica uniforme de los contadores profesionales, a través del mundo, por lo tanto, fortalece la confianza del público en la profesión de la auditoría global sirviendo al interés público.
- Publicar otros documentos sobre materias de auditoría y aseguramiento, y por consiguiente avanzar en el entendimiento público de los papeles y responsabilidad de los auditores profesionales y de los proveedores de servicios de aseguramiento.

En la actualidad los esfuerzos IAASB se encuentran enfocados en estas áreas para así lograr su objetivo:

Desarrollo de dichas normas, el monitoreo y facilitación la adopción de ellas; además de responder a las preocupaciones acerca de la aplicación de las normas por actividades destinadas a mejorar la coherencia con la que se aplican en la práctica.

2.2.6.4 Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV)

Es una Corporación profesional, con personalidad jurídica y patrimonio propio, de carácter civil, sin fines de lucro y con todos los derechos, obligaciones y atribuciones que le señalan las leyes de la República Venezolana, que fue fundada el 12 de Julio de 1958.

Los Principales objetivos son:

- Velar por el estricto cumplimiento de la ley del ejercicio de la Contaduría Pública y su Reglamento, el Código de Ética Profesional, sus Estatutos y

las demás disposiciones legales y reglamentarias que afecten directa e indirectamente el ejercicio de la Contaduría Pública en Venezuela.

- Cumplir y hacer cumplir las disposiciones, acuerdos y resoluciones que dicte la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.
- Promover el mejoramiento profesional de sus miembros y el establecimiento de relaciones con instituciones profesionales, nacionales o extranjeras, de igual índole. (Federación de Colegios Contadores Públicos de Venezuela).

2.2.7 Normas Internacionales de Auditoria (NIAs)

Son las Indicaciones que en forma obligatorias tienen que cumplir el profesional de la Contaduría Pública a la hora de llevar a cabo el proceso de auditoría y presentar los requisitos concerniente para llenar el perfil de auditor, para lograr un buen nivel de calidad a la hora de realizar el examen. Asimismo indican todo lo concerniente a la elaboración del informe de auditoría.

Las Normas de auditoría se dividen en tres fases:

 **Normas Generales:** Establecen el ámbito y competencia de la auditoría, son de naturaleza personal y están relacionadas con las cualidades morales, de conocimiento y capacidad que debe tener el auditor y con la calidad en el trabajo de auditoría. Podemos citar como normas generales:

1. **Capacidad Profesional:** El auditor debe tener suficiente capacidad profesional, experiencia técnica y el entrenamiento adecuado para planear, organizar y ejecutar de la manera más eficiente y económica

el trabajo de auditoría y con calidad profesional. Además, los auditores deben reunir ciertos requisitos como:

- a) Conocimiento de métodos y técnicas aplicables
- b) Conocimiento de los principios de contabilidad generalmente aceptados y de las normas internacionales de auditoría.
- c) Habilidad para comunicarse.
- d) Experiencia en el ramo.
- e) Título profesional correspondiente

2. Objetividad e Independencia: El auditor deberá estar libre de impedimentos e influencias, mantener una actitud objetiva y absoluta independencia de criterios en la elaboración del informe de su examen. La independencia objetiva y mental del auditor es la exigencia y calidad más importante. La pérdida de tales condiciones elimina por completo la validez de su informe y su cuestionamiento disminuye considerablemente su credibilidad.

3. Confidencialidad del Trabajo de Auditoría: El personal de auditoría mantendrá absoluta reserva en el desempeño de sus funciones, aún después de haber concluido sus labores y solo harán del conocimiento de su trabajo a su superior inmediato. En el caso de las auditorías que se desarrollan en el Estado, la Constitución de la república obliga a la Contraloría a hacer públicos los resultados, so pena de declararla cómplice si no lo hace.

- 4. Incompatibilidad de Funciones:** El personal de Auditoría no ejercerá ninguna labor administrativa ni financiera en las entidades u organismos sujetos a su examen. Ni practicará auditorías en lugares donde tenga intereses, ya sean económicos o personales.

- 5. Responsabilidad y Cuidado Profesional:** Los auditores son responsables de cumplir con todas las disposiciones legales y normativas existentes para el desarrollo de una auditoría y emplear cuidadosamente su criterio profesional. Debe aplicar adecuadamente su criterio para determinar el alcance de la auditoría, las técnicas y procedimientos de auditoría, el equipo de trabajo y de elaborar o preparar los informes pertinentes.

- 6. Designación del personal para la Auditoría:** Antes de iniciar una Auditoría o examen especial, se designará por escrito, mediante una credencial, el equipo responsable de su ejecución, el cual ejercerá su trabajo de acuerdo a los programas de auditoría elaborados y preparados para ese fin.

- 7. Control de Calidad:** Se debe garantizar un adecuado control de calidad del trabajo, a través de una supervisión constante del trabajo, de la preparación continua de los auditores, capacitándolos y

dándoles las herramientas necesarias para que puedan desarrollar su trabajo sin presiones ni limitaciones.

✚ **Normas de Ejecución:** Se refieren a las indicaciones técnicas y procedimientos de auditoría y a las medidas de calidad del trabajo ejecutado por el auditor en una entidad. Son normas de ejecución:

1. Planeación de la Auditoría: El trabajo de auditoría debe planearse adecuadamente para poder alcanzar los objetivos propuestos con el mínimo de esfuerzos y con la mayor economía. El plan debe incluir: personal, recursos materiales, objetivos, etc.

2. Planeación Específica de la Auditoría: Para cada auditoría programada o no, se deberá elaborar un plan de trabajo específico. Este debe contener:

- a) El objetivo general del trabajo
- b) Objetivos específicos
- c) La naturaleza y alcance del examen, incluyendo el período.
- d) Los procedimientos y técnicas de auditoría a realizar.
- e) Recursos necesarios, materiales y humanos.

3. Programa de Auditoría: Para cada auditoría específica se deberá elaborar el programa de auditoría que incluya los procedimientos a aplicarse, su alcance y personal designado para ejecutar la auditoría. Los programas de auditoría deben ser lo suficientemente flexibles para permitir en el transcurso.

4. **Archivo Permanente:** El archivo permanente contendrá copias o extractos de la información aplicable a la empresa u organismo y principalmente:

- I. Disposiciones legales y normativas.
- II. Manuales, organigramas y reglamentos internos.
- III. Estatutos de constitución de la empresa.
- IV. Análisis del activo fijo.

5. **Evaluación del Control Interno:** Se deberá efectuar una cuidadosa comprensión y evaluación del Control Interno de la entidad u organismo para formular recomendaciones que permitan su fortalecimiento y mejoras, y para determinar las áreas que necesitan un examen más detallado, y para establecer la naturaleza, oportunidad, alcance y profundidad de las pruebas a aplicar mediante procedimientos de auditoría.

6. **Evaluación del Cumplimiento de las Leyes y Reglamentos Aplicables:** En la ejecución de toda auditoría debe evaluarse el cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicables a los sistemas de administración financiera y otras áreas de la entidad. Esta norma es aplicable más al sector estatal, donde se persigue con mayor rigurosidad su cumplimiento, so pena de sanciones si no lo hacen.

7. Obtención de Evidencia suficiente, Competente y Pertinente: El auditor debe tener evidencia suficiente, competente y pertinente a través de la aplicación de procedimientos de auditoría que le permitan sustentar sus opiniones, comentarios, conclusiones y recomendaciones sobre una base objetiva. El auditor deberá conocer con propiedad, las diferentes técnicas de recopilación de evidencias que existen en auditoría, como son: la observación, el examen físico, la confirmación, el recalcado, indagación al cliente, la documentación y el análisis.

8. Papeles de Trabajo de Auditoría: Toda información que soporta el proceso de auditoría y el informe, estará documentada en los papeles de trabajo. Los papeles de trabajo son el principal soporte del auditor para sustentar su informe de auditoría, por tanto, debe conocer y dominar con profundidad las técnicas para la elaboración de cédulas de trabajo: sumarias y de detalle o analíticas. Utilizar adecuadamente las marcas y saber utilizar los índices respectivos para cada cuenta o grupo de cuentas.

9. Permanencia del Equipo de Auditoría: El equipo de Auditoría permanecerá en las oficinas de la entidad examinada hasta la conclusión del trabajo o de las tareas asignadas a cada persona. Los auditores no podrán comenzar otro trabajo, si el primero no ha concluido, ni abandonarán el trabajo encomendado para continuarlo otro día, a menos que sea por fuerza mayor y que está debidamente autorizado.

10. **Carta de Gerencia o de Salvaguarda:** El Auditor debe obtener una "Carta de Gerencia" de la máxima autoridad auditada, donde esta da fe de haber entregado toda la información solicitada.

11. **Supervisión de la Auditoría:** Todas las tareas de supervisión deben quedar plasmadas en los papeles de trabajo, desde la supervisión realizada en la planeación, en la ejecución y hasta en la fase del informe. Esto garantiza un control de calidad eficiente al trabajo del equipo de auditoría.

12. **Evaluación del Riesgo de Auditoría:** Cuando se practica una auditoría financiera, es necesario evaluar los riesgos posibles. El riesgo de auditoría es la posibilidad de que el auditor llegue a conclusiones equivocadas acerca de los datos presentados para su examen. Todo auditor sabe que existen riesgos de que existan cifras que no se correspondan con las presentadas por la empresa y que no puedan ser detectadas por el equipo. Estos riesgos pueden ser: Inherente, de Control y de Detección.

 Normas del informe de Auditoría: Establecen todo lo relativo al informe de auditoría; fecha, contenido, tipos y estructura.

1. **Oportunidad en la comunicación de los Resultados:** Durante la ejecución del trabajo, los auditores deben discutir con los funcionarios de la entidad auditada, los informes parciales que contengan los hallazgos que se vayan obteniendo a fin de que adopten las medidas correctivas pertinentes. Los resultados finales deberán transmitirse en el menor tiempo posible a través de un informe escrito aprobado por el auditor jefe y el cual también deberá ser discutido con los funcionarios de la entidad auditada.
2. **Tipos y Contenido de la Auditoría:** Al finalizar el examen el auditor debe presentar por escrito un informe que describa el alcance y los objetivos de la auditoría, además, Comentarios Conclusiones y Recomendaciones sobre los hallazgos relacionados con los objetivos de la auditoría.

El informe puede ser:

- a. Sobre los resultados de una auditoría financiera.
- b. Sobre los resultados de una auditoría operacional.
- c. Sobre los resultados de una auditoría especial.
- d. Sobre los resultados de una auditoría ambiental.

Si el examen es sobre estados financieros, la opinión que se expresa en el informe puede ser:

- a) Opinión limpia.

- b) Opinión con salvedades.
- c) Opinión adversa.
- d) Abstención de opinión.

3. **Estructura del Informe de Auditoría:** Se pueden presentar de dos maneras:

- a) **Informe corto:** que contiene párrafo de alcance, párrafo con salvedad (si hay), Párrafo de Opinión, Firma y Fecha.
- b) **Informe largo:** Contiene Fecha del informe y destinatario, Párrafo Introdutorio, Objetivo de la Auditoría, Párrafo del alcance y metodología, Aclaraciones del examen practicado, Conclusión, Explicación de resultados, Firma.

4. **Tono Constructivo del Informe:** Los informes de auditoría deberán provocar una reacción positiva en las conclusiones y recomendaciones formuladas. No se deberá utilizar lenguaje despectivo ni destructivo, sin dejar de formular el criterio juicioso del auditor.

5. **Objetividad del Informe:** Los comentarios y conclusiones deberán presentarse de manera objetiva e imparcial. Presentando la realidad encontrada, sin tratar de salvar la responsabilidad de algún funcionario o empleado de la entidad auditada.

6. **Precisión y Razonabilidad del Informe:** Los informes deben prepararse en lenguaje sencillo y fácilmente entendible, tratando los asuntos en forma breve y deben coincidir con los hechos observados. Estas características permitirán hacer un seguimiento correcto a las recomendaciones planteadas y efectuar las

evaluaciones pertinentes a las acciones correctivas que se adopten en cada caso.

7. **Informe sobre la evaluación del Control Interno:** Los auditores deberán informar por escrito los resultados de la evaluación del Control Interno de la entidad. Este informe podrá incluirse en el Informe de Auditoría o presentarse por separado; De haber existido limitaciones para su evaluación, el auditor deberá detallarlo en su informe.
8. **Contenido del Informe sobre el Control Interno:** El informe del auditor sobre el Control Interno debe asegurar:
 - a) Que ha examinado los Estados Financieros.
 - b) Que la auditoría se realizó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.
 - c) Que se consideró el Control Interno para determinar los procedimientos de auditoría, con el fin de expresar una opinión sobre los estados financieros y no para proporcionar seguridad del Sistema de Control Interno.
 - d) Que el establecimiento y mantenimiento del sistema de Control Interno son responsabilidad de la Administración.
 - e) Explicación de los objetivos y limitaciones inherentes del control Interno.
 - f) Descripción de las políticas y procedimientos importantes del Control Interno.
 - g) Definición y alcance del trabajo.

- h) Definición y descripción de las condiciones observadas.
- i) Descripción de las debilidades importantes observadas y las recomendaciones correspondientes.

9. **Declaraciones en el Informe sobre el cumplimiento de Leyes y Reglamentos aplicables:** Las divulgaciones en el informe sobre cumplimiento legal y reglamentario deben estar estructuradas conforme a las normas de auditoría y normas específicas. Se deberá señalar todos los casos importantes de incumplimiento y todos los actos ilícitos o indicios de ilegalidades que puedan conducir a un proceso penal.

10. **Difusión y Trámite del Informe:** La oficina de Auditoría o el auditor responsable del equipo de auditoría deberá presentar el informe de auditoría por escrito al funcionario responsable de la entidad auditada y al organismo o autoridad que haya solicitado la auditoría. Todas las personas auditadas deberán tener conocimiento de los resultados finales de la auditoría efectuada a su área.

2.2.7.1 Resumen de las Normas Internacionales de Auditoría

2.2.7.1.1 Principios Generales y Responsabilidad

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.

NIA 210 “Acuerdo sobre los términos del trabajo de auditoría”

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

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

NIA 220 “Norma sobre el 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.

NIA 230. “Documentación del trabajo” (papeles de trabajo)

Esta norma expresa que el auditor debe documentar las materias que son importantes en la provisión de elementos de juicio para respaldar tanto la opinión del auditor como el debido cumplimiento de las normas de auditoría. Los papeles de trabajo pueden estar en la forma de papeles propiamente

dichos, películas, medios electrónicos u otro tipo de almacenamiento de datos.

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

NIA 240. “Fraude y error en los estados contables”

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

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

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

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

Esta NIA expresa que cuando el auditor planifique y ejecute los procedimientos de auditoría y a su vez evalúa y comunica 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.

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.

2.2.7.1.2 Evaluación de Riesgo y Respuesta a los Riesgos Evaluados.

NIA 300 “Planeamiento del trabajo”

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

NIA 310 “Conocimiento del negocio”

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

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

El auditor debe obtener una comprensión de la entidad y de su ambiente incluido el control interno que sea suficiente para identificar y evaluar los riesgos de errores significativos en los estados contables debido a fraudes o

simplemente errores y que sea suficiente para diseñar y ejecutar los procedimientos de auditoría apropiados. Entre los procedimientos que el auditor debería ejecutar para obtener el conocimiento a que se alude más arriba, se encuentran la indagación oral a la dirección y otros funcionarios del ente, la revisión analítica preliminar y la observación e inspección. 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.

NIA 320 “Significación relativa”

El auditor cuando conduce una auditoría debe considerar la significación relativa y sus relaciones con el riesgo de auditoría. La norma define el concepto de “significación” en forma similar a la contabilidad y se refiere al objetivo de la auditoría que es permitirle al auditor expresar una opinión acerca de si los estados contables están libres de errores significativos. La norma provee guías para la determinación de la significación, su relación con el riesgo de auditoría y la evaluación de los efectos de los errores. Asimismo, se refiere al efecto que los errores significativos tienen en el informe del auditor.

NIA 330 “Procedimientos de auditoría para responder a los riesgos evaluados”

La norma establece las guías para responder en forma global a la evaluación de los riesgos de errores significativos en los estados contables a través de la aplicación de los procedimientos de auditoría. Estos

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

NIA 400 “Evaluaciones del riesgo y control interno”

La norma provee guías para que el auditor pueda obtener una comprensión de los sistemas contables y de control interno del ente que sean suficientes para planear la auditoría y desarrollar una estrategia efectiva en la ejecución. Señala la norma, que el auditor debe usar su juicio profesional para evaluar el riesgo de auditoría y diseñar procedimientos que le aseguren que tal riesgo queda reducido a un nivel aceptable. Trata las diferentes clases de riesgo a los que clasifica en riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección, sus interrelaciones y su impacto en las pequeñas auditorías. Finalmente, establece la forma de comunicación a las autoridades de la empresa de las debilidades detectadas.

NIA 401 “Auditoría en un ambiente computadorizado”

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

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

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

2.2.7.1.3 Evidencia de Auditoría

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.

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.

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.

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.

NIA 520 “Procedimientos analíticos”

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

NIA 530”Muestreo de auditoría y otras pruebas selectivas”

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

La norma contiene definiciones sobre muestreo y sobre los elementos que conforman tanto los muestreos con base estadística como los denominados “a criterio”. 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.

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.

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; evaluar los hechos posteriores referidos a la confirmación o no de los valores corrientes determinados; 9) comparar la consistencia de los elementos de juicio obtenidos con otras evidencias obtenidas durante la auditoría; 10) obtener representación escrita de la gerencia sobre la razonabilidad de las premisas significativas utilizadas por ella incluidos los cursos de acción relevantes que seguirá en orden a los valores corrientes determinados.

NIA 550 “Partes relacionadas”

El auditor debe ejecutar procedimientos de auditoría tendientes a obtener elementos de juicio válidos y suficientes respecto de la identificación y exposición que la dirección ha hecho de las partes relacionadas y del efecto de las transacciones significativas hechas por el ente con las partes relacionadas. Una cuestión clave es la integridad en la medición y exposición de transacciones con partes relacionadas. A tal efecto la norma señala qué procedimientos de auditoría debe ejecutar el auditor para satisfacerse de la integridad de la información referida a partes relacionadas. 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.

NIA 560 “Hechos posteriores”

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

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

NIA 570 “Empresa en marcha”

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

riesgo de auditoría. El auditor debe considerar el período que utiliza la gerencia para estimar esta condición pero si este fuera menor de doce meses, el auditor deberá pedir a la gerencia que extienda sus estimaciones al período de doce meses a contar de la fecha de cierre del balance examinado.

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.

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.

2.2.7.1.4 Uso del trabajo de otros.

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.

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.

NIA 620 “Uso del trabajo de un experto”

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

La primer cuestión es determinar si necesita usar los servicios de un experto y en qué casos; luego evaluar la competencia y objetividad del experto; seguidamente, analizar el alcance del trabajo del experto; a continuación, evaluar el trabajo realizado por el experto y, finalmente, evaluar si será necesario modificar su informe de auditoría haciendo referencia al trabajo del experto ya que si no hiciera tal referencia el informe sólo podría ser favorable y sin salvedades.

2.2.7.1.5 Conclusiones y Dictamen de Auditoría.

NIA 700 “El informe del auditor sobre los Estados Financieros”

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.

NIA 710 “Comparativos”

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

La norma trata de modo diferente las siguientes situaciones:

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

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

NIA 720 “Otra información en documentos que contienen estados contables auditados”

La norma trata de la relación entre el auditor externo e información adjunta a los estados contables sobre la cual no tiene la obligación de auditar (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.)

2.2.7.1.6 Áreas especializadas

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.

2.2.8 Normas Internacionales de Compromiso de Revisión.

Una revisión de Servicios es aquel desempeñado por el profesional de la contaduría pública, en el cual se realiza revisiones e investigaciones así como también, procedimientos analíticos diseñados para dar confiabilidad a la opinión que emite el auditor, las herramientas técnicas para que el profesional desempeñe su labor están convenidas en los diferentes estándares internacionales sobre contratos de revisión. Estos estándares van desde los 2000 a 2699.

2.2.8.1 IRSE 2400 “Compromisos de revisión de estados contables”

Esta norma se refiere a la revisión de los estados contables. El objetivo de una revisión es permitirle al auditor establecer si, sobre la base de procedimientos limitados que no proveen todos los elementos de juicio que requeriría una auditoría alguna cuestión le ha llamado la atención como para creer que los estados contables no están preparados, en sus aspectos significativos, de acuerdo con las normas contables vigentes. Es decir, que el informe ofrece un nivel moderado de seguridad (seguridad negativa) que es menor que la seguridad de auditoría. Por ello, el auditor luego de explicar en su informe la limitación al alcance y que no expresa una opinión de auditoría, incluye un párrafo que diría, en su caso, “con base en el alcance mencionado nada ha surgido para creer que los estados contables no presentan razonablemente la información.....de acuerdo con las normas contables profesionales”. Si tuviera alguna observación que formular con base en los procedimientos efectuados debería mencionarla en su informe.

2.2.8.2 IRSE 2410 “Revisión de Información financiera intermedia, realizada por el auditor independiente de la entidad”

Esta norma tiene como propósito fundamental proporcionar lineamientos sobre las responsabilidades profesionales de un auditor; cuando se compromete a un trabajo el objetivo de dicho trabajo es revisar información financiera intermedia de un cliente de auditoría sobre la forma y contenido del informe. y hacerlo posible expresar una conclusión sobre si, con base en la revisión, ha llegado a su atención algo que le haga creer que la información financiera intermedia no está preparada, respecto de todo lo importante, de acuerdo con un marco de referencia de información financiera aplicable.

2.2.9 Estándares internacionales sobre servicios relacionados (ISRS)

Son aquellos que están diseñados para que el auditor proporcione un alto nivel de certeza sobre la información financiera revisada de acuerdo a procedimientos convenidos, revisiones y compilaciones, donde la revisión establece la posibilidad de que el auditor declara que los procedimientos se llevaron a cabo adecuadamente durante la realización del trabajo, los procedimientos convenidos serán plasmado en el contrato establecido entre el cliente y el auditor y por último las compilaciones conllevan a la reducción de datos detallados, manejables y comprensibles. Estas normas van desde la 4000 hasta 4699.

2.2.9.1 ISRS 4400 “Compromisos para ejecutar procedimientos acordados sobre información contable”

Esta norma es aplicable a un estado contable en particular o a ciertos componentes de los estados contables y se refiere a procedimientos convenidos con el cliente o terceras partes. El auditor luego de aplicar sus procedimientos sólo informa sobre los hallazgos sin dar ninguna seguridad de auditoría. Debe fijar en la carta convenio los procedimientos acordados, la oportunidad de su aplicación y la restricción del uso de su informe que es sólo para el comitente.

En el informe el auditor debe dejar constancia de todo lo anterior y de que no se ha hecho una auditoría. Debe indicar que si esta hubiera sido hecha, otros podrían haber sido los resultados obtenidos. Cabe redactar el informe con una clara abstención de opinión.

2.2.9.2 ISRS 4410 “Compromisos de compilación de información”

El objetivo de estos servicios es utilizar la pericia del contador para reunir, clasificar y exponer la información contable. La norma le exige como requisito tener un conocimiento apropiado del negocio y de las normas contables vigentes.

En cuanto a su informe, debe declarar que hizo el trabajo según esta ISRS o, en su caso, la norma aplicable. En caso de no ser independiente debe mencionarlo. También debe identificar la información compilada indicando que le fue proporcionada por la dirección y que es de responsabilidad de ella y debe, finalmente, declarar que no ha efectuado una auditoría y que, por lo tanto, no da ningún tipo de seguridad de auditoría.

Tiene la obligación de verificar que en todas las páginas del documento se mencione: “estados contables no auditados”.

2.2.10 Declaraciones internacionales sobre el ejercicio de la auditoría.

DIPA 1000 “Procedimientos inter – bancarios de confirmación”.

La finalidad de esta norma es suministrar todo lo relacionado a los procedimientos de confirmación interbancarias a los auditores independientes externos y a los profesionales de la banca, que desempeñen sus labores como auditores internos o inspectores, una de las etapas importantes en el examen de los estados financieros de los bancos es la solicitud de confirmación directa de otros sobre saldos mutuos.

Esta declaración también destaca que el auditor al tratar de obtener confirmación interbancaria, puede encontrar inconveniente estrechamente relacionados con el idioma ya que los procedimientos de auditoría pueden diferir de una país a otro

DIPA 1004 “La relación entre los supervisores bancarios y los auditores externos de los bancos”

Esta declaración pretende aclarar posibles interpretaciones equivocadas y sugerir la forma en que cada una de estas áreas pueda hacer una utilización efectiva del trabajo realizada por otra, también define la responsabilidad que principalmente deben tener las direcciones, examina los rasgos esenciales de las funciones de los supervisores y de los auditores, comprueba los extremos en los que las funciones son coincidentes y sugiere mecanismos para obtener una mayor eficacia en la coordinación entre supervisores.

DIPA 1005 “Consideraciones especiales en la auditoría de entidades pequeñas”

La finalidad de esta declaración es describir detalladamente las características en general encontradas en las pequeñas empresas en las que el número de empleados sean reducidos, e indican cómo se ven afectada por la aplicación de NIA.

DIPA 1006 “Auditoría de estados financieros de bancos”

La finalidad que tiene presente esta declaración es suministrar opiniones adicionales al auditor a la hora de interpretar y aplicar las normas de auditoría en el contexto de la auditoría de bancos comerciales internacionales.

DIPA 1010 “Consideraciones de los asuntos ambientales en la auditoría de estados financieros”

Según Lattuca (2003) Esta declaración se refiere a la influencia que todo lo del medio ambiente (protección de recursos naturales, contaminación, emisiones de gas) influyen en la auditoría de los estados contables y deben

ser consideradas por el profesional a la luz de las leyes y reglamentos existentes, tanto en la etapa de la planeación como de ejecución de la auditoría.

DIPA 1012 “Auditoría de instrumentos financieros derivados”

El propósito de esta norma es proporcionar lineamientos al auditor para planear y desempeñar procedimientos de auditoría para las aseveraciones de los estados financieros relacionadas con instrumentos financieros derivados. Esta IAPS se centra en la auditoría de derivados poseídos por usuarios finales, incluyendo bancos y otras entidades del sector financiero cuando son los usuarios finales.

DIPA 1013. Comercio electrónico Efecto sobre la auditoría de estados financieros

Proporciona declaraciones referentes a los efectos de los auditores de estado contables cuando una entidad participa en una actividad comercial inmersa en computadoras conectadas a una red pública, como internet para la comercialización de sus bienes y servicios.

DIPA 1014. Presentación de reportes, por parte de los auditores, sobre el cumplimiento con los Internacional Financial Reporting Standards (IFRS)

El propósito de esta declaración es proveer guías adicionales cuando el auditor tiene que expresar una opinión sobre estados contables preparados

por la dirección sobre la base de las normas internacionales de contabilidad o en combinación con las normas locales.

2.2.11 Estándares internacionales de contrato de aseguramiento (ISAE).

Son servicios que tienen la tarea de evaluación objetiva de evidencias, efectuada por los auditores para expresar una opinión o conclusión independiente, respecto a la situación financiera de una entidad. El alcance de estos servicios están determinados por el auditor interno, en el cual tres partes se ven involucradas que son: la persona o grupo directamente implicado en la entidad; es decir el dueño del proceso, la persona que realiza la evaluación; es decir el auditor interno y la persona o grupo que utiliza la evaluación; es decir el usuario. Estos estándares van desde los 3000 a 3699.

ISAE 3000 “Compromisos de Seguridad Distintos de las Auditorias o Revisiones de Información Financiera Histórica”

Esta norma establece los principios básicos y los procedimientos esenciales para el contador público que presta servicios de seguridad razonable que no sean de auditoría de estados contables históricos que ya están cubiertos por las NIAs, o de revisión de estados contables cubiertos por las NICR, antes mencionadas.

Esta norma usa el término de “compromiso de seguridad razonable” para distinguir entre dos tipos de compromisos de seguridad que le son permitidos prestar al contador público. En primer lugar los compromisos de seguridad razonable, cuyo objetivo es lograr una reducción del riesgo del compromiso a un nivel bajo aceptable como una base para permitirle expresar en su informe una conclusión en forma positiva (por ejemplo, “en mi

opinión,.....exponen razonablemente....). En segundo lugar los compromisos de seguridad limitada o moderada, cuyo objetivo es lograr una reducción de riesgo a un nivel aceptable en las circunstancias del compromiso, pero donde el riesgo es más grande que para un compromiso de seguridad razonable, y sólo ofrece una base para expresar una conclusión en forma negativa (del tipo: “con base en el trabajo limitado realizado, no tengo observaciones que formular” o “nada ha venido a mi conocimiento como para pensar que los controles internos no son efectivos”)

El contador público debe cumplir con esta NICS u otras relevantes cuando realiza servicios de seguridad razonable diferentes de la auditoría o de la revisión de estados contables históricos, estas últimas cubiertas por las NIAs y las NICR. Esta NICS, que ha sido escrita especialmente para tales servicios, debe ser leída en el contexto del Marco Internacional para Compromisos de Seguridad (tratado en otro informe preparado por el CECYT dentro del proceso de difusión de las normas internacionales de auditoría y seguridad razonable). El Marco describe los elementos y objetivos de un compromiso de seguridad e identifica aquellos compromisos a los cuales se aplican las NICS.

La norma trata, además, sobre cuestiones de ética; control de calidad; procedimientos aplicables; y sobre las modalidades de los informes para estos servicios de seguridad razonable diferentes del examen de estados contables.

ISAE 3400 “El examen de información contable prospectiva”

La norma expresa que la ICP puede referirse a pronósticos financieros, basados en las “mejores estimaciones que se refieren a lo que la gerencia cree que ocurrirá o a proyecciones financieras que consideran “cursos hipotéticos de acción” que no necesariamente se espera que ocurran

La norma expresa que el auditor debe recopilar evidencias, sobre: 1) la razonabilidad y consistencia de las premisas, conforme a su tipo; 2) si la preparación de la ICP está de acuerdo con las premisas; 3) si la exposición de la ICP está de acuerdo con las normas contables aplicables.

En cuanto a las condiciones para que el auditor realice el trabajo, establece: a) que no se debería aceptar si las premisas son irreales o inapropiadas para la preparación de la información; b) que convenga por escrito las condiciones y obtenga una carta de representación de la dirección que mencione su responsabilidad sobre la ICP emitida, el uso que tendrá la ICP, sus destinatarios y que no se omitieron premisas relevantes; c) que conozca el negocio y su información contable histórica y establezca si las premisas empleadas son coherentes; d) que debe tener presente que el período cubierto por la información, cuanto más extenso sea menos confiable es la proyección; e) que determine la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría en función de los riesgos

Respecto de las cuestiones por incluir en el informe del auditor, son las siguientes: a) que la preparación de la ICP y las premisas son responsabilidad del Directorio, que no es seguro que ocurran y que otros hechos no previstos pueden ocurrir; b) que se aplicaron NIAs, mencionando, en su caso, las limitaciones; c) la finalidad de la proyección y las restricciones para otros usos de la ICP; d) si se ha expuesto todo lo necesario, si son coherentes con los supuestos y si son consistentes con las NCP usadas; e)

que no han surgido evidencias que hagan pensar que los supuestos aplicados no proporcionen una base razonable para la ICP o, en su caso, citar las discrepancias; f) que no está previsto actualizar la revisión y que la ICP debe ser considerada según los nuevos hechos que ocurran y que surgirán diferencias entre los resultados proyectados y los reales.

ISAE 3402. Garantía de informes sobre los controles en una organización de servicio.

Esta Norma Internacional sobre Compromisos de Aseguramiento (ISAE) se ocupa de compromisos de aseguramiento a cargo de un contador público profesional en la práctica, que presente un informe para ser usado por las entidades y sus auditores en los controles de una organización de servicio.

ISAE 3410. Compromisos de Aseguramiento en las declaraciones de gases de efecto invernadero.

Este proyecto de norma busca puntos de vista de los profesionales y otras partes interesadas en relación con la norma internacional propuesta sobre Compromisos de Aseguramiento. Los acuerdos propuestos de serie con los dos compromisos de garantía limitada y compromisos de seguridad razonable para informar sobre la declaración de gases de efecto invernadero de la entidad.

2.2.12 Comparación entre las Normas Internacionales de Auditoria NIAs con respecto a la Declaración Norma de Auditoria DNA0

2.2.12.1 Normas Relativa a la capacidad y Personalidad Profesional del auditor.

El contenido de la Declaración de Normas de Auditoria N° 0 está estrechamente relacionado con las Normas Internacionales de Auditoria; incluyendo las NIAs 200 hasta la 26 las cuales pertenecen a este segmento, donde el auditor debe mantener una actitud de objetividad e independencia en todas las actividades relacionadas a su trabajo profesional, para poder realizar el examen de auditoría y expresar su opinión respecto a los Estados Financieros examinados de la entidad así como lo establece la NIA 200.

En comparación con la NIA 230 Documentación de la Auditoria, la DNA N°0 especifica que es indispensable una documentación apropiada de auditoría para poder contar con un registro adecuado de la planeación y ejecución del trabajo a realizar.

El auditor necesita obtener suficiente conocimientos sobre los procedimientos de control de calidad que sean aplicados a la auditoria así como también sobre los papeles de trabajo; para poder realizar una evaluación completa sobre los métodos de contabilidad que utiliza la empresa que examina y realizar la preparación de su informe con la finalidad de emitir un dictamen profesional así como lo establece la DNA N°0.

Las NIAs establecen que el trabajo de auditoría debe ser realizado por un auditor pero no especifica si el profesional es un Contador Público o un Administrador, mientras que la DNA N°0 establece que el trabajo de auditoría debe ser desempeñado por personas que tengan la capacidad como

auditores con título universitario de Contador Público Nacional, revalidado o con licencia legal.

2.2.12.2 Norma Sobre Organización y Ejecución del Trabajo.

El trabajo de auditoría, como cualquier trabajo profesional, debe tener una planificación previa así como lo establece la NIA 300 Planeación de la Auditoría de Estados Financieros donde el auditor deberá desempeñar su trabajo de manera efectiva para así poder emitir una opinión razonable sobre los resultados obtenidos en su examen.

Además la DNA N°0 especifica que el auditor deberá realizar un estudio y evaluación sobre el control interno existente en la entidad, para poder determinar los procedimientos de auditoría que va a implementar en la realización de su trabajo.

Referente a las NIAs 500-501 Evidencia de Auditoría; el auditor debe obtener evidencia comprobatoria, suficiente y competente a través de observación, confirmación e indagación para poder proporcionar una base razonable con la finalidad de emitir una opinión respecto a los Estados Financieros examinados; así lo establece la DNA N°0.

Asimismo el auditor debe realizar una revisión de todas las transacciones y eventos subsecuentes ocurridos desde la fecha en que se inicia el trabajo de auditoría hasta la fecha del informe y entrega del mismo; esto con la finalidad de determinar su efecto sobre los estados financieros examinados.

El trabajo de auditoría tiene un objetivo específico de proporcionarle al auditor todos los elementos suficientes y necesarios para poder expresar su opinión sobre los estados financieros que les permita a los usuarios de los mismos tomar decisiones importantes sobre la entidad.

2.2.12.3 Normas Relativas al Dictamen.

Este segmento incluye las NIAs desde la 700 hasta la 800 cuyos propósitos son, establecer normas y pautas que proporcionen lineamientos sobre la forma y contenido del dictamen emitido por el auditor como resultado de una auditoría de los Estados Financieros de una entidad; establecer normas respecto a los compromisos de auditoría de propósito especial; determinar cuándo se debe modificar el dictamen del auditor independiente, entre otros.

El dictamen debe realizarse en base a las normas de auditoría aplicando los procedimientos que sean necesarios para indicar si los estados financieros están presentados de acuerdo con el marco conceptual de información financiera; además debe contener la opinión del auditor respecto a los estados financieros examinados.

El Contador Público debe realizar su examen con cuidado y diligencia evaluando las partidas de acuerdo a la importancia relativa y al riesgo relativo que pueda existir en la información financiera. Para poder expresar una opinión sin salvedad, con salvedad, emitir una opinión adversa o abstenerse de emitir su opinión.

2.2.13 Comparación entre las DNA y las Normas Internacionales de Auditoría NIAs.

Declaración de Normas de Auditoría (DNA)	Normas Internacionales de Auditoría (NIAs)
<p>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.</p>	<p>NIA 230 Documentación de Auditoría: Su propósito es establecer normas y proporcionar lineamientos respecto de la documentación en el contexto de la auditoría de estados financieros.</p>
<p>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, para satisfacerse a sí mismo de la forma en que estos se contabilizan y revelan cuando está llevando a cabo un examen de</p>	<p>NIA 260 Comunicación de los Hallazgos de Auditoría a los Encargados del Gobierno del Ente: Su propósito es establecer normas y proveer guías para la comunicación de asuntos surgidos de la auditoría de estados financieros, entre el auditor y quienes están a cargo del gobierno de la entidad.</p>

<p>acuerdo con normas de auditoría de aceptación general.</p>	
<p>DNA 03 Manifestaciones de la Gerencia: La gerencia hace muchas manifestaciones al contador público, durante el examen de los estados financieros, tanto en forma verbal como escrita, ya sea en respuesta a alguna solicitud o por medio de los estados financieros.</p>	<p>NIA 580 Representaciones Escritas: Se refiere a la responsabilidad del auditor respecto de obtener de la administración y cuando sea apropiado, de quienes tiene a cargo el gobierno, representaciones escritas.</p>
<p>DNA 05 Efecto de la Función de Auditoría Interna en el Alcance del Examen del Auditor: El auditor 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 estos para la realización de su trabajo.</p>	<p>NIA 610 Consideraciones del Trabajo de Auditoría Interna: da los pasos a seguir cuando el auditor externo debe considerar la auditoría interna y si tiene efectos relevantes sobre la auditoría de estados financieros realizada.</p>
<p>DNA 06 Planificación y Supervisión: Proporciona orientación al auditor para que haga su examen de acuerdo con las normas de auditoría de aceptación general, respecto a las consideraciones y procedimientos aplicables a la planificación y</p>	<p>NIA 300 Planificación de la Auditoría de Estados Financieros: Su propósito es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la planeación de una auditoría de estados financieros. Esta NIA tiene como marco de referencia el contexto de las auditorías</p>

<p>supervisión incluyendo la preparación de un programa de auditoría.</p>	<p>recurrentes.</p>
<p>DNA 07 Transacciones entre Partes Relacionadas: Tiene como objetivo definir lo que constituyen transacciones entre partes relacionadas, facilitando al contador orientación y guías en relación con los procedimientos de auditoría que debe considerar para identificar dichas transacciones, satisfacerse de su esencia y establecer la forma de su revelación en los estados financieros examinados de acuerdo con las normas de auditoría de aceptación general.</p>	<p>NIA 520 Procedimientos Analíticos: Su propósito es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la aplicación de procedimientos analíticos durante una auditoría. NIA 550 Partes Relacionadas: establece que para obtener evidencia suficiente sobre las partes relacionadas, el auditor debe evaluar el efecto de las transacciones realizadas por las partes en los estados financieros que afectados debido a la importancia relativa que tengan.</p>
<p>DNA 08 Comunicación entre el Auditor Predecesor y el Sucesor: Proporciona una guía a ser utilizada entre el auditor predecesor y su sucesor cuando un cambio de auditoría ha ocurrido o está en proceso.</p>	<p>NIA 600 Consideraciones especiales – auditorías de estados financieros de grupos. (Incluye el trabajo de los auditores del componente): Su propósito es establecer normas y proporcionar lineamientos cuando un auditor, que dictamina sobre los estados financieros de una entidad, usa el trabajo de otro auditor en la información financiera de uno o más</p>

	<p>componentes incluidos en los estados financieros de la entidad.</p>
<p>DNA 09 Procedimientos Analíticos de Revisión: 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 consideración del auditor cuando aplica tales procedimientos, pero no especifica los procedimientos de revisión analítica que se requieren en esta declaración.</p>	<p>NIA 500 Evidencia de Auditoría: Es establecer estándares y ofrecer orientación sobre que constituye evidencia en la auditoría de estados financieros. NIA 520 Procedimientos Analíticos: El propósito de esta norma es establecer estándares y ofrecer orientación sobre la aplicación de los procedimientos analíticos durante la auditoría. NIA 530 Muestreo de Auditoría y Otros Medios de Prueba: Su propósito es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre el uso de procedimientos de muestreo en la auditoría y otros medios de selección de partidas para reunir evidencia en la auditoría.</p>
<p>DNA 10 Evidencia Comprobatoria: La mayoría del trabajo del contador al formarse una opinión sobre los estados financieros, consiste en obtener y evaluar el material de evidencia</p>	<p>NIA 500 Evidencia de Auditoría: Su propósito es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la cantidad y calidad de evidencia de auditoría que se tiene que obtener cuando se</p>

<p>relacionando con las aseveraciones de dichos estados financieros.</p>	<p>auditan estados financieros, y los procedimientos para obtener dicha evidencia de auditoría.</p>
<p style="text-align: center;">DNA 11 Dictamen del Contador Público Independiente sobre los Estados Financieros:</p> <p>Esta declaración trata sobre el dictamen estándar de auditoría, las variantes de la forma estándar del dictamen, sobre opiniones adversas y abstención de opinión, los tipos de opinión limpia, con salvedad, adversa y abstención. También la falta de consistencia, falta de evidencia y limitación en el alcance del trabajo</p>	<p style="text-align: center;">NIA 240 Fraude y Error en la Auditoría de los Estados Financieros: Su propósito es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la responsabilidad del auditor de considerar el fraude y error en una auditoría de estados financieros. NIA 700 Dictamen del Auditor sobre los Estados Financieros: Su propósito es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la forma y contenido del dictamen del auditor como un resultado de una auditoría de los estados financieros de una entidad, desempeñada por un auditor independiente. NIA 701 Modificaciones al Reporte del Auditor Independiente: Su propósito es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre las circunstancias cuando el reporte del auditor independiente deba ser modificado y la forma y el contenido de las modificaciones al reporte del</p>

	auditor en esas circunstancias.
<p>DNA 12 Control de Calidad en el Ejercicio Profesional:</p> <p>Proporciona una guía para la organización o firmas de Contadores Públicos Independientes que presten sus servicios en forma individual, en relación con las políticas y procedimientos sobre el control de calidad.</p>	<p>NIA 220 Control de Calidad para el Trabajo de Auditoría: Su propósito es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre el control de calidad políticas y procedimientos de una firma de auditoría respecto del trabajo de auditoría en general; y procedimientos respecto del trabajo delegado a auxiliares en una auditoría particular.</p>
<p>DNA 13 El Examen de la Información Financiera Prospectiva: Esta declaración proporciona lineamientos para examinar e informar sobre la información financiera prospectiva, incluyendo los procedimientos del examen para los mejores estimados y supuestos hipotéticos.</p>	<p>ISAE 3400 El Examen de Información Contable Prospectiva (ICP): La norma expresa que el auditor debe recopilar evidencias, sobre: 1) la razonabilidad y consistencia de las premisas, conforme a su tipo; 2) si la preparación de la ICP está de acuerdo con las premisas; 3) si la exposición de la ICP está de acuerdo con las normas contables aplicables.</p>

NISR 4410. Compromisos de compilación de información

El objetivo de estos servicios es utilizar la pericia del contador para reunir, clasificar y exponer la información contable. La norma le exige como requisito tener un conocimiento apropiado del negocio y de las normas contables vigentes.

En cuanto a su informe, debe declarar que hizo el trabajo según esta NISR o, en su caso, la norma aplicable. En caso de no ser independiente debe mencionarlo.

También debe identificar la información compilada indicando que le fue proporcionada por la dirección y que es de responsabilidad de ella y debe, finalmente, declarar que no ha efectuado una auditoría y que, por lo tanto, no da ningún tipo de seguridad de auditoría. Tiene la obligación de verificar que en todas las páginas del documento se mencione: “estados contables no auditados”. (Lattuca, 2003).

(SECP-1) Normas sobre preparación de Estados Financiero

El propósito de esa declaración es el de establecer las normas que debe ser observar el Contador Público en el ejercicio libre de la profesión, cuando lleva a cabo un trabajo de compilación e información, con la finalidad de prepara estados financieros de entidades que no ocurran al mercado de valores ni están reguladas por las leyes especiales

**NISR 4400. Compromisos
para ejecutar procedimientos
acordados sobre información
contable**

Esta norma es aplicable a un estado contable en particular o a ciertos componentes de los estados contables y se refiere a

procedimientos convenidos con el cliente o terceras partes. El auditor luego de aplicar sus procedimientos sólo informa sobre los hallazgos sin dar ninguna seguridad de auditoría.

Debe fijar en la carta convenio los procedimientos acordados, la oportunidad de su aplicación y la restricción del uso de su informe que es sólo para el comitente. En el informe el auditor debe dejar constancia de todo lo anterior y de que no se ha hecho una auditoría.

Debe indicar que si esta hubiera sido hecha, otros podrían haber sido los resultados obtenidos. Cabe redactar el informe con una clara abstención de opinión. (Lattuca, 2003).

**(SEPC-4) Norma sobre la
aplicación de procedimientos
previamente convenida sobre la
información financiera.**

Su propósito es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la responsabilidad profesional del C.PI cuando se lleve a cabo un trabajo para realizar procedimientos previamente convenidos a determinada información financiera, así como sobre la forma y contenido del informe que el contador Público Independiente emite referido a dicho trabajo

<p style="text-align: center;">NICR 2410. Revisión de Información Financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad</p> <p>Esta norma tiene como propósito fundamental proporcionar lineamientos sobre las responsabilidades profesionales de un auditor; cuando se compromete a un trabajo el objetivo de dicho trabajo es revisar información financiera intermedia de un cliente de auditoría sobre la forma y contenido del informe. y hacerlo posible expresar una conclusión sobre si, con base en la revisión, ha llegado a su atención algo que le haga creer que la información financiera intermedia no está preparada, respecto de todo lo importante, de acuerdo con un marco de referencia de información financiera aplicable.</p>	<p style="text-align: center;">(SECP-2) Normas sobre Revisión Limitada de Estados Financieros.</p> <p>Es un compromiso que está comprendido en los servicios especiales prestados por Contadores Públicos Independiente, en el que básicamente se utilizan algunos servicios especiales de sustentación.</p> <p>En este tipo de servicio no se requiere evaluar el sistema de control interno, observar el proceso de toma física de inventarios y la circulación de cuentas por cobrar y pagar.</p>
--	---

CAPITULO III

MARCO METODOLÓGICO

3.1 Tipo de Investigación

La investigación realizada constituye una investigación documental, pues se ocupa del estudio de un problema planteado con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza, con apoyo, principalmente, en trabajos previos, información y datos divulgados por medios impresos, audiovisuales o electrónicos.

La investigación documental es aquella que se basa en la obtención y análisis de datos provenientes de materiales impresos u otros tipos de documentos. **(Arias, 1999).**

3.2 Nivel de Investigación

La investigación es de nivel exploratoria por cuanto que el tema ha ser abordado es poco conocido por lo que sus resultados constituyen una visión aproximada de dicho objetivo.

La investigación exploratoria es aquella que se efectúa sobre un tema u objeto poco conocido o estudiado por lo que sus resultados constituyen una visión aproximada de dicho objeto. **(Arias 1999).**

3.3 Diseño de la Investigación

Esta investigación se clasifica como un diseño bibliográfico, pues es un proceso basado en la búsqueda, recuperación, análisis, crítica e interpretación de datos secundarios, es decir, los obtenidos y registrado por otros investigadores en fuentes documentales: impresas, audiovisuales o

electrónicas; en ese sentido, y como en toda investigación, el propósito de este diseño es el aporte de nuevos conocimientos. En este trabajo de investigación, en primer lugar se han identificado los problemas, en base a los cuales se han propuesto las soluciones correspondientes a través los objetivos de la investigación. Luego de haber desarrollado el trabajo, se ha contrastado los objetivos específicos, lo que ha permitido consolidar el objetivo general de la investigación. Los objetivos específicos, han sido la base para emitir la conclusión general del trabajo.

3.4 Técnicas e Instrumentación de Recopilación de Datos

La técnica empleada fue las consultas directas en bibliotecas y centros de información requirieron recursos humanos y consumieron tiempo y servicios de copiado. Se realizaron consultas utilizando medios informáticos que tienen la gran ventaja de poder acceder a centros de información y bibliotecas de instituciones y universidades en todo el mundo.

3.5 Técnicas de Análisis de Datos

La técnica utilizada o aplicada para analizar los datos obtenidos fue la elaboración de una ficha técnica donde se indicaba con claridad los resultados de la revisión crítica, haciendo énfasis en los aspectos aplicables a la investigación que se desarrollaba. Durante esta etapa de análisis y reflexión, los investigadores aplicaron su experiencia e imaginación creativa, entendiendo la revisión documental como un intercambio de experiencias con otros investigadores en su campo, o con investigadores de otros campos donde se inserta un objeto de investigación. Esta fase de la investigación documental ayudó a los investigadores a valorar la pertinencia y factibilidad del proyecto, su justificación, alcances y planteó las preguntas que se espera responder a través de su desarrollo.

CAPITULO IV

4.1 Norma internacional de auditoria 700.

“EL DICTAMEN DEL AUDITOR INDEPENDIENTE SOBRE UN JUEGO COMPLETO DE ESTADOS FINANCIEROS DE PROPOSITO GENERAL”.

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoria (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre el dictamen del auditor independiente, emitido como resultado de una auditoría de un juego completo de estados financieros de propósito general preparados de acuerdo con un marco de referencia de información financiera diseñado para lograr una presentación razonable. También de guías sobre los asuntos que el auditor considera para formarse una opinión sobre dichos estados financieros. Según se describe en la NIA 200, Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros, .estados financieros de propósito general. son los estados financieros preparados de acuerdo con un marco de referencia de información financiera diseñado para cumplir con las necesidades comunes de información de una amplia gama de usuarios.
2. Esta NIA trata las circunstancias en que el auditor puede expresar una opinión no calificada y no es necesaria ninguna modificación al dictamen del auditor. La NIA 701, Modificaciones al dictamen del auditor independiente establece normas y proporciona lineamientos sobre las modificaciones a este dictamen para un énfasis de asunto, una opinión calificada, una abstención de opinión o una opinión adversa.
3. La NIA 800, El dictamen del auditor independiente sobre trabajos de auditoría con propósito especial establece normas y proporciona lineamientos sobre la forma y el contenido del dictamen del auditor emitido como resultado de una auditoría de:

- a) Un juego completo de estados financieros preparados de acuerdo con otra base de contabilidad integral;
- b) Un componente de un juego completo de estados financieros de propósito general o de propósito especial, como un estado financiero único, cuentas especificadas, elementos de cuentas o partidas en un estado financiero;
- c) Cumplimiento con acuerdos contractuales; y
- d) Estados financieros resumidos.

El dictamen del auditor sobre los estados financieros

- 4. El dictamen del auditor deberá contener una clara expresión de la opinión del auditor sobre los estados financieros.**
5. Según se declara en la NIA 200, el objetivo de una auditoría de estados financieros es hacer posible al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable.
6. A menos que la ley o regulación requiera usar una redacción diferente, la opinión del auditor sobre un juego completo de estados financieros de propósito general preparados de acuerdo con un marco de referencia de información financiera diseñado para lograr una presentación razonable (para propósitos de esta NIA, los estados financieros.), declara si los estados financieros expresan un punto de vista verdadero y razonable. y si están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable. Estas frases, expresan un punto de vista verdadero y razonable. y están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante., son equivalentes. ¿Cuál de ellas se utiliza en alguna jurisdicción particular? Ese es un asunto que lo determina la ley o las regulaciones que gobiernan la auditoría de estados financieros en dicha jurisdicción, o la práctica establecida en dicha jurisdicción.

7. En algunas jurisdicciones, la ley o regulación que gobierna la auditoría de estados financieros puede prescribir una redacción de la opinión del auditor que sea diferente de las frases descritas en el párrafo 6. Aunque el auditor pueda estar obligado a usar la redacción prescrita, las responsabilidades del auditor para la formación de la opinión, según se describen en esta NIA, siguen siendo las mismas.
8. Cuando la redacción prescrita por ley o regulación difiere de manera importante de las frases del párrafo 6, el auditor cuidadosamente considera si puede haber un riesgo de que los usuarios pudieran malentender la seguridad que se obtiene en una auditoría de estados financieros. Por ejemplo, la redacción podría transmitir a los lectores que el auditor está atestiguando sobre la exactitud de los montos de los estados financieros, en lugar de expresando una opinión sobre si los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable o están presentados de manera razonable, respecto de todo lo importante. En tales circunstancias, el auditor considera si el riesgo de malentendido puede mitigarse mediante la explicación apropiada en el dictamen del auditor (ver NIA 701).

Marco de referencia de información financiera aplicable

9. El juicio del auditor respecto de si los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable o están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante, se hace en el contexto del marco de referencia de información financiera aplicable. Según se discute en la NIA 210, Términos de los trabajos de auditoría, sin un marco de referencia de información financiera aceptable, el auditor no tiene criterios adecuados para evaluar los estados financieros de la entidad.⁴ La NIA 200 describe la responsabilidad del auditor para determinar si el marco de referencia de información financiera adoptado por la administración para preparar los estados financieros es aceptable
10. En el caso de estados financieros que estén dentro del alcance de esta NIA, la aplicación de un marco de referencia de información financiera que se determina como aceptable para estados financieros de propósito general dará como resultado, excepto en las circunstancias extremadamente raras que se discuten en el párrafo 15, estados financieros que logren una presentación razonable. Aunque el marco de referencia de información financiera tal vez no

especifique como contabilizar o revelar todas las transacciones o eventos, ordinariamente incorpora suficientes principios amplios que pueden servir como base para desarrollar y aplicar políticas contables que sean consistentes con los conceptos fundamentales de los requisitos del marco de referencia. Así, el marco de referencia de información financiera brinda un contexto para la evaluación, por el auditor, de la presentación razonable de los estados financieros, incluyendo si estos se han preparado y presentado de acuerdo con los requisitos específicos del marco de referencia de información financiera aplicable para clases particulares de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones.

Formación de una opinión sobre los estados financieros

- 11. El auditor deberá evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida, como base para formarse una opinión sobre los estados financieros.**
- 12.** Al formarse una opinión sobre los estados financieros, el auditor evalúa si, con base en la evidencia de auditoría obtenida, hay una seguridad razonable sobre si los estados financieros tomados como un todo están libres de representación errónea de importancia relativa. Esto implica concluir si se han obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría para reducir, a un nivel aceptablemente bajo, los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros y para evaluar los efectos de representaciones erróneas identificadas no corregidas.
- 13.** Formarse una opinión sobre si los estados financieros expresan un punto de vista verdadero y razonable o están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable, implica evaluar si los estados financieros se han preparado y presentado de acuerdo con los requisitos específicos del marco de referencia de información financiera aplicable para clases particulares de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones. Esta evaluación incluye considerar si, en el contexto del marco de referencia de información financiera aplicable:

(a) Las políticas contables seleccionadas y aplicadas son consistentes con el marco de referencia de información financiera y son apropiadas en las circunstancias.

(b) Las estimaciones contables hechas por la administración son razonables en las circunstancias;

(c) La información presentada en los estados financieros, incluyendo las políticas contables, es relevante, confiable, comparable y entendible.

(d) Los estados financieros proporcionan suficientes revelaciones para facilitar a los usuarios, entender el efecto de las transacciones y eventos de importancia relativa sobre la información transmitida en los estados financieros; por ejemplo, en el caso de estados financieros preparados de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIF. IFRS), la posición financiera, desempeño financiero y flujos de efectivo de la entidad.

14. Formase una opinión sobre si los estados financieros expresan un punto de vista verdadero y razonable, o están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable, también implica evaluar la presentación razonable de los estados financieros. El auditor juzga si los estados financieros, después de cualesquier ajuste hechos por la administración como resultado del proceso de auditoría, son consistentes tonel entendimiento que él tiene de la entidad y su entorno. El auditor considera la presentación, estructura y contenido globales de los estados financieros. Asimismo, toma en cuenta si los estados financieros, incluyendo las revelaciones de las notas, representan de una manera fiel las transacciones y eventos fundamentales, de tal forma que se exprese un punto de vista verdadero y razonable de, o presenten razonablemente, respecto de todo lo importante, de la información transmitida en los estados financieros en el contexto del marco de referencia de información financiera. Los procedimientos analíticos desempeños en, o cerca del, final de la auditoria contribuyen a comprobar las conclusiones formadas durante el curso de esta y ayudan a llegar a la conclusión general en cuanto a la presentación razonable de los estados financieros.

Circunstancias extremadamente raras cuando la aplicación del marco de referencia de información financiera da como resultado estados financieros equívocos

15. como se discute en la NIA 210, el auditor toma en cuenta la aceptabilidad del marco de regencia de información financiera cuando considera aceptar el trabajo La aplicación de un marco de referencia

de información financiera que se determina como aceptable para estados financieros de propósito general, ordinariamente, dará como resultado estados financieros que logren una presentación razonable. En circunstancias extremadamente raras, sin embargo, la aplicación de un requisito específico en un marco de referencia que se ha determinado como aceptable para estados financieros de propósito general, puede dar como resultado estados financieros que sean equívocos en las circunstancias particulares de la entidad. Algunos marcos de referencia de información financiera que se determinan como aceptables para estados financieros de propósito general reconocen, implícito o explícitamente, que ha circunstancias extremadamente raras cuando es necesario que los estados financieros se desvíen de un requisito específico del marco de referencia para lograr el objetivo de presentación razonablemente de los estados financieros y dan lineamientos sobre las revelaciones que se requieren. Otros marcos de referencia de información financiera pueden no proporcionar ningún lineamiento sobre estas circunstancias, aun cuando sean marcos de referencia aceptables para estados financieros de propósito general. Si el auditor encuentra circunstancias que lo lleven a concluir que el cumplimiento con un requisito específico da como resultado estados financieros que son equívocos, considera la necesidad de modificar su dictamen. Las modificaciones, si las hay, que son apropiadas para el dictamen del auditor dependerán de cómo maneja la administración el asunto en los estados financieros y de cómo maneja el marco de referencia de información financiera estas circunstancias raras. (Ver NIA 701).

Elementos del dictamen del auditor en una auditoría conducida de acuerdo con las Norma Internacionales de Auditoría

16. La consistencia del dictamen del auditor, cuando la auditoría se ha conducido de acuerdo con las NIA, promueve la credibilidad en el mercado global al hacer más fácilmente identificables las auditorías que se han conducido de acuerdo con normas reconocidas globalmente. También ayuda a promover el entendimiento del lector y a identificar las circunstancias inusuales cuando estas ocurren.
17. Los párrafos 18-60 exponen los requisitos relativos a los siguientes elementos del dictamen del auditor, cuando la auditoría se ha conducido de acuerdo con las NIA:

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

Título

18.El dictamen del auditor deberá tener un título que claramente indique que es el dictamen de un auditor independiente.

19. Un título que indique que se trata de un dictamen de auditor independiente, por ejemplo, "Dictamen del auditor independiente, afirma que el auditor ha cumplido con todos los requisitos éticos relevantes respecto de la independencia y, por lo tanto, distingue el dictamen del auditor independiente de los dictámenes emitidos por otros.

Destinatario

20.El dictamen del auditor deberá dirigirse según lo requieran las circunstancias del trabajo.

21. Las leyes nacionales o regulaciones, a menudo, especifican a quien deberá dirigirse el dictamen del auditor sobre los estados financieros de propósito general en esa jurisdicción particular. Ordinariamente, el dictamen del auditor sobre estados financieros de propósito general se dirige a aquellos para quienes se prepara el dictamen, con frecuencia, a los accionistas o a los encargados del gobierno corporativo de la entidad cuyos estados financieros se auditan.

Párrafo introductorio

22. El párrafo introductorio del dictamen del auditor deberá identificar la entidad cuyos estados financieros se han auditado y declarar que se han auditado los estados financieros. El párrafo introductorio también deberá:

- a) Identificar el título de cada uno de los estados financieros que comprenden el juego completo de estados financieros.**
- b) Referirse al resumen de políticas contables importantes y otras notas aclaratorias.**
- c) Especificar la fecha y periodo cubierto por los estados financieros.**

23. Este requisito ordinariamente se cumple al declarar que el auditor ha auditado los estados financieros de la entidad que se acompañan (lo cual comprende declarar los títulos del juego completo de estados financieros que requiere el marco de referencia de información financiera aplicable, especificando la fecha y periodo que cubren dichos estados financieros) y al hacer referencia al resumen de políticas contables importantes y otras notas aclaratorias. Además, cuando el auditor sabe que los estados financieros se incluirán en un documento que contiene otra información, como un informe anual, puede considerar (si la forma de presentación se lo permite) identificar los números de las páginas en las que se presentan los estados financieros. Esto ayuda al lector a identificar los estados financieros a los que se relaciona el dictamen del auditor.

24. La opinión del auditor cubre el juego completo de estados financieros según lo define el marco de referencia de información financiera aplicable. En el caso de estados financieros preparados de acuerdo con las NIIF (IFRS), esto incluye: un balance general, un estado de resultados, un estado de cambios en capital, un estado de flujo de efectivo, y un resumen de políticas contables importantes y otras notas aclaratorias. En algunas jurisdicciones, la información adicional podría también considerarse como parte integral de los estados financieros.

25. En algunas circunstancias puede requerirse a la entidad, por ley, regulación o por normas, o puede decirlo de modo voluntario, el presentar (junto con los estados financieros) información complementaria que no requiere el marco de referencia de información

financiera. Por ejemplo, podría presentarse información complementaria para ampliar el entendimiento de un usuario del marco de referencia de información financiera, o proporcionar explicación adicional de partidas específicas de los estados financieros. Esta información normalmente se presenta en cédulas complementarias o como notas adicionales. La opinión del auditor puede o no cubrir la información complementaria y es, por lo tanto, importante para quedar satisfecho de que cualquier información complementaria que no sea cubierta por la opinión del auditor este claramente diferenciada, según se discute en los párrafos 67-71.

- 26.** En algunas circunstancias, la información complementaria no puede diferenciarse claramente de los estados financieros, debido a su naturaleza y como se presenta. La opinión del auditor cubre la información complementaria. Por ejemplo, la opinión del auditor cubre notas o cédulas complementarias a las que se hace referencia, en forma cruzada, en los estados financieros. Este sería también el caso cuando las notas a los estados financieros incluyen una explicación del grado en que los estados financieros cumplen con otro marco de referencia de información financiera.
- 27.** No es necesario referirse, en forma específica, en el párrafo introductorio del dictamen del auditor a la información complementaria que se presenta como parte integral de los estados financieros, cuando en la descripción de los componentes de los estados financieros en el párrafo introductorio es suficiente la referencia a las notas.

Responsabilidad de la administración por los estados financieros

- 28.** El dictamen del auditor deberá declarar que la administración es responsable por la preparación y la presentación razonable de los estados financieros, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable y que esta responsabilidad incluye:
- a) Diseñar, implementar y mantener el control interno relevante a la preparación y presentación razonable e los estados financieros que estén libres de representación errónea de importancia relativa, ya sea por fraude o error;**

- b) Seleccionar y aplicar las políticas contables apropiadas; y**
- c) Hacer estimaciones contables que sean razonables en las circunstancias.**

- 29.** Los estados financieros son las representaciones de la administración. La administración es responsable por la preparación y presentación razonable de los estados financieros, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable. Por ejemplo, en el caso de estados financieros preparados de acuerdo con las NIIF, la administración es responsable de preparar estados financieros que presenten, de una manera razonable, la posición financiera, desempeño financiero y flujos de efectivo de la entidad, de acuerdo con las NIIF. Para cumplir con esta responsabilidad, la administración diseña e implementa el control interno¹⁰ con el fin de prevenir o detectar y corregir representaciones erróneas, debidas a fraude o a error, y asegurar así la confiabilidad de la información financiera de la entidad. La preparación de los estados financieros requiere que la administración ejerza el juicio al hacer estimaciones contables que sean razonables en las circunstancias, igual que para seleccionar y aplicar las políticas contables apropiadas. Estos juicios se hacen en el contexto del marco de referencia de información financiera aplicable.
- 30.** Puede haber circunstancias en las cuales sea apropiado que el auditor abunde en la descripción de las responsabilidades de la administración descrita en el párrafo 28, para reflejar responsabilidades adicionales que sean relevantes a la preparación y presentación de los estados financieros en el contexto de la jurisdicción particular o de la naturaleza de la entidad.
- 31.** El término .administración. se ha usado en esta NIA para describir a los responsables de la preparación y presentación razonable de los estados financieros. Otros términos pueden ser también apropiados, dependiendo del marco de referencia legal de la jurisdicción particular. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, la referencia apropiada puede ser a los encargados del gobierno corporativo (por ejemplo, los directores).

Responsabilidad del auditor

- 32. El dictamen del auditor deberá declarar que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre los estados financieros con base en la auditoría.**
33. El dictamen del auditor declara que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre los estados financieros con base en la auditoría, para contrastarla con la responsabilidad de la administración por la preparación y presentación razonable de los estados financieros.
- 34. El dictamen del auditor deberá declarar que la auditoría se condujo de acuerdo con normas internacionales de auditoría. El dictamen del auditor deberá también explicar que esas normas requieren que el auditor cumpla con los requisitos éticos y que planee y desempeñe la auditoría para obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de representación errónea de importancia relativa.**
35. La referencia a las normas que se usan comunica al lector que la auditoría se condujo de acuerdo con las normas establecidas.
36. La NIA 200 especifica lo que se requiere para conducir una auditoría de acuerdo con las NIA. El párrafo 14 de esa norma explica que el auditor no puede describir la auditoría como conducida de acuerdo con las NIA, a menos que haya cumplido plenamente con todas las NIA relevantes a la auditoría.
- 37. El dictamen del auditor deberá describir una auditoría declarando que:**
- (a) Una auditoría implica desempeñar procedimientos para obtener evidencia de auditorías sobre los montos y revelaciones de los estados financieros;**
 - (b) Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros, ya sea**

debida a fraude o error. Al hacer esas evaluaciones del riesgo, el auditor considera el control interno relevante a la preparación y presentación razonable por la entidad de los estados financieros, para diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no para el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad. En circunstancias en las cuales el auditor también tenga una responsabilidad de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno junto con la auditoría de los estados financieros, deberá omitir la frase de que la consideración del auditor del control interno no tiene el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del mismo; y

(c) Una auditoría también incluye evaluar la propiedad de las políticas contables que se usan, lo razonable de las estimaciones contables hechas por la administración, así como la presentación general de los estados financieros.

38. El dictamen deberá declarar que el auditor cree que la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y apropiada para proporcionar una base sobre la cual expresar su opinión.

Opinión del auditor

39. Deberá expresarse una opinión no calificada cuando el auditor concluye que los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable o están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable.

40. Cuando se expresa una opinión no calificada, el párrafo de opinión del dictamen deberá declarar la opinión del auditor de que los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable o están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable (a menos que se requiera al auditor, por ley o regulación, que use diferente redacción para la opinión, en cuyo caso deberá usarse la redacción que se prescriba).

41. Cuando no se usan como marco de referencia de información financiera las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) o las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector

Publico, la mención al marco de referencia de información financiera en la redacción de la opinión deberá identificar la jurisdicción o país de origen del marco de referencia de información financiera.

42.La opinión del auditor declara que los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable de, o presentan razonablemente, respecto de todo lo importante, la información que se proponen transmitir (lo cual determina el marco de referencia de información financiera). Por ejemplo, en el caso de estados financieros preparados de acuerdo con las NIIF, el auditor expresa una opinión de que los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable o que presentan razonablemente, respecto de todo lo importante, la posición financiera de la entidad al final del periodo y el desempeño financiero y flujos de efectivo de la entidad por el periodo que entonces terminó.

43.Para informar al lector el contexto en que se expresa la opinión del auditor, está identificada el marco de referencia de información financiera aplicable en la que se basan los estados financieros. Cuando el marco de referencia de información financiera aplicable no son la NIIF ni las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASs, por sus siglas en inglés) la opinión del auditor también identifica la jurisdicción o país de origen del marco de referencia de información financiera aplicable, El auditor identifica el marco de referencia de información financiera aplicable, en términos como:

- ..de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera..
- ..de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en el país X..

44.Cuando el marco de referencia de información financiera aplicable abarca requisitos legales y reguladores, el auditor identifica el marco de referencia de información financiera aplicable en términos como:

- ..de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera y los requisitos de la Ley de Sociedades del país X.

Otros asuntos

45. Las normas, leyes o la práctica generalmente o permitir al auditor informar sobre asuntos que proporcionen explicación adicional de las responsabilidades del auditor en la auditoría e los estados financieros o del dictamen del auditor en la misma. Estos asuntos pueden tratarse en un párrafo separado después de la opinión del auditor.

Otras responsabilidades de informar

46. En algunas jurisdicciones, el auditor puede tener responsabilidades adicionales de reportar sobre otros asuntos que sean complementarios a la responsabilidad del auditor de expresar una opinión sobre los estados financieros. Por ejemplo, puede pedirse al auditor que reporte ciertos asuntos, si llegan a su atención, durante el curso de la auditoría de los estados financieros. De manera alternativa, puede pedirse al auditor que desempeñe e informe sobre procedimientos de auditoría adicionales, o que exprese una opinión sobre asuntos específicos, como lo adecuado de los libros y registros de contabilidad. Las normas de auditoría de la jurisdicción o país específico, con frecuencia, proporcionan guías sobre las responsabilidades del auditor respecto a responsabilidades específicas adicionales de informar en esa jurisdicción o país.
47. En algunos casos, las normas relevantes o las leyes pueden requerir o permitir al auditor reportar sobre estas otras responsabilidades dentro del dictamen del auditor sobre los estados financieros. En otros casos, puede requerirse o permitirse al auditor que notifique sobre ellas en un informe por separado.
- 48. Cuando el auditor trata otras responsabilidades de informar dentro del dictamen del auditor sobre los estados financieros, estas deberán manejarse en una sección por separado en el dictamen del auditor que siga al párrafo de la opinión.**
49. El auditor trata estas otras responsabilidades de informar en una sección por separado del dictamen para distinguirlas claramente de las responsabilidades del auditor por los estados financieros, y de una opinión sobre los mismos.}

La firma del auditor

50.El dictamen del auditor deberá firmarse.

51.La firma del auditor es a nombre de la firma de auditoría, a nombre personal del auditor, o ambos, según lo apropiado para la particular jurisdicción. Además de la firma del auditor, en ciertas jurisdicciones, puede requerirse al auditor que declare su designación profesional contable o el hecho de que el auditor o firma, según se apropiado, ha sido reconocido(a) por la autoridad apropiada que emite licencias en dicha jurisdicción.

Fecha del dictamen del auditor

52.El auditor deberá fechar el dictamen sobre los estados financieros no antes de la fecha en que el auditor haya obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría deberá incluir evidencia de que se ha preparado el juego completo de estados financieros de la entidad y que aquéllos con la reconocida autoridad, han afirmado que ha asumido la responsabilidad por ellos.

53. La fecha del dictamen informa al lector que el auditor ha considerado el efecto eventos y transacciones de los que el auditor se enteró y que ocurrieron hasta esa fecha. La responsabilidad del auditor por evento y transacciones después de la fecha del dictamen del auditor se trata en la NIA 560, Hechos posteriores.

54.Como la opinión del auditor se proporciona sobre los estados financieros y éstos son responsabilidad de la administración, el auditor no está en posición de concluir que se ha obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría sino hasta que consigue evidencia de que se ha preparado un juego completo de estados financieros y la administración ha aceptado la responsabilidad por ellos.

55.En algunas jurisdicciones, la ley o regulación identifica a las personas u organismos (por ejemplo, los directores) que son responsables de

concluir que se han preparado un juego completo de estados financieros, y especifica el necesario proceso de aprobación. En esos casos, el auditor obtiene evidencia de dicha aprobación antes de fechar el dictamen sobre los estados financieros.¹¹ En otras jurisdicciones, sin embargo, el proceso de aprobación no se prescribe en la ley o regulación. En tales casos, el auditor de toma en cuenta los procedimientos que la entidad sigue al preparar y finalizar sus estados financieros en vista de sus estructuras de administración y de gobierno corporativo, con el fin de identificar a las personas u organismos con la autoridad para concluir que se han preparado el juego completo de estados financieros de la entidad, incluyendo las notas relacionadas.

- 56.** En algunas jurisdicciones, se requiere la aprobación final de los estados financieros por los accionistas antes de que se emitan públicamente. En estas jurisdicciones, no es necesaria la aprobación final por los accionistas para que el auditor concluya que se ha obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría. La fecha de aprobación de los estados financieros, para fines de las NIA, es la primera fecha en la cual los que tienen la autoridad reconocida determinan que se ha preparado un juego completo de estados financieros.

Dirección del auditor

- 57.** El dictamen deberá dar el nombre del lugar del país o jurisdicción donde el auditor ejerce su práctica.

Dictamen del auditor

- 58.** El dictamen del auditor deberá ser por escrito.
- 59.** Un dictamen escrito abarca tanto los dictámenes emitidos en formato de copia dura, como los que usan un medio electrónico.
- 60.** La siguiente es una ilustración del dictamen del auditor, que incorpora los elementos establecido antes para una auditoría de estados financieros de acuerdo con las NIIF, el cual expresa una opinión limpia. Además de la auditoría de los estados financieros, la ilustración

supone que el auditor tiene otras responsabilidades que se requieran bajo la ley local.

Dictamen del auditor independiente

(Destinatario apropiado)

Dictamen sobre los estados financieros

Hemos auditado los estados financieros que se acompañan de la Compañía

ABC, que comprenden el balance general al 31 de diciembre de 20X1, y el estado de resultados, estados de cambios el capital y estado de flujo de efectivo por el año que terminó entonces, así como un resumen de políticas contables importantes y otras notas aclaratorias.

Responsabilidad de la administración por los estados financieros La administración es responsable de la preparación y presentación razonable de estos estados financieros de acuerdo con normas internacionales de información financiera. Esta responsabilidad incluye: diseñar, implementar y mantener el control interno relevante a la preparación y presentación razonable de los estados financieros que estén libres de representaciones erróneas de importancia relativa, ya sea debidas a fraude o error; seleccionando y aplicando políticas contables apropiadas, y haciendo estimaciones contables que sean razonables en las circunstancias.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestra auditoría. Condujimos nuestra auditoría de acuerdo con normas internacionales de auditoría. Dichas normas requieren que cumplamos con requisitos éticos así como que planeemos y desempeñemos la auditoría para obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de representación errónea de importancia relativa.

Una auditoría implica desempeñar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los montos y revelaciones en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros, ya sea debida a fraude o error. Al hacer esas evaluaciones del riesgo, el auditor considera el control

interno relevante a la preparación y presentación razonable de los estados financieros por la entidad, para diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no con el fin de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la propiedad de las políticas contables usadas y lo razonable de las estimaciones contables hechas por la administración, así como evaluar la presentación general de los estados financieros. Creemos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión de auditoría.

Opinión

En nuestra opinión, los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable de (o .presentan razonablemente, respecto de todo lo importante,.) la posición financiera de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 20X1, y de su desempeño financiero y sus flujos de efectivo por el año que entonces terminó, de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera.

Informe sobre otros requisitos legales y reguladores

(La forma y contenido de esta sección del dictamen del auditor variara} dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de informar del auditor.) (Firma del auditor)(Fecha del dictamen del auditor) (Dirección del auditor)

Dictamen del auditor para auditorías conducidas de acuerdo, tanto con las NIA, como con normas de auditoría de una jurisdicción o país específico.

- 61.El auditor puede conducir la auditoría de acuerdo tanto con NIA, como con las normas de auditoría de una jurisdicción o país específico (para fines de esta NIA, mencionadas aquí como .normas de auditoría nacionales.)
- 62.El dictamen del auditor deberá referirse a que la auditoría se ha conducido de acuerdo con las normas internacionales de auditoría solo cuando el auditor ha cumplido plenamente con todas las NIA relevantes a la auditoría.

- 63.** El auditor puede referirse a que la auditoría se ha conducido de acuerdo tanto con las NIA, como con normas nacionales de auditoría, cuando el auditor cumple con cada una de las NIA relevantes a la auditoría, y desempeña cualesquier procedimientos adicionales de auditoría necesarios para cumplir con las normas relevantes de la jurisdicción o país. No es apropiada una referencia ni a las NIA ni a las normas nacionales de auditoría si hay un conflicto entre los requisitos de información de las NIA y de las normas nacionales de auditoría respecto del dictamen del auditor, que afecte la opinión del auditor o la necesidad de incluir un párrafo de énfasis de asunto en las circunstancias particulares. Por ejemplo, algunas normas nacionales de auditoría prohíben que el auditor incluya un párrafo de énfasis de asunto para resaltar un problema de negocio en marcha, mientras que la NIA 701 requiere al auditor que modifique el dictamen del auditor añadiendo un párrafo de énfasis de asunto en tales circunstancias. En caso de estos conflictos, el dictamen del auditor se refiere sólo a las normas de auditoría (ya sean NIA o las normas nacionales de auditoría relevantes) de acuerdo con las cuales el auditor ha cumplido con los requisitos de informar.
- 64.** Cuando el dictamen del auditor se refiere tanto a normas internacionales de auditoría como a normas de auditoría de una jurisdicción o país específico, deberá identificar la jurisdicción o país de origen de las normas de auditoría.
- 65.** Cuando un auditor prepara su dictamen el planteamiento o redacción especificada por la ley, regulación o normas de auditoría de la jurisdicción o país específico, el dictamen del auditor deberá referirse a que la auditoría se conduce de acuerdo con normas internacionales de auditoría y normas de auditoría de la jurisdicción o país específico, sólo si el dictamen del auditor incluye, como mínimo, cada uno de los siguientes elementos:
- a) Un título.;
 - b) Un destinatario, según lo requieran las circunstancias del trabajo;
 - c) Un párrafo introductorio que identifique los estados financieros auditados;
 - d) Una descripción de la responsabilidad de la administración por la preparación y presentación razonable de los estados financieros;

e) Una descripción de la responsabilidad del auditor de expresar una opinión sobre los estados financieros y el alcance de la auditoría, que incluye:

i) Una referencia a las normas internacionales de auditoría y a las normas de auditoría de la jurisdicción o país específico.

ii) Una descripción del trabajo que desempeña un auditor en una auditoría.

f) Un párrafo de opinión que contenga una expresión de opinión sobre los estados financieros ¹⁴ y una referencia al marco de referencia de información financiera aplicable que se usó para preparar los estados financieros (incluyendo identificar al país de origen del marco de referencia de información financiera cuando no se usen normas internacionales de información financiera o normas internacionales de contabilidad del sector público:

g) La firma del auditor;

h) La fecha del dictamen del auditor; y

i) La dirección de auditor.

66.El auditor puede estar obligado, por la ley o regulación, a usar una distribución o redacción en el dictamen que difiera de la que se describe en esta NIA. Cuando las diferencias sólo se relacionan con la distribución y redacción del dictamen del auditor, se considerara que el auditor ha cumplido con los requisitos de información de las NIA, siempre que el dictamen del auditor incluya, como mínimo, cada uno de los elementos identificados en el párrafo 65, aun si usa la distribución y redacción especificadas por las leyes o regulaciones nacionales. Cuando los requisitos específicos en una jurisdicción particular no entren en conflicto con las NIA, el auditor adopta la distribución y redacción usadas en esta NIA, de modo que los usuarios puedan reconocer más fácilmente el dictamen del auditor como un informe sobre una auditoría conducida de acuerdo con las NIA.

Información complementaria sin auditar presentada con los estados financieros auditados

67.El auditor deberá quedar satisfecho de que cualquier información complementaria presentada junto con los estados financieros, que no se cubra por la opinión del auditor, se diferencia claramente de los estados financieros auditados.

68.Según se anota en los párrafos 25-26, puede requerirse a la entidad que incluya, o a la administración que decida si lo hace, información

complementaria junto con los estados financieros. Se considera que la opinión del auditor cubre la información complementaria que no puede diferenciarse claramente de los estados financieros debido a su naturaleza y a como se presenta. En otras circunstancias, sin embargo, la ley o regulación puede no requerir que se audite la información complementaria y la administración puede no pedir al auditora que incluya la información complementaria dentro del alcance de la auditoria de los estados financieros. Cuando no se tiene la intención de que la información complementaria se audite, el auditor considera si ésta se presenta de una manera que pudiera interpretarse como cubierta por la opinión del auditor y, si es así, pide a la administración que cambie la forma en la cual se presenta dicha información. El auditor considera, por ejemplo, donde se presenta la información sin auditar que se relaciona con los estados financieros y cualquier información complementaria auditada, y si está claramente rotula como .sin auditar.. El auditor pide a la administración que elimine cualesquier referencias cruzadas en los estados financieros a cedulas complementarias sin auditar o notas sin auditar no seria suficientemente clara. Las notas sin auditar que se entremezclan con las notas auditadas pueden también malinterpretarse como auditadas. Por lo tanto, el auditor pide a la entidad que coloque la información sin auditar fuera del juego de estados financieros o, si eso no es posible en las circunstancias, como mínimo, colocar las notas sin auditar juntas al finan de las notas a los estados financieros, que si requieren, y rotularlas claramente como sin auditar.

69. Como se anota en el párrafo 23, cuando el auditor tenga conocimiento de que los estados financieros se incluirán en un documento que contenga otra información, el auditor puede considerar, si la forma de presentación lo permite, identificar los números de paginas en que se presenten los estados financieros ene. Dictamen del auditor. Esto ayuda a los lectores a diferenciar los estados financieros de otra informaron no cubierta por la opinión del auditor.

70. Si el auditor concluye que la presentación de la entidad de cualquiera información complementaria sin auditar no está diferenciada lo suficiente de los estados financieros auditados, deberá explicar en el dictamen del auditor que dicha información no se ha auditado.

71. El hecho de que la información complementaria se encuentre sin auditar, no releva al auditor de la responsabilidad de leer esa información para identificar inconsistencias de importancia relativa con los estados financieros auditados. Las responsabilidades del auditor con respecto a la información complementaria sin auditar son consistentes con las descritas en la NIA 720, Otra información en documentos que contienen estados financieros auditados.

Fecha de vigencia

Esta NIA entra en vigor para los dictámenes de auditor fechados en, o después del, 31 de diciembre de 2006.

Perspectiva del Sector Público

1. Algunos términos de esta NIA, como .socio del trabajo. y .firma. Deberán leerse como si se refieran a sus equivalentes del sector público.
2. En el sector público, la legislación que rigen el mandato de auditoría puede especificar la distribución o la redacción por usar en el dictamen del auditor. Cuando el auditor prepara su dictamen utilizando la distribución o redacción especificadas en dicha legislación, deberá referirse a que la auditoría se condujo de acuerdo con las NIA, y con la legislación que rige el mandato de auditoría, sólo si el dictamen del auditor incluye, como mínimo, cada uno de los elementos especificados en el párrafo 65 a) . j). Según se discute en el párrafo 66, cuando la legislación que rige el mandato de auditoría no entra en conflicto con la NIA, el auditor adopta la distribución y redacción usadas en esta NIA, de modo que los usuarios puedan reconocer más fácilmente el dictamen del auditor como un dictamen de una auditoría conducida de acuerdo con las NIA.
3. Además, esta legislación puede especificar las responsabilidades de la administración y los auditores en relación con la auditoría. Las descripciones de estas responsabilidades, incluidas en el dictamen del auditor, necesitarán reflejar los requisitos de la legislación.

4.2 Análisis de la Norma Internacional de Auditoría 700.

“El reporte del auditor independiente sobre un juego completo de Estados Financieros de propósito general”

Esta norma tiene como propósito establecer estándares y lineamientos a través de los cuales el auditor independiente, se guía para la emisión de su reporte; una vez analizados el conjunto de estados financieros de propósito general. Asimismo esta norma busca facilitar una mejor comprensión al auditor en relación a los asuntos que este deberá tomar en cuenta al momento de formar su opinión al respecto de los Estados Financieros a evaluar. Es importante aclarar que esta Norma Internacional de Auditoría se refiere a aquellas circunstancias en las que el auditor puede emitir una opinión sin salvedad o limpia, y en la cual no es necesaria la modificación del reporte; es decir que el auditor basándose en la evidencia suficiente y apropiada, obtenida por la puesta en marcha del trabajo de auditoría, el auditor a concluido que los Estados Financieros están preparados y presentados razonablemente con los requerimientos específicos del marco conceptual de información financiera.

Una vez realizado el análisis al conjunto de Estados Financieros, el auditor independiente podrá dar su opinión sobre los mismos a través de un informe, el cual contendrá una clara expresión sobre la opinión que éste se ha formado en relación a los Estados Financieros, es decir; si los Estados Financieros están preparados y presentados de acuerdo con el marco conceptual de información financiera. En dado caso que por ley o regulación sea necesario utilizar algún texto diferente debido a que existen jurisdicciones donde se utilizan algunas frases en particular, y éstas se encuentran establecidas en las leyes de las mismas, permitiendo la presentación razonable del informe y señalar si los estados financieros: “ofrecen un punto de vista verdadero y razonable”, o “están presentados fielmente en todos sus aspectos materiales”,

De igual forma, en los casos que sea determinado por ley o regulación la implementación de frases distintas a las anteriores en una jurisdicción en particular, el auditor deberá evaluar el riesgo que implica agregar palabras al reporte, ya que esto podría ser malinterpretado por los usuarios del mismo. Estos podrían pensar que el auditor independiente esta certificando la exactitud de los montos y sumas de las partidas que conforman los Estados Financieros y no sobre los lineamientos, pautas y directrices al momento de la preparación y presentación de estos.

Aunque sea requerimiento de alguna ley o regulación la implementación de algún texto, al momento de expresar la opinión sobre los Estados Financieros, las responsabilidades para la formación de la opinión tal como lo expresa esta norma no cambia, es decir; los parámetros y lineamientos que debe seguir el auditor independiente para formarse su opinión siempre serán los mismos.

Si la entidad a examinar no posee un marco conceptual de información financiera consistente y razonable para la elaboración y presentación de los Estados Financieros, el auditor no poseerá bases o criterios para la evaluación de dichos Estados Financieros, por tal razón el auditor debe cerciorarse que el marco conceptual de información financiera (Normas Internacionales de Contabilidad o de Información Financiera), es el adecuado para la elaboración y presentación de los Estados Financieros.

Cuando el auditor determina que es aceptable la implementación del marco conceptual, esto dará como resultado Estados Financieros elaborados y presentados razonablemente; y de esta manera el auditor tendrá un contexto por el cual se guiara para evaluar la preparación de la información financiera que está expresada en los Estados Financieros. La puesta en marcha de un marco conceptual aceptable permite que el auditor evalúe si realmente se cumplen con los requerimientos pautados en el marco conceptual y si las operaciones financieras y contables se están contabilizando adecuadamente.

Para que el auditor independiente se forme una opinión sobre los Estados Financieros de propósito general, se basa en la evidencia suministrada después de la realización del trabajo de auditoría, siempre y cuando esta sea suficiente y apropiada; para así poder emitir su opinión y esto ayuda a disminuir el riesgo de dar un aseguramiento razonable sobre los Estados Financieros cuando estos no han sido examinados adecuadamente.

El auditor debe evaluar si la información preparada y presentada en los Estados Financieros es razonable, es decir, si la aplicación del marco conceptual de información financiera, en la entidad evaluada se realiza eficaz y eficientemente, y muestra de forma fidedigna que los procesos y

procedimientos establecidos en este se cumplen apropiadamente. Además de que las notas revelatorias a los Estados Financieros expresan fielmente las operaciones y eventos de manera razonable y acorde con las operaciones realizadas en la entidad. También el auditor debe tener en cuenta, si la entidad evaluada ha sido examinada con anterioridad por otro auditor independiente y éste realizó recomendaciones a la administración de la entidad de reestructurar ciertos elementos en sus políticas u otros ajustes, el auditor actual debe evaluar si dichos ajuste han sido aplicados consistentemente.

La aplicación de un marco conceptual de información financiera aceptable para Estados Financieros de propósito general, da como resultado Estados Financieros presentados razonablemente, en algunos casos extraordinarios la aplicación de un marco conceptual de información financiera aceptable da como resultado Estados Financieros confusos, en este caso la entidad para lograr presentar Estados Financieros razonables, debe desviarse en el cumplimiento de algún requerimiento o pauta del marco conceptual de información financiera . Esta desviación debe estar expresada en las Notas Revelatorias a los Estados Financieros, además de esto el auditor debe evaluar el grado de importancia de la desviación para él así poder emitir su opinión sobre los Estados Financieros.

Cabe destacar que las Normas Internacionales de Auditoría en el desarrollo de un trabajo de auditoría, promueve la credibilidad del dictamen en el mercado mundial, debido a que estas normas facilitar el entendimiento al lector y a su vez a identificar las circunstancias inusuales en las que pueda estar incurriendo la entidad evaluada.

Existen ciertos elementos presentes en el reporte del auditor, y por lo cual es importante conocerlos y así lograr una mejor interpretación del mismo:

- TITULO: El cual señala específicamente que es el reporte del auditor independiente.
- DESTINATARIO: Este señala a quien va dirigido el reporte según lo establecido en el contrato de auditoría.
- PARRAFO INTRODUCTORIO: Este debe indicar:
 - El nombre de la entidad que ha sido auditada.
 - Debe señalar que los estados financieros han sido auditados.
 - El título de cada uno de los Estados Financieros del juego completo de Estados Financieros de propósito general.
 - Debe dar un resumen de las políticas contables más importantes aplicadas por la entidad y otra notas explicatorias de relevancia para la misma.
 - Especificar la fecha y el periodo que cubren los Estados Financieros examinados.
- RESPONSABILIDAD DE LA ADMINISTRACION POR LOS ESTADOS FINANCIEROS: En este se debe señalar que la administración es responsable por la información suministrada, además de la preparación y presentación razonable de los Estados Financieros, considerando el marco

conceptual de información financiera que esta aplica. Esta responsabilidad abarca:

- ✓ La preparación y presentación de Estados Financieros libres de declaraciones erróneas, o fraudes.
- ✓ La selección y aplicación de políticas contables apropiadas para la entidad, además de la realización de estimaciones contables razonables.

➤ **RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR:** El auditor debe expresar su opinión en relación a los Estados Financieros, basándose en el trabajo de auditoría realizado y el cual fue conducido de acuerdo con los lineamientos y parámetros establecidos en las Normas Internacionales de Auditoría, siempre y cuando estas se hayan cumplido en su totalidad. Además de esto el auditor debe explicar o expresar en su informe que para la realización de dicho trabajo de auditoría debe cumplir con una serie de requerimientos éticos, con lo cual podrá obtener un aseguramiento razonable sobre los Estados Financieros presentan o no declaraciones equivocadas.

Por otra parte el informe debe indicar o dar un resumen descriptivo sobre cómo fue realizado el trabajo de auditoría cuales fueron los procesos y procedimientos realizados para la obtención de evidencia. De igual manera el informe debe indicar que la evidencia obtenida es suficiente, relevante y apropiada para la formación de una opinión sobre los Estados Financieros.

➤ **OPINION DEL AUDITOR:** El auditor expresara su opinión según sea el caso:

- Emitirá una opinión sin salvedad o limpia cuando, concluya que los Estados Financieros presentan una visión verdadera y razonable o están presentados razonablemente de acuerdo con el marco conceptual de información financiera en todos los aspectos importantes.

- Emitirá una opinión con salvedad cuando existan incoherencias en cuando a la aplicación en el marco conceptual.

- Emitirá una opinión adversa o abstención de opinión cuando existan errores significativos en la implementación del marco conceptual o cuando no posea evidencia suficiente y apropiada para la formación de la opinión.

➤ OTROS ASUNTOS: Cuando existan otros asuntos, estos pueden ser tratados en un párrafo separado del párrafo de opinión del auditor, y en este se tratan aquellos puntos en los cuales los estándares, leyes o la práctica en una jurisdicción que requiera o permita que el auditor elabore asuntos que ofrezcan una explicación adicional.

➤ OTRAS RESPONSABILIDADES DE PRESENTACION EN EL REPORTE: Estas deben ser tratadas en una sección separada del reporte, luego del párrafo de opinión, en él se tratan aquellas responsabilidades adicionales que pueda tener el auditor con respecto de otros asuntos complementarios a sus compromisos. O bien durante el proceso de auditoría algún asunto llamo la atención del auditor considerablemente.

➤ FIRMA DEL AUDITOR: Debe ser el nombre de la firma de auditoría, el nombre del personal del auditor, según sea lo apropiado para la respectiva jurisdicción.

➤ FECHA DEL REPORTE DEL AUDITOR: El auditor debe colocar la fecha al reporte de los Estados Financieros, luego de haber obtenido la suficiente y apropiada evidencia para emitir su opinión.

➤ DIRECCION DEL AUDITOR: Esta debe indicar la jurisdicción donde el auditor ejercer la práctica profesional.

Información Complementaria no Auditada presentada con Estados Financieros Auditados.

En algunas circunstancias el auditor puede requerirle a la administración de la entidad que le suministre información completaría, para tener una mejor comprensión en ciertos aspectos del marco conceptual, si esto sucede así dicha información complementaria va junto con los Estados Financiero, para ser examinados. En el caso en el cual no exista un requerimiento de ley que solicite que la información complementaria sea auditada, y la administración no incluya en los servicios que requiere que el auditor le preste la información complementaria. Cuando esto sucede el auditor debe cerciorarse que la información no auditada quede cubierta por la opinión del mismo.

Aunque la información complementaria no se encuentre auditada, esto no absuelve al auditor de la responsabilidad de leer dicha información para así identificar inconsistencias de importancia relativa con los Estados Financieros auditado. Cuando a la conclusión de que la información complementaria y no auditada, suministrada por la entidad no representa diferencias sustanciales con la información que ha sido auditada presentada en los Estados Financieros el auditor deberá explicar en su reporte dicha información no auditada.

Perspectiva del Sector Publico

En esta norma se contemplan términos como lo son: socio de trabajo o firma, lo cual deberá adaptarse a los equivalentes representaciones del sector público.

La legislación rige el mandato del trabajo de auditoría en cuanto a su distribución y redacción, no obstante no entra en discusión que el dictamen es realizado bajo los parámetros y lineamientos dados por las NIAs.

4.3 Norma internacional de auditoria 701.

“MODIFICACIONES AL DICTAMEN DEL AUDITOR INDEPENDIENTE”

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIAS) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre circunstancias en las cuales el dictamen del auditor independiente debe modificarse, así como la forma y el

contenido de las modificaciones del dictamen del auditor en esas circunstancias.

2. La NIA 700 (revisada), *El dictamen del auditor sobre un juego completo de estados financieros de propósito general* establece normas y proporciona lineamientos sobre la forma y el contenido del dictamen del auditor independiente sobre un juego completo de estados financieros de propósito general preparados de acuerdo con un marco de referencia de información financiera diseñado para lograr una presentación razonable, cuando el auditor puede expresar una opinión no calificada y no es necesaria ninguna modificación al dictamen del auditor. La NIA 800, *El dictamen del auditor independiente sobre trabajos de auditoría de propósito especial* establece normas y proporciona lineamientos sobre la forma y el contenido del dictamen del auditor en otros trabajos de auditoría. Esta NIA describe cómo se modifica la redacción del dictamen del auditor en las siguientes situaciones:

Asuntos que no afectan la opinión del auditor

a) Énfasis de asunto

Asuntos que sí afectan la opinión del auditor

a) Opinión calificada;

b) Abstención de opinión; y

c) Opinión adversa.

3. La uniformidad en la forma y contenido de cada tipo de dictamen modificado aumentará el entendimiento de dichos dictámenes para el usuario. En consecuencia, esta NIA incluye la redacción sugerida de frases de modificación para usar cuando se emiten dictámenes modificados.

4. Los dictámenes ilustrativos de esta NIA se basan en el dictamen del auditor sobre estados financieros de propósito general para una empresa de negocios. Los principios relativos a las circunstancias en las cuales el dictamen del auditor necesita modificarse son, sin embargo, también aplicables a dictámenes sobre otros trabajos relacionados con la auditoría de información financiera histórica, como los estados financieros de propósito general para entidades de diferente naturaleza (por ejemplo, una organización no lucrativa) y los trabajos de auditoría que se describen en la NIA 800; los dictámenes ilustrativos se adaptarían según sea apropiado a las circunstancias.

Asuntos que no afectan la opinión del auditor

5. En ciertas circunstancias, el dictamen de un auditor puede modificarse añadiendo un párrafo de énfasis de asunto para resaltar un tema que afecte a los estados financieros, el cual se incluye en una nota a los estados financieros que discute el asunto de forma más extensa. Debe señalarse que la adición de tal párrafo de énfasis de asunto no afecta la opinión del auditor. El párrafo se incluiría, de preferencia, después de aquel que contiene la opinión del auditor, pero antes de la sección sobre cualesquier otras responsabilidades de información

6. El auditor deberá modificar su dictamen añadiendo un párrafo para remarcar un asunto de importancia relativa respecto de un problema de negocio en marcha.

7. El auditor deberá considerar el modificar el dictamen del auditor añadiendo un párrafo si hay una falta de certeza importante (que no sea un problema de negocio en marcha), cuya resolución dependa de hechos futuros y que pueda afectar a los estados financieros. Una falta de certeza es un asunto cuyo resultado depende de acciones o hechos futuros que no están bajo el control directo de la entidad, pero que pueden afectar a los estados financieros.

8. A continuación, se ejemplifica un párrafo de énfasis de asunto por una falta de certeza importante en el dictamen de un auditor:

Sin calificar nuestra opinión, remitimos la atención a la nota X a los estados financieros. La compañía es la demandada en un juicio que alega infracción de ciertos derechos de patente y se reclaman regalías y daños punitivos. La compañía ha presentado una contra-acción, y están en marcha las audiencias preliminares y los procedimientos de presentación en ambas acciones.

El resultado final del asunto no puede determinarse de momento, y no se ha hecho ninguna estimación en los estados financieros por ninguna responsabilidad que pueda resultar.

(En la NIA 570, *Negocio en marcha* se expone una ilustración de un párrafo de énfasis de asunto relativo a negocio en marcha.)

9. El aumento de un párrafo que enfatice un problema de negocio en marcha o una falta de certeza importante, ordinariamente, es adecuado para cumplir con las responsabilidades del auditor de informar respecto de dichos asuntos. Sin embargo, en casos extremos, como los de situaciones que implican múltiples faltas de certeza que son importantes para los estados financieros, el auditor puede considerar apropiado expresar una abstención de opinión en vez de aumentar un párrafo de énfasis de asunto.

10. Además del uso de un párrafo de énfasis de asunto para temas que afectan los estados financieros, el auditor puede también modificar su dictamen usando un párrafo de énfasis de asunto, de preferencia después del párrafo que contiene la opinión del auditor, pero antes de la sección sobre cualesquier otras responsabilidades de información, si las hay, para informar sobre asuntos distintos a los que afectan los estados financieros. Por ejemplo, si es necesaria una modificación a otra información en un documento que contiene estados financieros y la entidad se niega a llevarla a cabo, el auditor consideraría incluir en su dictamen un párrafo de énfasis de asunto describiendo la inconsistencia de importancia relativa.

Asuntos que sí afectan la opinión del auditor

11. Un auditor tal vez no pueda expresar una opinión no calificada cuando existe cualquiera de las circunstancias siguientes y, a su juicio, el efecto del asunto es o puede ser de importancia relativa para los estados financieros:

a) Hay una limitación en el alcance del trabajo del auditor.

b) Hay un desacuerdo con la administración respecto de la aceptabilidad de las políticas contables seleccionadas, el método de su aplicación o lo adecuado de las revelaciones de los estados financieros.

Las circunstancias descritas en el inciso a) podrían llevar a una opinión calificada o a una abstención de opinión. Las circunstancias descritas en el inciso b) podrían llevar a una opinión calificada o a una opinión adversa. Estas circunstancias se discuten con más detalle en los párrafos 16-21.

12. Deberá expresarse una *opinión calificada* cuando el auditor concluye que no puede expresarse una opinión no calificada, pero que el efecto de cualquier desacuerdo con la administración o limitación en el alcance no es de tanta importancia relativa ni tan dominante como para requerir una opinión adversa o una abstención de opinión. Una opinión calificada deberá expresarse como excepto por los efectos del asunto a que se refiere la salvedad.

13. Deberá expresarse una *abstención de opinión* cuando el posible efecto de una limitación en el alcance sea de tanta importancia relativa y tan dominante que el auditor no haya podido obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría y, en consecuencia, no pueda expresar una opinión sobre los estados financieros.

14. Deberá expresarse una *opinión adversa* cuando el efecto de un desacuerdo sea de tanta importancia relativa y tan dominante para los estados financieros que el auditor concluya que una opinión calificada del dictamen no es adecuada para revelar la naturaleza equívoca o incompleta de los estados financieros.

15. Siempre que el auditor exprese una opinión distinta de una opinión calificada, deberá incluirse en el dictamen una clara descripción de todas las razones sustantivas y, a menos que no sea factible, una cuantificación del (los) posible(s) efecto(s) en los estados financieros. Ordinariamente, la información se exponía en un párrafo aparte, precediendo

a la opinión o abstención de opinión en los estados financieros, y puede incluir una referencia a una discusión más extensa, si la hay, en una nota a los estados financieros.

Circunstancias que pueden dar como resultado una opinión distinta de una opinión no calificada

Limitación en el alcance

16. La limitación en el alcance del trabajo del auditor a veces puede ser impuesta por la entidad (por ejemplo, cuando los términos del trabajo especifican que el auditor no llevará a cabo un procedimiento de auditoría que él cree necesario). Sin embargo, cuando la limitación en los términos de un trabajo propuesto es tal que el auditor crea que existe la necesidad de expresar una abstención de opinión, ordinariamente, no aceptaría este trabajo tan limitado como un trabajo de auditoría, a menos que lo requieran los estatutos. También, un auditor estatutario no aceptaría este trabajo de auditoría cuando la limitación infringe los deberes estatutarios del auditor.

17. Una limitación en el alcance puede ser impuesta por las circunstancias (por ejemplo, cuando el momento del nombramiento del auditor es tal que éste no puede observar el conteo de los inventarios físicos). Puede también surgir cuando, en opinión del auditor, los registros contables de la entidad son inadecuados o cuando no puede llevar a cabo un procedimiento de auditoría que él considera deseable. En estas circunstancias, el auditor intentaría realizar procedimientos alternativos razonables con el fin de obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría para soportar una opinión no calificada.

18. Cuando hay una limitación en el alcance del trabajo del auditor que requiera una expresión de una opinión calificada o una abstención de opinión, el dictamen del auditor deberá describir la limitación e indicar los posibles ajustes a los estados financieros que podrían haberse determinado como necesarios de no haber existido la limitación.

19. A continuación, se expone ilustraciones de estos asuntos.

Limitación en el alcance. Opinión con salvedad

Hemos auditado. (El resto del texto es el mismo que el ilustrado en el párrafo introductorio. Ver párrafo 60 de la NIA 700 [revisada]).

La administración es responsable de. (El resto del texto es el mismo que el ilustrado en el párrafo de responsabilidad de la administración. ver el párrafo 60 de la NIA 700

[revisada]).

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestra auditoría. *Excepto por lo que se discute en el párrafo siguiente*, condujimos nuestra auditoría de acuerdo con. (El texto restante es el mismo que el ilustrado en los párrafos de responsabilidad del auditor. Ver párrafo 60 de la NIA 700 [revisada]).

No observamos el conteo de los inventarios físicos al 31 de diciembre de 20X1, ya que la fecha fue antes del momento en que se nos contrató inicialmente como auditores para la compañía. Debido a la naturaleza de los registros de la compañía, no pudimos quedar satisfechos en cuanto a las cantidades del inventario por otros procedimientos de auditoría.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de los ajustes, si los hay, que pudieran haberse determinado como necesarios si hubiéramos podido quedar satisfechos en cuanto las cantidades de inventario físico, los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable de. (El resto del texto es el mismo que el ilustrado en el párrafo de opinión. Ver párrafo 60 de la NIA 700 [revisada]).

Limitación en el alcance-Abstención de opinión

Fuimos contratados para auditar los estados financieros de la Compañía ABC, que se acompañan, que comprenden el balance general al 31 de diciembre de 20X1, y el estado de resultados, estado de cambios en capital y estado de flujo de efectivo por el año que entonces finalizó, y un resumen de las políticas contables importantes y otras notas aclaratorias.

La administración es responsable de. (El resto del texto es el mismo que el ilustrado en el párrafo de responsabilidad de la administración . ver el párrafo 60 de la NIA 700

[revisada]).

(Omitir frase que declara la responsabilidad del auditor.)

(El párrafo que discute el alcance de la auditoría se omitiría o se modificaría de acuerdo con las circunstancias.)

(Añadir un párrafo que discuta la limitación en el alcance, como sigue:

No pudimos observar todos los inventarios físicos y confirmar las cuentas por cobrar debido a limitaciones puestas en el alcance de nuestro trabajo por la compañía.)

Debido a la importancia de los asuntos que se discuten en el párrafo anterior, no expresamos una opinión sobre los estados financieros.

Desacuerdo con la administración

20. El auditor puede estar en desacuerdo con la administración sobre asuntos como la aceptabilidad de las políticas contables seleccionadas, el método de su aplicación, o lo adecuado de las revelaciones de los estados financieros. **Si estos desacuerdos son de importancia relativa para los estados financieros, el auditor deberá expresar una opinión calificada o una opinión adversa.**

21. A continuación se exponen ilustraciones de estos asuntos.

Desacuerdo sobre políticas contables.

Método inapropiado de contabilización-Opinión calificada

Hemos auditado.

(El texto restante es el mismo que el ilustrado en los párrafos de responsabilidad de la administración. Ver párrafo 60 de la NIA

700 [revisada]).

Nuestra responsabilidad es. (El texto restante es el mismo que el ilustrado en los párrafos de responsabilidad del auditor. Ver párrafo 60 de la NIA 700

[revisada]).

Según se discute en la nota X a los estados financieros, no se ha estimado ninguna depreciación en los estados financieros, práctica que, en nuestra opinión, no está de acuerdo con normas internacionales de información financiera. La estimación acumulada por el año que terminó el 31 de diciembre de 20X1, deberá ser xxx con base en método de depreciación de línea directa usando tasas anuales de 5% por el edificio y 20% por el equipo. En consecuencia, los activos fijos deberán reducirse por depreciación acumulada de xxx y la pérdida por el año y el déficit acumulado deberán incrementarse en xxx y xxx, respectivamente.

En nuestra opinión, excepto por el efecto en los estados financieros del asunto a que se refiere el párrafo anterior, los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable de. (El resto del texto es el mismo que el ilustrado en el párrafo de opinión. Ver párrafo 60 de la NIA 700

[revisada]).

Desacuerdo en políticas contables. Revelación inadecuada. Opinión Calificada

Hemos auditado. (El texto restante es el mismo que el ilustrado en el párrafo introductorio. Ver párrafo 60 de la NIA 700 [revisada]).

La administración es responsable de. (El texto restante es el mismo que el ilustrado en los párrafos de responsabilidad de la administración. Ver párrafo 60 de la NIA 700 [revisada]).

Nuestra responsabilidad es. (El texto restante es el mismo que el ilustrado en los párrafos de responsabilidad del auditor. Ver párrafo 60 de la NIA 700

[revisada]).

El 15 de enero de 20X2, la compañía emitió bonos por la cantidad de xxx con el fin de financiar la expansión de la planta. El acuerdo de los bonos restringe el pago de dividendos futuros de efectivo a las utilidades después del 31 de diciembre de 19X1. En nuestra opinión, la revelación de esta información la requiere.¹

En nuestra opinión, *excepto por la omisión de la información incluida en el párrafo precedente*, los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable de. (El resto del texto es el mismo que el ilustrado en el párrafo de opinión. Ver párrafo 60 de la NIA 700 [revisada]).

Desacuerdo en políticas contable. Revelación inadecuada. Opinión Adversa. Hemos auditado. (El texto restante es el mismo que el ilustrado en el párrafo introductorio. Ver párrafo 60 de la NIA 700 [revisada]).

La administración es responsable de. (El texto restante es el mismo que el ilustrado en los párrafos de responsabilidad de la administración. Ver párrafo 60 de la NIA 700 [revisada]).

Nuestra responsabilidad es. (El texto restante es el mismo que el ilustrado en los párrafos de responsabilidad del auditor. Ver párrafo 60 de la NIA 700 [revisada]).

(Párrafos que discuten el desacuerdo.)

En nuestra opinión, *debido a los efectos de los asuntos discutidos en el (los) párrafo(s) precedente (s)*, los estados financieros no dan un punto de vista verdadero y razonable de. (o no presentan razonablemente, respecto de todo lo importante,.) la posición financiera de la Compañía ABC al 20 de diciembre de 20X1, y de su desempeño financiero y sus flujos de efectivo por el año que entonces terminó, de acuerdo con normas internacionales de información financiera..

Fecha de vigencia

22. Esta NIA entra en vigor para dictámenes de auditoría fechados en, o después del, 31 de diciembre de 2006.

4.4 Análisis de la Norma Internacional de Auditoría 701.

“Modificaciones al Reporte del Auditor Independiente”

El propósito de esta norma internacional de auditoría NIA es proporcionar normas y lineamientos que indiquen al auditor independiente en qué circunstancias o por cuales motivos debe modificarse el dictamen del auditor público independiente, además de las formas y contenidos de esas modificaciones.

Otras normas como la NIA 700, El dictamen del auditor sobre un juego completo de estados financieros de propósito general establece normativas para la elaboración de un dictamen sobre un juego completo de estados financieros de propósito general cuando el auditor puede presentar una opinión no calificada y no es necesario realizar modificación alguna. La NIA 800 El dictamen del auditor independiente sobre trabajos de propósito especial establece normas acerca de la forma y contenido del dictamen del auditor en otros trabajos de auditoría. Esta NIA (701) establece como se modifica la redacción del dictamen del auditor cuando se presenten los siguientes casos:

Asuntos que no afectan la opinión del auditor

- a) Énfasis de asunto

Asuntos que sí afectan la opinión del auditor

- a) Opinión calificada;
- b) Abstención de opinión; y
- c) Opinión adversa.

La Homogeneidad o similitud en la forma y contenido de cada dictamen modificado facilitara la interpretación de la información por parte de los

usuarios. Por esto, ésta NIA contiene una redacción sugerida de frases de modificación para usar cuando se emiten dictámenes modificados.

Los dictámenes ilustrativos de esta NIA se basan en el dictamen del auditor sobre Estados financieros de propósito general para una empresa de negocios. Los principios relativos a las circunstancias en las cuales el dictamen del auditor necesita modificarse son, sin embargo, también aplicables a dictámenes sobre otros trabajos relacionados con la auditoría de información financiera histórica, como los estados financieros de propósito general para entidades de diferente naturaleza (por ejemplo, una organización no lucrativa) y los trabajos de auditoría que se describen en la NIA 800; los dictámenes ilustrativos se adaptarían según sea apropiado a las circunstancias.

Asuntos que no afectan la opinión del auditor

Existen ciertas circunstancias en las que el dictamen de un auditor puede ser modificado añadiendo un párrafo de énfasis para resaltar un determinado asunto que afecte los estados financieros de la entidad, dicho párrafo contiene una nota en los estados financieros que explica de manera más detallada el asunto. El auditor debe señalar que el párrafo de énfasis afecta para nada la opinión del auditor, este párrafo debe ir situado preferiblemente después del párrafo de opinión del auditor pero antes de de la sección sobre cualquier otra responsabilidad de información.

El auditor deberá modificar su dictamen añadiendo un párrafo para remarcar un asunto de importancia relativa respecto de un problema de negocio en marcha.

El auditor deberá tomar en cuenta la modificación del dictamen del auditor y agregar un párrafo si existe una falta de certeza importante (que no

sea un problema de negocio en marcha). Una falta de certeza son asuntos cuyo resultado depende de hechos u acciones futuras que no dependen directamente de la empresa, pero que pudieran afectar los estados financieros.

A continuación vamos a plasmar un ejemplo de un párrafo de énfasis de asunto por falta de certeza importante en el dictamen de un auditor:

Sin calificar nuestra opinión, remitimos la atención a la nota X a los estados financieros. La compañía es la demandada en un juicio que alega infracción de ciertos derechos de patente y se reclaman regalías y daños punitivos. La compañía ha presentado una contra-acción, y están en marcha las audiencias preliminares y los procedimientos de presentación en ambas acciones.

El resultado final del asunto no puede determinarse de momento, y no se ha hecho ninguna estimación en los estados financieros por ninguna responsabilidad que pueda resultar.

El incluir un párrafo que enfatice un problema de negocio en marcha o una falta de certeza importante, es correcto para cumplir con la responsabilidad que posee el auditor de informar referente a dichos asuntos. Sin embargo en casos muy complejos que presenten diversas faltas de certezas importantes que afectaran a los estados financieros el auditor puede presentar una abstención de opinión en vez de aumentar un párrafo de énfasis de asunto.

Además del párrafo de énfasis para asuntos que afectan los estados financieros el auditor también puede usar otro párrafo de énfasis asunto para modificar el dictamen este debe ir ubicado después del párrafo que contiene la opinión del auditor pero antes del de cualquier responsabilidad del auditor.

Por ejemplo: si es necesaria una modificación a otra información en un documento que contiene estados financieros y la entidad se niega a llevarla a cabo, el auditor consideraría incluir en su dictamen un párrafo de énfasis de asunto describiendo la inconsistencia de importancia relativa.

Asuntos que sí afectan la opinión del auditor

Un auditor quizás no pueda expresar una opinión no calificada cuando se presente cualquiera de las siguientes situaciones y a su juicio el resultado del asunto puede ser de importancia relativa para los estados financieros:

- a) Existen limitaciones en el alcance del trabajo del auditor. Esto podría llevar al auditor a emitir una opinión calificada o una abstención de opinión.
- b) Existe un desacuerdo con la administración respecto a la aceptación de las políticas contables, la manera como son aplicadas o lo adecuado de las revelaciones de los estados financieros. Esto podría llevar al auditor a emitir una opinión calificada o una opinión adversa.

Deberá expresarse una “opinión calificada” en los casos en los que el auditor determine que no puede expresar una opinión no calificada, ya que cualquier desacuerdo con la administración o limitación en el alcance no es relevantemente importante como para emitir una opinión adversa o una abstención de opinión. Una opinión calificada o con salvedad debe expresarse como “excepto por” los efectos del asunto a que se refiere la salvedad.

Una “abstención de opinión” deberá expresarse cuando los efectos de una limitación en el alcance sean lo suficientemente notables o relevantes como para que el auditor no haya podido obtener la evidencia necesaria para emitir una opinión acerca de los Estados Financieros.

El auditor deberá emitir una “opinión adversa” cuando los efectos de un desacuerdo con la administración sean tanta importancia y relevancias para los estados financieros que el auditor concluya que una opinión calificada no sea adecuada.

Siempre que el auditor exprese una opinión distinta a la calificada éste deberá incluir en el dictamen una clara explicación en la que exprese las razones por las cuales emite esa opinión y a menos que no sea factible, una cuantificación de todos los efectos de esto sobre los estados financieros.

Circunstancias que pueden dar como resultado una opinión distinta de una opinión no calificada

Limitación en el alcance

A veces la limitación en el alcance del trabajo puede ser impuesta por la misma entidad (por ejemplo, cuando en el contrato de auditoría se encuentre expresado que el auditor no llevará a cabo cierto procedimiento de auditoría que el auditor cree necesario). Sin embargo, cuando la limitación en los términos del trabajo es tal que el auditor cree que debe expresar una abstención de opinión, normalmente, no aceptaría ese trabajo tan limitado.

La limitación en el alcance también puede ser impuesta por las circunstancias, (por ejemplo, cuando el momento en el que nombran al auditor es tal que este no puede observar la toma física de los inventarios). También pueden surgir si el auditor piensa que los registros contables de la entidad no son correctos o cuando él cree que no puede llevar a cabo un proceso de auditoría que se considere correcto. En estos casos el auditor debe implementar procesos de auditoría alternativos con el fin de encontrar evidencia apropiada que soporte una opinión no calificada.

Cuando exista una limitación en el alcance del trabajo de un auditor que requiera una expresión de opinión calificada o una opinión adversa, el dictamen del auditor deberá describir las limitaciones e indicar los posibles ajustes a los estados financieros.

A continuación ilustraremos estos casos:

Limitación en el alcance – Opinión con salvedad

Hemos auditado...

La administración es responsable de...

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestra auditoría. Excepto por lo que se discute en el párrafo siguiente, condujimos nuestra auditoría de acuerdo con...

No observamos el conteo de los inventarios físicos al 31 de diciembre de 20X1, ya que la fecha fue antes del momento en que se nos contrató inicialmente como auditores para la compañía. Debido a la naturaleza de los registros de la compañía, no pudimos quedar satisfechos en cuanto a las cantidades del inventario por otros procedimientos de auditoría....

En nuestra opinión, excepto por los efectos de los ajustes, si los hay, que pudieran haberse determinado como necesarios si hubiéramos podido quedar satisfechos en cuanto a las cantidades de inventario físico, los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable de.

Limitación en el alcance – Abstención de opinión

Fuimos contratados para auditar los estados financieros de la Compañía ABC, que se acompañan, que comprenden el balance general al 31 de diciembre de 20X1, y el estado de resultados, estado de cambios en capital y estado de flujo de efectivo por el año que entonces finalizó, y un resumen de las políticas contables importantes y otras notas aclaratorias.

La administración es responsable de...

(Se omite el párrafo que habla de la responsabilidad del auditor)

(El párrafo que habla sobre el alcance de la auditoria se omite o se modifica según sea necesario)

(Se adicionaría un párrafo que discuta las limitaciones en el alcance como es a continuación: No pudimos observar todos los inventarios físicos y confirmar las cuentas por cobrar debido a limitaciones puestas en el alcance de nuestro trabajo por la compañía.)

Debido a la importancia de los asuntos que se discuten en el párrafo anterior, no expresamos una opinión sobre los estados financieros.

Desacuerdo con la administración

El auditor puede estar en desacuerdo con la administración en ciertos asuntos como por ejemplo en la aceptación y/o aplicación de algunas políticas contable que influyan en los estados financieros y que para el auditor sean de suma importancia y lo lleven a emitir una opinión calificada o adversa.

A continuación se exponen ilustraciones de estos casos:

Desacuerdo con la administración – Método inapropiado de contabilización –Opinión calificada.

Hemos auditado...

Nuestra responsabilidad es...

Según se discute en la nota X a los estados financieros, no se ha estimado ninguna depreciación en los estados financieros, práctica que, en nuestra opinión, no está de acuerdo con normas internacionales de información financiera. La estimación acumulada por el año que terminó el 31 de diciembre de 20X1, deberá ser xxx con base en método de depreciación de línea directa usando tasas anuales de 5% por el edificio y 20% por el equipo. En consecuencia, los activos fijos deberán reducirse por depreciación acumulada de xxx y la pérdida por el año y el déficit acumulado deberán incrementarse en xxx y xxx, respectivamente.

En nuestra opinión, excepto por el efecto en los estados financieros del asunto a que se refiere el párrafo anterior, los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable de...

Desacuerdo en políticas contables - Revelación inadecuada - Opinión Calificada.

Hemos auditado...

La administración es responsable de...

El 15 de enero de 20X2, la compañía emitió bonos por la cantidad de xxx con el fin de financiar la expansión de la planta. El acuerdo de los bonos restringe el pago de dividendos futuros de efectivo a las utilidades después del 31 de diciembre de 19X1. En nuestra opinión, la revelación de esta información la requiere.

En nuestra opinión, *excepto por la omisión de la información incluida en el párrafo precedente*, los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable de...

**Desacuerdo en políticas contables - Revelación inadecuada -
Opinión Adversa**

Hemos auditado...

La administración es responsable de...

Nuestra responsabilidad es...

(Párrafos que discuten el desacuerdo)

En nuestra opinión, debido a los efectos de los asuntos discutidos en el (los) párrafo(s) precedente (s), los estados financieros no dan un punto de vista verdadero y razonable de... (o 'no presentan razonablemente, respecto de todo lo importante,) la posición financiera de la Compañía ABC al 20 de diciembre de 20X1, y de su desempeño financiero y sus flujos de efectivo por el año que entonces terminó, de acuerdo con normas internacionales de información financiera."

Esta norma rige a los dictámenes de auditoría con fecha en o después del 31 de diciembre del 2006.

4.5 Comparación entre la Norma Internacional de Auditoría 700 y Declaración de Norma y Procedimientos de Auditoría 11.

4.5.1 Semejanzas entre la NIA 700 y la DNA 11.

- ✓ La función principal de ambas normas es establecer la responsabilidad del auditor independiente al expresar su opinión luego del proceso de auditoría, Además de establecer los lineamientos en cuanto a forma y contenido del reporte.
- ✓ Ambas establecen que son aplicables a los procesos de auditoría, y no para procesos de revisión, compilación de información, entre otros.
- ✓ Ambas exponen casos y explican ejemplos de informes de Auditoría cuando la opinión es limpia o no calificada.
- ✓ Ambas establecen lineamientos para dictaminar sobre Estados Financieros de entidades y organismos regulados por leyes especiales y otras jurisprudencias.

4.5.2 Diferencias entre la NIA 700 y la DNA 11.

- ✓ La DNA11 trata sobre el dictamen del Auditor Independiente y rige la estructura del modelo estándar, hasta las variaciones que se le pueden realizar a éste por diferentes circunstancias. Mientras que la NIA 700 solo rige la estructura del reporte cuando el auditor emite una opinión limpia o no calificada.
- ✓ La DNA 11 establece que el informe del auditor independiente está constituido por 3 párrafos distribuidos de la siguiente manera:
 - a) 1er Párrafo: Este contiene una introducción además de identificar cuáles fueron los Estados Financieros examinados, la

responsabilidad de la administración y la responsabilidad del auditor.

- b) 2do Párrafo: En este se declara que el examen fue realizado según las NAGA`s , y que éstas requieren que el auditor planifique y desarrolle la auditoria para obtener así la seguridad razonable y declara todo el trabajo de auditoría.
- c) 3er Párrafo: Este contiene el resultado de la auditoria y la situación financiera de la entidad auditada.

Mientras que la NIA 700 establece la siguiente estructura:

- a) Párrafo Introdutorio.
 - b) Responsabilidad de la Administración.
 - c) Responsabilidad del Auditor.
 - d) Opinión.
 - e) Otros Asuntos.
 - f) Otras Responsabilidades.
- ✓ La DNA 11 explica los diferentes tipos de opinión que puede emitir el auditor independiente, mientras que la NIA 700 solo hace énfasis en la opinión limpia o no califica, puesto que las otras opiniones que puede emitir el auditor pertenecen a la NIA 701.

4.6 Comparación entre la norma internacional de auditoría 701 y declaración de norma y procedimiento de auditoría 11.

4.6.1 Semejanzas entre la NIA 701 y la DNA 11.

- ✓ Ambas explican claramente que circunstancias ameritan cambios al reporte del auditor independiente.
- ✓ Ambas establecen lineamientos que deben seguir los profesionales al momento de formarse su opinión.
- ✓ Ambas Normas contienen ejemplos de dictámenes o reportes con los diferentes tipos de opinión y las causas que conllevan a darlas.

4.6.2 Diferencias entre NIA 701 y la DNA 11.

La DNA 11 habla acerca del dictamen del auditor y en ella abarca todo lo referente al dictamen mientras que la NIA 701 solo abarca las variaciones al dictamen y que provoca esas variaciones.

La DNA 11 establece que los tipos de opinión son opinión limpia o sin salvedad, opinión con salvedad, opinión adversa y abstención de opinión, mientras que la NIA 701 establece opinión no calificada, opinión calificada, opinión adversa y abstención de opinión.

La DNA 11 indica que los siguientes casos generan variaciones en el dictamen:

- a.** Cuando la opinión del auditor está basada en parte, en el informe de otro auditor.
- b.** Cuando es necesario hacer énfasis sobre determinado asunto.

- c.** Cuando ha habido cambios entre periodos en los PCGA o en la forma de aplicarlos.
- d.** Cuando existan incertidumbres acerca de eventos futuros y no se pueda estimar razonablemente la resolución de los mismos.
- e.** Cuando existan dudas acerca de la capacidad de la empresa para continuar como empresa en marcha.
- f.** Cuando los estados financieros estén preparados de conformidad a normas establecidas por un organismo regulador.
- g.** Cuando se incluya información suplementaria a los estados financieros.

Mientras que las circunstancias en la cuales amerita realizar cambios en el dictamen según indica la NIA 701 son:

- a.** Cuando existan limitaciones en el alcance del trabajo del auditor.
- b.** Cuando haya un desacuerdo con la administración respecto a la aceptabilidad de las políticas contables aceptadas, el método de su aplicación o lo adecuado de las revelaciones de los estados financieros.
- c.** Cuando el auditor crea necesario hacer énfasis en un determinado asunto.

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 Conclusiones

Debido a los constantes cambios en las Normas Internacionales de Auditoria y los Estándares Internacionales surge la necesidad de adaptarnos a las nuevas exigencias de la globalización orientada al desarrollo del profesional de la Contaduría Pública. Actualmente nuestro país ya asumió la adopción de estas normativas con la cual se fomenta a los Contadores Públicos, para que obtengan mayor conocimiento y capacidad al momento de desarrollar su trabajo. Con esta adopción se expande el mercado laboral del profesional contable, pero y cuando este se encuentre capacitado con los conocimientos de las Normas Internacionales que hoy en día nos rigen.

Con la evolución de los estándares internacionales los Contadores Públicos deben tener dominio sobre las nuevas herramientas que les proporciona todo el conocimiento tecnológico y educativo para desempeñar su labor en cualquier parte del mundo y lograr obtener el alcance propuesto.

Hoy en día la auditoria es una herramienta necesaria que requieren las diferentes entidades para dar credibilidad y confianza a la información financiera presentada por la misma.

Cabe destacar que anteriormente en nuestro país se utilizaban normas locales como lo son las Declaración de Normas de Auditoria (DNA), pero que al compararlas con las Normas Internacionales de Auditoria (NIA), encontramos que en muchos aspectos similitudes.

La evolución y globalización de los procesos económicos y tecnológicos ha cambiado y a su vez a amplificado los horizontes financieros y contables,

por la motivo el profesión contable debe ir a la vanguardia, y no quedarse atrás en esto proceso que se está presentando a nivel mundial.

5.2 Recomendaciones

Una vez estudiado las diferentes normativas internacionales y el diferente escenario del mundo globalizado, podemos emitir las siguientes recomendaciones:

- Que todos los países que quieran pertenecer o formar parte de un mundo globalizado se rijan y utilicen como parámetros las diferentes normas internacionales de auditoría.
- Impulsar u orientar a los profesionales contables a implementar las diferentes normas internacionales de auditorías para así poder emitir una opinión confiable que concuerde y esté enfocada hacia un mismo ámbito.
- Incluir dentro de los programas educativos de las diferentes instituciones del país cátedras que enfoquen la importancia del uso de estas normativas internacionales.
- Informar a la población estudiantil los constantes cambios que han surgidos respecto a estas normas para que este actualizado en materia contable y de auditoría.
-

La U.D.O. debe dotar la biblioteca con libros actualizados sobre las Normas y Estándares Internacionales para facilitarles a los estudiantes la información renovada que sirva de herramienta para el desarrollo intelectual y social de los bachilleres.

BIBLIOGRAFÍA.

Blanco Luna, Y. (1987). ***Las Normas de Contabilidad de Colombia. Segunda Edición.*** Editorial Roesga. Bogotá.

Blanco Luna, Y. y Reinaldo Navas B. (2000). ***Normas y procesamientos de la auditoría integral: Deusto gestión 2000.*** Reino Unido.

Blanco Luna, Y. (2001). ***Marco Conceptual de la Auditoría Integral.*** XXIII Conferencia Interamericana de Contabilidad. Bogotá..

Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública. (1973). ***Gaceta Oficial N° 30.273 de la República de Venezuela.*** Caracas, del 05 de Diciembre de 1973.

Lattuca, A. (2003). ***Compendio de Auditoría.*** Editorial Temas.

Mantilla, S (2009). ***Auditoría de información financiera.*** Ediciones Ecoe. Bogotá.

Arias, F. (2006). ***El proyecto de investigación: Introducción a la metodología científica. Quinta edición.*** Editorial Episteme. Caracas.

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

TÍTULO	Análisis de las Normas Internacionales de Auditoría NIA 700 “El reporte del auditor independiente sobre un conjunto completo de Estados Financieros de propósito general” y la NIA 701 “Modificaciones al reporte del auditor independiente”
---------------	---

AUTOR (ES):

APELLIDOS Y NOMBRES	CÓDIGO CULAC / E MAIL
Adriana J. Serra G.	CVLAC: 19.184.210 E MAIL: adryser_89@hotmail.com
José A. Barrios P.	CVLAC: 17.902.469 E MAIL: jabarriosp@hotmail.com

PALABRAS O FRASES CLAVES:

Análisis

Reporte

Auditor

Independiente

Opinión

Estados

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

ÁREA	SUBÁREA
Ciencias Administrativas	Contaduría Pública

RESUMEN (ABSTRACT):

La auditoría es una de las actividades más importantes que forman parte del trabajo realizado por el profesional de la contaduría pública. Esta rama de la profesión contable es el rango más alto en el desempeño de la profesión del Contador Público, por su contribución en la toma de decisiones sobre datos verdaderamente auditados que son de gran utilidad para los mercados a nivel mundial. Como causa de la globalización para desempeñar este papel, es de vital importancia que el profesional se rija por una serie de normativas, que con el pasar del tiempo van evolucionando. El profesional que siga esta serie de normas o estándares podrá proporcionar seguridad razonable de la información contenida en los Estados Financieros y que estos se encuentren libres de errores. En la actualidad, la profesión ha adquirido mayor relevancia gracias al crecimiento que ha tomado el auge empresarial.

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

APELLIDOS Y NOMBRES	ROL / CÓDIGO CVLAC / E_MAIL							
IRIS GONZALES	ROL	CA	AS		TU	X	JU	X
	CVLAC:	10.830.599						
	E_MAIL	Irismar13.16@gmail.com						
	ROL	CA	AS		TU		JU	
	CVLAC:							
	E_MAIL							
	ROL	CA	AS		TU		JU	
	CVLAC:							
	E_MAIL							

FECHA DE DISCUSIÓN Y APROBACIÓN:

2011	11	02
AÑO	MES	DÍA

LENGUAJE. SPA**METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:**

ARCHIVO (S):

NOMBRE DE ARCHIVO	TIPO MIME
TESIS. Análisis de las Normas Internacionales de Auditoría Doc..	Aplicación/msword

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

ALCANCE

ESPACIAL: _____ (OPCIONAL)

TEMPORAL: _____ (OPCIONAL)

TÍTULO O GRADO ASOCIADO CON EL TRABAJO:

Licenciado en Contaduría Pública

NIVEL ASOCIADO CON EL TRABAJO:

Pre-Grado

ÁREA DE ESTUDIO:

Departamento de Administración

INSTITUCIÓN:

Universidad de Oriente – Núcleo de Anzoátegui

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

DERECHOS

De acuerdo al artículo 41 del Reglamento de Trabajos de Grado:

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

Adriana J. Serra G.

AUTOR

José A. Barrios P.

AUTOR

Iris M. González

TUTOR

POR LA COMISIÓN DE TRABAJO DE GRADO

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 Contabilidad NIC 8 “Políticas Contables, cambios en las estimaciones y errores” y NIC 37 “Pasivos, Activos contingentes y Provisiones” con sus respectivas secciones para PyMES 10 y 21.

ASESORES ACADÉMICO

Nelson, Hernández

Juan , Martínez

AUTORES:

Adriana J. Serra G. C.I. 19.184.240

Barrios P. José A. C.I. 17.402.469

Trabajo de grado presentado ante la Universidad de Oriente como requisito parcial para optar por el título de:

Lcdo. En Contaduría Pública.

Barcelona, AGOSTO 2011

CAPITULO I

INTRODUCCION

Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), son un grupo de normas creadas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (I.A.S.C), para unificar y globalizar los criterios contables alrededor del mundo. En Venezuela, desde hace ya algún tiempo sea comenzado a implementar estas normas en la elaboración de Estados Financieros, de manera obligatoria para todas las empresas, por tal razón que nuestra casa de estudios a dirigido este curso especial de áreas de grado, al estudio de las Normas Internacionales ya que no contamos con un pensum actualizado que respalde e imponga el estudio de las mismas.

Las NIC son normativas creadas para las grandes empresas tales como las instituciones financieras, empresas de seguros, bancos, empresas inscritas en bolsas de valores, entre otras. Pero el tipo de empresas que predominan a nivel mundial son las pequeñas y medianas empresas (PyMES), y es por esto que existen las NIIF`S para PyMES, las cuales no son más que las mismas Normas Internacionales de Contabilidad (NIC`s), pero con un contenido adaptado para las pequeñas y medianas empresas (PyMES).

En este trabajo de investigación estaremos analizando la NIC 8 que trata acerca de Políticas Contables, cambios en las estimaciones contables y errores, la NIC 37 Provisiones, Activos y Pasivos Contingentes, junto a sus respectivas secciones o normas adaptadas para las pequeñas y medianas

empresas y comparando las normas plenas con las normas adaptadas para PyMES.

1.1 Importancia

La importancia de esta investigación recae primordialmente en la necesidad que tienen para los estudiantes de esta especialidad, que en un futuro inmediato serán profesionales de la Contaduría Pública. Es necesaria la implementación de un plan para dar a conocer la adaptación de nuestro país con respecto a las Normas Internacionales, tanto de Información Financiera como de Auditoría, la cual también es una actividad característica del profesional de la Contaduría. No solo los profesionales Contables deben estar actualizados con esta implementación de Normas Internacionales sino también las entidades tanto grandes, medianas y pequeñas. Además de esto la internacionalización de la economía engloba muchos aspectos importantes, como lo es la internacionalización de la profesión del contador público, es decir que el profesional contable de un país puede ejercer en cualquier otro en el cual también se implementen las Normas Internacionales.

1.2 Planteamiento de problema

Hoy en día la globalización, es un proceso que se viene experimentando a nivel mundial y trae consigo importantes cambios en el sector contable, financiero y empresarial, originando que en función a esto, se replantee todo lo concerniente a las Ciencias económicas, especialmente en la Contaduría

Pública, ya que en la actualidad existen grandes exigencias sobre la estandarización y uso general de las normativas internacionales. Por tal motivo el concepto de globalización abarca todo el desempeño de las actividades realizadas por el Profesional de la Contaduría Pública, desde la elaboración de Estados Financieros hasta la realización de trabajos de auditoría.

En un principio el concepto de globalización se viene utilizando para caracterizar los diferentes cambios en la economía, cada vez integrándose más con el ámbito económico y tecnológico, causando impactos de gran relevancia en sistemas sociales abiertos e independientes.

Actualmente es común escuchar hablar sobre las normas internacionales, ya que la internacionalización del mundo de los negocios cada día presenta mayor exigencia en cuanto al conocimiento de estas.

A raíz de esta situación, el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), quien es un organismo independiente, de carácter privado, y cuyo objetivo es conseguir la uniformidad en los principios contables que utilizan las empresas y otras organizaciones, para preparar y presentar su información financiera en todo mundo, emite las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs), las cuales son un conjunto de normas o leyes que establece la información que debe presentarse en los Estados Financieros y la forma en que esa información debe aparecer en dichos estados.

En 1988, el IASB y la International Organization of Securities Commissions (IOSCO) suscribieron un acuerdo para que las bolsas de

valores de los países miembros de ambos organismos reconociesen las normas internacionales de contabilidad publicadas por el IASC, lo cual fue ratificado en 1992, durante el Congreso allí celebrado.

Posteriormente, en 1995 el IOSCO y el IASC suscribieron otro acuerdo para proponer y lograr que las bolsas de valores aceptasen las cuentas anuales de sociedades cuyas matrices estuviesen radicadas en el exterior, siempre y cuando ellas hubiesen sido preparadas de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC). En el mismo año la Comisión de la Unión Europea apoyó el acuerdo IASC - IOSCO y el empleo de las NIC`s por parte de las empresas multinacionales de la Unión Europea. En 1996 el IASC conforma el Standing Interpretations Committee (Comité Permanente de Interpretaciones) para interpretar, como su nombre lo dice, aquellas Normas Internacionales de Contabilidad poco claras. Dos años más tarde, algunos países de la Unión Europea promulgaron leyes para que las grandes compañías utilizaran las NIC`s.

En este mismo año (2001) nace la Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad (IASB), el cual sustituye el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC). El IASB es una organización privada (que depende de la IFAC) destinada a desarrollar e implantar un único conjunto de normas contables de carácter global que sean de alta calidad, comprensibles y de cumplimiento obligado, transparente y comparable en los estados financieros y en otro tipo de información financiera para ayudar a los participantes en los mercados de capitales de todo el mundo y a otros usuarios a tomar decisiones económicas, adoptando éste las Normas Internacionales de Contabilidad y emitiendo a su vez los Estándares

Internacionales de Auditoría (NIAS o ISA) y las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF.

Desde la creación del IASB en el año 2002, este conjunto de normas (NIC / NIIF) han tomado fuerza y relevancia en su aplicación e implementación, para así garantizar un patrón de igualdad y equilibrio en relación a las actividades contables realizadas por diferentes países, en los cuales el punto en común gira en torno a la preparación, presentación e interpretación de los Estados Financieros que se estos generan producto de transacciones de tipo comercial y financiero.

Las NIIF son un conjunto de normas e interpretaciones de carácter técnico, en las cuales se establecen los criterios para el reconocimiento, evaluación, presentación y revelación de la información que se consigna en los estados financieros de propósito general. La preparación y presentación de los Estados Financieros bajo estas normas, están dirigidos a satisfacer las necesidades comunes de una gama de usuarios, ofreciendo una imagen fiel del desempeño de la empresa, permitiendo un mejor análisis de los estados financieros y aumento en el nivel de calidad de la contabilidad, además se logra la comparabilidad internacional de la información financiera, lo que contribuye con la internacionalización del mercado de capitales y el incremento de las inversiones extranjeras en diversos países.

La NIIF para PYMES son aproximadamente una décima parte de la extensión de la NIIF plenas y están escritas en un lenguaje claro, fácilmente traducible, y cuando es comparado con las NIIF completas (y con muchos PCGA nacionales) son menos complejas en una diversidad de aspectos, los

cuales incluyen opciones limitadas en la selección de políticas de contabilidad, omisión de temas que no son relevantes para las PYMES, simplificación de los principios para el reconocimiento y la medición, y requiere menos revelaciones.

Con la adopción de las Normativas Internacionales de Contabilidad e Información Financiera, se busca de manera efectiva recuperar el estatus de los profesionales de la contaduría pública, quienes por mal uso de la normas anteriormente ha decaído el prestigio que puede tener un profesional al desempeñar su labor. Entre estas normativas a estudiar podemos citar: La Nic 8 y la NIC 37 comparadas respectivamente con las secciones 10 Y 21 para PYMES.

Por eso es de vital importancia que las Instituciones de Educación superior incluyan en su programación académica información relacionada a estas normativas internacionales, y que la federación de Colegios de Contadores Público creen programas que le permita a sus agremiados adquirir conocimientos concerniente al mismo tema, para así tener la capacidad de desempeñarnos sin ningún tipo de limitación en el campo laboral. Cabe destacar que en Venezuela se está estableciendo un proceso de análisis y comparación que nos permita entender y adoptar con claridad las normas establecidas, por tal motivo surgen las siguientes interrogantes:

- ¿Cuál es el grado de aceptación del proceso de globalización en relación a lo contable en nuestro país?
- ¿Cuál es el objetivo la NIC 8 y la NIC 37?
- ¿Qué cambios establecen la NIC 8 y NIC 37 a la hora de presentar y elaborar los Estados Financieros?

- ¿Cuáles son las diferencias más notables entre las Normas Internacionales de Contabilidad y las Normas Internacionales de Información Financiera en relación con las Normativas internas del país?

Desde hace algún tiempo la Universidad de Oriente en la Escuela de Ciencias Administrativas conjuntamente con los profesores encargados de las Áreas de grado han venido implementando el estudio de estas normas, de esta manera los estudiantes no saldrán en completa ignorancia en cuanto al conocimiento de estas normas y es por ésta razón pensamos que ya es necesario en nuestra universidad un cambio o una actualización de pensum que implemente un estudio más extenso de estas normativas y permita a los estudiantes obtener una mejor base de conocimientos acerca de estas normas internacionales para colocarlos a la par en el mercado laboral con otros profesionales en Venezuela y en el mundo porque si se mantiene la situación actual los profesionales egresados de esta universidad estarían prácticamente caducados sin los conocimientos acerca de lo que actualmente se está usando en el campo laboral.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivos Generales

Analizar la NIC 37 provisiones, activos y pasivos contingentes y la NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores, así como sus respectivas NIIF para PyMES, las secciones 10 y 21.

1.3.2 Objetivos Específicos.

- Determinar las bases apropiadas para el reconocimiento y medición de provisiones, activos y pasivos de carácter contingente.

- Establecer cómo será aplicada la NIC 37 en las pequeñas y medianas empresas según lo establecido en la sección 10 de dicha norma.
- Determinar los criterios para seleccionar y modificar políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de los errores.
- Interpretar la norma (NIC 8) de manera de dar a conocer como esta aumenta la relevancia y fiabilidad de los estados financieros de entidad.
- Análisis comparativo entre normas plenas y normas para PyMES.

1.4 Justificación de la Investigación

Esta investigación trae como finalidad dar a conocer a estudiantes, profesionales y demás personas interesadas en la contaduría pública los aspectos y cambios más importantes que se han realizado en Venezuela con respecto a esta área, desde la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), y de esta manera ayudar a eliminar las barreras de la desinformación existente aun en nuestro país.

En Venezuela fue aceptada la implementación de las NIC`s y NIIF`s en la elaboración de estados financieros y registros contables, lo que quiere decir que todo profesional que desconozca la norma se verá apartado de la profesión porque quedará desactualizado y sus conocimientos no serán los adecuados, para la competir en el mercado laboral de hoy en día, Por tal razón nosotros los estudiantes universitarios y futuros contadores públicos estamos en absolutamente seguros que es de vital importancia el conocimiento y aplicación de estas normas para así satisfacer las

necesidades de una población empresarial, y de un país que exige profesionales altamente calificados.

1.5 Limitaciones.

Entre las limitaciones encontradas en la investigación podemos citar las siguientes:

- El factor tiempo fue determinante, poco tiempo para dar cobertura global al tema.
- La falta de material bibliográfico en las diferentes bibliotecas de las zonas.
- El nivel de desconocimiento que tienen algunos profesionales de la carrera al momento de hacerle la consulta acerca del tema.

CAPITULO II

MARCO TEORICO.

2.1) Antecedentes de la Investigación

Desde tiempos inmemoriales ha existido el intercambio comercial de los productos entre los diferentes países, gracias a la existencia de procesos dinámicos de desarrollo, constituyendo históricamente un factor de progreso de las relaciones internacionales. Estas experiencias han ampliado los entornos de acción de las organizaciones y agentes económicos, lo que ha implicado que la información contable haya superado también las fronteras nacionales, con lo que su contenido es de interés no solo para los usuarios del país de origen de la entidad que la construye sino también fuera del mismo.

De esta forma, surge la necesidad de que la información elaborada en un determinado país sea usada por interesados de distintos países, es decir, se plantea la utilización internacional de la información contable, lo que trae como consecuencia que cada vez mas pierda importancia las normas específicas de cada país y tome mayor auge la estandarización internacional y los criterios o pautas que se fijen en ese contexto.

Es por tal razón que el IASB (Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad) adopta las Normas Internacionales de Contabilidad establecidas anteriormente de el IASC (Comité Internacional de Normas de Contabilidad) , siendo estas un conjunto de normas o leyes que establecen la información que debe 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 y transacciones de la entidad, además de presentar una imagen fiel de la situación financiera de una empresa.

En el nuevo entorno económico mundial, distintos participantes, Inversionistas, Gobiernos, Entidades Multinacionales e Internacionales del Mercado de Valores, han promovido e insistido en la eliminación de las barreras que impidan o comprometan la adecuada interpretación de los reportes financieros fundamentales en la gestión y en las decisiones gerenciales. Por esta Venezuela, al igual que en otros, se ha incentivado, la adopción de prácticas contables globales de alta calidad, entendibles y obligatorias, transparentes y comparables, sintetizadas en las NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera).

La Federación de Colegios de Contadores de Venezuela a través del Directorio Nacional Ampliado realizado entre los días 30 y 31 del mes de Enero del año 2004, decidió armonizar el modelo contable venezolano y para ello adoptar estándares internacionales, entre los que se encuentran las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF's) y las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's). Posteriormente el 16 y 17 de julio de 2004 se aprobó el Plan de Adopción de las Normas Internacionales en el cual se requiere la revisión de las Normas Internacionales de Información Financiera por parte del Comité Permanente de Principios de Contabilidad y Aprobación por un directorio Nacional Ampliado, siendo estos requisitos previos a su aplicación en Venezuela. Igualmente se estableció que su aplicación supletoria en primer orden para la preparación y presentación de los Estados Financieros de acuerdo a los Principios Contables de Aceptación General en Venezuela (PCGA).

En tal sentido, en agosto de 2006, El Directorio Ampliado de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) aprobó, que las entidades deberán adoptar las NIC – NIIF en sustitución de los Principios de Contabilidad de Aceptación General Venezolanos (PCGA-VEN) en el ejercicio económico que finalice el 31 de Diciembre de 2008 o inmediatamente posterior, esto para las grandes entidades.

Las NIIF para las Pymes surgieron como una necesidad internacional en julio de 2009 para atender los requerimientos de un sector sumamente significativo de la economía mundial, el cual está de las empresas del mundo que representado aproximadamente por un 80% de las empresas que consideraban a las NIIF completas bastantes complejas para su realidad transaccional. Tres meses más tarde la FCCPV aprueba su adopción en el país como un cuerpo normativo independiente y de alta calidad, reducido en las exigencias de revelaciones, diseñado para todas las entidades que no cotizan sus títulos de deuda o de capital en el mercado de valores, exigiendo su aplicación el 31 de diciembre de 2011 o el cierre inmediatamente posterior.

Después de evaluar los modelos contables existentes y con la aplicación de las NIIF para PYMEs, se concluyó fundamentar los PCGA en las Normas Internacionales de Información Financiera, previo análisis individual de su aplicabilidad en el entorno económico y legal de Venezuela, creándose entonces los VEN – NIF. Estos nuevos principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF) se comenzaron a regir el

01 de Enero de 2008 para las grandes entidades, y para las Pequeñas y Medianas a partir del 01 de enero de 2011.

La Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela tiene como misión a través del Comité Permanente de Principios de Contabilidad, emitir pronunciamientos en materia contable, para establecer criterios de aplicación para Venezuela en los aspectos técnicos contenidos en las Normas Internacionales de Información Financiera, considerando nuestra realidad económica, mediante la emisión de Boletines de Aplicación (BA VEN-NIF).

La BA VEN-NIF N°0, la cual ha referencia a la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera, tiene como finalidad servir de guía para el acoplamiento de dichos estándares en Venezuela, establece que los Principios de Contabilidad de Aceptación General en Venezuela (VEN-NIF), sustituyeron a partir del año 2008 a las Declaraciones de Principios de Contabilidad (DPC) y sus Publicaciones Técnicas (PT), basándose en la aplicación de las Normas de Contabilidad y las Normas de Información Financiera , con la intención de tener un mismo lenguaje contable y hacer menos dificultoso el entendimiento de los Estados Financieros.

En lo que respecta a la BA VEN-NIF N°6 “Criterios Para la Aplicación de las NIFF para Pymes en Venezuela”, esta indica que tiene como propósito establecer como debe ser entendido en Venezuela el concepto “Pequeñas y Medianas Entidades”, esto solo a los efectos de la aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela VEN-NIF, aprobados por la FCCPV. Ahora, una Pyme no definirá por factores

cuantitativos (Ingresos Netos o Número de Trabajadores). Como se evaluaba anteriormente según la BA VEN-NIF N°1, sino por factores cualitativos, es decir se tratará de una entidad con fines de lucro, y si no está sujeta al cumplimiento de disposiciones de entes reguladores en Venezuela.

2.2) Bases Teóricas.

2.2.1) La Contabilidad.

La Contabilidad se define como un sistema adaptado para clasificar los hechos económicos que ocurren en un negocio. De tal manera que, se constituya en el eje central para llevar a cabo los diversos procedimientos que conducirán a la obtención del máximo rendimiento económico que implica el constituir una empresa determinada.

Para la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela “La contabilidad debe ser considerada tanto una actividad de servicio como un sistema de información y una disciplina descriptiva y analítica, la cual, debe contener: la naturaleza económica de la información, medida y comunicada referente a entidades económicas de cualquier nivel organizativo, presentada a personas interesadas en formular juicios basadas en la información y toma de decisiones sirviéndose de dicha información”.

La contabilidad de acuerdo a sus destinatarios se divide en:

- Contabilidad Financiera. Centrada en la preparación y presentación de los estados contables con el propósito de suministrar información útil en la toma de decisiones de naturaleza económica por parte de los usuarios externos: propietarios, proveedores, instituciones financieras, inversionistas, gobierno y entidades gubernamentales, trabajadores y público general.

- Contabilidad Administrativa o Gerencial. Información preparada y presentada para ser útil a directores, gerentes, administradores, funcionarios de la entidad que día a día deben tomar decisiones respecto a la administración de la misma.

2.1.1.1) La Contabilidad Como Ciencia, Técnica y Sistema de Información.

- **Ciencia:** Puesto que es un conocimiento verdadero .No es una suposición de hechos sin relevancia alguna, al contrario, analiza cada hecho económico y en todos aplica un conocimiento adquirido. Es un conocimiento sistemático, verificable y falible. Busca, a través de la formulación de hipótesis, la construcción de conjuntos de ideas lógicas (teorías) que sirvan para predecir y explicar los fenómenos relativos a su objeto de estudio. Con el propósito de identificar fenómenos o sucesos que aporten gran información para su mejor desempeño.

- **Técnica:** Porque trabaja con base en un conjunto de procedimientos o sistemas para acumular, procesar e informar datos útiles referentes al patrimonio. Es una, serie de pasos para realizar una tarea y en contabilidad la tarea es el registro, la teneduría de libros.

- **Sistema de Información:** De acuerdo con las opiniones y enfoques profesionales más modernos, la contabilidad es en sí un subsistema dentro del Sistema de Información de la Empresa, toma toda la información de una empresa referente a los elementos que definen el Patrimonio, la procesa y la

resume de tal forma que cumpla con los criterios básicos que uniforman la interpretación de la Información Financiera (contable), de esta manera analistas financieros y no financieros usan la información contable, de ahí se concluye que independientemente de las definiciones anteriores, la contabilidad es en sí un Sistema de Información

2.1.1.2) Importancia de La Contabilidad.

La contabilidad es de gran importancia porque todas las empresas tienen la necesidad de llevar un control de sus negociaciones mercantiles y financieras. Así obtendrá mayor productividad y aprovechamiento de su patrimonio. Por otra parte, los servicios aportados por la contabilidad son imprescindibles para obtener información de carácter legal.

2.1.1.3) Objetivos de la Contabilidad Financiera y los Estados Financieros.

Los diversos organismos internacionales de contabilidad a los cuales pertenece el gremio de los Contadores Públicos Venezolanos han desarrollado a lo largo de todos estos años un conjunto de normas básicas y de principios de contabilidad, partiendo de que el objetivo fundamental de los estados financieros es producir información financiera útil para la toma de decisiones económicas por partes de los diferentes usuarios. La opinión con respecto a la materia por parte de los organismos internacionales son las siguientes:

- **La Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC):**
“El término estados financieros cubre balances generales, estados de

resultados o cuentas de pérdidas y ganancias, notas, otros estados y material explicativo, que se identifiquen como parte integral de los estados financieros. Las Normas Internacionales de Contabilidad se aplican a los estados financieros de cualquier empresa comercial, industrial o de negocio. La gerencia de la empresa puede formular estados financieros para su propio uso de varias diferentes maneras que se adapten mejor para fines de administración interna. Cuando los estados financieros se emitan para otras personas tales como accionistas, acreedores, empleados, y al público en general, deberán estar de acuerdo con la Normas Internacionales de Contabilidad”.

- **Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP):** “La contabilidad financiera es una técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuradamente información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables que la afectan, con el objeto de facilitar a los diversos interesados el tomar decisiones en relación con dicha entidad económica”.

- **Asociación (Norte) Americana de Contabilidad (American Accounting Association AAA):** “La contabilidad es un proceso de identificación, medición y comunicación de la información económica que permite formular juicios basados en la información y en la toma de decisiones por aquellos que se sirven de dicha información.

- **Instituto (Norte) Americano de Contadores Públicos (AICPA):** “El propósito básico de la contabilidad financiera y de los estados financieros es proveer información financiera acerca de las empresas individuales, útil para la toma de decisiones económicas”. Los estados financieros incluyen un balance general, un estado de resultados o de ganancias y pérdidas, un estado de movimiento de las cuentas de patrimonio, un estado de flujo del efectivo y las notas a los estados financieros, así como otros estados y material explicativo que forman parte integral de dichos estados. Ellos forman parte de un proceso de presentar información financiera y constituyen el medio principal para comunicarla a terceros. Su objetivo radica en suministrar información de la situación financiera de una entidad económica a una fecha determinada y los resultados de sus operaciones y los movimientos de su efectivo por los periodos en esa fecha entonces terminados. Todos los resultados de las operaciones realizadas por la entidad es una información requerida para conocer la rentabilidad de las misma y predecir la habilidad y seguridad que tiene para generar flujos de efectivo en el futuro a partir de los recursos operativos que utiliza, o para predecir futuras necesidades de financiamientos y la capacidad de la entidad para afrontarlos.

Cabe destacar que en las entidades existen necesidades de información que no pueden ser satisfechas por los estados financieros. Sin embargo los usuarios externos de la información tienen que confiar en los estados financieros como fuente principal de información económica. Y es responsabilidad de la gerencia de la entidad informante la de preparar y presentar los estados financieros.

2.1.2) La Contaduría Pública.

Su actividad se enfoca principalmente a generar e interpretar la información. Es la carrera en la cual se capacita a hombres y mujeres, para la generación de la información de la contabilidad, la situación financiera, los costos y fiscal e impuestos de las operaciones de las empresas públicas y privadas. de la contabilidad para la Toma de decisiones, la Administración tanto la Administración pública como privada, la dirección y la solución de los problemas económicos.

El Contador organiza y dirige los servicios de contabilidad y asesora sobre los problemas de contabilidad a particulares, empresas, instituciones y organismos gubernamentales. Interviene en la elaboración de la política presupuestaria, asesora en problemas financieros, contabilidad administrativa y organización. Supervisa las operaciones contables en un establecimiento particular, organiza y dirige el trabajo de los asistentes del contador, cajeros y tenedores de libros. Si trabaja en el libre ejercicio, puede llevar la contabilidad de las empresas que lo soliciten. Además, el Contador está en capacidad de preparar o revisar las declaraciones de impuestos y presentar las reclamaciones ante el fisco, verificar los libros y las piezas contables; así como también realizar investigaciones financieras en asuntos tales como: presupuestos, fraudes, conflictos sobre el pago de regalías e insolvencias bancarias. Además de que es la única profesión la cual tiene la capacidad de realizar Auditorías Financieras, es decir esta actividad es exclusiva del profesional de la Contaduría Pública.

2.1.3) La Globalización.

La globalización es un proceso económico, tecnológico, social y cultural a gran escala, que consiste en la creciente comunicación e interdependencia entre los distintos países del mundo unificando sus mercados, sociedades y

culturas, a través de una serie de transformaciones sociales, económicas y políticas que les dan un carácter global. La globalización es a menudo identificada como un proceso dinámico producido principalmente por las sociedades que viven bajo el capitalismo democrático o la democracia liberal y que han abierto sus puertas a la revolución informática, plegando a un nivel considerable de liberalización y democratización en su cultura política, en su ordenamiento jurídico y económico nacional, y en sus relaciones internacionales.

2.1.3.1) La Globalización y los Estándares de la Contabilidad.

La globalización es un concepto neoliberal, tiene profundas raíces en la necesidad de que apliquemos un esquema internacional que a la larga va a complacer los intereses imperialistas de las grandes potencias, el problema radica en que las normas contables nos son adquiridas de acuerdo a un esquema de tipo jurídico, después de realizado el análisis respectivo, sino que se vuelve el pensamiento de unas entidades internacionales que la asume como suyas y pretenden aplicarlas en el resto del mundo, quiere esto decir que se puede juzgar y establecer disciplina desde la misma contabilidad.

En la época de la edad moderna cuando aparece el comercio y cuando la acumulación de riqueza es el nuevo concepto mundial, se pierde el entorno social del negocio o del libre comercio, para crear personajes que en busca de un afán de riqueza notorio, hacen de lado toda la acepción que se tienen con respecto al trueque, al feudalismo, a la iglesia y aparece lo que para los socialistas se conoce como capitalismo.

La contabilidad no escapa al manejo conceptual de la globalización, ya que aunque él termino es usado en la vida diaria y prácticamente se hace

irreversible y se plantea como verdad absoluta, la contabilidad esta llamada a cambiar o parecer, y a adecuarse a las nuevas reglas del libre mercado.

Las grandes organizaciones internacionales de Banca, crédito y comercio (BID, FMI, BM, OMC) también han buscado " aliarse" de las organizaciones en materias contables (IFAC, IASB, AICPA), quienes a la sombra de sus aliados han creado unos estándares o normas internacionales de contabilidad que pasan por alto al conocimiento y al estudio contable anterior, convirtiendo a las NIC en el faro sobre el cual todos los contadores deben seguir, estas NIC son elaborados bajo el sistema neoliberal, globalizador de la economía actual y busca sentar cátedra, sobre lo que es conveniente o no en el procedimiento contable, pero buscan imponer sus conceptos desde la base, o sea desde la educación contable, para que los futuros profesionales contables, salgan listos a su vida profesional implementando las NIC al proceso económico actual.

El objetivo que se pretende lograr con la implementación de los estándares internacionales, es obtener una información financiera objetiva, neutral, transparente, oportuna y razonable que permita a los usuarios de la misma, disponer de datos financieros útiles y confiables en la toma de decisiones, análisis de datos, diagnósticos de metas y objetivos planificados. Las NIIF son consideradas normas de alta calidad, neutralizando las asimetrías de la información financiera, obteniendo una imagen fiel de las transacciones y eventos que realizan las entidades. Los principios de contabilidad no son leyes. Ellos son de aceptación general en los estratos económicos y financieros de una nación.

2.1.4 Normas Internacionales de Contabilidad.

Las NIC, como se le conoce popularmente, son un conjunto de normas o leyes que establecen la información que deben presentarse en los estados financieros y la forma en que esa información debe aparecer, en dichos estados.

Las NIC no son leyes físicas o naturales que esperaban su descubrimiento, sino más bien normas que el hombre, de acuerdo sus experiencias comerciales, ha considerado de importancias en la presentación de la información financiera. Son normas de alta calidad, orientadas al inversor, cuyo objetivo es reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio, y presentar una imagen fiel de la situación financiera de una empresa.

Las NIC's son emitidas por el IASB (anterior International Accounting Standards Committee IASC). Hasta la fecha, se han emitido 41 normas, de las que 35 están en vigor en la actualidad, junto con 30 interpretaciones.

2.1.4.1) Mecanismos de Emisión de las Normas Internacionales de Contabilidad.

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

1. 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".

2. 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.

3. 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.

4. 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.

5. 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.

6. 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.

2.1.4.2) Ventajas de la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad.

- Son estándares contables, basados en principios.

- Permite que los Estados Financieros presenten informaciones financieras, confiables y comparables.
- Indican que los activos y pasivos están sujetos a test de razonabilidad a valores actuales y su recuperación en el tiempo.
- Contienen marco contable único y comparable.
- Proporcionan las pautas de cómo preparar Estados Financieros dirigidos a: empleados, prestamistas, proveedores, asesores, gerencia, entre otros.

2.1.5) Normas Internacionales de Información Financiera.

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), también conocidas por sus siglas en inglés como (IFRS), International Financial Reporting Standard, son unas normas contables adoptadas por el IASB, institución privada con sede en Londres. Constituyen los Estándares Internacionales o normas internacionales en el desarrollo de la actividad contable y suponen un manual del Contable, ya que en ellas se establecen los lineamientos para llevar la Contabilidad de la forma como es aceptable en el mundo.

Las NIIF son usadas en muchas partes del mundo, entre los que se incluye la Unión Europea, Hong Kong, Australia, Malasia, Pakistán, India, Panamá, Rusia, Sudáfrica, Singapur y Turquía. Otros países han decidido adoptar las normas en el futuro, bien mediante su aplicación directa o mediante su adaptación a las legislaciones nacionales de los distintos países.

Las NIIF son consideradas "basadas en principios" como un conjunto de normas en el sentido de que establecen normas generales, así como dictar tratamientos específicos. Las normas internacionales de Información Financiera comprenden:

- Normas internacionales de Información Financiera (Normas después de 2001).
- Normas internacionales de contabilidad (Normas antes de 2001).
- Interpretaciones NIIF (Normas después de 2001).
- Interpretaciones de las NIC (Normas antes de 2001).

2.1.5.1) Campo de aplicación de las NIIF en Venezuela.

Con el Boletín de Aplicación, BA VEN NIF 0 V2 de Nov. del 2008, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela promulgó la adopción de las NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera). Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela se identificarán con las siglas VEN-NIF y los Boletines de Aplicación con las siglas BA VEN-NIF. Las DPC quedarán derogadas. Venezuela utilizará la traducción oficial al español de las NIIF, emitidas por la fundación IASC. Con esto nuestro país será uno de los más actualizados en el caso de aplicar esta normativa

2.1.5.2) Alcance de las NIIF

- Establecer los requisitos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar que se refieren a las transacciones y sucesos económicos que son importantes en los estados financieros con propósito general.

- Establecer estos requisitos con relación a transacciones y sucesos que surgen en sectores económicos en específico. **Esto es para entidades con fines de lucro.**

2.1.5.3) Diferencias de la NIIF para PYMEs con las NIIF completas

- Las NIIF para PYMEs no tratan la presentación de la información por segmentos en la NIIF 8.
- Tampoco tratan las ganancias por acción, referidas a la NIIF 33.
- Las NIIF para PYMEs no hacen referencia a la información financiera intermedia de una pequeña o mediana entidad, por lo que difieren de la NIC 34.
- Esta norma no trata los “contratos de seguro” realizados por compañías aseguradoras o reaseguradoras porque esas entidades tienen obligación pública de rendir cuentas. En este punto difieren con la NIIF 4.

2.1.5.4) NIIF para pequeñas y medianas empresas.

En julio de 2009, el IASB publicó la versión de las Normas Internacionales de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Empresas. Las NIIF para PYMEs son una versión simplificada de las NIIF completas aplicadas a las grandes entidades. Las 5 características de esta simplificación son:

- Algunos temas en las NIIF-Totales son omitidos ya que no son relevantes para las PYMEs típicas.
- Algunas alternativas o políticas contables en las NIIF-Totales no son permitidas ya que una metodología simple está disponible para las PYMEs.

- Simplificación de muchos principios de reconocimiento y medición de aquellos que están en las NIIF-Totales.
- Sustancialmente menos revelaciones.
- Simplificación de Exposición de motivos.

2.2) Terminología

- **Activos:** Se puede decir que es todo recurso controlado por la empresa como resultado de sucesos pasados y del que la empresa espera obtener, en el futuro beneficios económicos. Según el Plan General de Contabilidad español se definen los activos como bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados de los que se espera obtener beneficios o rendimientos económicos en el futuro.

- **Activo Contingente:** Es un activo posible, surgido a raíz de sucesos pasados, y cuya existencia ha de ser confirmada por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la empresa

- **Activos Intangibles:** Es un activo identificable de carácter no monetario y sin apariencia física, que se pone para ser utilizado en la producción o suministro de bienes o servicios. Los Activos Intangibles son parte importante del valor de mercado de las empresas y organizaciones en general, su análisis corresponde a la necesidad de la contabilidad tradicional, que no proporciona la información suficiente en relación con la medición y valuación de dichos recursos.

- **Activos Monetarios:** Es el dinero en efectivo como otros activos por la cual se van a recibir una cantidad fija o permanente de dinero. Aquel que por su propia naturaleza (por ley o por contrato) tiene un valor nominal fijo en

moneda del país. Para estos activos no existe, por definición, posibilidad de cambio en su precio específico. Son activos monetarios la tesorería y las cuentas por cobrar, ya que se ven afectados por la inflación, lo que produce una disminución de su valor real.

- **Activo Intangible:** es el de un activo identificable de carácter no monetario y sin sustancia física.
- **Amortización:** Es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo intangible entre los años de su vida útil estimada. La amortización es un término económico y contable, referido al proceso de distribución en el tiempo de un valor duradero. Adicionalmente se utiliza como sinónimo de depreciación en cualquiera de sus métodos.
- **Cambio en una estimación contable:** Es un ajuste en el importe en libros de un activo o de un pasivo, o en el importe del consumo periódico de un activo, que se produce tras la evaluación de la situación actual del elemento, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes.
- **Cambios en las estimaciones contables:** Son el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos y, en consecuencia, no son correcciones de errores.
- **Costo Histórico:** Es el importe de dinero o medio líquido equivalentes pagados o se puede decir también que es el valor de lo que sale, medido en término monetario, potencialmente en vías de ser incurridos, para alcanzar un objetivo específico.
- **Contrato de carácter oneroso:** es todo aquel contrato en el cual los costos inevitables de cumplir con las obligaciones que conlleva, exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo.

- **Combinación de Negocios:** Es la unión de entidades o negocios separados en una única entidad a efectos de información financiera (entidad que informa).
- **Combinación de Negocios entre entidades o negocio bajo control común:** Es una combinación de negocios en la que todas las entidades o negocios combinados están controlados, en última instancia, por una misma parte o partes, tanto antes como después de que tenga lugar la combinación de negocios, y ese control no tiene carácter transitorio.
- **Control:** Es el poder para dirigir las políticas financieras y de explotación de una entidad o negocio, con el fin de obtener beneficios de sus actividades.
- **Dependiente:** Es una entidad que es controlada por otra (conocida como dominante). La dependiente puede adoptar diversas modalidades, entre las que se incluyen las entidades sin forma jurídica definida, tales como las fórmulas asociativas con fines empresariales.
- **Desarrollo:** Es la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico.
- **Dominante:** Es aquella entidad que tiene una o más dependientes.
- **Entidad que informa:** Es una entidad para la cual existen usuarios que confían en que los estados financieros con propósitos de información general les serán útiles para tomar decisiones respecto a la colocación de sus recursos. La entidad que informa puede ser una entidad aislada o un grupo que comprenda a la dominante y sus dependientes.
- **Entidad de carácter mutualista:** Una entidad diferente de las que son propiedad de los inversores, tal como una mutua de seguros o una cooperativa, que proporciona costes más bajos u otros beneficios

económicos que revierten directa y proporcionalmente a los asegurados o participantes.

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

- **Fecha de Adquisición:** Fecha efectiva de compra de un activo, la cual es indicativa del día en que debe empezar a figurar en las cuentas o estados financieros.

- **Fecha de Intercambio:** Es la fecha de adquisición. Cuando la combinación de negocios requiera más de una transacción de intercambio, por ejemplo cuando se realiza en etapas mediante compras sucesivas de acciones, la fecha de intercambio es la fecha en que se reconoce cada inversión individual en los estados financieros de la entidad adquirente.

- **Fondo de Comercio:** Son beneficios económicos futuros procedentes de activos que no han podido ser identificados individualmente y reconocidos por separado.

- **Intereses minoritarios:** Es aquella parte del resultado del ejercicio y de los activos netos de una dependiente que no corresponden, bien sea directa o indirectamente a través de otras dependientes, a la participación de la dominante del grupo.

- **Investigación:** Es toda aquel estudio original y planificado, emprendido con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos. La investigación es una actividad reflexiva porque se requiere el examen profundo, atento y minucioso de diferentes elementos: de las fuentes de conocimiento, es decir, los datos que se encuentran en la realidad; de los problemas asumidos; de los modelos de comprobación de las hipótesis; de los planes para desarrollar todas y cada una de las actividades de la investigación.

- **Importe depreciable de un activo sometido a depreciación:** Es su costo histórico o la cantidad que lo sustituya en los estados financieros, una vez se ha deducido el valor residual.

- **Mercado Activo:** Es un mercado en el que se dan ciertas condiciones como: los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos, o que se puede encontrar en todo momento compradores o vendedores.

- **Negocio:** Es un conjunto integrado de actividades y activos dirigidos y gestionados con el fin de proporcionar un rendimiento a los inversores, o menores costes u otros beneficios económicos que reviertan directa y proporcionalmente a los asegurados o participantes. Un negocio se compone generalmente de insumos, procesos aplicados a los mismos y de los correspondientes productos que son, o serán, utilizados para generar ingresos ordinarios. Si hay un fondo de comercio presente en un conjunto de actividades y activos transferidos, se presumirá que el conjunto cedido es un negocio.

- **Negocio Conjunto:** Es un acuerdo contractual en virtud del cual dos o más partícipes emprenden una actividad económica que se somete a control conjunto.

- **Pasivo:** Es una deuda o un compromiso que ha adquirido una empresa, institución o individuo.
- **Pasivo contingente:** Es una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad; o una obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque: no es probable que la entidad tenga que satisfacerla, desprendiéndose de recursos que incorporen beneficios económicos; o el importe de la obligación no puede ser valorado con la suficiente fiabilidad.
- **Perdida por deterioro:** Según las Normas Internacionales de Contabilidad, La pérdida por deterioro es la cantidad en que excede el importe en libros de un activo a su importe recuperable.
- **Políticas contables:** Son los principios específicos, bases, acuerdos reglas y procedimientos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros.
- **Errores de ejercicios anteriores:** Son las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más ejercicios anteriores, resultantes de un fallo al emplear o de un error al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales ejercicios fueron formulados; podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, el no advertir o mal interpretar hechos, así como los fraudes.

- **Probable:** Significa que tiene más verosimilitud de que ocurra que de lo contrario.
- **Provisión:** Es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento.
- **Valor en Libros:** Es el importe con que un renglón contable aparece registrado en los libros de contabilidad, ya sea que represente el costo, inicial, el actualizado, el estimado o el de avalúo. Representa el valor con que se registra en los libros de contabilidad cualquier propiedad, derecho, bien, crédito u obligación. En las sociedades por acciones, el "valor en libros" de una acción común se calcula sumando el capital social exhibido, con el superávit y las utilidades no distribuidas, restando a la suma el importe de las acciones preferentes, a su valor nominal o de liquidación, y dividiendo la diferencia entre el número de acciones comunes que formen parte del capital social. El valor en libros representa únicamente "cifras en libros" y eso puede ser diferente del valor comercial, del valor en el mercado, del valor real, del valor de reposición, del valor de liquidación, etc. Cualquier cifra en los libros de contabilidad que no se haya ajustado.
- **Valor Razonable:** Es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo entre un comprador y un vendedor adecuadamente informados, este criterio de valoración es usado en economía, finanzas y contabilidad para valorar activos y pasivos.
- **Valor Residual:** Es el importe neto que la empresa pretende obtener o bien es el valor de un equipo industrial o de cualquier otro elemento patrimonial sujeto a depreciación al final de su vida útil o en cualquier momento anterior.
- **Vida útil:** Es el periodo durante el cual se espera darle uso al activo amortizable por parte de una empresa o bien podemos decir también que es

la duración estimada que un objeto puede tener cumpliendo correctamente con la función para la cual ha sido creado. Normalmente se calcula en horas de duración.

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

3.1) Tipo de Investigación

La investigación realizada constituye una investigación documental, pues se ocupa del estudio de un problema planteado con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza, con apoyo, principalmente, en trabajos previos, información y datos divulgados por medios impresos, audiovisuales o electrónicos.

La investigación documental es aquella que se basa en la obtención y análisis de datos provenientes de materiales impresos u otros tipos de documentos. (*Arias, 1999*).

3.2) Nivel de Investigación

La investigación exploratoria es aquella que se efectúa sobre un tema u objeto poco conocido o estudiado por lo que sus resultados constituyen una visión aproximada de dicho objeto. La investigación es de nivel exploratoria por cuanto que el tema ha ser abordado es poco conocido por lo que sus resultados constituyen una visión aproximada de dicho objetivo.

3.3) Diseño de la Investigación

Esta investigación se clasifica como un diseño bibliográfico, pues es un proceso basado en la búsqueda, recuperación, análisis, crítica e interpretación de datos secundarios, es decir, los obtenidos y registrado por otros investigadores en fuentes documentales: impresas, audiovisuales o electrónicas; en ese sentido, y como en toda investigación, el propósito de

este diseño es el aporte de nuevos conocimientos. En este trabajo de investigación, en primer lugar se han identificado los problemas, en base a los cuales se han propuesto las soluciones correspondientes a través los objetivos de la investigación. Luego de haber desarrollado el trabajo, se ha contrastado los objetivos específicos, lo que ha permitido consolidar el objetivo general de la investigación. Los objetivos específicos, han sido la base para emitir la conclusión general del trabajo.

3.4) Técnicas e Instrumentación de Recopilación de Datos

La técnica empleada fue las consultas directas en bibliotecas y centros de información requirieron recursos humanos y consumieron tiempo y servicios de copiado, se realizaron consultas utilizando medios informáticos que tienen la gran ventaja de poder acceder a centros de información y bibliotecas de instituciones y universidades en todo el mundo.

3.5) Técnicas de Análisis de Datos

La técnica utilizada o aplicada para analizar los datos obtenidos fue la elaboración de una ficha técnica donde se indicaba con claridad los resultados de la revisión crítica, haciendo énfasis en los aspectos aplicables a la investigación que se desarrollaba. Durante esta etapa de análisis y reflexión, los investigadores aplicaron su experiencia e imaginación creativa, entendiendo la revisión documental como un intercambio de experiencias con otros investigadores en su campo, o con investigadores de otros campos donde se inserta un objeto de investigación. Esta fase de la investigación documental ayudó a los investigadores a valorar la pertinencia y factibilidad del proyecto, su justificación, alcances y planteó las preguntas que se espera responder a través de su desarrollo.

CAPITULO IV

4.1 Norma internacional de contabilidad N° 8 (NIC 8)

“Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores”

OBJETIVO

1. El objetivo de esta Norma es prescribir los criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, así como el tratamiento contable y la información a revelar acerca de los cambios en las políticas contables, de los cambios en las estimaciones contables y de la corrección de errores. La Norma trata de realzar la relevancia y fiabilidad de los estados financieros de una entidad, así como la comparabilidad con los estados financieros emitidos por ésta en ejercicios anteriores, y con los elaborados por otras entidades.

2. Los requisitos de información a revelar relativos a las políticas contables, excepto los referentes a cambios en las políticas contables, han sido establecidos en la NIC 1

Presentación de estados financieros.

ALCANCE

3. Esta Norma se aplicará en la selección y aplicación de las políticas contables, así como en la contabilización de los cambios en éstas y en las estimaciones contables, y en la corrección de errores de ejercicios anteriores.

4. El efecto impositivo de la corrección de los errores de ejercicios anteriores, así como de los ajustes retroactivos efectuados al realizar cambios en las políticas contables, se contabilizará de acuerdo con la NIC 12 *Impuesto sobre las ganancias*, y se revelará la información requerida por esta Norma.

DEFINICIONES

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

La aplicación prospectiva de un cambio en una política contable y del reconocimiento del efecto de un cambio en una estimación contable consiste respectivamente en:

(a) la aplicación de la nueva política contable a las transacciones, otros eventos y condiciones ocurridos tras la fecha en que se cambió la política; y en

(b) el reconocimiento del efecto del cambio en la estimación contable para el ejercicio corriente y los futuros, afectados por dicho cambio.

La aplicación retroactiva consiste en aplicar una nueva política contable a transacciones, otros eventos y condiciones, como si ésta se hubiera aplicado siempre.

Un cambio en una estimación contable es un ajuste en el importe en libros de un activo o de un pasivo, o en el importe del consumo periódico de un activo, que se produce tras la evaluación de la situación

actual del elemento, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes.

Los cambios en las estimaciones contables son el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos y, en consecuencia, no son correcciones de errores.

Errores de ejercicios anteriores son las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más ejercicios anteriores, resultantes de un fallo al emplear o de un error al utilizar información fiable que:

(a) estaba disponible cuando los estados financieros para tales ejercicios fueron formulados; y

(b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros .Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, el no advertir o mal interpretar hechos, así como los fraudes.

Impracticable.

La aplicación de un requisito será impracticable cuando la entidad no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo. Para un ejercicio anterior en particular, será impracticable aplicar un cambio en una política contable retroactivamente o realizar una reexpresión retroactiva para corregir un error si:

(a) los efectos de la aplicación o de la reexpresión retroactivas no sean determinables;

(b) la aplicación o la reexpresión retroactivas impliquen establecer suposiciones acerca de cuáles hubieran podido ser las intenciones de la dirección en ese ejercicio;

(c) la aplicación o la reexpresión retroactivas requieran estimaciones de importes significativos, y que resulta imposible distinguir objetivamente información de tales estimaciones que:

(i) suministre evidencia de las circunstancias que existían en la fecha o fechas en que tales importes fueron reconocidos, valorados o fue revelada la correspondiente información; y

(ii) hubiera estado disponible cuando los estados financieros de los ejercicios anteriores fueron formulados.

Materialidad (o importancia relativa).

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

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

(a) las Normas Internacionales de Información Financiera;

(b) las Normas Internacionales de Contabilidad; y

(c) las Interpretaciones, ya sean las originadas por el Comité de Interpretaciones

Internacionales de Información Financiera (IFRIC) o las antiguas Interpretaciones (SIC).

Políticas contables son los principios específicos, bases, acuerdos reglas y procedimientos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros.

La reexpresión retroactiva consiste en corregir el reconocimiento, valoración e información a revelar de los importes de los elementos de los estados financieros, como si el error cometido en ejercicios anteriores no se hubiera cometido nunca.

6. Evaluar cuándo una omisión o inexactitud puede influir en las decisiones económicas de los usuarios, considerándose así material o con importancia relativa, exigiera tener en cuenta las características de tales usuarios. El *Marco Conceptual para la preparación y presentación de la información financiera* establece, en el párrafo 25, que: «se supone que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, así como de su contabilidad, y también la voluntad de estudiar la información con razonable diligencia».

En consecuencia, la evaluación exige tener en cuenta cómo puede esperarse que, en términos razonables, los usuarios con las características descritas se vean influidos al tomar decisiones económicas.

POLÍTICAS CONTABLES

Selección y aplicación de las políticas contables

7. Cuando una Norma o Interpretación sea específicamente aplicable a una transacción, otro evento o condición, la política o políticas contables aplicadas a esa partida se determinarán aplicando la Norma o Interpretación en cuestión, y considerando además cualquier Guía de Implementación relevante emitida por el IASB para esa Norma o Interpretación.

8. En las NIIF se establecen políticas contables sobre las que el IASB ha llegado a la conclusión de que dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre las transacciones, otros eventos y condiciones a las que son aplicables. Estas políticas no necesitan ser aplicadas cuando el efecto de su utilización no sea significativo.

Sin embargo, no es adecuado dejar de aplicar las NIIF, o dejar de corregir errores, apoyándose en que el efecto no es significativo, con el fin de alcanzar una presentación particular de la posición financiera, rendimiento financiero o flujos de efectivo de la entidad.

9. Las Guías de Implementación de la Normas emitidas por el IASB no forman parte de dichas Normas y, por tanto, no contienen requerimientos para la elaboración de los estados financieros.

10. En ausencia de una Norma o Interpretación que sea aplicable específicamente a una transacción, otros hechos o condiciones, la

dirección deberá usar su juicio en el desarrollo y aplicación de una política contable, a fin de suministrar información que sea:

(a) relevante para las necesidades de toma de decisiones económicas de los usuarios; y

(b) fiable, en el sentido de que los estados financieros:

(i) presenten de forma fidedigna la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad;

(ii) reflejen el fondo económico de las transacciones, otros eventos y condiciones, y no simplemente su forma legal;

(iii) sean neutrales, es decir, libres de prejuicios o sesgos;

(iv) sean prudentes; y

(v) estén completos en todos sus aspectos significativos.

11. Al realizar los juicios descritos en el párrafo 10, la dirección deberá referirse, en orden descendente, a las siguientes fuentes a la hora de considerar su aplicabilidad:

(a) los requisitos y directrices establecidos en las Normas e Interpretaciones que traten temas similares y relacionados; y

(b) las definiciones, así como los requisitos de reconocimiento y valoración, establecidos para activos, pasivos, ingresos y gastos en el Marco Conceptual.

12. Al realizar los juicios descritos en el párrafo 10, la dirección podrá considerar también los pronunciamientos más recientes de otras

instituciones emisoras de normas, que empleen un marco conceptual similar al emitir normas contables, así como otra literatura contable y las prácticas aceptadas en los diferentes sectores de actividad, en la medida que no entren en conflicto con las fuentes señaladas en el párrafo 11.

Uniformidad de las políticas contables

13. La entidad seleccionará y aplicará sus políticas contables de manera uniforme para transacciones, otros eventos y condiciones que sean similares, a menos que una Norma o Interpretación exija o permita específicamente establecer categorías de partidas para las cuales podría ser apropiado aplicar diferentes políticas. Si una Norma o Interpretación exige o permite establecer esas categorías, se seleccionará una política contable adecuada, y se aplicará de manera uniforme a cada categoría.

Cambios en las políticas contables

14. La entidad cambiará una política contable sólo si tal cambio:

- (a) es requerido por una Norma o Interpretación; o***
- (b) lleva a que los estados financieros suministren información más fiable y relevante sobre los efectos de las transacciones, otros eventos o condiciones que afecten a la situación financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad.***

15. Los usuarios de los estados financieros necesitan ser capaces de comparar los estados financieros de una entidad a lo largo del tiempo, a fin de identificar tendencias en su situación financiera, rendimiento financiero y

flujos de efectivo. En consecuencia, se aplicarán las mismas políticas contables dentro de cada ejercicio, así como de un ejercicio a otro, excepto si se presentase algún cambio en una política contable que cumpliera alguno de los criterios del párrafo 14.

16. Las siguientes situaciones no constituyen cambios en las políticas contables:

(a) la aplicación de una política contable para transacciones, otros eventos o condiciones que difieren sustancialmente de aquéllos que han ocurrido previamente; y

(b) la aplicación de una nueva política contable para transacciones, otros eventos o condiciones que no han ocurrido anteriormente, o que, de ocurrir, carecieron de materialidad.

17. La aplicación por primera vez de una política que consista en la revalorización de activos, de acuerdo con la NIC 16 Inmovilizado material, o con la NIC 38 Activos intangibles, se considerará un cambio de política contable que ha de ser tratado como una revalorización, de acuerdo con la NIC 16 o con la NIC 38, en lugar de aplicar las disposiciones contenidas en esta Norma.

18. Los párrafos 19 a 31 no serán de aplicación a los cambios en las políticas contables descritos en el párrafo 17.

Aplicación de los cambios en las políticas contables

19. Con sujeción al párrafo 23:

(a) la entidad contabilizará un cambio en una política contable derivado de la aplicación inicial de una Norma o Interpretación, de

acuerdo con las disposiciones transitorias específicas de tal Norma o Interpretación, si las hubiera; y

(b) cuando la entidad cambie una política contable, ya sea por la aplicación inicial de una Norma o Interpretación que no incluya una disposición transitoria específica aplicable a tal cambio, o porque haya decidido cambiarla de forma voluntaria, aplicará dicho cambio retroactivamente.

20. Para los propósitos de esta Norma, la aplicación anticipada de una Norma o Interpretación no se considerará un cambio voluntario en una política contable.

21. En ausencia de una Norma o Interpretación aplicable específicamente a una transacción, otros eventos o condiciones, la ***dirección*** podrá, de acuerdo con el párrafo 12, aplicar una política contable considerando los pronunciamientos más recientes de otras instituciones emisoras de normas que empleen un marco conceptual similar al emitir normas contables. Si a raíz de una modificación de tal pronunciamiento, la entidad eligiese cambiar una política contable, ese cambio se contabilizará, y se revelará como un cambio voluntario de una política contable.

Aplicación retroactiva

22. Con sujeción a la limitación establecida en el párrafo 23, cuando un cambio en una política contable se aplique retroactivamente de acuerdo con los apartados (a) y (b) del párrafo 19, la entidad ajustará los saldos iniciales de cada componente afectado del patrimonio neto para el ejercicio anterior más antiguo que se presente, revelando información acerca de los demás importes comparativos para cada

ejercicio anterior presentado, como si la nueva política contable se hubiese estado aplicando siempre.

Limitaciones a la aplicación retroactiva

23. Cuando sea obligatoria la aplicación retroactiva en función de lo establecido en los apartados (a) y (b) del párrafo 19, el cambio en la política contable se aplicará retroactivamente, salvo y en la medida en que fuera impracticable determinar los efectos del cambio en cada ejercicio específico o el efecto acumulado.

24. Cuando sea impracticable determinar los efectos que se derivan, en cada ejercicio específico, del cambio de una política contable sobre la información comparativa en uno o más ejercicios anteriores para los que se presente información, la entidad aplicará la nueva política contable a los saldos iniciales de los activos y pasivos al principio del ejercicio más antiguo para el que la aplicación retroactiva sea practicable — que podría ser el propio ejercicio corriente — y deberá efectuar el correspondiente ajuste en los saldos iniciales de cada componente del patrimonio neto que se vea afectado para ese periodo.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado, al principio del ejercicio corriente, por la aplicación de una nueva política contable a todos los ejercicios anteriores, la entidad ajustará la información comparativa aplicando la nueva política contable de forma prospectiva, desde la fecha más antigua en que sea practicable hacerlo.

26. Cuando la entidad aplique una nueva política contable retroactivamente, la aplicará a la información comparativa de ejercicios

anteriores, retrotrayéndose en el tiempo tanto como sea practicable. La aplicación retroactiva a un ejercicio anterior no será practicable a menos que sea posible determinar el efecto acumulado tanto sobre los saldos de apertura como sobre los de cierre del balance para ese ejercicio. El importe del ajuste resultante, referido a los periodos previos a los presentados en los estados financieros, se llevará contra los saldos iniciales de cada componente afectado del patrimonio neto del ejercicio previo más antiguo sobre el que se presente información. Normalmente, el ajuste se hace contra las ganancias acumuladas. Sin embargo, los ajustes pueden hacerse contra otro componente del patrimonio neto (por ejemplo, para cumplir con una Norma o Interpretación). Cualquier otro tipo de información que se incluya respecto a ejercicios anteriores, tal como resúmenes históricos de datos financieros, será asimismo objeto de ajuste, retrotrayéndose en el tiempo tanto como sea practicable.

27. Cuando sea impracticable para la entidad aplicar una nueva política contable retroactivamente, debido a que no pueda determinar el efecto acumulado de la aplicación de la política para todos los ejercicios anteriores, la entidad, de acuerdo con el párrafo 25, aplicará la nueva política contable de forma prospectiva desde el inicio del ejercicio más antiguo que sea practicable. En consecuencia, se ignorará la porción del ajuste acumulado de los activos, pasivos y patrimonio neto surgido antes de esa fecha. Se permitirán los cambios de las políticas contables, incluso si fuera impracticable la aplicación de dicha política de forma prospectiva a algún ejercicio anterior. Los párrafos 50 a 53 suministran directrices sobre cuándo resulta impracticable aplicar una nueva política contable a uno o más ejercicios anteriores.

Información a revelar

28. Cuando la aplicación por primera vez de una Norma o Interpretación tenga efecto en el ejercicio corriente o en alguno anterior- salvo que fuera impracticable determinar el importe del ajuste- o bien pudiera tener efecto sobre ejercicios futuros, la entidad revelará:

- (a) el título de la Norma o Interpretación;**
- (b) en su caso, que el cambio en la política contable se ha efectuado de acuerdo con su disposición transitoria;**
- (c) la naturaleza del cambio en la política contable;**
- (d) en su caso, una descripción de la disposición transitoria;**
- (e) en su caso, la disposición transitoria que podría tener efectos sobre ejercicios futuros;**
- (f) para el ejercicio corriente y para cada ejercicio anterior presentado, hasta el extremo en que sea practicable, el importe del ajuste:**
 - (i) para cada rúbrica del estado financiero que se vea afectada; y**
 - (ii) si la NIC 33 Ganancias por acción es aplicable a la entidad, para las ganancias por acción tanto básica como diluida;**
- (g) El importe del ajuste relativo a ejercicios anteriores presentados, en la medida en que sea practicable; y**
- (h) si la aplicación retroactiva, exigida por los apartados (a) y (b) del párrafo 19, fuera impracticable para un ejercicio previo en concreto, o para ejercicios anteriores a los presentados, las circunstancias que**

conducen a la existencia de esa situación y una descripción de cómo y desde cuándo se ha aplicado el cambio en la política contable. En los estados financieros de los ejercicios posteriores no será necesario repetir tales revelaciones.

29. Cuando un cambio voluntario en una política contable tenga efecto en el ejercicio corriente o en algún ejercicio anterior, o bien tendría efecto en ese ejercicio si no fuera impracticable determinar el importe del ajuste, o bien podría tener efecto sobre ejercicios futuros, la entidad revelará:

(a) la naturaleza del cambio en la política contable;

(b) las razones por las que aplicar la nueva política contable suministra información más fiable y relevante;

(c) para el ejercicio corriente y para cada ejercicio anterior del que se presente información, hasta el extremo en que sea practicable, el importe del ajuste:

(i) para cada rúbrica afectada del estado financiero; y

(ii) si la NIC 33 Ganancias por acción es aplicable a la entidad, para la ganancia por acción tanto básica como diluida;

(d) el importe del ajuste relativo a ejercicios anteriores presentados, hasta el extremo en que sea practicable; y

(e) si la aplicación retroactiva fuera impracticable para un ejercicio anterior en particular, o para ejercicios anteriores presentados, las circunstancias que conducen a esa situación, junto con una

descripción de cómo y desde cuándo se ha aplicado el cambio en la política contable.

En los estados financieros de los ejercicios posteriores no es necesario repetir tales revelaciones.

30. Cuando una entidad no haya aplicado una nueva Norma o Interpretación que, habiendo sido emitida todavía no ha entrado en vigor, la entidad deberá revelar:

(a) este hecho; e

(b) información relevante, conocida o razonablemente estimada, para evaluar el posible impacto que la aplicación de la nueva Norma o Interpretación tendrá sobre los estados financieros de la entidad en el ejercicio en que se aplique por primera vez.

31. Para cumplir con el párrafo 30, la entidad revelará:

(a) el título de la nueva Norma o Interpretación;

(b) la naturaleza del cambio o cambios inminentes en la política contable;

(c) la fecha en la que sea obligatoria la aplicación de la Norma o Interpretación;

(d) la fecha a partir de la que esté previsto aplicar la Norma o Interpretación por primera vez; y

(e) una u otra de las siguientes informaciones:

(i) una explicación del impacto esperado, derivado de la aplicación inicial de la Norma o Interpretación sobre los estados financieros de la entidad; o

(ii) si el impacto fuera desconocido o no pudiera ser estimado razonablemente, una declaración al efecto.

CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES

32. Como resultado de las incertidumbres inherentes al mundo de los negocios, muchas partidas de los estados financieros no pueden ser valoradas con precisión, sino sólo estimadas. El proceso de estimación implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible más reciente. Por ejemplo, podría requerirse estimaciones para:

- (a) los derechos de cobro de recuperación problemática;
- (b) la obsolescencia de las existencias;
- (c) el valor razonable de activos o pasivos financieros;
- (d) la vida útil o las pautas de consumo esperadas de los beneficios económicos futuros incorporados en los activos amortizables; y
- (e) las obligaciones por garantías concedidas.

33. El uso de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros, y no menoscaba su fiabilidad.

34. Si se produjesen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, es posible que ésta pueda necesitar ser revisada, como consecuencia de nueva información obtenida o de poseer más experiencia. La revisión de la estimación, por su propia naturaleza, no está relacionada con ejercicios anteriores ni tampoco es una corrección de un error.

35. Un cambio en los criterios de valoración aplicados es un cambio en una política contable, y no un cambio en una estimación contable. Cuando

sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, el cambio se tratará como si fuera una estimación contable.

36. *El efecto de un cambio en una estimación contable, diferente de aquellos cambios a los que se aplique el párrafo 37, se reconocerá de forma prospectiva, incluyéndolo en el resultado del:*

(a) ejercicio en que tenga lugar el cambio, si éste afecta a un solo ejercicio; o

(b) ejercicio en que tenga lugar el cambio y los futuros, si afectase a varios ejercicios.

37. *En la medida que un cambio en una estimación contable dé lugar a cambios en activos y pasivos, o se refiera a una partida de patrimonio neto, se reconocerá ajustando el valor en libros de la correspondiente partida de activo, pasivo o patrimonio neto en el ejercicio en que tenga lugar el cambio.*

38. El reconocimiento prospectivo del efecto del cambio en una estimación contable significa que el cambio se aplica a las transacciones, otros eventos y condiciones, desde la fecha del cambio en la estimación. Un cambio en una estimación contable podría afectar al resultado del ejercicio corriente, o bien al de éste y al de ejercicios futuros. Por ejemplo, un cambio en las estimaciones del importe de los clientes de dudoso cobro afectará sólo al resultado del ejercicio corriente y, por tanto, se reconocerá en este ejercicio. Sin embargo, un cambio en la vida útil estimada, o en los patrones de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados a un activo

amortizable, afectará al gasto por amortización del ejercicio corriente y de cada uno de los ejercicios de vida útil restante del activo. En ambos casos, el efecto del cambio correspondiente al ejercicio corriente se reconocerá como ingreso o gasto del ejercicio corriente, mientras que el eventual efecto sobre los ejercicios futuros se irá reconociendo en el transcurso de los mismos.

Información a revelar

39. La entidad revelará la naturaleza e importe de cualquier cambio en una estimación contable que haya producido efectos en el ejercicio corriente, o que se espere vaya a producirlos en ejercicios futuros, exceptuándose de lo anterior la revelación de información del efecto sobre ejercicios futuros, en el caso de que fuera impracticable estimar ese efecto.

40. Si no se revela el importe del efecto en ejercicios futuros debido a que la estimación es impracticable, la entidad revelará este hecho.

ERRORES

41. Los errores pueden surgir al reconocer, valorar, presentar o revelar la información de los elementos de los estados financieros.

Los estados financieros no cumplen con las NIIF si contienen errores, materiales o bien errores inmateriales, cometidos intencionadamente para conseguir una determinada presentación de la situación financiera, del rendimiento financiero o de los flujos de efectivo de una entidad. Los errores potenciales del ejercicio corriente, descubiertos en este mismo ejercicio, se corregirán antes de que los estados financieros sean formulados. Sin embargo, los errores materiales en ocasiones no se descubren hasta un ejercicio posterior, de forma que tales errores de ejercicios anteriores se

corregirán en la información comparativa presentada en los estados financieros de los ejercicios siguientes (véanse los párrafos 42 a 47).

42. Con sujeción a lo establecido en párrafo 43, la entidad corregirá los errores materiales de ejercicios anteriores, de forma retroactiva, en los primeros estados financieros formulados después de haberlos descubierto:

(a) reexpresando la información comparativa para el ejercicio o ejercicios anteriores en los que se originó el error; o

(b) si el error ocurrió con anterioridad al ejercicio más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio neto para dicho ejercicio.

Limitaciones a la reexpresión retroactiva

43. El error correspondiente a un ejercicio anterior se corregirá mediante reexpresión retroactiva, salvo que sea impracticable determinar los efectos en cada ejercicio específico o el efecto acumulado del error.

44. Cuando sea impracticable determinar los efectos que se derivan, en cada ejercicio específico, de un error sobre la información comparativa de uno o más ejercicios anteriores para los que se presente información, la entidad reexpresará los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio neto para los ejercicios más antiguos en los cuales tal reexpresión retroactiva sea practicable (que podría también ser el propio ejercicio corriente).

45. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado, al principio del ejercicio corriente, de un error sobre todos los ejercicios anteriores, la entidad reexpresará la información comparativa corrigiendo el error de forma prospectiva, desde la fecha más antigua en que sea posible hacerlo.

46. El efecto de la corrección de un error de ejercicios anteriores no se incluirá en el resultado del ejercicio en el que se descubra el error. Cualquier otro tipo de información que se incluya respecto a ejercicios anteriores, tales como resúmenes históricos de datos financieros, será objeto de reexpresión, yendo tan atrás como sea posible.

47. Cuando sea impracticable determinar el importe de un error para todos los ejercicios previos (por ejemplo, una equivocación al aplicar una política contable), la entidad, de acuerdo con el párrafo 45, reexpresará la información comparativa de forma prospectiva desde la fecha más antigua posible. En consecuencia, se ignorará la porción del ajuste acumulado de activos, pasivos y patrimonio neto que haya surgido antes de esa fecha. En los párrafos 50 a 53 se suministran directrices sobre cuándo resulta impracticable corregir un error para uno o más ejercicios anteriores.

48. La corrección de errores puede distinguirse con facilidad de los cambios en las estimaciones contables. Las estimaciones contables son, por su naturaleza, aproximaciones que pueden necesitar revisión cuando se tenga conocimiento de información adicional. Por ejemplo, las pérdidas o ganancias reconocidas como resultado del desenlace de una contingencia, no constituye corrección de un error.

Información a revelar sobre errores de ejercicios anteriores

49. ***En aplicación del párrafo 42, la entidad revelará la siguiente información:***

(a) la naturaleza del error del ejercicio anterior;

(b) para cada ejercicio anterior presentado, hasta el extremo en que sea practicable, el importe del ajuste:

(i) para cada rúbrica afectada del estado financiero; y

(ii) para el importe de la ganancia por acción tanto básica como diluida, si la NIC 33 fuera aplicable a la entidad;

(c) el importe del ajuste al principio del ejercicio anterior más antiguo sobre el que se presente información; y

(d) si fuera impracticable la reexpresión retroactiva para un ejercicio anterior en particular, las circunstancias que conducen a esa situación, junto con una descripción de cómo y desde cuándo se ha corregido el error.

En los estados financieros de los ejercicios posteriores no será necesario repetir tales revelaciones.

IMPRACTICABILIDAD DE LA APLICACIÓN Y DE LA REEXPRESIÓN RETROACTIVAS

50. En algunas circunstancias resulta impracticable, cuando se desea conseguir la comparabilidad con el ejercicio corriente, ajustar la información comparativa de uno o más ejercicios anteriores. Por ejemplo, los datos podrían no haberse recogido, en el ejercicio o ejercicios anteriores, de forma

que permitan la aplicación retroactiva de una nueva política contable (incluyendo, para el propósito de los párrafos 51 a 53, su aplicación prospectiva a ejercicios anteriores), o la reexpresión retroactiva para corregir un error de un ejercicio anterior, como consecuencia de lo cual es impracticable reconstruir la información.

51. Con frecuencia es necesario efectuar estimaciones al aplicar una política contable a los elementos de los estados financieros reconocidos o revelados que hacen referencia a determinadas transacciones, otros eventos y condiciones. La estimación es subjetiva en sí misma, y podría haberse realizado después de la fecha del balance. El desarrollo de estimaciones puede ser todavía más difícil cuando se aplica retroactivamente una política contable, o cuando se efectúa una reexpresión retroactiva para corregir un error de ejercicios anteriores, debido al dilatado periodo de tiempo que podría haber transcurrido desde que se produjo la transacción afectada u ocurrió el otro evento o condición objeto de la reexpresión. Sin embargo, el objetivo de una estimación, que se refiere a ejercicios anteriores, es el mismo que para las estimaciones realizadas en el ejercicio corriente, esto es, una y otra han de reflejar las circunstancias existentes cuando la transacción, evento o condición haya ocurrido.

52. En consecuencia, la aplicación retroactiva de una nueva política contable o la corrección de un error de un ejercicio anterior, exige diferenciar la información que:

(a) suministra evidencia de las circunstancias existentes en la fecha en la que la transacción, otro evento o condición haya ocurrido, y

(b) tendría que haber estado disponible cuando los estados financieros del ejercicio previo fueron formulados.

Para algunos tipos de estimaciones (por ejemplo, una estimación del valor razonable que no esté basada en precios o factores observables), es impracticable distinguir tales tipos de información. Cuando la aplicación o la reexpresión retroactivas exijan efectuar estimaciones significativas, para las que sea imposible distinguir aquellos dos tipos de información, resultará impracticable aplicar la nueva política contable o corregir el error del ejercicio previo de forma retroactiva.

53. Cuando se esté aplicando una nueva política contable o se corrijan importes de un ejercicio anterior, no deberán establecerse hipótesis retroactivas, ya consistan en suposiciones acerca de las intenciones de la dirección en un ejercicio previo o en estimaciones de los importes que se hubieran reconocido, valorado o revelado en tal ejercicio anterior. Por ejemplo, cuando una entidad esté corrigiendo un error de un ejercicio anterior, relativo a la valoración de activos financieros previamente clasificados como inversiones mantenidas hasta el vencimiento de acuerdo con la NIC 39 *Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración*, no cambiará el criterio de valoración para ese ejercicio, aún en el caso de que la dirección decidiera posteriormente no mantenerlos hasta su vencimiento. Por otra parte, cuando una entidad proceda a corregir un error de cálculo de sus pasivos acumulados por ausencias retribuidas en caso de enfermedad de acuerdo con la NIC 19 *Retribuciones a los empleados*, ignorará la información que haya aparecido en el siguiente ejercicio sobre una severa epidemia de gripe, si este dato ha estado disponible después de que los estados financieros para el ejercicio anterior fueran formulados. El hecho de que frecuentemente se exija efectuar estimaciones significativas cuando se modifique la información comparativa presentada para ejercicios anteriores, no impide ajustar o corregir dicha información comparativa.

FECHA DE VIGENCIA

54. *La entidad aplicará esta Norma en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2005, revelará este hecho.*

DEROGACIÓN DE OTROS PRONUNCIAMIENTOS

55. Esta Norma sustituye a la NIC 8 *Ganancia o pérdida neta del ejercicio, errores fundamentales y cambios en las políticas contables*, revisada en 1993.

56. Esta Norma sustituye a las siguientes Interpretaciones:

- (a) SIC-2 *Uniformidad-capitalización de los costes por intereses*; y
- (b) SIC-18 *Uniformidad-métodos alternativos*.

APÉNDICE

Modificaciones de otros pronunciamientos

Las modificaciones que contiene este Apéndice tendrán vigencia en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Si una entidad aplica esta norma en un ejercicio anterior, las modificaciones también tendrán vigencia en ese periodo.

A1. Se modifica la NIC 7 *Estado de flujos de efectivo*, que ahora queda de la siguiente manera:

Los párrafos 29 y 30, sobre partidas extraordinarias, quedan eliminados.

A2. Se modifica la NIC 12 *Impuestos sobre las ganancias*, de la manera descrita a continuación.

El apartado (b) del párrafo 62 se modifica de la siguiente manera:

(b) un ajuste del saldo inicial de las ganancias acumuladas procedente de un cambio en las políticas contables, que se aplique retroactivamente, o de la corrección de un error (véase la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*). El apartado (h) del párrafo 80 se modifica de la siguiente manera: (h) el importe del gasto (ingreso) por el impuesto, relacionado con los cambios en las políticas contables y los errores, que se ha incluido en la determinación del resultado del ejercicio, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores* porque no ha podido ser contabilizado de forma retroactiva.

Se eliminan el apartado (b) del párrafo 81 y el párrafo 83.

A3. Se modifica la NIC 14 *Información por segmentos* de la manera descrita a continuación.

Se modifica la definición de políticas contables del párrafo 8, que ahora queda de la siguiente manera:

Políticas contables son los principios específicos, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de estados financieros.

Se modifica el párrafo 60, que ahora queda de la siguiente manera:

60. La NIC 1 obliga a revelar por separado la naturaleza e importe de las partidas de gastos e ingresos que sean materiales o tengan importancia relativa. En la NIC 1 se ofrecen diversos ejemplos, entre los que se incluyen las correcciones del valor de las existencias y del inmovilizado material, las provisiones por reestructuración, las enajenaciones o disposiciones por otra vía de inmovilizados materiales e inversiones a largo plazo, las explotaciones en interrupción definitiva, los pagos por litigios, y las reversiones de las provisiones. En el párrafo 59 no se pretende cambiar la clasificación de ninguna de tales partidas, ni tampoco su valoración. Sin embargo, la información a revelar aconsejada en el citado párrafo modifica el nivel al cual se ha de evaluar, para propósitos de información financiera, la importancia relativa de esas partidas, descendiendo desde el nivel de la entidad al que corresponde al segmento.

Se modifican los párrafos 77 y 78, que ahora quedan de la siguiente manera:

77. Los cambios en las políticas contables aplicadas por la entidad se tratan en la NIC 8. Esta Norma obliga a que se realicen cambios en una política contable sólo si lo requiere una Norma o Interpretación, o bien si el cambio da como resultado que los estados financieros

de la entidad contengan una información sobre las transacciones, otros eventos o condiciones que sea fiable y más relevante.

78. Los cambios en las políticas contables aplicadas por la entidad, considerada en su conjunto, que afecten a la información por segmentos, se tratarán de acuerdo con la NIC 8. Salvo que una nueva Norma o Interpretación especifique otra cosa, la NIC 8 requiere que:

(a) los cambios en una política contable se apliquen retroactivamente, reexpresando la información de ejercicios anteriores a menos que sea impracticable determinar el efecto acumulado del cambio o los efectos que corresponden a cada ejercicio específico;

(b) si la aplicación retroactiva no es practicable con relación a todos los ejercicios presentados, la nueva política contable será aplicada retroactivamente desde la fecha más antigua posible; y

(c) si fuera impracticable determinar el efecto acumulado de aplicar la nueva política contable al comienzo del ejercicio corriente, se aplicará esa política de forma prospectiva, desde la fecha más remota posible. Se introducen los siguientes cambios, para eliminar las referencias a las partidas extraordinarias:

(a) En el párrafo 16, dentro de la definición de ingreso ordinario del segmento, se elimina el apartado (a).

(b) En el párrafo 16, dentro de la definición de gasto del segmento, se elimina el apartado (a).

A4. Se modifica la NIC 19 *Retribuciones a los empleados* de la manera descrita a continuación.

Se modifica el párrafo 131, que ahora queda como sigue:

131. A pesar de que en esta Norma no se exigen revelaciones específicas sobre las otras prestaciones a largo plazo a los empleados, puede haber requisitos informativos en otras Normas, como por ejemplo cuando el gasto por las citadas prestaciones sea material, de manera que la información correspondiente fuera obligatoria de acuerdo con la NIC 1 *Presentación de estados financieros*. Cuando sea obligatorio, en función de la NIC 24

Información a revelar sobre partes vinculadas, la entidad revelará información sobre otras prestaciones a largo plazo a favor del personal clave de la dirección. Se modifica el párrafo 142, que ahora queda como sigue:

142. En función de lo requerido por la NIC 1, la entidad revelará la naturaleza e importe de cualquier gasto que sea material o con importancia relativa. Las indemnizaciones por cese pueden producir gastos cuyo importe sea necesario revelar para cumplir con la obligación descrita.

Se modifica el párrafo 160, que ahora queda como sigue:

160. Será de aplicación la NIC 8 cuando una entidad modifique sus políticas contables con el fin de reflejar los cambios especificados en los párrafos 159 y 159A. Al aplicar esos cambios de forma retroactiva, como exige la NIC 8, la entidad los tratará como si hubieran sido adoptados al mismo tiempo que el resto de la Norma.

A5. Se modifican los párrafos 20 a 22 de la NIC 20 *Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas*, que ahora quedan como sigue:

20. *Toda subvención oficial a recibir en compensación por gastos o pérdidas ya incurridos, o bien con el propósito de prestar apoyo financiero inmediato a la entidad, sin costes posteriores relacionados, se reconocerá como ingresos del ejercicio en que se convierta en exigible.*

21. En ciertas circunstancias, una subvención oficial puede concederse con el propósito de dar apoyo financiero inmediato a la entidad, más que como incentivo para llevar a cabo desembolsos específicos. Tales

subvenciones pueden estar destinadas a una entidad en concreto, y no a una categoría concreta de beneficiarios. Estas circunstancias pueden justificar la consideración de las subvenciones como ingresos del ejercicio en el que la entidad cumple las condiciones para recibirla, la cual revelará la correspondiente información para asegurarse de que su efecto se comprenda claramente.

22. Las subvenciones oficiales pueden resultar exigibles, por parte de las entidades, en virtud de gastos o pérdidas incurridos en ejercicios anteriores. Estas subvenciones se reconocerán como ingresos del ejercicio en el que puedan ser exigidas, y se revelará la correspondiente información para asegurar que su efecto se comprenda claramente.

A6. Se elimina el párrafo 100 de la NIC 22 *Combinaciones de negocios*.

A7. Se modifica el párrafo 30 de la NIC 23 *Costes por intereses*, que ahora queda de la siguiente manera:

30. Cuando la adopción de esta Norma constituya un cambio en las políticas contables seguidas, se aconseja a la entidad que ajuste sus estados financieros de acuerdo con la NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores. Alternativamente, las entidades capitalizarán sólo los costes por intereses, incurridos después de la fecha de vigencia de la Norma, que cumplan las condiciones para ser capitalizados.

A8. Se modifica la NIC 34 *Información financiera intermedia* de la manera descrita a continuación.

Se modifica el párrafo 17, que ahora queda de la siguiente manera:

17. A continuación se mencionan algunas informaciones que, según el párrafo 16, serían de revelación obligatoria.

Las Normas e Interpretaciones concretas suministran directrices sobre la información a revelar para muchas de estas partidas:

(a) la rebaja del importe en libros de las existencias hasta su valor neto realizable, así como la reversión de dicha corrección;

(b) el reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor del inmovilizado material, intangible o de otros activos, así como la reversión de dicha pérdida por deterioro;

(c) la reversión de cualquier provisión por costes de reestructuración;

(d) las adquisiciones y enajenaciones, o disposición por otra vía, de elementos del inmovilizado material;

(e) los compromisos de compra de elementos del inmovilizado material;

(f) los pagos derivados de litigios;

(g) las correcciones de errores de ejercicios anteriores;

(h) [eliminado]

(i) cualquier impago u otro incumplimiento de un acuerdo de préstamo que no haya sido corregido en la fecha del balance, o antes de la misma; y

(j) las transacciones con partes vinculadas.

Se modifican los párrafos 24, 25 y 27, que ahora quedan como sigue:

24. Tanto en la NIC 1 *Presentación de estados financieros*, como en la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*, se establece que una partida será material o tendrá importancia relativa cuando su omisión o inexactitud pueda influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios a partir de los estados financieros. En la NIC 1 se requiere revelar información por separado de las partidas materiales, entre las que se incluyen, a título de ejemplo, las explotaciones en interrupción definitiva; mientras que en la NIC 8 requiere revelar información de los errores, así como de los cambios en las estimaciones y en las políticas contables. En ninguna de las Normas se contienen directrices cuantitativas relativas a la materialidad.

25. Aunque siempre es necesario realizar juicios al evaluar la materialidad, en esta Norma se fundamentan las decisiones de reconocimiento y revelación a partir de los datos del propio periodo intermedio, por razones de comprensión de las cifras relativas al mismo. Así, por ejemplo, las partidas no usuales, los cambios en políticas contables o en estimaciones y los errores se reconocerán y revelarán según su importancia relativa, en relación con las cifras del periodo intermedio, para evitar las inferencias erróneas que se derivarían de la falta de revelación de tales partidas. El objetivo de esta excepción es asegurar que en el informe intermedio se incluyen todos los datos relevantes para comprender la situación y el rendimiento financieros de la entidad durante el periodo intermedio.

27. En la NIC 8 se requiere revelar la naturaleza y (si es practicable) el importe del cambio en las estimaciones que tengan un efecto material en el ejercicio corriente o que se espera que tengan efectos materiales en ejercicios posteriores.

El apartado (d) del párrafo 16 de esta Norma requiere una revelación similar en cada informe financiero intermedio. Entre los posibles ejemplos se incluyen los cambios en el último periodo contable intermedio que se refieran a las rebajas de valor de las existencias, a las reestructuraciones o a las pérdidas por deterioro que fueron presentadas en un periodo contable intermedio anterior, dentro del mismo ejercicio anual. La información requerida en el párrafo anterior es coherente con la obligación de la NIC 8, pero tiene un alcance menor

— limitado exclusivamente a los cambios en las estimaciones. La entidad no estará obligada a revelar información adicional referente a periodos contables intermedios dentro de sus estados financieros anuales.

Se modifican los párrafos 43 y 44, que ahora quedan como sigue:

43. *Cualquier cambio en una política contable, distinta de aquéllos cuyo régimen transitorio haya sido especificado por una nueva Norma o Interpretación, se reflejará mediante uno de los dos siguientes procedimientos:*

(a) reexpresando los estados financieros de los periodos contables intermedios anteriores del mismo ejercicio contable anual, así como los correspondientes a periodos contables intermedios comparables de cualquier ejercicio anual anterior, de acuerdo con la NIC 8; o

(b) si fuera impracticable determinar el efecto acumulativo, al comienzo del ejercicio anual, de la aplicación de una nueva política contable a todos los periodos anteriores, mediante el ajuste de los estados financieros de periodos intermedios anteriores dentro del

mismo ejercicio anual, y de los periodos intermedios comparables que correspondan a ejercicios anuales anteriores, con el fin de aplicar la nueva política contable de forma prospectiva desde la fecha más remota posible.

44. Uno de los objetivos del principio establecido en el párrafo anterior consiste en asegurar que se aplique una sola política contable a cada categoría de transacciones, a lo largo del mismo ejercicio anual. Según la NIC 8, todo cambio en una política contable se refleja mediante aplicación retroactiva, reexpresando las cifras contables de los periodos anteriores hasta la fecha más remota en que sea posible hacerlo. No obstante, si fuera impracticable determinar el importe acumulado del ajuste relativo a los ejercicios anteriores, la NIC 8 dispone que la nueva política será aplicada de forma prospectiva, desde la fecha más remota posible. El efecto del principio establecido en el párrafo 43 consiste en obligar a que, dentro del mismo ejercicio contable anual, cualquier cambio en una política contable sea aplicado o bien retroactivamente o, si esto fuera impracticable, de forma prospectiva y, como muy tarde, desde el comienzo del ejercicio anual correspondiente.

A9. Se eliminan los párrafos 41, 42 y 50 de la NIC 35 *Explotaciones en interrupción definitiva*.

A10. Se eliminan los párrafos 120 y 121 de la NIC 36 *Deterioro del valor de los activos*, así como el párrafo 13 de la Introducción.

A11. Se elimina el párrafo 94 de la NIC 37 *Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes*.

A12. Se elimina el párrafo 120 de la NIC 38 *Activos intangibles*.

A13. Se modifica el párrafo de la fecha de vigencia de la SIC-12 *Consolidación-Entidades con cometido especial*, que ahora queda como sigue:

Fecha de vigencia: Esta Interpretación entrará en vigor para ejercicios que comiencen a partir del 1 de julio de 1999, si bien se aconseja su aplicación con anterioridad a esa fecha.

Los cambios en las políticas contables se tratarán de acuerdo con la NIC 8.

A14. Se modifica el párrafo de la fecha de vigencia de la SIC-13 *Entidades controladas conjuntamente — Aportaciones no monetarias de los Partícipes*, que ahora queda como sigue:

Fecha de vigencia: Esta Interpretación entrará en vigor para ejercicios que comiencen a partir del 1 de julio de 1999, si bien se aconseja su aplicación con anterioridad a esa fecha.

Los cambios en las políticas contables se tratarán de acuerdo con la NIC 8.

A15. Se modifica el párrafo de la fecha de vigencia de la SIC-21 *Impuesto sobre las ganancias — Recuperación de activos no depreciables Revalorizados*, que ahora queda como sigue:

Fecha de vigencia: Esta Interpretación entrará en vigor el 15 de julio de 2000. Los cambios en las políticas contables se tratarán de acuerdo con la NIC 8.

A16. Enmienda no aplicable a las normas publicadas con anterioridad

A17. Se modifica el párrafo de la fecha de vigencia de la SIC-25 *Impuesto sobre las ganancias — Cambios en la situación fiscal de la empresa o de sus accionistas*, que ahora queda como sigue:

Fecha de vigencia: Esta Interpretación entrará en vigor el 15 de julio de 2000. Los cambios en las políticas contables se tratarán de acuerdo con la NIC 8.

A18. Se modifica el párrafo de la fecha de vigencia de la SIC-27 *Evaluación del fondo económico de las transacciones que adoptan la forma Legal de un arrendamiento*, que ahora queda como sigue:

Fecha de vigencia: Esta Interpretación entrará en vigor el 31 de diciembre de 2001. Los cambios en las políticas contables se tratarán de acuerdo con la NIC 8.

A19. Se modifica el párrafo de la fecha de vigencia de la SIC-31 *Ingresos ordinarios —*

Permutas que comprenden servicios de publicidad, que ahora queda como sigue:

Fecha de vigencia: Esta Interpretación entrará en vigor el 31 de diciembre de 2001. Los cambios en las políticas contables se tratarán de acuerdo con la NIC 8

A20. Se modifica el Apéndice A de la NIIF 1 *Adopción, por primera vez de las Normas*

Internacionales de Información Financiera, que ahora queda como sigue:

Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

Normas e Interpretaciones adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de

Contabilidad (CNIC). Esas Normas comprenden:

- (a) las Normas Internacionales de Información Financiera;
- (b) las Normas Internacionales de Contabilidad; y
- (c) las Interpretaciones, ya sean las originadas por el Comité de Interpretaciones de las

Normas Internacionales de Información Financiera (IFRIC) o las antiguas Interpretaciones (SIC).

A21. Se modifica el encabezamiento recuadrado de la NIIF 1 *Adopción, por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*, que ahora queda como sigue: La Norma Internacional de Información Financiera 1 *Adopción, por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* (NIIF 1) está contenida en los párrafos 1 a 47 y en los Apéndices A, B y C. Todos los párrafos tienen igual valor normativo. Los párrafos en **letra negrita** contienen los principios más importantes. Los términos definidos en el Apéndice A se han destacado en letra *cursiva* la primera vez que aparecen en la Norma. En el Glosario de las Normas Internacionales de Información Financiera, se incluyen las definiciones de otros términos utilizados en esta Norma. La NIIF 1 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos de las Conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera* y del *Marco Conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros*. La NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*

suministra las bases para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con directrices específicas.

A22. Los encabezamientos recuadrados de todas las demás Normas Internacionales de

Contabilidad se sustituyen por uno nuevo, con el siguiente texto: La Norma Internacional de Contabilidad X *Título* (NIC X) está contenida en los párrafos 1 a 000 [y en los Apéndices A, B y C](^{*}). Todos los párrafos tienen igual valor normativo, si bien la Norma conserva el formato IASC que tenía cuando fue adoptada por el IASB. La NIC X debe ser entendida en el contexto [de su objetivo y de los Fundamentos de las Conclusiones,](^{**}) del *Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera* y del *Marco Conceptual para la Preparación y presentación de los estados financieros*. La NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores* suministra las bases para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con directrices específicas.

(^{*}) Se usará solo para hacer referencia a los apéndices que formen parte de la Norma.

(^{**}) Se usará solo cuando la Norma contenga un objetivo o esté acompañada por Fundamentos de las Conclusiones.

A23. En las Normas Internacionales de Información Financiera, donde se incluyen las Normas Internacionales de Contabilidad y las Interpretaciones, aplicables en diciembre de 2003, las referencias a la versión vigente de la NIC 8, *Ganancia o pérdida neta del ejercicio, errores fundamentales y cambios en las políticas contables*, quedan modificadas como referencias a

la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*.

4.2) Análisis de las NIC-NIIF Completas Y NIIF-PYME´S

Norma Internacional de Contabilidad N°8

“Políticas Contable, cambios en la estimaciones contables y errores”

4.2.1) Objetivo

Esta norma tiene como objetivo establecer un régimen o criterio a la hora de seleccionar o modificar las políticas contables en una entidad, así como también los cambios en las estimaciones contables y en la corrección de errores; con el propósito de suministrar en los Estados Financieros información relevante y fiable de la situación financiera y contable de la entidad; además de poder realizar comparaciones con los Estados Financieros realizados por la entidad en ejercicios anteriores, y a la vez con los de otras entidades.

4.2.2) Alcance

La cobertura de esta norma abarca las situaciones planteadas a continuación:

- ✓ La selección y modificación de las políticas contables en una entidad.
- ✓ La contabilización de los cambios en las estimaciones contables.
- ✓ La corrección de errores contables en ejercicios económicos pasados.
- ✓ Ajustes en los periodos anteriores al cambio en las políticas contables.
- ✓ Determinar las partidas sujetas a los ajustes derivados del efecto retroactivo de la norma.

4.2.3) Políticas Contables

Esta norma es efectivamente a una transacción, operación o evento, siempre y cuando este sea evaluado y los requerimientos de este, sean adecuados a su aplicabilidad.

En las NIC/NIIF se encuentran contenidas las políticas contables que dan lugar a Estados Financieros que revelan información relevante y fiable sobre transacciones o eventos a los cuales estas son aplicables, cabe destacar que las NIC/NIIF son de aplicación obligatoria, exceptuando si el efecto de su implementación no es significativo.

En dado caso que no existiese una norma que sea aplicable a una transacción o evento en específico, la gerencia de la entidad deberá utilizar su juicio para adoptar o adaptar una norma que pueda suministrar información, relevante, fiable, oportuna, prudente y específica, remitiéndose a otras instituciones emisoras de normas, y que además no esté en discrepancia con los lineamientos establecidos por el IASB.

4.2.4) Reconocimiento

El reconocimiento de la aplicación de una política contable está sujeto a las decisiones que se puedan tomar en una entidad, cuando está asume la implementación de una o varias normas, las que a su vez deben adaptarse e ir acorde con las necesidades que presenta la entidad. Además estas deberán ser ejecutadas como se encuentra establecido en las Normativas publicadas y vigentes del IASB.

4.2.5) Medición

La medición de las políticas contables se realiza verificando y examinando que la información que están suministrando van acorde con las necesidades de la entidad; además de ser un punto clave en la toma de decisiones de los usuarios interesados en los Estados Financieros de la entidad. Otra medición que se puede reflejar en las políticas contables, es lo referido a los resultados expresados en los Estados Financieros como consecuencia de la fiabilidad de la aplicación de dicha norma.

4.2.6) Uniformidad de las Políticas Contables.

El ente gerencial de la entidad seleccionará y aplicará las políticas contables de manera uniforme para transacciones, operaciones o eventos similares, excepto que exista una norma explícita que exija un tratamiento especial para ciertas partidas, desglosándolas en distintas categorías y éstas a la vez serán regidas por una política ya evaluada, la cual se adecua a los requerimientos de ellas y así aplicarse de manera uniforme por cada categoría.

4.2.7) Cambios en las políticas contables

La gerencial de la entidad podrá realizar cambios en las políticas contables solo si el cambio ha sido requerido por una norma en específico, o bien sea que dicho cambio conlleve a la presentación de información financiera con mayor relevancia y fiabilidad en los Estados Financieros. Además de esto que muestre con mayor énfasis las transacciones, operaciones o eventos que afecten la situación financiera, el rendimiento financiero y el flujo de efectivo de la entidad.

Cabe destacar que los usuarios de los Estados Financieros necesitan estar capacitados para poder compararlos a lo largo del tiempo, para así evaluar y examinar la tendencia de la situación financiera de la entidad.

Es por esta razón que debe existir consistencia en la aplicación de las políticas contables.

Las siguientes situaciones no deber ser tomadas en consideración para realizar cambios en las políticas contables:

- ✓ Aplicación de una política contable a una transacción o evento que ya ha ocurrido en la entidad y los cuales carecen de significación
- ✓ Aplicación de una nueva política contable para transacciones u operaciones que no han suscitado con anterioridad.
- ✓ Cuando la gerencia de una entidad decide incorporar por primera vez normas como lo son la NIC N°18 “Inmovilizado material” o la NIC N°38 “Activos Intangibles”; desde ese preciso momento se está aplicando un cambio en sus políticas contables, y este debe ser tomado como una revalorización, en lugar de aplicar las disposiciones que trata la norma.

4.2.7.1) Aplicaciones de los cambios de las políticas contables

La gerencia de la entidad podrá realizar cambios en las políticas contables, siempre y cuando dichos cambios estén sujetos a lo prescrito por la norma, o bien podrá realizar cambios en las políticas de forma voluntaria, teniendo en cuenta en efecto retroactivo que debe reexpresar en los ejercicios anteriores al cambio. Además que estos no vayan en contra de la normativa vigente.

No debe considerarse la aplicación anticipada de una norma como un cambio de política de forma voluntaria.

4.2.8) Aplicación retroactiva

Al presentar una modificación en los estados financieros de ejercicios pasados, el ente gerencial deberá ajustar los saldos de las cuentas actuales afectadas, de manera que en ellos se indique el cambio operado cuidando que se revele la información necesaria. De manera que se vea que la política contable aplicaba recientemente, se estuviese aplicando siempre. Además de esto se debe ajustar los saldos de las partidas del patrimonio que fueron afectadas, con la implementación de la nueva norma; este ajuste puede estar contemplado en los ejercicios pasados, o bien el corriente ejercicio económico el cual puede ser objeto de la retroactividad.

4.2.8.1) Limitaciones en la aplicación retroactiva:

Las limitantes en la aplicación de la retroactividad son las siguientes:

- ✓ Cuando no se pueda realizar un cálculo del efecto que causo el cambio de política contable.
- ✓ Cuando sea impracticable determinar los efectos del cambio en ejercicios pasados tomando en cuenta el aspecto comparativo.
- ✓ Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al implementar la nueva política contable.
- ✓ Cuando se trabaja con el ejercicio económico actual, ya que este necesita la información del inicio, así como del cierre del ejercicio económico en curso.
- ✓ Cuando se imposibilita realizar o evaluar el efecto acumulado de la retroactividad en ejercicios pasados.

4.2.9) Información a revelar de los cambios de las políticas contables

Cuando la Gerencia de la entidad decide implementar o aplicar una norma, tenga está efecto en el ejercicio económico actual o en anteriores, salvo aquel que sea indeterminable el importe del ajuste retroactivo; o dicha aplicación de la norma tenga efecto en ejercicios futuros.

- ✓ El título de la Norma o Interpretación.
- ✓ La naturaleza del cambio en la política contable.
- ✓ La disposición transitoria que podría tener efectos sobre ejercicios futuros, corrientes y para cada ejercicio anterior presentado hasta el extremo.
- ✓ Información da cada rubro del estado financiero que se vea afectado.

No se requerirá hacer revelaciones a los Estados Financieros en ejercicios posteriores, con respecto a las políticas contables ya expresadas.

Cuando existan modificaciones de manera voluntaria en las políticas contables que influyan en ejercicios económicos pasados, actuales o futuros, y en los cuales no se pudiese determinar el saldo del importe sometidos al ajuste. Entonces se podrían realizar las siguientes revelaciones:

- ✓ La naturaleza del cambio en la política contable.
- ✓ Exponer las razones por las cuales se aplica la nueva política contable.
- ✓ Presentar argumentos acerca del importe del ajuste relativo a ejercicios anteriores.
- ✓ Cuando su aplicación retroactiva fuese impracticable para un ejercicio pasado, aplicando así modificaciones en las políticas contables.

Cuando una entidad no ha puesto en práctica una nueva norma o interpretación vigente, deberá revelar la siguiente información:

- ✓ El hecho de no haber puesto en práctica la nueva norma.

- ✓ Aportar la información relevante y evaluar el impacto de la aplicación de esta norma en los estados financieros de la entidad.

4.3) Cambio en Estimaciones Contables

Teniendo en cuenta la inestabilidad de la economía a nivel mundial, se dificulta la valoración precisa de ciertas partidas en los Estados Financieros. Por tal razón es necesario estimarlas, basándose en información actualizada y confiable, para así obtener una aproximación acertada de los saldos de dichas partidas, este hecho es aplicable a partidas tales como:

- ✓ Cuentas de cobro dudoso.
- ✓ Depreciación o deterioro de activos fijos.
- ✓ Valor razonable para determinar cuánticamente activos y pasivos financieros.
- ✓ Valor residual y vida útil de activos existentes.
- ✓ Pautas o porciones de consumo de activos amortizables
- ✓ Provisiones en garantías concedidas.

El uso de estimaciones contables razonables es esencial en la elaboración de los Estados Financieros, y esto no disminuye la fiabilidad de los mismos.

4.3.1) Reconocimiento

El reconocimiento de un cambio en las estimaciones contables será ejecutado en forma prospectiva, incluyendo esto en la utilidad o pérdida del ejercicio en el cual se efectuó dicho cambio, o bien en ejercicios económicos

futuros que se vean afectados por el mismo. Además se reconocerá un cambio en las estimaciones contables a medida que este repercuta en partidas de activo, pasivo o patrimonio, y para lograr esto se deberá ajustar el valor según libro de las partidas afectadas.

4.3.2) Medición

La medición de un cambio en las estimaciones contables está relacionada con la magnitud y cobertura que pueda tener dicho cambio, teniendo en consideración el periodo o el tiempo de vida útil del activo o pasivo.

4.3.3) Información a revelar en cambios en las estimaciones contables

Para poder evidenciar cambios en las estimaciones contables se debe revelar la siguiente información:

- ✓ Cualquier cambio o ajuste que ocurra en el ejercicio actual o tenga repercusión en ejercicios futuros, además de esto cause efectos en ciertas partidas de activos y pasivos sujetas a estimaciones.
- ✓ Cuando un cambio en las estimaciones contables repercutan en ejercicios económicos futuros y el efecto en las partidas afectadas sea indeterminable calcular por la proyección.

4.4) Errores

La existencia de errores ya sean estos materiales o inmateriales, no permiten la aplicación de las NIC/NIFF a los Estados Financieros. Si existiese un error en el ejercicio económico actual y es detectado antes del cierre, dicho error será disipado en el transcurso de dicho periodo, para así poder emitir los Estados Financieros a la fecha de cierre libre de errores. Sin

embargo, pueden existir errores materiales en ejercicios anteriores, los cuales se disiparan aplicándoles los respectivos correctivos o con la información comparativa presentada en ejercicios posteriores.

4.4.1) Reconocimiento

El reconocimiento de un error será posible evidenciarlo mediante el transcurso de la preparación de los Estados Financieros. Sin embargo, también se puede reconocer errores en los Estados Financieros después de haberlos emitido y teniendo como base los estados comparativos de los elementos que están contenidos en los Estados Financieros.

4.4.2) Medición

La medición de un error está sujeta a la evaluación de la información financiera que ha sido empleada para formular los Estados Financieros. Cabe destacar que dicha información debe reflejar la situación real de la empresa tanto financiera como contablemente.

4.4.3) Limitaciones a la reexpresión retroactiva

✓ La corrección de un error cometido en ejercicios pasados se corregirá mediante el efecto retroactivo del mismo, siempre y cuando posible determinar el efecto en cada ejercicio específico o el total del efecto acumulado.

✓ Cuando sea impracticable determinar el efecto en cada ejercicios específicos, la gerencia de la entidad reexpresará los saldos de las partidas de activos, pasivos, y patrimonio neto donde sea factible la aplicación de los ajustes.

✓ Cuando el efecto acumulado sea impracticable al inicio del ejercicio corriente o bien sea en ejercicios anteriores, se corregirá el error de forma

prospectiva a partir de la fecha que sea posible evidenciar y calcular el efecto.

La corrección de errores puede distinguirse fácilmente de los cambios en las estimaciones contables, ya que estos son por su naturaleza aproximaciones que necesitan de revisión cuando se obtenga una información adicional que no se haya tomado en cuenta en el momento se realizar la estimación.

4.4.4) Información a revelar sobre errores de ejercicios anteriores

Las organizaciones corregirán los errores siguiendo la aplicación de estas directrices:

- ✓ Definir la naturaleza del error cometido en el periodo anterior.
- ✓ Expresar cuales son las partidas afectas por el error, siempre y cuando sea factible calcular el efecto que sea causado en ellas.
- ✓ Los errores materiales se aplicaran las respectivas correcciones de manera retroactiva desde el estado financiero más antiguo que sea practicable.
- ✓ La realización de comparaciones entre Estados Financieros pasados donde se cometió el error con los actuales Estados Financieros exentos de errores.

4.5) Análisis de la Sección 10 de las NIIF para PYMES “Políticas contables, cambio en las estimaciones y errores”

Las Normas Internacionales de Información Financieras concentradas en secciones, surgen como necesidad de la estandarización de la información

financiera, estas van dirigidas a un sector muy significativo de la población empresarial, como lo son las Pymes, “Pequeñas y Medianas empresas”. Debido a que las grandes empresas tienen su respectiva normativa, como lo son las NIC’s plenas, las cuales van en función a la magnitud y cobertura de estas grandes organizaciones. Las pequeñas y medianas empresas representan aproximadamente de un 80% a 90% de la población empresarial a nivel mundial, por ende se decide implementar las NIFF para PYMES, debido a que las necesidades de estas no se ajustaban a la información presentada en las NIC’s plenas. Por tal razón las NIFF para PYMES, van dirigidas este sector empresarial, pues presentan una información más explícita, detallada y simple, acorde a las necesidades de las mismas.

4.5.1) Selección y Aplicación de Políticas Contables

Las políticas contables son principios, reglas, lineamientos, bases y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de sus Estados Financieros.

En caso que la Norma no contenga información específica sobre el tratamiento, de alguna transacción, evento o condición; la gerencia de la entidad utilizara su juicio para determinar la aplicación de una política contable que refleje información relevante, confiable, fidedigna de la posición financiera, libre de sesgos, prudente y en la cual se evidencie la esencia de las transacciones u operaciones de la empresa. La gerencia deberá seguir los siguientes lineamientos para evaluar las políticas a aplicar, dirigiéndose en primera instancia a la Norma plena para examinar si existiese algún tratamiento sobre dicha transacción, evento o condición; si en dado caso la búsqueda no arroja ningún resultado la gerencia deberá utilizar normas

recientes emitidas por otros órganos emisores de normas financieras, que entren en discrepancia con los lineamientos pronunciados por el IASB.

El ente gerencial de la entidad deberá elegir y aplicar las políticas contables de forma coherente, en los tratamientos de transacciones y operaciones similares. Si existiese o la norma misma exigiera un tratamiento especial para ciertas partidas, eventos o condiciones; con políticas diferentes, éstas se desglosarían en categorías y se seleccionará la política más adecuada para aplicarlas en cada una de las respectivas categorías.

Los cambios en las políticas contables solo deberán realizarse cuando sea requerido por alguna norma, o bien cuando dicho cambio conlleve al suministro de información relevante, confiable, prudente y precisa de las transacciones, operaciones o eventos que afecten la información presentada en los Estados Financieros, el rendimiento financiero y el flujo de efectivo.

No constituyen cambios en las políticas contables cuando se utiliza o aplica una política en acontecimientos, eventos o transacciones que ha ocurrido con anterioridad, o bien cuando se utiliza una nueva política contable para el tratamiento de acontecimientos, eventos o transacciones que han ocurrido con anterioridad, o que estos hubiese carecido de significancia.

Se considerará cambio en las políticas contables, un cambio en los criterios de medición de ciertas partidas.

La gerencia deberá contabilizar los cambios de las políticas contables, si exigiese dicho cambio de acuerdo a los criterios o pautas requeridas por la norma, en dado caso que la entidad realizará cualquier tipo de cambio que no esté contempla en ninguna normativa, el efecto en la contabilización del mismo quedará sujeto a aplicación retroactiva.

La aplicación retroactiva de un cambio en la estimación contable mediante los requerimientos de la norma se realizará siguiendo los parámetros de las disposiciones transitorias de dicho cambio, mientras que los cambios realizados de forma voluntaria por la gerencia de la entidad, se realizaran en los ejercicios anteriores al cambio siempre y cuando sea practicable determinar el efecto. Cabe destacar que una vez realizado un cambio en la política contable, este deberá evidenciar, que desde siempre sea implementando en la entidad.

4.5.2) Información a revelar sobre un cambio en las políticas contables:

Cuando la implementación de esta norma se aplique por primera vez, o bien que se realice una modificación que afecte el ejercicio económico corriente, pasados o se proyecten en futuros la entidad deberá revelar la siguiente información:

- ✓ La naturaleza del cambio en la política contable.
- ✓ El efecto del ajuste para cada partida afectada en el ejercicio actual , y a los ejercicios afectados en la medida que sea practicable.
- ✓ Explicación en caso que no sea posible determinar el importe en las partidas afectadas en los ejercicios anteriores.

No es necesario revelar la información antes mencionada en los Estados Financieros de ejercicios posteriores.

Cuando exista un cambio en la política contable de forma voluntaria, y que este tenga efecto en el ejercicio corriente, en ejercicios pasados o en futuros se deberá revelar la siguiente información en los Estados Financieros:

- ✓ La naturaleza del cambio.

- ✓ Las razones por las cuales la implementación de esta política suministrará información más relevante y confiable.
- ✓ El ajuste del importe a las partidas afectadas en el ejercicio corriente, en los pasados y en futuros si en ellos aplicase.
- ✓ Explicación si fuese impracticable la determinación de los efectos causados por el cambio en ejercicios pasados o futuros.

No es necesario revelar la información antes mencionada en los Estados Financieros de ejercicios posteriores.

4.6) Cambios en las Estimaciones Contables

Es un ajuste al importe en los valores de los libros de un activo o de un pasivo, o bien el importe del consumo periódico de un activo que sufre de desgaste o deterioro; así como también los beneficios u obligaciones esperados por cada uno de ellos. Los cambios en las estimaciones contables son el resultado de la implementación de información actualizada y de nuevos acontecimientos, estos cambios no pueden considerarse como correcciones de errores, sino como cambios en las políticas contables.

La gerencia de la entidad deberá reconocer el efecto del cambio de forma prospectiva, es decir, desde la fecha que se realizó el cambio de estimación hasta periodos futuros si estos llegasen a ser afectados. Además cabe destacar que los cambios en las estimaciones contables pueden llegar a afectar los activos, pasivos y hasta alguna partida del patrimonio neto, si esto ocurriese la entidad deberá ajustar los saldos de los libros de dichas partidas afectadas, en el ejercicio donde el cual tenga lugar el cambio en la estimación.

4.6.1) Información a revelar de Cambios en las Estimaciones Contables

La entidad deberá revelar la siguiente información:

- La naturaleza del cambio en la estimación, además del importe del ajuste en el ejercicio económico donde se efectuó el cambio y en ejercicios futuros que se vean afectados por el mismo, excepto cuando la determinación del importe en ejercicios futuros sea impracticable; si la determinación del importe es incalculable para ejercicios futuros la entidad deberá revelar este hecho en los Estados Financieros.

4.7) Errores

Son errores las omisiones e inexactitudes en los Estados Financieros de una entidad correspondientes a uno o más ejercicios pasados, estos errores pueden derivarse de un fallo al emplear la información financiera fiables que se hallaba al momento en el cual la gerencia dispuso la realización de los Estados Financieros, y pues que fueron también obviados en la elaboración y presentación de los mismos. Estos errores incluyen:

- ✓ Errores aritméticos.
- ✓ Errores en la aplicación de las políticas contables.
- ✓ Errores en la interpretación de hechos
- ✓ Fraudes

La entidad deberá corregir de forma retroactiva los errores significativos de periodos anteriores a medida que sea practicable el reconocimiento de su efecto:

- ✓ Reexpresando la información comparativa para el periodo a los periodos anteriores en los que se origino el error.
- ✓ Cuando sea indeterminable calcular el efecto del error en un periodo especifico de anteriores que fueron afectados, la entidad deberá reexpresar los saldos iniciales de los activos, pasivos y de partidas del patrimonio neto de se encuentren afectadas, desde el periodo más antiguo que sea posible determinar el efecto del error.
- ✓ Cuando sea indeterminable calcular el efecto de un error, este se reflejará en las ganancias o pérdidas del ejercicio en el cual se detecto el error.

4.7.1) Información a revelar sobre errores.

La entidad deberá revelar la siguiente información cuando se incurra en errores:

- ✓ La naturaleza del error.
- ✓ Presentar cada periodo anterior afectado, incluyendo el importe del ajuste de cada partida afectada en la medida que sea practicable su determinación.
- ✓ El importe del ajuste al inicio del periodo más antiguo el cual fue practicable la determinación del efecto.
- ✓ Si la reexpresión retroactiva en un periodo anterior fuese impracticable, la entidad deberá revelar que consecuencias podría originar la indeterminación del efecto y desde que periodo la empresa ha estado corriendo dicho error.

4.8) Semejanzas entre las NIC 8 “Políticas contables, cambios en las estimaciones y errores” y la sección 10 de la NIIF para PYMES “Políticas contables, estimaciones y errores”

En cuanto a las semejanzas de estas normativas tenemos:

- ✓ Ambas norman la elaboración de los Estados Financieros.
- ✓ Su aplicación es de criterio de cumplimiento.
- ✓ Aplican los criterios retroactivo y prospectivo.
- ✓ No necesitan revelar informaciones financiera posteriores a la realización de los cambios.
- ✓ Tienen carácter internacional en cuanto a su aplicación.

4.9) Diferencias entre las NIC 8 “Políticas contables, cambios en las estimaciones y errores” y la sección 10 de la NIIF para PYMES “Políticas contables, estimaciones y errores”

Una vez estudiadas y analizadas anteriormente expuestas encontramos que no reflejan diferencias significativas, en cuanto a principios a seguir, estrategias de aplicación; ya que el aporte o el contenido de cada una de ellas van en función a la magnitud y cobertura de la organización a la cual están dirigidos los lineamientos, pautas y procedimientos. Es decir, la NIC 8 tiene en su presentación un gran volumen de información y más técnica, debido a la magnitud del ente al cual está dirigida. Mientras, que la sección 10 de las NIIF para PYMES, tiene en su presentación un volumen de información más simple, detallado y ajustado a las necesidades de los entes los cuales está dirigida.

4.10) Casos prácticos de la NIC 8 “Políticas contables, cambios en la estimaciones contables y errores” y la sección 10 de las NIFF para PYMES “Políticas contables, estimaciones y errores”

Caso Práctico 1

Los ejercicios presentados a continuación fueron extraídos de Contabilidad TK, (2007:01).

4.10.1) Cambios en las políticas Contables

Cuando el cambio en las políticas contables está motivado por un cambio en la normativa contable o la adopción de una nueva norma contable, la nueva normativa suele establecer las disposiciones transitorias, el tratamiento contable de dicho cambio; en caso de que no se establezcan las disposiciones transitorias deberá aplicarse el criterio general de la norma.

En sentido general, un cambio en la política contable puede aplicarse de forma retroactiva o prospectiva. La aplicación retrospectiva consiste en aplicar el nuevo principio contable a las correspondientes partidas de los Estados Financieros como si se hubiese aplicado siempre, es decir; desde que se produjo el hecho económico que dio origen a la partida correspondiente. Ello implica la necesidad de ajustar los saldos iniciales de las partidas afectadas por el cambio. Por el contrario la aplicación prospectiva consiste en aplicar el nuevo principio contable a las transacciones que tengan lugar con posterioridad a su adopción por lo tanto, no existe la necesidad de ajustar los Estados Financieros al nuevo principio contable.

Ejemplo 1

Almacén de mercaderías ha realizado las siguientes operaciones durante el año 20x1:

- ✓ Compra de 1000 unidades al precio unitario de Bs 100 y los gastos de transporte ascienden a Bs 50 por unidad.
- ✓ Venta de 800 unidades al precio unitario de Bs 150.
- ✓ Compra de 1500 unidades al precio unitario de Bs 130. Los gastos de transporte ascienden a Bs 55 por unidad.
- ✓ Se devuelven 200 unidades de la compra anterior por defectos de calidad.
- ✓ Venta de 600 unidades al precio unitario de Bs 155.
- ✓ Compra de 750 unidades al precio unitario de Bs 140
- ✓ Venta de 500 unidades al precio unitario de Bs 160

Las operaciones realizadas en el año 20x2 son las siguientes:

- ✓ Venta 300 unidades al precio unitario de Bs 170
- ✓ Compra de 800 unidades al precio unitario de Bs 100, con unos gastos de compra unitarios de Bs 30.
- ✓ Compra de 1000 unidades al precio unitario de Bs 120, más Bs 40 por unidad en concepto de transporte.
- ✓ Venta de 1200 unidades al precio unitario de Bs 180.
- ✓ Compra de 500 unidades al precio de Bs 170.
- ✓ Venta de 600 unidades al precio unitario de Bs 200.

Al finalizar el año 20x2, antes de la elaboración de los Estados Financieros, la empresa considera más operativo para sus almacenes el utilizar el método de valoración Costo Promedio Ponderado, por lo que se decide el cambio de política de PEPS a Costo Promedio Ponderado.

Se pide: Contabilizar la operación anterior

Movimiento de Existencia en el año 20X1, según criterio del método PEPS

Operación	1era Compra	2da Compra	3era Compra
Compra 1	1000 unid		
Venta	(800) unid		
Existencias	200 unid		
Compra 2		1500 unid	
Devolución		(200) unid	
Existencia	200 unid	1300 unid	
Venta	(200) unid	(400) unid	
Existencia	-	900 unid	
Compra 3			750 unid
Existencia		900 unid	750 unid
Venta		(500) unid	
Inventario Final 31-12-20x1	-	400 unid	750 unid

Tabla 1

Fuente: Contabilidad TK, (2007:01)

El valor de las existencias al final del año 20X1 es el siguiente:

400 x Bs 185 = Bs 74.000

750 x Bs 140 = Bs 105.000

Total = Bs 179.000.

Movimiento de Existencia en el año 20X2, según criterio del método PEPS

Operación	2da Compra (20x1)	3era Compra (20x1)	1era Compra (20x2)	2da Compra (20x2)	3era Compra (20x2)
Inventario Inicial 20x2	400 unid	750 unid			
Venta	(300) unid				
Existencia	100 unid	750 unid			
Compra 1			800 unid		
Existencia	100 unid	750 unid	800 unid		
Compra 2				1000 unid	
Existencia	100 unid	750 unid	800 unid	1000 unid	
Venta	(100) unid	(750) unid	(350) unid		
Existencia	-	-	450 unid	1000 unid	
Compra 3					500 unid

Existencia	450 unid	1000 unid	500 unid
Venta	(450) unid	(150) unid	
Inventario	<hr/>		
Final 31-12-20x2	-	850 unid	500 unid

Tabla 2

Fuente: Contabilidad TK (2007:01)

El valor del inventario final al término del año 20X1 aplicando el método **PEPS** fue el siguiente:

$$400 \times \text{Bs } 185 = \text{Bs } 74.000$$

$$750 \times \text{Bs } 140 = \text{Bs } 105.000$$

Valor de Inventario final 20X1 (PEPS)

179.000

Total = Bs

De utilizarse el Costo Promedio Ponderado (se calcula al final del ejercicio siendo un único Costo Medio para todo el año) en el año 20X1 el valor hubiese sido:

Compra 1 $1000 \times \text{Bs } 150 = \text{Bs } 150.000$

Compra 2 $1300 \times \text{Bs } 185 = \text{Bs } 240.500$

Compra 3 $750 \times \text{Bs } 140 = \text{Bs } 105.000$

Total Bs 495.500

Bs 495.500 (1000+1300+750) unid

Total Costo Medio Ponderado 20x1 = Bs 162,45901

(400 + 750) x Bs 162,45901= Bs

Valor del Inventario Final 20X1 (Costo Promedio Ponderado) = **Bs 186.827,86**

Valor del Inventario Final 20X2 aplicando el método de valoración (Costo Promedio Ponderado):

- **Inv. Inic 20x1** 1150 x Bs162,45901 = Bs 186.827,8615
 - **Compra 1** 800 x Bs 130 = Bs 104.000
 - **Compra 2** 1000 x Bs 160 = Bs 160.000
 - **Compra 3** 500 x Bs 170 = Bs 85000
- Total = Bs 535.827,86**

Bs 535.827,8615 / (1150+800+1000+500)

Total Costo Medio Ponderado = Bs 155, 31068

(850 + 500) unid x Bs 76,95636

Valor del Inventario Final de 20X2 = Bs 209.669,42

Una vez realizados los cálculos anteriores, los asientos a realizar al final del año 20X2 son los siguientes:

✓ Por el ajuste de los inventarios iniciales, valorados según el método de valoración PEPS a Bs 179.000 al nuevo valor de Bs 186.827,8615.

Descripción	Debe	Haber
Inventario de Mercancía Final	Bs 7827,86	
Superávit Acumulado		Bs 7827,86

Tabla 3

Fuente: Contabilidad TK, (2007:01)

✓ Por la eliminación de la existencia iniciales:

Descripción	Debe	Haber
Costo de Venta	Bs 186.827,86	
Inventario de Mercancía Inicial		Bs 186.827,86

Tabla 4

Fuente: Contabilidad TK, (2007:01)

✓ Por el reflejo de las existencias finales, que ya se valoran según criterio de precio medio ponderado:

Descripción	Debe	Haber
Inventario de Mercancía Final	Bs 209.669,42	
Costo de Venta		Bs 209.669,42

Caso Práctico 2**4.10.2) Cambios en estimaciones Contables**

Los cambios en las estimaciones contables se deben a cambios en las circunstancias que determinaron dicha estimación, o bien al conocimiento de mayor información con el paso del tiempo o aparición de nuevos hechos, que hacen necesario revisar la estimación que en su momento fue realizada. En consecuencia, el cambio en la estimación contable no debe considerarse como un hecho que dé lugar a un resultado extraordinario.

El cambio en una estimación contable puede afectar solo el ejercicio corriente, o bien a varios ejercicios. Por ejemplo, un cambio en la estimación de la depreciación de las existencias afecta solo un ejercicio económico que es el corriente; sin embargo, un cambio en la estimación de la vida útil de un elemento inmovilizado afecta el importe de la amortización a lo largo de toda la vida útil del mismo.

Ejemplo

El 1 de Enero de 20X1, se adquiere una máquina por Bs 100.000 con vida útil de 10 años. Al inicio del 20X3, por modificación legal, la vida útil pendiente es de 4 años. Su depreciación se realiza mediante un sistema de depreciación constante.

✓ La depreciación anual durante los años 20X1 y 20X2 ha sido de:

$Bs\ 100.000 / 10\ años = Bs\ 10.000$ depreciación anual

✓ Por lo que el valor contable de la maquina al inicio del año 20X3 es de
:

$Bs\ 100.000 - (Bs\ 10.000 \times 2\ años) = Bs\ 80.000$

✓ Al producirse la modificación de la vida útil de la máquina al inicio del 20X3, la cuota para los 4 años siguientes será:

Tabla de depreciación de la máquina:

Año	Depreciación Anual	Depreciación Acumulada	Amortización de la maquina
20X1	10.000	10.000	90.000
20X2	10.000	20.000	80.000
20X3	20.000	40.000	60.000
20X4	20.000	60.000	40.000
20X5	20.000	80.000	20.000
20X6	20.000	100.000	0

Tabla 5

Fuente: Contabilidad TK, (2007:01)

Caso Práctico 3

4.10.3) Corrección de Errores

Los errores cometidos en ejercicios anteriores deben ser subsanados en el ejercicio en que se detectan, realizando los ajustes necesarios en las partidas correspondientes.

El 1 de Enero de 20X1 se adquiere una maquina por Bs 100.000 con una vida útil de 8 años. Por un error informático la depreciación se realiza en 10 años. El error se corrige en el año 20X4, cuya depreciación se calcula se forma correcta.

Cuota Calculada 20X1, 20X2 y 20X3 (Bs 100.000 / 10 años)	Bs 10.000
Depreciación Anual correcta (Bs 100.000 / 8 años)	Bs 12.500
Déficit Anual	Bs 2.500

Tabla 6

Fuente: Contabilidad TK, (2007:01)

✓ El asiento que se efectúa durante 20X4 para corregir esa situación es el siguiente:

Descripción	Debe	Haber
Superávit Acumulado	Bs 7.500	

Depreciación acumulada Bs 7.500
maquinaria

Tabla 7

Fuente: Contabilidad TK, (2007:01)

✓ En los Estados Financieros elaborados al 31 de Diciembre de 20X4, la información comparada que se presentará respecto a la maquinaria es la siguiente:

Maquinaria al 31-12-20X3 = Bs 62.500

✓ Corresponde al valor de compra de la maquinaria de Bs 100.000 menos la depreciación acumulada de Bs 37.500 (Bs 30.000 depreciados y Bs 7.500 del ajuste).

Maquinaria al 31-12-20X4 = Bs 50.000

✓ Corresponden al valor de la maquinaria de Bs 100.000 menos una depreciación acumulada de Bs 50.000.

En este caso el ajuste se hace cargando o abonando la diferencia sobrante o faltante, utilizando las cuentas "Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores" o "Superávit ganado"

Descripción	Debe	Haber
-1-		
Gastos por depreciación	Bs 7.500	
Depreciación acumulada		Bs 7.500

maquinaria

-2-

Superávit Acumulado	Bs 50.000	
maquinaria		Bs 50.000
Depreciación acumulada		

Tabla 8

Fuente: Contabilidad TK, (2007:01)

4.3) Norma Internacional de Contabilidad nº 37

“Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes”

Introducción

1. Esta Norma (NIC 37) prescribe la contabilización y la información financiera a suministrar cuando se haya dotado una provisión de pasivo, o bien cuando existan activos y pasivos de carácter contingente, exceptuando los siguientes:

(a) Aquéllos que se deriven de los instrumentos financieros que se lleven contablemente según su valor razonable;

(b) Aquéllos que se deriven de los contratos pendientes de ejecución, salvo si el contrato es de carácter oneroso y se prevén pérdidas. Los contratos pendientes de ejecución son aquéllos en los que las partes no han cumplido

ninguna de las obligaciones a las que se comprometieron, o bien aquéllos en los que ambas partes han ejecutado parcialmente, y en igual medida, sus compromisos.

(c) Aquéllos que aparecen en las compañías de seguro, derivados de las pólizas de los asegurados.

(d) Y, por último, aquéllos de los que se ocupe alguna otra Norma Internacional de Contabilidad.

Provisiones

2. En la Norma se definen las provisiones como pasivos en los que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento. Se debe reconocer una provisión cuando, y sólo cuando, se dan las siguientes circunstancias:

(a) La empresa tiene una obligación presente (de carácter legal o asumida por la entidad), como resultado de un suceso pasado.

(b) Es probable (es decir, existe mayor posibilidad de que se presente que de lo contrario) que la empresa tenga que desprenderse de recursos que comporten beneficios económicos, para cancelar la obligación.

(c) Y, además, puede estimarse de manera fiable el importe de la deuda correspondiente. En la Norma se hace notar que sólo en casos extremadamente raros no será posible la estimación de la cuantía de la deuda.

3. En la Norma se define una obligación asumida como aquélla obligación que se deriva de las actuaciones de la propia empresa, en la que:

(a) debido a un patrón establecido de comportamiento en el pasado, a políticas empresariales que son de dominio público o a una declaración real

suficientemente concreta, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidades, y

(b) como consecuencia de lo anterior, la empresa haya creado una expectativa válida ante aquéllos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.

4. En casos muy especiales o raros, por ejemplo cuando la empresa ha sido objeto de una demanda judicial, puede no quedar claro si la misma tiene una obligación presente. En tales circunstancias, se considera que el suceso ocurrido en el pasado ha dado lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible en la fecha del balance, es mayor la probabilidad de que exista una obligación presente que de lo contrario. La empresa procederá a reconocer una provisión para cubrir tal obligación presente siempre que se cumplan el resto de las condiciones para su reconocimiento descritas arriba. Si hay menos probabilidad de que la obligación presente exista que de lo contrario, la empresa procederá a revelar la existencia de una obligación contingente, salvo en el caso de que sea remota la posibilidad de salida de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelarla.

5. El importe reconocido como provisión debe ser la mejor estimación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente, en la fecha del balance; en otras palabras, habrá de ser la cuantía razonable que la empresa debería pagar para satisfacer la deuda en la fecha del balance o transferir a una tercera persona en tal fecha para cancelarla.

6. Para proceder a valorar o medir el importe de la provisión, la Norma obliga a la empresa a:

(a) Tener en cuenta los riesgos y las incertidumbres correspondientes. No obstante, la existencia de incertidumbre no justifica la creación de provisiones excesivas ni la sobrevaloración deliberada de los pasivos.

(b) Proceder a descontar el valor de las provisiones, si el efecto del valor temporal del dinero es significativo, utilizando una tasa o tasas de descuento, antes de impuestos, que reflejen las evaluaciones actuales que el mercado esté haciendo del valor temporal del dinero y aquéllos riesgos específicos, referidos a la propia obligación objeto de provisión, que no han sido objeto de reflejo al hacer la mejor estimación del desembolso. Cuando se procede a descontar, el incremento que sufra el valor de la provisión con el paso del tiempo se reconoce como un gasto por intereses.

(c) Tener en cuenta sucesos futuros, tales como los cambios en la ley o en la tecnología existente, siempre que haya suficiente evidencia objetiva respecto a su ocurrencia.

(d) Y, por último, no tener en cuenta las ganancias esperadas por la venta de activos, incluso si la desapropiación de los mismos está estrechamente ligada a los sucesos que han dado origen a la provisión.

7. La empresa puede esperar que le sean reembolsados algunos o todos los pagos necesarios para satisfacer la obligación objeto de la provisión (por ejemplo, por la existencia de contratos de seguro, cláusulas de indemnización o garantías de proveedores). En tales casos, la empresa deberá:

(a) Reconocer su derecho al reembolso si, y sólo si, está prácticamente segura de que recibirá el importe correspondiente cuando proceda a pagar la obligación. La cuantía reconocida como derecho de reembolso no deberá exceder del importe de la provisión.

(b) Y, por otra parte, reconocer el derecho al reembolso como un activo independiente. En el estado de resultados, el gasto relativo a la provisión puede presentarse neto de la cuantía reconocida como derecho de reembolso.

8. Las provisiones deben ser objeto de revisión en cada fecha del balance, y ajustadas consiguientemente para reflejar en cada momento la mejor estimación disponible. Cuando ya no sea probable que vayan a salir de la empresa recursos, que incorporen beneficios económicos, para satisfacer la obligación, la provisión debe ser objeto de reversión.

9. La provisión debe ser utilizada para cubrir únicamente los desembolsos para los que fue originalmente reconocida.

Provisiones - Aplicaciones específicas

10. En la Norma se explica cómo los requisitos generales para el reconocimiento y medición de provisiones se aplican en tres casos específicos: pérdidas futuras derivadas de las operaciones, contratos onerosos y reestructuraciones.

11. No deben reconocerse provisiones para pérdidas futuras derivadas de las operaciones. Una expectativa de pérdidas futuras derivadas de las operaciones es indicativa de que algunos de los activos de la misma han visto deteriorarse su valor. En ese caso, la empresa debe proceder, para esos activos, a realizar las pruebas previstas en la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos.

12. Si la empresa tiene un contrato oneroso, la deuda final que se derive del mismo debe ser reconocida y medida como una provisión. Un contrato oneroso es aquél en el que los costos inevitables de cumplir con las obligaciones comprometidas, son mayores que los beneficios que se esperan recibir del mismo.

13. La Norma define las reestructuraciones como programas de actuación, que son planeados y controlados por la gerencia de la empresa, y que tienen como efecto un cambio significativo en:

(a) el alcance de la actividad llevada a cabo por la empresa, o bien

(b) la manera en que tal actividad se lleva a cabo.

14. Se ha de reconocer una provisión, por los costos de reestructuración de la empresa, sólo cuando se cumplan las condiciones generales para el reconocimiento de provisiones. En este contexto, aparecerá una obligación asumida por motivo de reestructuración sólo cuando la empresa:

(a) tenga un plan formal detallado para efectuar la reestructuración, en el que se identifiquen, al menos:

(i) la actividad o actividades, o la parte de actividad a que se refiere;

(ii) las principales ubicaciones afectadas;

(iii) la localización, función y número aproximado de empleados que habrán de ser indemnizados por la rescisión de sus contratos;

(iv) los desembolsos que deberán efectuarse, y

(v) el calendario de implementación del plan; y

(b) se haya creado una expectativa real, entre los afectados, respecto a que se llevará a cabo la reestructuración, ya sea por haber comenzado a ejecutar el plan o por haber anunciado sus principales características a los que se van a ver afectados por el mismo.

15. La decisión de reestructurar, tomada por la gerencia o por el órgano de administración de la empresa, no dará lugar a una obligación asumida, en la fecha del balance, a menos que la empresa haya:

(a) comenzado a ejecutar el plan de reestructuración, o bien

(b) comunicado el contenido del plan de reestructuración, a los afectados por el mismo, de una manera suficientemente explícita como para crear

expectativas reales en los mismos, en el sentido de que la empresa llevará a efecto la reestructuración.

16. Cuando la reestructuración implica la venta de una determinada operación, no surgirá para la empresa ninguna obligación hasta que la empresa haya concluido un compromiso para la venta, esto es, cuando exista un acuerdo firme de venta.

17. La provisión para reestructuración debe incluir sólo los desembolsos directos que se deriven de la misma, que serán aquéllos que cumplan las dos condiciones siguientes:

(a) Que se produzcan necesariamente en la reestructuración.

(b) Y que no estén asociados con las actividades que la empresa continúe llevando a cabo. Así, la provisión para reestructuración no incluirá costos tales como: nueva capacitación o movilidad del personal que permanezca en la entidad, mercadotecnia, inversión en nuevos sistemas informáticos o en nuevas redes de distribución.

Pasivos contingentes

18. La Norma deroga los artículos de la NIC 10, Contingencias y Hechos Ocurredos después de la Fecha del Balance, que tratan sobre las contingencias. En la Norma se definen los pasivos contingentes como:

(a) toda obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia quedará confirmada sólo si llegan a ocurrir, o en caso contrario si no llegan a ocurrir, uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la empresa, o

(b) toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, ya que

(i) no es probable que por la existencia de la misma, y para satisfacerla, se requiera que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos, o

(ii) el importe de la obligación no puede ser medido con la suficiente fiabilidad.

19. La empresa no debe proceder a reconocer contablemente una obligación de carácter contingente. Por el contrario, deberá informar acerca de la obligación en cuestión los estados financieros, salvo en el caso de que la salida de recursos que incorporen beneficios económicos tenga una probabilidad remota.

Activos contingentes

20. La Norma define un activo contingente como un activo posible, surgido a raíz de sucesos pasados, y cuya existencia ha de ser confirmada por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la empresa. Un ejemplo de activo contingente es una reclamación a través de procesos legales, que la empresa haya podido emprender, cuyo desenlace final sea incierto.

21. La empresa debe abstenerse de reconocer cualquier activo de carácter contingente. No obstante, debe informar en los estados financieros sobre la existencia del mismo, siempre y cuando sea probable la entrada de beneficios económicos por esta causa.

22. Cuando la realización del ingreso sea prácticamente cierta, el activo relacionado no es de carácter contingente, y su reconocimiento en los estados financieros resulta apropiado.

Fecha de vigencia

23. Esta Norma tendrá vigencia para los estados financieros que cubran periodos económicos que comiencen en o después del 1 de julio de 1999. Se aconseja anticipar su aplicación.

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y guías relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

Objetivo

El objetivo de esta Norma es asegurar que se utilicen las bases apropiadas para el reconocimiento y la medición de las provisiones, activos y pasivos de carácter contingente, así como que se revele la información complementaria suficiente, por medio de las notas a los estados financieros, como para permitir a los usuarios comprender la naturaleza, calendario de vencimiento e importes, de las anteriores partidas.

Alcance

1. Esta Norma debe ser aplicada por todas las empresas, al proceder a contabilizar sus provisiones e informar sobre activos y pasivos de carácter contingente, excepto:

(a) aquéllos que se deriven de los instrumentos financieros que se lleven contablemente según su valor razonable;

(b) aquéllos que se deriven de contratos pendientes de ejecución, salvo que el contrato resulte de carácter oneroso para la empresa;

(c) aquéllos que aparecen en las compañías de seguros, derivados de las pólizas de los asegurados, y

(d) aquéllos de los que se ocupe alguna otra Norma Internacional de Contabilidad.

2. Esta Norma es de aplicación a los instrumentos financieros (incluyendo las garantías), siempre que no se lleven contablemente según su valor razonable.

3. Los contratos pendientes de ejecución son aquéllos en los que las partes no han cumplido ninguna de las obligaciones a las que se comprometieron, o bien que ambas partes han ejecutado parcialmente, y en igual medida, sus compromisos. Esta Norma no se aplica a los contratos pendientes de ejecución, salvo que tengan carácter oneroso para la empresa.

4. Esta Norma es de aplicación a las provisiones, activos y pasivos contingentes de las empresas aseguradoras, siempre que no se deriven de las pólizas de seguro mantenidas con los asegurados.

5. Cuando alguna otra Norma Internacional de Contabilidad se ocupe de un tipo específico de provisión, o bien de activos o pasivos de carácter contingente, la empresa aplicará esa Norma en lugar de la presente. Por ejemplo, también se abordan ciertos tipos de provisiones en:

(a) la NIC 11, Contratos de Construcción;

(b) la NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias;

(c) la NIC 17, Arrendamientos, si bien esta NIC 17 no contiene ninguna especificación sobre cómo tratar los arrendamientos operativos que resulten onerosos para la empresa, por lo que habrá que aplicar la presente Norma para tratarlos, y

(d) la NIC 19, Beneficios a los Empleados.

6. Ciertas partidas, tratadas como provisiones, pueden estar relacionadas con el reconocimiento de algún ingreso, por ejemplo en el caso de que la empresa otorgue ciertas garantías a cambio de la percepción de un

determinado importe o cuota. Esta Norma no trata el reconocimiento de los ingresos, puesto que en la NIC 18, Ingresos, se identifican las circunstancias precisas para el reconocimiento de los mismos, y se suministra una guía práctica para aplicar los criterios de reconocimiento. Esta Norma no modifica lo establecido en la NIC 18.

7. En esta Norma se definen las provisiones como pasivos de cuantía o vencimiento inciertos. En algunos países, el término "provisión" se utiliza en el contexto de partidas tales como la depreciación sistemática, y también para denominar el reconocimiento de la pérdida de valor por deterioro de algunos activos o de los deudores de dudoso cobro. Estas partidas proceden de ajustes en el valor en libros de ciertos activos, y no se tratan en la presente Norma.

8. En otras Normas Internacionales de Contabilidad se especifican las reglas para tratar ciertos desembolsos como activos o como gastos. Tales cuestiones no son abordadas en la presente Norma. De acuerdo con ello, esta Norma no exige, ni prohíbe, la capitalización de los costos reconocidos al constituir una determinada provisión.

9. Esta Norma es de aplicación a las provisiones por reestructuración (incluyendo las operaciones en discontinuación). Cuando una determinada reestructuración cumple con la definición de operación en discontinuación, la NIC 35, Operaciones en Discontinuación, puede exigir revelar información adicional sobre la misma.

Definiciones

10. Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica: Una provisión es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento.

Un pasivo es una obligación presente de la empresa, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

El suceso que da origen a la obligación es todo aquel suceso del que nace una obligación de pago, de tipo legal o asumida por la entidad, de forma que a la empresa no le queda otra alternativa más realista que satisfacer el importe correspondiente.

Una obligación legal es aquélla que se deriva de:

- (a) un contrato (ya sea a partir de sus condiciones explícitas o implícitas);
- (b) la legislación, u
- (c) otra causa de tipo legal.

Una obligación asumida es aquélla que se deriva de las actuaciones de la propia empresa, en las que:

(a) debido a un patrón establecido de comportamiento en el pasado, a políticas empresariales que son de dominio público o a una declaración efectuada de forma suficientemente concreta, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidades, y

(b) como consecuencia de lo anterior, la empresa haya creado una expectativa válida, ante aquéllos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.

Un pasivo contingente es:

(a) una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no

ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la empresa, o bien

(b) una obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque:

(i) no es probable que la empresa tenga que satisfacerla, desprendiéndose de recursos que incorporen beneficios económicos, o bien

(ii) el importe de la obligación no puede ser medido con la suficiente fiabilidad.

Un activo contingente es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la empresa.

Un contrato de carácter oneroso es todo aquel contrato en el cual los costos inevitables de cumplir con las obligaciones que conlleva, exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo.

Una reestructuración es un programa de actuación, planificado y controlado por la gerencia de la empresa, cuyo efecto es un cambio significativo:

(a) en el alcance de la actividad llevada a cabo por la empresa, o

(b) en la manera de llevar la gestión de su actividad.

Comparación de las provisiones con otros pasivos

11. Las provisiones pueden distinguirse de otros pasivos, tales como los acreedores comerciales y otras obligaciones acumuladas (o devengadas) que son objeto de estimación, por la existencia de incertidumbre acerca del

momento del vencimiento o de la cuantía de los desembolsos futuros necesarios para proceder a su cancelación. En contraste con las provisiones:

(a) Los acreedores comerciales son cuentas a pagar por bienes o servicios que han sido suministrados o recibidos por la empresa, y además han sido objeto de facturación o acuerdo formal con el proveedor, y

(b) Las obligaciones acumuladas (devengadas) son cuentas a pagar por el suministro o recepción de bienes o servicios que no han sido pagados, facturados o acordados formalmente con el proveedor, e incluyen las partidas que se deben a los empleados (por ejemplo a causa de las partes proporcionales de las vacaciones retribuidas acumuladas hasta el momento del cierre). Aunque a veces sea necesario estimar el importe o el vencimiento de las obligaciones acumuladas (o devengadas), la incertidumbre asociada a las mismas es, por lo general, mucho menor que en el caso de las provisiones.

Las obligaciones acumuladas (o devengadas) se presentan, con frecuencia, integrando la partida correspondiente a los acreedores comerciales y otras cuentas por pagar, mientras que las provisiones se presentan de forma separada.

Relaciones entre provisiones y pasivos de carácter contingente

12. En una acepción general, todas las provisiones son de naturaleza contingente, puesto que existe incertidumbre sobre el momento del vencimiento o sobre el importe correspondiente. Sin embargo, en esta Norma, el término "contingente" se utiliza para designar activos y pasivos que no han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros, porque su existencia quedará confirmada solamente tras la ocurrencia, o en su caso la no ocurrencia, de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la empresa. Por otra parte, la denominación

"pasivo contingente" se utiliza para designar a los pasivos que no cumplen los criterios necesarios para su reconocimiento.

13. Esta Norma distingue entre:

(a) provisiones: que ya han sido objeto de reconocimiento como pasivos (suponiendo que su cuantía haya podido ser estimada de forma fiable) porque representan obligaciones presentes y es probable que, para satisfacerlas, la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos, y

(b) pasivos contingentes: los cuales no han sido objeto de reconocimiento como pasivos porque son:

(i) obligaciones posibles, en la medida que todavía se tiene que confirmar si la empresa tiene una obligación presente que puede suponerle una salida de recursos que incorporen beneficios económicos, o bien

(ii) obligaciones presentes que no cumplen los criterios de reconocimiento de esta Norma (ya sea porque no es probable que, para su cancelación, se produzca una salida de recursos que incorporen beneficios económicos, ya sea porque no pueda hacerse una estimación suficientemente fiable de la cuantía de la obligación).

Reconocimiento

Provisiones

14. Debe reconocerse una provisión cuando se den las siguientes condiciones:

(a) la empresa tiene una obligación presente (ya sea legal o asumida) como resultado de un suceso pasado ;

(b) es probable que la empresa tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación, y

(c) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

De no cumplirse las tres condiciones indicadas, la empresa no debe reconocer la provisión.

Obligación presente

15. En algunos casos raros no queda claro si existe o no una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considera que un suceso ocurrido en el pasado ha dado origen a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, existe una probabilidad mayor de que se haya incurrido en la obligación, en la fecha del balance de situación general, que de lo contrario.

16. En casi todos los casos quedará claro si el suceso, ocurrido en el pasado, ha producido o no el nacimiento de la obligación presente. En algunos casos raros, por ejemplo cuando están en curso procesos judiciales, puede estar en duda la ocurrencia o no de ciertos sucesos, o si de tales sucesos se deriva la existencia de una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, la empresa procederá a determinar la existencia o no de la obligación presente, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, entre la que se podrá incluir, por ejemplo, la opinión de expertos. La evidencia a considerar incluye, asimismo, cualquier tipo de información adicional derivada de sucesos ocurridos tras el cierre del balance de situación general. A partir de esa evidencia:

(a) la empresa reconocerá una provisión (suponiendo que se cumplan las condiciones para su reconocimiento) siempre que la probabilidad de existencia de la obligación presente, en la fecha del balance de situación general, sea mayor que la probabilidad de no existencia, e

(b) informará en las notas de la existencia de un pasivo contingente, siempre que la probabilidad de que exista la obligación presente sea menor que la probabilidad de que no exista, salvo en el caso de que sea remota la posibilidad de que tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos (véase el párrafo 86).

Suceso pasado

17. El suceso pasado del que se deriva la obligación se denomina suceso que da origen a la obligación. Para que un suceso sea de esta naturaleza, es preciso que la empresa no tenga, como consecuencia del mismo, otra alternativa más realista que atender al pago de la obligación creada por tal suceso. Este será el caso sólo si:

(a) el pago de la obligación viene exigido por ley, o bien

(b) al tratarse de una obligación asumida, cuando el suceso (que muy bien puede ser una actuación de la propia empresa) haya creado una expectativa válida ante aquéllos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.

18. Los estados financieros se refieren a la situación financiera de la empresa al final del periodo sobre el cual se informa, y no a su posible situación en el futuro. Por esta razón, no se pueden reconocer provisiones para gastos en los que sea necesario incurrir para funcionar en el futuro. Las únicas obligaciones reconocidas en el balance de situación general de la empresa serán aquéllas que existen ya en la fecha del balance de situación general.

19. Se reconocerán como provisiones sólo aquellas obligaciones, surgidas a raíz de sucesos pasados, cuya existencia sea independiente de las acciones futuras de la empresa (es decir, de la gestión futura de la entidad). Ejemplos de tales obligaciones son las multas medioambientales o los costos de

reparación de los daños medioambientales causados en contra de la ley, puesto que tanto en uno como en otro caso, y para pagar los compromisos correspondientes, se derivarán para la empresa salidas de recursos que incorporan beneficios económicos, con independencia de las actuaciones futuras que ésta lleve a cabo. De forma similar la empresa tendrá que reconocer los costos por el abandono de una instalación de extracción de petróleo o de una central nuclear, siempre que esté obligada a restaurar los daños ya ocasionados por su funcionamiento. En contraste con lo anterior, y por causas de tipo comercial o exigencias legales, la empresa puede desear o necesitar la realización de desembolsos por gastos para operar de una manera determinada en el futuro (un ejemplo es la colocación de filtros de humos en una determinada fábrica). Puesto que la empresa puede evitar tales desembolsos futuros mediante actuaciones futuras, por ejemplo cambiando la forma de llevar a cabo la fabricación, no existe una obligación presente de realizar esos desembolsos, y por tanto no reconocerá provisión alguna para los mismos.

20. Una obligación reconocida como pasivo implica, en todos los casos, la existencia de un tercero con el que se ha contraído la misma, y al que se le debe satisfacer el importe. No obstante, no es preciso conocer la identidad del tercero al que se le debe pagar, puesto que la obligación puede muy bien ser incluso con el público en general. Puesto que la obligación siempre implica un compromiso contraído con un tercero, cualquier decisión de la dirección o del órgano de administración de la empresa, no dará lugar a una obligación asumida, en la fecha del balance de situación general, a menos que tal decisión haya sido comunicada antes de esa fecha, a los afectados, de una manera suficientemente explícita como para crear una expectativa válida ante aquéllos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.

21. Un suceso que no haya dado lugar al nacimiento inmediato de una obligación, puede hacerlo en una fecha posterior, por causa de los cambios

legales o por actuaciones de la empresa (por ejemplo, una declaración pública suficientemente concreta) que den lugar a obligaciones o compromisos asumidos. Por ejemplo, cuando se ha causado un daño ambiental, puede no haber obligación de afrontar las consecuencias. Sin embargo, la aparición de una ley nueva puede ser el suceso del que se derive la obligación, así como también lo puede ser el que la empresa acepte, públicamente, su responsabilidad de reparar el daño causado, de forma que aparezca una obligación asumida de afrontar las consecuencias producidas.

22. En el caso de leyes cuyos extremos todavía se estén discutiendo, las obligaciones para la empresa sólo aparecerán cuando sea prácticamente seguro que la redacción final tendrá unas consecuencias iguales a las del proyecto conocido. Para los propósitos perseguidos en esta Norma, tal obligación se tratará como si fuera una obligación de tipo legal. Debido a las diferentes circunstancias que rodean la discusión de una ley, puede ser imposible señalar un único suceso que pueda hacer prácticamente segura la redacción final que tome la misma. En muchos casos será imposible tener la completa seguridad sobre la redacción de una ley hasta el mismo momento en que haya sido aprobada.

Salida probable de recursos que incorporen beneficios económicos

23. Para reconocer un pasivo no sólo debe existir la obligación presente, sino también la probabilidad de que haya una salida de recursos, que incorporen beneficios económicos, para cancelar tal obligación. Para los propósitos de esta Norma, la salida de recursos u otro suceso cualquiera se considerará probable siempre que haya mayor posibilidad de que se presente que de lo contrario, es decir, que la probabilidad de que un evento pueda ocurrir sea mayor que la probabilidad de que no se presente en el futuro. Cuando no sea probable que exista la obligación, la empresa procederá a informar, por medio de notas, sobre el pasivo contingente, salvo

que la posibilidad de que haya una salida de recursos, que incorporen beneficios económicos, se considere remota.

24. Cuando exista un gran número o una cantidad grande de obligaciones similares (por ejemplo, garantías de productos o contratos similares), la probabilidad de que se produzca una salida de recursos, para su cancelación, se determinará considerando el tipo de obligación en su conjunto. Aunque la posibilidad de una salida de recursos sea pequeña para una determinada partida o tipo de producto en particular, puede muy bien ser probable una salida de recursos para cancelar el tipo de obligación en su conjunto. Si tal es el caso, se procederá a reconocer la provisión (siempre que se cumplan los demás criterios para el reconocimiento).

Estimación fiable del importe de la obligación

25. La utilización de estimaciones es una parte esencial de la preparación de los estados financieros, y su existencia no perjudica de ningún modo la fiabilidad que éstos deben tener. Esto es especialmente cierto en el caso de las provisiones, que son más inciertas por su naturaleza que el resto de las partidas del balance de situación general. Excepto en casos extremadamente raros, la empresa será capaz de determinar un conjunto de desenlaces posibles de la situación incierta, y podrá por tanto realizar una estimación, para el importe de la obligación, lo suficientemente fiable como para ser utilizado en el reconocimiento de la provisión.

26. En el caso extremadamente raro de que no se pueda hacer ninguna estimación fiable, se estará ante un pasivo que no puede ser objeto de reconocimiento. La información a revelar sobre tal pasivo contingente se hará por medio de las correspondientes notas (véase el párrafo 86).

Pasivos contingentes

27. La empresa no debe proceder al reconocimiento de ningún pasivo contingente, entendiendo como tales los definidos en el párrafo 10 anterior.

28. Con independencia de no hacer constar el pasivo contingente en el balance de situación general, ni reflejar su aparición en el estado de resultados, la empresa informará en notas, de la forma en que se exige en el párrafo 86, acerca su existencia, salvo en el caso de que la posibilidad de tener una salida de recursos, que incorporen beneficios económicos, se considere remota.

29. Cuando la empresa sea responsable, de forma conjunta y solidaria, en relación con una determinada obligación, la parte de la deuda que se espera que cubran los demás responsables se tratará como un pasivo contingente. La empresa, en este caso, procederá a reconocer una provisión por la parte de la obligación para la que sea probable una salida de recursos, que incorporen beneficios económicos futuros, salvo en la extremadamente rara circunstancia de que no se pueda hacer una estimación fiable de tal importe.

30. Los pasivos contingentes pueden evolucionar de manera diferente a la inicialmente esperada. Por tanto, serán objeto de reconsideración continuamente, con el fin de determinar si se ha convertido en probable la eventualidad de salida de recursos, que incorporen beneficios económicos futuros. Si se estimara probable, para una partida tratada anteriormente como pasivo contingente, la salida de tales recursos económicos en el futuro, se reconocería la correspondiente provisión en los estados financieros del periodo en el que ha ocurrido el cambio en la probabilidad de ocurrencia (salvo en la extremadamente rara circunstancia de que no se pueda hacer una estimación fiable de tal importe).

Activos contingentes

31. La empresa no debe proceder a reconocer ningún activo contingente.

32. Normalmente, los activos contingentes surgen por sucesos inesperados o no planificados, de los cuales nace la posibilidad de una entrada de beneficios económicos en la empresa. Un ejemplo puede ser la reclamación

que la empresa está llevando a cabo a través de un proceso judicial, cuyo desenlace es incierto.

33. Los activos contingentes no son objeto de reconocimiento en los estados financieros, puesto que ello podría significar el reconocimiento de un ingreso que quizá no sea nunca objeto de realización. No obstante, cuando la realización del ingreso sea prácticamente cierta, el activo correspondiente no es de carácter contingente, y por tanto es apropiado proceder a reconocerlo.

34. En el caso de que sea probable la entrada de beneficios económicos a la empresa, por causa de la existencia de activos contingentes, se informará de los mismos en las notas a los estados financieros, de la forma que se exige en el párrafo 89.

35. Los activos contingentes han de ser objeto de evaluación de forma continuada, con el fin de asegurar que su evolución se refleja apropiadamente en los estados financieros. En el caso de que la entrada de beneficios económicos a la empresa pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del ingreso y del activo en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio haya tenido lugar. Si la entrada de beneficios económicos se ha convertido en probable, la empresa informará en notas sobre el correspondiente activo contingente (véase el párrafo 89).

Medición

Mejor estimación

36. El importe reconocido como provisión debe ser la mejor estimación, en la fecha del balance de situación general, del desembolso necesario para cancelar la obligación presente.

37. La mejor estimación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente vendrá constituida por el importe, evaluado de forma racional, que la empresa tendría que pagar para cancelar la obligación en la

fecha del balance, o para transferirla a un tercero en esa fecha. Con frecuencia es imposible, o bien prohibitivo por caro, proceder a pagar o a transferir el importe de la obligación en la fecha del balance de situación general. No obstante, la estimación del importe que la empresa vaya a necesitar, para hacer el pago o la transferencia citados, proporcionará la mejor evaluación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente en la fecha del balance de situación general.

38. Las estimaciones de cada uno de los desenlaces posibles, así como de su efecto financiero, se determinarán por el juicio de la gerencia de la empresa, complementado por la experiencia que se tenga en operaciones similares y, en algunos casos, por informes de expertos. La evidencia a considerar también incluye cualquier dato suministrado por sucesos ocurridos tras la fecha de cierre de los estados financieros.

39. Las incertidumbres que rodean al importe a reconocer como provisión se tratan de diferentes formas, atendiendo a las circunstancias particulares de cada caso. En el caso de que la provisión, que se está midiendo, se refiera a una población importante de casos individuales, la obligación presente se estimará promediando todos los posibles desenlaces por sus probabilidades asociadas. El nombre de este método estadístico es el de "valor esperado". La provisión, por tanto, será diferente dependiendo de si la probabilidad de que se presente una pérdida es, por ejemplo, del 60 por ciento o del 90 por ciento. En el caso de que el rango de desenlaces posibles sea un continuo, y cada punto del mismo tenga la misma probabilidad que otro, se utilizará el valor medio del intervalo.

Ejemplo

La empresa vende sus productos con garantía, de forma que los consumidores tienen cubierto el costo de las reparaciones de cualquier defecto de manufactura que pueda aparecer, hasta seis meses después de la compra. Si se detectaran defectos menores en todos los productos

vendidos, los costos de reparación de todos ellos ascenderían a 1 millón. En el caso de que se detectaran defectos importantes en todos los productos vendidos, los costos correspondientes de reparación ascenderían a 4 millones. La experiencia de la empresa en el pasado, junto con las expectativas futuras, indican que, para el año próximo, no aparecerán defectos en el 75 por ciento de los artículos, se detectarán defectos menores en el 20 por ciento y en el restante 5 por ciento aparecerán defectos importantes. De acuerdo con el párrafo 24, la empresa habrá de evaluar la salida probable de recursos para cubrir la garantía del conjunto de los artículos.

El valor esperado del costo de las reparaciones será:
(75% de cero) + (20% de 1 millón) + (5% de 4 millones) = 400.000

40. Cuando se esté evaluando una obligación aislada, la mejor estimación de la deuda puede venir constituida por el desenlace individual que resulte más probable. No obstante, también en este caso la empresa considerará otros desenlaces posibles. En el caso de que los otros desenlaces posibles sean, o bien mucho más caros, o mucho más baratos que el desenlace más probable, la mejor estimación puede ser por una cuantía mayor o menor, respectivamente, que la correspondiente a éste. Por ejemplo, si la empresa ha de corregir un defecto importante en una planta industrial de gran dimensión, construida para un determinado cliente, y el costo de conseguir la reparación del defecto al primer intento, que es el desenlace más probable, es de 1.000, dotará una provisión de mayor cuantía para contemplar la posibilidad de que fueran necesarios intentos adicionales, siempre que la probabilidad de tener que realizarlos fuera significativa.

41. La provisión se mide antes de impuestos, puesto que sus consecuencias fiscales, así como los cambios que pueda sufrir el valor de la misma, se tratan en la NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias

Riesgo e incertidumbres

42. Para realizar la mejor estimación de la provisión, deben ser tenidos en cuenta los riesgos e incertidumbres que, inevitablemente, rodean a la mayoría de los sucesos y las circunstancias concurrentes a la valoración de la misma.

43. Con el término riesgo se describe la variabilidad en los desenlaces posibles. Un ajuste por la existencia de riesgo puede aumentar el importe por el que se mide una obligación. Será preciso tener precaución, al realizar juicios valorativos en condiciones de incertidumbre, de manera que no sobrevaloren los activos o los ingresos, y que no se infravaloren los pasivos o los gastos. No obstante, la incertidumbre no es una justificación para la creación de provisiones excesivas, o para la sobrevaloración deliberada de los pasivos. Por ejemplo, si el costo estimado de un desenlace particularmente adverso se evalúa de forma prudente, entonces tal desenlace, de forma deliberada, se trata como más probable que lo que efectivamente es. Es preciso tener cuidado para evitar la duplicación de los ajustes por riesgo e incertidumbre, con la consiguiente sobrevaloración del importe de la provisión.

44. La información adicional acerca de las incertidumbres, que guardan relación con el importe final del desembolso, se realizará de acuerdo con lo establecido en el párrafo 85 (b).

Valor presente

45. Cuando resulte importante el efecto financiero producido por el descuento, el importe de la provisión debe ser el valor presente de los desembolsos que se espera sean necesarios para cancelar la obligación.

46. Debido al valor temporal del dinero, una provisión que se refiere a salidas de efectivo cercanas a la fecha de cierre, resulta más onerosa para la empresa que otra referida a salidas por igual importe pero fechas más lejanas. El importe de las provisiones, por tanto, será objeto de descuento cuando el efecto de hacerlo resulte significativo.

47. La tasa o tasas de descuento deben ser consideradas antes de impuestos, y deben reflejar las evaluaciones correspondientes al valor temporal del dinero que el mercado esté haciendo en la fecha del balance de situación general, así como el riesgo específico del pasivo correspondiente. La tasa o tasas de descuento no deben reflejar los riesgos que hayan sido ya objeto de ajuste, al hacer las estimaciones de los flujos de efectivo futuros relacionados con la provisión.

Sucesos futuros

48. Los sucesos futuros, que puedan afectar a la cuantía necesaria para cancelar la obligación, deben ser objeto de reflejo en la evaluación de la misma, siempre que haya una evidencia objetiva suficiente de que puedan aparecer efectivamente.

49. Las expectativas sobre sucesos futuros pueden ser particularmente importantes en la medición de las provisiones. Por ejemplo, la empresa puede creer que el costo de limpiar un determinado emplazamiento industrial, al final de su vida útil, puede quedar reducido gracias a futuros cambios en la tecnología. El importe que se reconozca como provisión habrá de reflejar una expectativa razonable de observadores objetivos y técnicamente cualificados, teniendo en cuenta toda la experiencia disponible sobre la tecnología que será posible utilizar en el momento de proceder a la limpieza. De esta forma, resultará apropiado incluir, por ejemplo, las reducciones de costo relacionadas con el aumento de experiencia asociada con la aplicación de la tecnología actual, o el costo esperado de aplicar la tecnología actual en operaciones mayores o más complejas que se han llevado a cabo previamente. No obstante, la empresa no anticipará el desarrollo de una tecnología completamente nueva de limpieza, al hacer las estimaciones, a menos que ello esté apoyado por una evidencia suficientemente objetiva.

50. El efecto de la posible nueva legislación será tomado en cuenta, al medir

las obligaciones ya existentes, cuando haya suficiente evidencia objetiva de que la normativa conocida será la que se apruebe sin prácticamente ningún cambio. La variedad de circunstancias que surgen en la práctica hacen imposible especificar un solo suceso que, en todos los casos, produzca la evidencia objetiva suficiente. Por otra parte, la evidencia es necesaria tanto en lo que la legislación vaya a exigir, como en que será prácticamente seguro que se aprobará e implementará siguiendo los procedimientos ordinarios. En muchos casos, no existirá evidencia objetiva suficiente hasta el momento en que se haya promulgado la legislación.

Desapropiaciones esperadas de activos

51. Las ganancias esperadas por la desapropiación de activos no deben ser tenidas en cuenta al evaluar el importe de la provisión.

52. Las ganancias esperadas por la desapropiación de activos no se tomarán en cuenta, al medir el importe de la provisión, incluso en el caso de que la desapropiación en cuestión esté ligada estrechamente al suceso que ha hecho surgir la provisión. Por el contrario, la empresa reconocerá las ganancias de la desapropiación esperada de activos en el momento que se especifica en la Norma Internacional de Contabilidad que se refiera al tipo de activo en cuestión.

Reembolsos

53. En el caso de que la empresa espere que una parte o la totalidad del desembolso necesario para liquidar la provisión le sea reembolsado por un tercero, tal reembolso será objeto de reconocimiento cuando, y sólo cuando, sea prácticamente segura su recepción si la empresa cancela la obligación objeto de la provisión. El reembolso, en tal caso, debe ser tratado como un activo independiente. El importe reconocido para el activo no debe exceder al

importe de la provisión.

54. En el estado de resultados, el gasto relacionado con la provisión puede ser objeto de presentación como una partida neta del importe reconocido como reembolso a recibir.

55. En ciertas ocasiones, la empresa puede considerar el hecho de que un tercero se hará cargo de la totalidad, o una parte, del desembolso requerido para liquidar una provisión (por ejemplo, a través de la existencia de contratos de seguro, de cláusulas de indemnización o de garantías de proveedores). El tercero en cuestión puede, o bien reembolsar los importes ya pagados por la empresa, o bien pagar tales cantidades directamente.

56. En muchos casos, la empresa responderá de la totalidad del importe en cuestión, de forma que tendrá que liquidarlo por entero si el tercero no paga por cualquier razón. En tal situación, la provisión se reconocerá por el importe total, y se procederá a reconocer separadamente un activo por el reembolso esperado, cuando sea prácticamente seguro que se vaya a recibir si la empresa hace frente al pasivo recogido en la provisión.

57. En algunos casos, la empresa puede no tener que responder de los pagos en cuestión si el tercero responsable deja de realizar el desembolso. En tal caso, la empresa no tendrá responsabilidad por tales pagos, y por tanto no se incluirán en el cálculo de la provisión.

58. Como se ha resaltado en el párrafo 29, una obligación por la que la empresa es responsable de forma conjunta y solidaria, será un pasivo de tipo contingente, por la parte y en la medida que se espere sea liquidado por los terceros en cuestión.

Cambios en el valor de las provisiones

59. Las provisiones deben ser objeto de revisión en cada fecha de balance de situación general, y ajustadas en su caso para reflejar la mejor estimación existente en ese momento. En el caso de que no sea ya probable la salida de recursos, que incorporen beneficios económicos, para cancelar la obligación

correspondiente, se procederá a liquidar o revertir la provisión. 60. Cuando se haya usado el descuento para determinar el importe de la provisión, el valor en libros de la misma aumentará en cada periodo para reflejar el paso del tiempo. Tal incremento se reconocerá como un gasto por intereses.

Aplicación de las provisiones

61. Cada provisión deberá ser utilizada sólo para afrontar los desembolsos para los cuales fue originalmente reconocida.

62. Sólo se aplicará la provisión para cubrir los desembolsos relacionados originalmente con su dotación. El hecho de realizar desembolsos contra una provisión que fue, en su origen, dotada para propósitos diferentes, produciría el efecto de encubrir el impacto de dos sucesos distintos.

Aplicación de las reglas de reconocimiento y medición

Pérdidas futuras derivadas de las operaciones

63. No deben reconocerse provisiones por pérdidas futuras derivadas de las operaciones.

64. Las pérdidas futuras derivadas de las operaciones no cumplen las condiciones de la definición de pasivo, dada en el párrafo 10, ni tampoco los criterios generales para el reconocimiento de las provisiones, dados en el párrafo 14.

65. Las expectativas de pérdidas futuras derivadas de las actividades ordinarias pueden ser indicativas de que ciertos activos de la operación han sufrido un deterioro del valor. La empresa deberá realizar la comprobación pertinente del deterioro del valor, según establece la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos.

Contratos de carácter oneroso

66. Si la empresa tiene un contrato de carácter oneroso, las obligaciones presentes que se deriven del mismo deben ser reconocidas y medidas, en los estados financieros, como provisiones.

67. Muchos contratos (por ejemplo, algunas órdenes rutinarias de compra) pueden ser revocados sin pagar ninguna compensación a la otra parte, y por tanto no producirán obligación alguna. Otros contratos establecen tanto derechos como obligaciones para cada una de las partes contratantes. Cuando ciertas circunstancias convierten en onerosos a tales contratos, los mismos caen dentro del alcance de esta Norma, y se reconocerán las obligaciones que pudieran existir. Los contratos pendientes de ejecución, que no sean de carácter oneroso, caen fuera del alcance de la Norma.

68. En esta Norma se define un contrato de carácter oneroso como aquél en el que los costos inevitables de cumplir con las obligaciones que conlleva, exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo. Los costos inevitables del contrato reflejarán los menores costos netos por resolver el mismo, o lo que es igual, el importe menor entre el costo de cumplir sus cláusulas y la cuantía de las compensaciones o multas que se deriven de su incumplimiento.

69. Antes de proceder a dotar una provisión independiente por causa de un contrato de carácter oneroso, la empresa reconocerá cualesquiera pérdidas por deterioro del valor que correspondan a los activos dedicados a cumplir las obligaciones derivadas del contrato (véase la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos).

Reestructuración

70. Los siguientes ejemplos recogen sucesos que pueden caber dentro de la definición de reestructuración:

- (a) venta o liquidación de una línea de actividad;

(b) la clausura de un emplazamiento de la empresa en un país o región, o bien la reubicación de las actividades que se ejercían en un país o región a otros distintos;

(c) los cambios en la estructura de la gerencia, como por ejemplo la eliminación de un nivel o escala de directivos empresariales, y

(d) las reorganizaciones importantes, que tienen un efecto significativo sobre la naturaleza y enfoque de las actividades de la empresa.

71. Se reconocerá una provisión por costos de reestructuración, sólo cuando se cumplan las condiciones generales de reconocimiento de provisiones establecidas en el párrafo 14. En los párrafos 72 a83 se determina cómo aplicar los criterios generales de reconocimiento al caso de las reestructuraciones.

72. Surge, para la empresa, una obligación asumida, por causa de una reestructuración, sólo cuando:

(a) tiene un plan formal y detallado para proceder a la reestructuración, en el que se identifican, al menos:

(i) las actividades empresariales, o la parte de las mismas, implicadas;

(ii) las principales ubicaciones afectadas;

(iii) la ubicación, función y número aproximado de los empleados que serán indemnizados tras prescindir de sus servicios;

(iv) los desembolsos que se llevarán a cabo, y

(v) las fechas en las que el plan será implementado; y además

(b) ha producido una expectativa válida entre los afectados, en el sentido de que la reestructuración se llevará a cabo, ya sea por haber comenzado a

implementar el plan o por haber anunciado sus principales características a los mismos.

73. La evidencia de que la empresa ha comenzado a llevar a cabo el plan de reestructuración podría venir dada, por ejemplo, por un plan de desmantelamiento de las instalaciones o de venta de los activos correspondientes, y también por el anuncio público de las principales características del plan. El anuncio público del plan detallado de reestructuración constituirá una obligación asumida para reestructurar, sólo si se hace de tal manera y con suficiente detalle (es decir, dando a conocer las principales características del mismo), que sea capaz de producir expectativas válidas entre los terceros implicados, esto es, entre los clientes, proveedores y empleados (o sus representantes), sobre el hecho de que la empresa va a llevar efectivamente a cabo la reestructuración.

74. Para que el plan sea suficiente como para dar lugar a una obligación asumida por la entidad, al comunicárselo a los que resulten afectados por él, es necesario que su implantación esté planeada para dar comienzo en cuanto sea posible, y además que el calendario de actuaciones haga improbable cualquier cambio significativo sobre lo inicialmente previsto. Si, por el contrario, se espera que transcurra un largo periodo de tiempo antes de que la reestructuración comience, o bien que la reestructuración requiera un intervalo de tiempo no razonable por dilatado, es improbable que el plan produzca expectativas válidas, entre los terceros afectados, sobre el hecho de que la empresa está comprometida en una reestructuración, puesto que el calendario de actuaciones da a la entidad oportunidades para cambiar sus planes iniciales.

75. Si la decisión de reestructuración ha sido tomada, por la gerencia o el órgano de administración de la empresa, antes de la fecha del balance de situación general, no dará lugar a la existencia de una obligación asumida, a menos que la citada empresa, para ese momento, haya:

(a) empezado a implementar el plan de reestructuración, o bien

(b) anunciado las principales características del plan de reestructuración, a todos los que vayan a resultar afectados por el mismo, de una manera suficientemente concreta como para producir, en los mismos, expectativas válidas en el sentido de que la empresa va a llevar a cabo la reestructuración.

En algunos casos, la empresa comienza a implementar el plan de reestructuración, o procede a anunciar sus principales características a los afectados por el mismo, después de la fecha del balance de situación general. En tal caso puede ser obligatoria la información complementaria al respecto, según lo establecido por la NIC 10, Contingencias y Hechos Ocurredos después de la Fecha del Balance, siempre y cuando sea de tal importancia la reestructuración que la falta de información pueda afectar a la capacidad de los usuarios de los estados financieros para realizar las evaluaciones apropiadas para tomar decisiones.

76. Una obligación asumida no se genera sólo por la decisión tomada por la gerencia de la empresa, no obstante puede surgir de otros sucesos anteriores asociados con tal decisión. Por ejemplo, las negociaciones con los representantes de los empleados para discutir las indemnizaciones por despido colectivo, o con posibles compradores para la venta de las instalaciones que constituyen una operación, pueden haber producido acuerdos firmes que para su efectividad necesiten sólo la aprobación correspondiente del órgano de administración. Una vez que se ha conseguido esta aprobación, y ha sido comunicada a los terceros implicados, la empresa tiene una obligación asumida para reestructurar, siempre y cuando se cumplan las condiciones del párrafo 72.

77. En algunos países, la decisión última de la reestructuración descansa en un órgano o junta entre cuyos miembros se incluyen representantes de intereses distintos de los que corresponden a la gerencia (por ejemplo, de

empleados), o bien es preciso informar convenientemente a tales representantes antes de que el órgano de administración tome la decisión. En tanto en cuanto la decisión tomada por este órgano implica la comunicación a los anteriores representantes, puede dar lugar a una obligación asumida para reestructurar.

78. No surge ningún tipo de obligación para la empresa por causa de la desapropiación de una de sus operaciones, hasta que la empresa se ha comprometido en vender, es decir, hasta que exista un compromiso firme de venta.

79. Incluso en el caso de que la empresa haya tomado la decisión de vender una determinada operación, y haya anunciado públicamente su decisión, no estará comprometida a la venta hasta que haya identificado al comprador y exista un compromiso firme con él. Hasta el momento en que se produzca tal compromiso firme, la empresa puede cambiar sus intenciones iniciales, y por otra parte tendrá que tomar otro curso de acción si no puede encontrar un comprador que le ofrezca condiciones aceptables. Cuando se contempla la venta de una operación, como una parte de la reestructuración, se comprobará, en primer lugar, el posible deterioro del valor de los activos pertenecientes a la misma, atendiendo a lo establecido en la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos. En este caso hay que tener en cuenta que, al ser la venta sólo una parte de la reestructuración, podría aparecer una obligación asumida por otros aspectos de la reestructuración antes de que existiera un compromiso firme de venta.

80. La provisión por reestructuración debe incluir sólo los desembolsos que surjan directamente de la reestructuración, que son aquellos que de forma simultánea están:

- (a) necesariamente impuestos por la reestructuración, y
- (b) no asociados con las actividades que continúan en la empresa.

81. Una provisión por reestructuración no incluye costos tales como los de:

(a) formación o reubicación del personal que permanezca dentro de la empresa;

(b) comercialización o publicidad, e

(c) inversión en nuevos sistemas informáticos o redes de distribución.

Tales desembolsos tienen relación con la gestión futura de la actividad, y por tanto no son pasivos derivados de la reestructuración en la fecha del balance de situación general. Tales gastos o inversiones se tratarán, contablemente, de la misma manera que si se produjeran con independencia de la reestructuración.

82. Las pérdidas identificables, derivadas de la operación de las actividades afectadas por la reestructuración, no se incluirán en el importe de la provisión, salvo que estén relacionadas con un contrato de carácter oneroso, tal y como se define en el párrafo 10.

83. Como se exige en el párrafo 51, las posibles ganancias derivadas de la venta de activos no se tendrán en consideración al medir el importe de la provisión por reestructuración, incluso aunque las mismas se consideren como una parte integrante de la propia reestructuración.

Información a revelar

84. Para cada tipo de provisión, la empresa debe informar acerca de:

(a) el valor en libros al principio y al final del periodo;

(b) las dotaciones efectuadas en el periodo, incluyendo también los incrementos en las provisiones existentes;

(c) los importes utilizados (esto es, aplicados o cargados contra la provisión) en el transcurso del periodo;

(d) los importes no utilizados que han sido objeto de liquidación o reversión en el periodo, y

(e) el aumento, durante el periodo, en los saldos objeto de descuento, por causa de los intereses acumulados, así como el efecto que haya podido tener cualquier eventual cambio en la tasa de descuento.

No es preciso suministrar información comparativa.

85. La empresa debe revelar, por cada tipo de provisión, información sobre los siguientes extremos:

(a) Una breve descripción de la naturaleza de la obligación contraída, así como el calendario esperado de las salidas de beneficios económicos, producidos por la misma.

(b) Una indicación acerca de las incertidumbres relativas al importe o al calendario de las salidas de recursos que producirá la provisión. En los casos en que sea necesario para suministrar la información adecuada, la empresa debe revelar la información correspondiente a las principales hipótesis realizadas sobre los sucesos futuros a los que se refiere el párrafo 48.

(c) El importe de cualquier eventual reembolso, informando además de la cuantía de los activos que hayan sido reconocidos para recoger los eventuales reembolsos esperados.

86. A menos que la posibilidad de una eventual salida de recursos para liquidarla sea remota, la empresa debe dar, para cada tipo de pasivo contingente en la fecha del balance de situación general, una breve descripción de la naturaleza del mismo y, cuando fuese posible:

(a) una estimación de sus efectos financieros, medidos según lo establecido en los párrafos 36 a 52;

(b) una indicación de las incertidumbres relacionadas con el importe o el calendario de las salidas de recursos correspondientes, y

(c) la posibilidad de obtener eventuales reembolsos.

87. Para determinar qué provisiones o qué pasivos contingentes pueden agregarse en cada uno de los tipos o clases, es necesario considerar si la naturaleza de las partidas es lo suficientemente similar como para admitir una información común que las abarque todas, para cumplir con los requisitos establecidos en los párrafos 85, (a) y (b), y 86, (a) y (b). De esta forma, puede resultar apropiado considerar como un sólo tipo de provisión, las partidas relativas a las garantías de los diferentes productos, pero podría no resultar apropiado agrupar en un solo tipo de provisión los importes relativos a las garantías comunes y las referidas a reclamaciones judiciales.

88. Cuando nacen, de un mismo conjunto de circunstancias, una provisión y un pasivo contingente, la empresa redactará las revelaciones complementarias exigidas por los párrafos 84 a 86, de manera que se muestren la relación existente entre una y otro.

89. En el caso de que sea probable la entrada de beneficios económicos, la empresa debe incluir en las notas una breve descripción de la naturaleza de los activos contingentes correspondientes, existentes en la fecha del balance y, cuando ello sea posible, una estimación de sus efectos financieros, medidos utilizando los principios establecidos para las provisiones en los párrafos 36 a 52.

90. Es muy importante que, la información que se suministre sobre los activos de carácter contingente, evite las indicaciones que puedan confundir respecto a la posibilidad de la obtención de los ingresos correspondientes.

91. En aquellos casos en los que no se revele la información exigida por los párrafos 86 y 89, porque no sea posible hacerlo, este hecho debe ser revelado en las notas correspondientes.

92. En ciertos casos posibles, pero extremadamente raros en la práctica,

puede esperarse que la información a revelar relativa a algunos de los extremos exigidos en los párrafos 84 a 89, perjudique seriamente a la posición de la empresa, en disputas con terceros relativas a las situaciones que contemplan las provisiones, los pasivos contingentes o los activos de igual naturaleza. En tales casos, no es preciso que la empresa revele esta información, pero debe describir la naturaleza genérica de la disputa, junto con el hecho de que se ha omitido la información y las razones que han llevado a tomar tal decisión.

Disposiciones transitorias

93. La empresa debe contabilizar el efecto de adoptar esta Norma, ya sea en la fecha de entrada en vigencia o con anterioridad a la misma, ajustando el saldo inicial de ganancias retenidas, en el periodo en que se decida su aplicación contable. Se aconseja a las empresas, pero no se exige, que ajusten el saldo inicial de las ganancias retenidas correspondientes al periodo más antiguo para el que presenten datos, reexpresando de nuevo toda la información comparativa ofrecida. En el caso de no reexpresar la información comparativa, este hecho debe ser objeto de revelación en las notas.

94. Esta Norma exige un tratamiento distinto al establecido en la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables. En efecto, la NIC 8 exige que se reexprese la información comparativa (tratamiento de referencia) o que se suministre información adicional comparativa ya reexpresada (tratamiento alternativo permitido), a menos que sea imposible hacerlo.

Fecha de vigencia

95. Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que cubran periodos que comiencen en o después del 1 de julio de 1999. Se aconseja anticipar su aplicación. Si alguna empresa aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de julio de 1999, debe dar cuenta de este hecho en la nota correspondiente.

96. Esta Norma deroga aquellas partes de la NIC 10, Contingencias y Hechos Ocurridos después de la Fecha del Balance, que se refieran a las contingencias.

Apéndices

Apéndice A - Tablas - Provisiones, pasivos contingentes, activos contingentes y reembolsos

El propósito de este Apéndice es el de resumir las principales exigencias de las Normas. No forma parte de la Norma y debe entenderse en el contexto del articulado completo de la misma.

Provisiones y pasivos contingentes

En el caso de que, como consecuencia de sucesos pasados, pueda producirse una salida de recursos económicos que incorporen beneficios económicos para pagar: (a) una obligación presente, o (b) una obligación posible, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la empresa.

Existe una obligación presente	que	Existe una obligación posible, o una	Existe una obligación posible, o una
---------------------------------------	------------	---	---

probablemente exija una salida de recursos.	obligación presente, que puede o no exigir una salida de recursos.	obligación presente en la que se considera remota la posibilidad de salida de recursos.
Se procede a reconocer una provisión (párrafo 14). Se exige revelar información complementaria sobre la provisión (párrafos 84 y 85).	No se reconoce provisión (párrafo 27). Se exige revelar información complementaria sobre el pasivo contingente (párrafo 86).	No se reconoce provisión (párrafo 27). No se exige revelar información complementaria (párrafo 86).

También aparece un pasivo contingente en el caso, extremadamente raro, de que exista una obligación que no pueda ser reconocida en los estados financieros porque no pueda ser valorada con fiabilidad. Se exige información complementaria sobre este tipo de pasivo contingente.

Activos contingentes

Reembolsos

Para ver los cuadros seleccione la opción "Descargar" del menú superior

Apéndice B - Árbol de decisión

El propósito perseguido, con este árbol de decisión, es el de resumir los principales requisitos para el reconocimiento de provisiones y pasivos contingentes contenidas en la Norma. El árbol de decisión no es parte

integrante de la Norma, y debe entenderse en el contexto del articulado completo de la misma.

Para ver el gráfico seleccione la opción "Descargar" del menú superior

Nota: en algunos casos raros no queda claro si existe o no una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considera que un suceso ocurrido en el pasado ha dado origen a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, existe una probabilidad mayor de que se haya incurrido en la obligación, en la fecha del balance de situación general, que de lo contrario (párrafo 15 de la Norma).

Apéndice C - Ejemplos de reconocimiento de provisiones

Este Apéndice no forma parte de la Norma, es meramente ilustrativo acerca de la aplicación de la misma, con la finalidad de ayudar a clarificar su significado.

Todas las empresas de los ejemplos que siguen cierran su periodo contable a 31 de diciembre. En todos los casos existe la suposición de que puede hacerse una estimación fiable de todas las salidas de recursos esperadas. En algunos ejemplos, las circunstancias que se describen pudieran haber producido pérdidas por deterioro en el valor de algunos activos, pero este extremo particular no es objeto de tratamiento en este Apéndice. Las referencias cruzadas que se indican en los ejemplos indican los párrafos de la Norma que son particularmente relevantes. El Apéndice debe leerse en el contexto de la redacción global de la Norma. En los casos donde el efecto del valor temporal del dinero es significativo, las referencias a la "mejor estimación" se entienden efectuadas al valor presente de la partida correspondiente.

Ejemplo 1: Garantías sobre productos vendidos

Una empresa de manufacturas ofrece, a los compradores de su producto, garantías en el momento de realizar sus adquisiciones. En virtud de las condiciones del contrato de venta, la empresa manufacturera se compromete a subsanar, por medio de la reparación o de la sustitución de los productos, los defectos de fabricación que se pongan de manifiesto en el transcurso de tres años desde el momento de la transacción. Según la experiencia pasada, es probable (es decir, es más posible su ocurrencia que lo contrario) que se presenten algunas reclamaciones en el periodo de garantía. Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma: el suceso que da origen a la obligación es la venta del producto con garantía, la cual hace que se produzca una obligación legal. Una salida de recursos que incorporan beneficios económicos: resulta probable para el conjunto de las garantías a los compradores (véase el párrafo 24).

Conclusión: Se reconocerá una provisión por el importe de la mejor estimación de los costos de reparar o sustituir los productos vendidos antes de la fecha del balance (véanse los párrafos 14 y 24).

Ejemplo 2A: Caso de legislación, referente a terrenos contaminados, cuya aprobación es prácticamente segura

Una empresa petrolífera produce contaminación, pero no sanea los terrenos que ha utilizado más que cuando la legislación del país en el que opera obliga a ello. Un determinado país en el cual tiene operaciones no cuenta, hasta el momento presente, con legislación que le obligue al saneamiento de los terrenos utilizados. Sin embargo, es prácticamente seguro que, poco después del 31 de diciembre del año 2000, se aprobará en el país en cuestión una ley, ahora en proyecto, que obligará a la empresa a sanear y limpiar los terrenos ya contaminados. Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma: el suceso que da origen a la obligación es la

contaminación de los terrenos, a causa de la práctica seguridad de la aprobación de la legislación que exige su saneamiento y limpieza. Salida de recursos que incorporan beneficios económicos: Probable. Conclusión: Se reconocerá la oportuna provisión, por importe de la mejor estimación de los costos de saneamiento y limpieza de los terrenos (véanse los párrafos 14 y 22).

Ejemplo 2B: Caso de una obligación asumida para sanear terrenos contaminados

Una empresa petrolera, que produce contaminación en los terrenos que explota, opera en un país donde no existe legislación medioambiental. No obstante, la empresa cuenta con una bien conocida política medioambiental, según la cual toma bajo su responsabilidad la limpieza de toda la contaminación que produce su actividad. La empresa hace honor a sus compromisos.

Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma: El suceso que ha dado origen al compromiso es la contaminación de los terrenos, produciendo una obligación asumida, puesto que la conducta de la empresa ha creado una expectativa válida, ante los afectados, de que procederá al saneamiento de la contaminación causada. Una salida de recursos que incorporan beneficios económicos: Probable. Conclusión: Se reconocerá la oportuna provisión, por importe de la mejor estimación de los costos de saneamiento y limpieza de los terrenos (véanse tanto el párrafo 10, para la definición de obligación asumida , como los párrafos 14 y 17).

Ejemplo 3: Plataforma petrolífera marina

Una empresa explota un yacimiento marino, y la concesión que tiene para hacerlo le exige retirar la plataforma petrolífera al final del periodo de producción y restaurar el fondo marino. El noventa por ciento de los

eventuales costos tienen relación con la retirada de la plataforma y con la restauración de los daños causados por su instalación, mientras que sólo el diez por ciento de los citados costos se deriva de la extracción del crudo. En la fecha del balance de situación general, ha sido construida e instalada la plataforma, pero no se ha comenzado la extracción de petróleo. Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma: Es la construcción e instalación de la plataforma, según las condiciones de la concesión, el suceso que produce la obligación legal de retirarla y restaurar el fondo marino, y por tanto este es el suceso que da origen a la obligación. A la fecha de cierre del periodo, no obstante, no hay ninguna obligación de reparar los daños que se deriven de la extracción del crudo.

Una salida de recursos que incorporan beneficios económicos: Probable. Conclusión: Se reconocerá una provisión, por importe del noventa por ciento de la mejor estimación de los eventuales costos, que corresponde a los de retirada de la plataforma petrolífera y restauración de los daños causados por su construcción e instalación (véase el párrafo 14). Estos costos se sumarán al resto de los que compongan el valor en libros de la plataforma. El restante diez por ciento de los costos, que surgirán por la obtención del crudo, se reconocerán a medida que el petróleo sea extraído.

Ejemplo 4: Reembolso de las ventas a voluntad del cliente

Un almacén de venta al detalle tiene la política de reembolsar las ventas a los clientes que no estén satisfechos con ellas, incluso en los casos en los que no hay obligación legal de hacerlo. Esta práctica de reembolso a voluntad del cliente es ampliamente conocida. Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma: El suceso que da origen al compromiso es la venta del producto, de la que surge la obligación asumida, puesto que el comportamiento pasado del almacén ha dado pie a la creación de una

expectativa válida por parte de los clientes, a los que éste reembolsa a voluntad sus compras. Salida de recursos que incorporan beneficios económicos: Probable, puesto que una determinada proporción de los bienes se devuelven y reembolsan (véase el párrafo 24). Conclusión: Se reconocerá una provisión por importe de la mejor estimación de los costos de los reembolsos a efectuar (véanse tanto el párrafo 10, para la definición de obligación asumida, como los párrafos 14, 17 y 24).

Ejemplo 5 A: Cierre de una división, que no se llevará a cabo antes de la fecha de cierre del balance de situación general

El 12 de diciembre del año 2000, el órgano de administración de la empresa decidió cerrar una de sus divisiones. Con anterioridad al cierre de ese periodo contable (que tuvo lugar el 31 de diciembre del año 2000) ni se comunicó la decisión a ninguno de los afectados ni se tomó ninguna otra medida para llevar a cabo la clausura decidida. Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma: No ha habido ningún suceso que de origen a compromisos, y por tanto no existe obligación alguna. Conclusión: No se reconocerá provisión alguna (véanse los párrafos 14 y 72).

Ejemplo 5 B: Cierre de una división, que ha sido objeto de comunicación o implementación antes de la fecha de cierre del periodo
El 12 de diciembre del año 2000, el órgano de administración tomó la decisión de cerrar la división que fabricaba un producto en particular. El 20 de diciembre del mismo año se acordó, por parte del órgano, un plan detallado para implementar el cierre: se mandaron cartas a los clientes avisándoles de que se buscarán una fuente alternativa de suministro, a la

vez que se mandaron los correspondientes avisos para el personal que prestaba sus servicios en la división. Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma: El suceso que ha dado origen a la obligación es la comunicación realizada a los clientes y al personal de la división, lo cual ha dado lugar a una obligación asumida desde esa fecha, puesto que ha creado una expectativa válida respecto a la clausura de la división y a sus efectos. Salida de recursos que incorporan beneficios económicos: Probable. Conclusión: Se reconocerá una provisión a 31 de diciembre del año 2000, por el importe de la mejor estimación de los costos que se derivarán del cierre de la división (véanse los párrafos 14 y 72).

Ejemplo 6: Obligación legal de colocar filtros para el humo

Según la legislación recién aprobada, la empresa está obligada a colocar filtros para el humo en las chimeneas de sus fábricas antes del 30 de junio del año 2000. La empresa no ha colocado tales filtros:

(a) A la fecha del balance de situación general, el 31 de diciembre del año 1999

Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma: No hay evento alguno que de origen a la obligación de incurrir en el costo de los filtros para el humo ni en las multas que la legislación prevea de no colocarlos.

Conclusión: No se reconocerá provisión por el costo de los filtros para el humo (véanse los párrafos 14 y 17 a 19).

(b) A la fecha del balance de situación general, el 31 de diciembre del año 2000

Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma: No se ha producido todavía ningún suceso que haya dado origen a una obligación en lo que se refiere a los costos de colocar los filtros para el humo, puesto que no se ha procedido a colocarlos. No obstante, y en virtud de lo que prevea la legislación, ha podido surgir una obligación de pago de multas o sanciones, puesto que se ha producido el suceso que da origen a la sanción (el incumplimiento de las Normas de funcionamiento en las fábricas).

Salida de recursos que incorporan beneficios económicos: La evaluación de la probabilidad de incurrir en multas o sanciones por el incumplimiento de las Normas de funcionamiento en las fábricas, depende de los detalles concretos de la legislación, así como de la seriedad del régimen de vigilancia y aplicación de la normativa.

Conclusión: No se reconocerá provisión alguna por los costos de los filtros para el humo. No obstante, se ha de reconocer una provisión por importe de la mejor estimación de las multas o sanciones, siempre que haya más posibilidad de que sean impuestas a la empresa que de lo contrario (véanse los párrafos 14 y 17 a 19).

Ejemplo 7: Actualización formativa del personal como consecuencia de cambios en el sistema del impuesto sobre las ganancias

El gobierno ha introducido ciertos cambios en el sistema del impuesto sobre las ganancias de las empresas. Como consecuencia de tales cambios, una empresa del sector de servicios financieros puede encontrar necesario actualizar los conocimientos de una gran parte de sus empleados de las áreas comercial y administrativa, para asegurarse de que se seguirá observando la regulación que atañe a los servicios financieros. En la fecha del balance de situación general, no se han llevado a cabo acciones formativas.

Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma: No ha habido ningún suceso que de origen a compromisos (en concreto no se han producido las acciones formativas), y por tanto no existe obligación alguna. Conclusión: No se reconocerá provisión alguna (véanse los párrafos 14 y 17 a 19).

Ejemplo 8: Un contrato de carácter oneroso

La empresa opera, con ganancias, una fábrica que tiene alquilada mediante un acuerdo de arrendamiento operativo. Durante el mes de diciembre del año 2000, la empresa traslada su operación a una nueva fábrica. El arrendamiento de la vieja fábrica estará en vigencia durante los próximos cuatro años, y no puede ser cancelado antes de esa fecha, ni la fábrica puede ser realquilada a terceros. Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma: El suceso en el que tiene su origen la obligación, de tipo legal, es la firma del contrato de arrendamiento. Salida de recursos que incorporan beneficios económicos: Cuando el arrendamiento se convierte en oneroso, es probable la salida de recursos que incorporan beneficios económicos (hasta ese momento, la empresa contabilizará el arrendamiento siguiendo las disposiciones de la NIC 17, Arrendamientos).

Conclusión: Se reconocerá una provisión, por importe de la mejor estimación de los pagos inevitables que se deriven del arrendamiento de la fábrica abandonada (véanse los párrafos 5.c, 14 y 66).

Ejemplo 9: Un aval individual

En el año 1999, la empresa A otorgó un aval sobre ciertos préstamos tomados por la empresa B, cuya situación financiera a la sazón era excelente. En el año 2000, la posición financiera de la empresa B se

deterioró, de forma que a 30 de junio de ese año la empresa B solicitó entrar en una situación concursal.

(a) A 31 de diciembre de 1999

Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma: El suceso que da origen a la obligación, de tipo legal, es la prestación del aval.

Salida de recursos que incorporan beneficios económicos: No es probable una salida de recursos a 31 de diciembre de 1999.

Conclusión: No se reconocerá provisión alguna (véanse los párrafos 14 y 23). El aval se presentará como un pasivo contingente, en una nota a los estados financieros, salvo que la posibilidad de que haya una salida de recursos sea remota (véase el párrafo 86).

(b) A 31 de diciembre del 2000

Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma: El suceso que da origen a la obligación, de tipo legal, es la prestación del aval.

Salida de recursos que incorporan beneficios económicos: A 31 de diciembre del año 2000 es probable una salida de recursos, que incorporen beneficios económicos, para cancelar la obligación.

Conclusión: Se reconocerá una provisión, por el importe de la mejor estimación de la obligación (véanse los párrafos 14 y 23).

Nota: Este ejemplo contempla una garantía individual. Si la empresa tiene una cartera de avales similares, puede evaluarla en su conjunto al proceder a la determinación de la probabilidad de salida de recursos que incorporen beneficios económicos (véase el párrafo 24). Cuando la empresa haya

obtenido comisiones por los avales prestados, el importe de tales ingresos se reconocerá utilizando las disposiciones de la NIC 18, Ingresos.

Ejemplo 10: Un caso judicial

Tras la celebración de una boda, en el año 2000, murieron diez personas, posiblemente a causa de comida en malas condiciones, que había sido elaborada con productos vendidos por la empresa. Se emprendieron reclamaciones legales contra la empresa solicitando indemnización por daños, cuya responsabilidad ésta no aceptaba. Hasta la fecha de aprobación de los estados financieros del ejercicio cerrado el 31 de diciembre del año 2000, los abogados de la empresa eran de la opinión de que la entidad probablemente no sería declarada culpable, y por tanto no tendría que afrontar ninguna responsabilidad. Sin embargo, cuando la empresa estaba elaborando sus estados financieros correspondientes al periodo contable cerrado el 31 de diciembre del año 2001, los abogados opinaban que, tras los últimos desarrollos del proceso judicial, era probable que la empresa fuera encontrada culpable.

(a) A 31 de diciembre del 2000

Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma: A partir de la evidencia disponible, en la fecha de la aprobación de los estados financieros por parte del órgano de gestión de la empresa, no existe obligación alguna a consecuencia de sucesos pasados.

Conclusión: No se reconocerá provisión alguna (véanse los párrafos 15 y 16). La reclamación será presentada como un pasivo contingente en las notas, a menos que la probabilidad de salida de recursos se considere remota (véase el párrafo 86).

(b) A 31 de diciembre del 2001

Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma: A partir de la evidencia disponible, existe una obligación presente.

Una salida de recursos que incorporan beneficios económicos: Probable.

Conclusión: Se reconocerá una provisión, por importe de la mejor estimación de los costos que supondrá cancelar la obligación que surja del proceso judicial (véanse los párrafos 14 a 16).

Ejemplo 11: Mantenimiento y reparaciones

Algunos activos requieren, además del mantenimiento rutinario, desembolsos sustanciales cada varios años para importantes reacondicionamientos o reparaciones, así como sustitución de sus principales componentes. En la NIC 16, Propiedades, Planta y Equipo, se proporcionan guías para distribuir la inversión realizada en un activo, entre las partes que lo componen, en el caso de que tales partes tengan diferentes vidas útiles o suministren beneficios económicos con patrones diferentes.

Ejemplo 11 A: Costos de renovación, en caso de que no exista obligación legal de hacerla

Un horno cuenta con un revestimiento que necesita ser repuesto cada cinco años, por razones técnicas. En la fecha del balance de situación general, el revestimiento en cuestión ha estado en uso durante los últimos tres años. Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma: No hay obligación presente alguna. Conclusión: No se reconocerá ninguna provisión (véanse los párrafos 14 y 17 a 19).

El costo de reemplazar el revestimiento no se reconoce porque, en la fecha del balance de situación general, no existe ninguna obligación de renovación que sea independiente de las actuaciones futuras de la compañía, ya que

incluso la intención de incurrir en el costo de reemplazo del revestimiento depende de que la entidad se decida por continuar explotando el antiguo o hacer la reposición. En lugar de reconocer una provisión, la depreciación del revestimiento tendrá en cuenta su ritmo de consumo, esto es, el costo será distribuido entre cinco años. Por lo tanto, los costos de reemplazar el viejo revestimiento serán capitalizados, y el consumo correspondiente a cada nueva inversión será mostrado como un gasto por depreciación a lo largo de los siguientes cinco años.

Ejemplo 11 B: Costos de renovación, en el caso de que exista obligación legal de hacerla

Una determinada compañía aérea está obligada, por ley, a someter a revisión las aeronaves cada tres años. Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma: No hay obligación presente alguna. Conclusión: No se reconocerá ninguna provisión (véanse los párrafos 14 y 17 a 19). El costo de revisar la aeronave no se tiene que reconocer como provisión por las mismas razones dadas respecto a los costos del revestimiento del horno, en el ejemplo 11 A, que no se reconocían por anticipado como provisión. Por tanto, ni siquiera cuando existe obligación legal de hacer la revisión nace un pasivo, puesto que la obligación en cuestión no es independiente de las actuaciones futuras de la empresa: la entidad puede evitar el desembolso futuro con las actuaciones correspondientes, por ejemplo vendiendo el aparato antes de que se cumpla el plazo de hacer la revisión. En lugar de reconocer provisión alguna, la amortización de la aeronave habrá de tener en cuenta la incidencia futura de esos costos extras de mantenimiento, esto es, habrá de procederse a amortizar en tres años un costo similar al previsto para la revisión.

Apéndice D - Ejemplos de información a revelar sobre provisiones

Este Apéndice tiene carácter ilustrativo y no forma parte de la Norma. El propósito del Apéndice es ilustrar la aplicación de las reglas contenidas en la misma, con la finalidad de ayudar a clarificar su significado. En primer lugar se suministran dos ejemplos de la información en notas exigida por el párrafo 85.

Ejemplo 1 Garantías

Una empresa manufacturera ofrece garantías, en el momento de la venta, para sus tres líneas de producto. Según las condiciones de la garantía, la empresa se compromete a reparar o sustituir los artículos que no funcionen de forma satisfactoria en un periodo de dos años desde el momento de la venta. En la fecha del balance de situación general se ha procedido a reconocer una provisión por importe de 60.000. El anterior importe no ha sido objeto de descuento, puesto que el efecto de la actualización es insignificante. La información complementaria que se revela a través de las notas es la siguiente:

Se ha dotado una provisión de 60.000 para cubrir las reclamaciones por la garantía de los productos vendidos a lo largo de los últimos tres periodos. Se espera aplicar la mayoría de este importe en el próximo periodo para cubrir las reclamaciones que se presenten, y la totalidad del saldo será utilizado en los próximos dos años a partir de la fecha del balance de situación.

Ejemplo 2 Costos de desmantelamiento

En el año 2000, cierta empresa implicada en actividades con energía nuclear ha reconocido una provisión por desmantelamiento de las instalaciones por

importe de 300 millones. El importe de la citada provisión ha sido estimado utilizando la hipótesis de que el desmantelamiento tendrá lugar en un plazo de 60-70 años. No obstante, cabe la posibilidad de que no tenga lugar hasta un plazo de 100-110 años, en cuyo caso el valor presente de los costos quedaría reducido de manera significativa. Se revela la siguiente información complementaria en las notas:

Se ha dotado una provisión de 300 millones por costos de desmantelamiento. Se espera incurrir en los citados costos entre los años 2060 y 2070, no obstante es posible que el citado desmantelamiento no tenga lugar hasta los años 2100-2110. Si los costos se hubieran medido utilizando esta última expectativa, el importe de la provisión se hubiera reducido, por efecto del descuento de las cantidades, en 136 millones. El importe de la provisión ha sido estimado teniendo en cuenta la tecnología y los precios existentes en la actualidad, y utilizando un tipo de descuento real del 2 por ciento.

En segundo lugar se ofrece un ejemplo de la información en notas exigida por el párrafo 92, donde alguna de la información requerida no es suministrada porque puede esperarse que perjudique seriamente la posición de la empresa.

Ejemplo 3 Información no revelada por ser perjudicial para la empresa

Cierta empresa está envuelta en una disputa con un competidor, el cual alega que ésta ha infringido su derecho a utilizar determinadas patentes y reclama daños y perjuicios por 100 millones. La empresa ha procedido a reconocer una provisión, por el importe de la mejor estimación de la obligación, pero no revela ninguno de los datos exigidos por los párrafos 84 y 85 de la Norma. Se ofrece la siguiente información complementaria en las notas:

Está en proceso un litigio con un competidor, quien alega que la empresa ha infringido su derecho a utilizar determinadas patentes y reclama daños y

perjuicios por importe de 100 millones. No se detalla la información exigida por la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes, puesto que la revelación de los datos correspondientes puede esperarse que perjudique seriamente el desenlace del litigio. La gerencia de la empresa es de la opinión de que la compañía podrá defender con éxito su posición en el proceso.

4.4) Análisis de la Norma Internacional de Contabilidad N° 37.

“Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes”.

4.4.1) Objetivo

Esta norma (NIC 37) establece lineamientos a seguir para la correcta contabilización y revelación de la información financiera de los estados financieros referente a las partidas de provisión, pasivos contingentes y activos contingentes de una entidad el fin de facilitar la comprensión y entendimiento acerca de la naturaleza, vencimientos e importes de las partidas mencionadas.

4.4.2) Alcance

Esta norma establece la manera como se debe ejercer por todas las entidades al momento de reflejar sus provisiones y la información correspondiente a los activos y pasivos contingentes.

Esta norma es aplicada a los instrumentos financieros incluyendo las garantías y exceptuando las que contablemente según su valor razonable.

Los Contratos pendientes de ejecución, son todos en los que ambas partes no han cumplido con ninguna de las obligaciones acordadas, o bien ambas partes ha cumplido parcialmente y en igual medida sus compromisos. Esta norma solo se aplica a los contratos pendientes de ejecución que tengan carácter oneroso para la empresa.

Esta norma es aplicada a las provisiones, activos y pasivos contingentes de las empresas aseguradoras, mientras estas no se deriven de las pólizas de seguro de sus clientes.

Esta norma no aplica cuando alguna otra Norma Internacional de Contabilidad se encargue de algún tipo específico de provisión, activo contingente o pasivo contingente como por ejemplo la NIC 17 "Arrendamientos" establece todo el tratamiento contable de los arrendamientos pero no especifica acerca de los arrendamientos que resulten onerosos para la empresa y por eso de este tipo de arrendamientos se encarga la NIC 37.

Algunas partidas, tratadas como provisiones pueden estar ligadas a algún reconocimiento de ingresos. Esta norma no trata reconocimiento de ingresos, ya que la NIC 18 "Ingresos" es la norma precisa para el tratamiento de de los mismos.

Esta norma no trata partidas que provengan de ajustes en el valor en libros de ciertos activos.

En esta norma no especifica el tratamiento contable para ciertos desembolsos como activos o como gastos, estos son especificados en otras normas.

Esta NIC es aplicable a las provisiones por reestructuración, incluyendo las operaciones en discontinuación. Si dicha reestructuración cumple con las características para ser considerada como una operación en discontinuación, la NIC 35, puede exigir la revelación de información adicional.

4.4.3) RECONOMIENTO

4.4.3.1) PROVISIONES

La presente norma plasma las siguientes condiciones para reconocer una provisión:

- La entidad tiene una obligación ya sea legal o asumida como consecuencia de un hecho pasado.
- La posibilidad de que la entidad deba desprenderse de recursos económicos para cancelar la obligación.
- Puede hacerse una cuantía del valor del importe que sea confiable.

De no cumplirse con las tres condiciones, la entidad no debe reconocer la provisión.

4.4.3.2) OBLIGACION PRESENTE

En ciertas ocasiones no se asegura la existencia de una obligación presente, sin embargo la presente norma dice que los sucesos ocurridos en el pasado generan obligaciones en el presente, es decir que es probable que

se genere una obligación, Si teniendo en cuenta toda la evidencia posible, existe una probabilidad mayor de que incurra la obligación a la posibilidad de que no incurra y para entonces se informara que existe un pasivo contingente.

4.4.3.3) SUCESOS PASADOS

El suceso que da origen a la obligación es aquel que trae como consecuencia a la empresa el pago obligatorio de la obligación creada por el suceso. Este será el caso solo si la obligación viene exigida por ley, o bien si se trata de una obligación asumida por la empresa hacia terceros.

Los estados financieros reflejan la situación financiera actual de la empresa y no la situación futura por esta razón no se consideran provisiones los gastos necesarios para el funcionamiento de la empresa en un futuro.

4.4.3.4) ACTIVOS CONTINGENTES

La empresa no debe reconocer ningún activo como contingente ya que estos surgen de situaciones imprevistas de las cuales nace una posible entrada de beneficios económicos a la organización.

Los activos contingentes nunca son objeto de consideración puesto que puede afectar la efectividad de ingreso que quizás nunca sea realizado y de ser muy probable dicho importe económico se informara a través de las notas a los estados financieros.

4.4.3.5) PASIVOS CONTINGENTES

La empresa no debe reconocer ningún pasivo contingente ni debe aparecer en el balance.

De esta manera para no hacer constar el pasivo contingente en el balance ni reflejar su aparición en el estado de resultados, la empresa informara mediante notas revelatorias.

4.4.4) MEDICIÓN

El importe reconocido como provisión debe ser la mejor estimación, en la fecha del balance, del desembolso necesario para cancelar la obligación presente. Para obtener la mejor estimación posible se debe tener en cuenta los riesgos e incertidumbres que rodean al hecho que genera la provisión

A estos efectos es necesario analizar todos los escenarios de desenlace posibles y su efecto financiero, con base en el juicio de la gerencia, en la experiencia que se tenga en operaciones similares, informes de expertos e incluso, hechos posteriores al cierre de los estados financieros. También se tomará en cuenta posibles sucesos futuros que puedan afectar la cuantía necesaria para cancelar la obligación, siempre que exista evidencia objetiva suficiente de que puedan aparecer efectivamente.

En caso de que la entidad espere que una parte o la totalidad el desembolso necesario para liquidar la provisión le sea reembolsado por un tercero, tal reembolso será objeto de reconocimiento cuando y sólo cuando, sea prácticamente segura su recepción si la entidad cancela la obligación objeto de la provisión.

En caso de que el efecto financiero producido por el descuento de un desembolso futuro sea importante, el importe considerado para contabilizar

la provisión debe ser el valor actual del desembolso que se espera tener que realizar para cancelar la obligación.

La tasa de descuento a utilizar debe ser considerada antes de impuesto y debe reflejar las evaluaciones correspondientes al valor temporal del dinero que el mercado esté haciendo en la fecha del balance, así como el riesgo específico del pasivo correspondiente.

4.4.5) CAMBIOS EN EL VALOR DE LAS PROVISIONES

Una vez reconocida la provisión, la misma debe ser objeto de revisión en cada

Fecha del balance y ajustadas en su caso para reflejar la mejor estimación existente en ese momento.

4.4.6) REEMBOLSOS

Si la entidad esperase el reembolso por parte de un tercero en parte o en su totalidad de los desembolsos necesarios para la liquidación de la provisión, dicho reembolso se considerara solo cuando sea casi seguro que la entidad lo recibirá.

4.4.7) APLICACIÓN DE LA PROVISION

Cada Provisión deberá ser utilizada únicamente para el fin por el cual fu creada originalmente.

4.4.8) INFORMACION A RELEVAR

Por cada tipo de provisión, la entidad deberá informar:

- El importe de libros al principio y al final del período.

- Las dotaciones efectuadas en el período, incluyendo también los incrementos en las provisiones existentes.
- Los importes utilizados en el transcurso del período.
- Los importes no utilizados que han sido objeto de liquidación o reversión
- El aumento durante el período en los saldos objeto de descuento.

En este caso, no es necesario suministrar información comparativa.

Además, se debe informar:

- Una breve descripción de la naturaleza de la obligación contraída, así como el calendario esperado de las salidas de beneficios económicos, producidos por la misma.

- Una indicación acerca de las incertidumbres relativas al importe o al calendario de las salidas de recursos.
- El importe de cualquier eventual reembolso.

En el caso de que no se revela la información exigida, porque no sea posible hacerlo, este hecho debe ser revelado en las notas correspondientes.

4.4.9) DISPOSICIONES TRANSITORIAS

Al momento de la adopción por cualquier entidad, la misma deberá revelar los efectos que ésta norma pueda causarle bien sea en la fecha de entrada o con anterioridad a la misma y deberá ajustarse el saldo inicial de las reservas por ganancias acumuladas en el ejercicio en el que se decida la aplicación contable de la presente norma.

4.5) NIIF para PYMES Sección 21 “Provisiones y Contingencias”

4.5.1) ALCANCE DE ESTA SECCION

Esta sección se aplicará a todas las provisiones (es decir, pasivos de cuantía o vencimiento incierto), pasivos contingentes y activos contingentes, excepto a las provisiones tratadas en otras secciones de esta NIIF. Estas incluyen las provisiones relacionadas con:

- Arrendamientos (sección 20 Arrendamientos). Sin embargo esta sección trata los arrendamientos operativos que pasan a ser onerosos.
- Contratos de Construcción (Sección 23 Ingresos de Actividades Ordinarias)
- Obligaciones por Beneficios a los Empleados (Sección 28 Beneficios a los Empleados)
- Impuestos a las Ganancias (Sección 29 Impuestos a las Ganancias)

Lo establecido por esta sección no será aplicable a los contratos pendientes de ejecución, a menos que estos sean de carácter oneroso. Estos contratos son aquellos en los que las partes no han cumplido sus obligaciones o ambas han cumplido parcialmente con sus obligaciones y en igual proporción.

La palabra “Provisión” se usa, en ocasiones, para partidas como depreciación, deterioro del valor de activos y cuentas por cobrar incobrables. Ellas son ajuste en el importe en libros de los activos en lugar de un reconocimiento de pasivos y por ello no se tratan en esta sección.

4.5.2) RECONOCIMIENTO INICIAL

Una empresa solo deberá reconocer una provisión cuando:

- la empresa tenga una obligación en la fecha sobre la que se informa como resultado de un suceso pasado.
- Exista una posibilidad mayor de que ocurra un suceso que conlleve a la empresa a desprenderse de recursos económicos para liquidar la obligación
- Cuando el importe de la obligación pueda ser estimado de forma fiable.

La entidad reconocerá la provisión como un pasivo en el estado de situación financiera, y el monto de la provisión como un gasto a menos que otra sección de esta NIIF requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo tal como inventarios o propiedades, planta y equipo.

4.5.3) MEDICION INICIAL

Al mejor estimado, realizado a la fecha de presentación del reporte, de la cantidad que se requiere para liquidar la obligación = Lo que racionalmente la entidad tendría que pagar para liquidar la obligación al final del período de presentación del reporte o para transferirla a un tercero en esa fecha.

- El estimado debe reflejar todas las probabilidades asociadas.
- Cuando sea material el efecto del valor del dinero en el tiempo, la cantidad de la provisión tiene que ser el valor presente que se espera se requiera para liquidar la obligación.
- De la provisión se excluyen las ganancias de la disposición que se espere de los activos asociados.

4.5.4) MEDICION POSTERIOR

La entidad tiene que cargar contra la provisión solamente los desembolsos para los cuales se reconoció originalmente la provisión.

- En cada fecha de presentación del reporte la entidad tiene que revisar las provisiones y ajustarlas para reflejar el mejor estimado actual de la cantidad que se requeriría para liquidar la obligación a la fecha de presentación del reporte.

- Los ajustes por ello se reconocen en utilidad o pérdida a menos que la provisión originalmente haya sido reconocida como costo de un activo.

- Cuando la provisión se mida al valor presente de la cantidad que se espere se requiera para liquidar la obligación, la reversión del descuento se tiene que reconocer como costo financiero en utilidad o pérdida en el período en que surge.

4.5.5) PASIVOS CONTINGENTES

Obligaciones potenciales relacionadas con transacciones que involucran un cierto grado de incertidumbre y que pueden presentarse como consecuencia de un suceso futuro. Dos ejemplos son (1) la responsabilidad de un endosante o fiador de un crédito si el primer prestatario no puede pagar conforme a lo acordado, y (2) la responsabilidad que puede crear un pleito que es resuelto a favor de la otra parte.

Los pasivos contingentes no se reconocen como elemento de los estados financieros.

Solamente se pueden revelar y hay obligación de hacerlo.

Si la probabilidad de la obligación es remota, entonces ni siquiera se revela como pasivo contingente.

4.5.6) ACTIVOS CONTINGENTES

Una entidad no reconocerá un activo contingente como un activo. Se requiere que se revele información sobre un activo contingente, cuando sea probable la entrada de beneficios económicos a la empresa. Sin embargo cuando el flujo de beneficios económicos futuros sea prácticamente cierto, el activo correspondiente no es un activo contingente y por tanto, es apropiado proceder a reconocerlo.

En realidad los 'activos contingentes' no son activos; sin embargo, pudieran llegar a serlo.

- (a) No se reconocen como activos porque el flujo de los beneficios es apenas 11
- (b) No se reconocen como activos porque el flujo de los beneficios es apenas probable.

Si el flujo de beneficios económicos futuros para la entidad sea 'prácticamente cierto', entonces se reconoce el activo relacionado, no el activo contingente

4.6) Información a revelar

4.6.1) Información a Revelar sobre Provisiones:

Para cada clase de provisión, la entidad tiene que revelar todo lo siguiente:

- La conciliación que muestre:
 - (i) el valor en libros al inicio y al final del período;
 - (ii) las adiciones durante el período, incluyendo los ajustes que resulten de los cambios en la medición de la cantidad descontada;

(iii) las cantidades cargadas durante el período contra la provisión; y

(iv) cantidades no usadas reversadas durante el período;

- Una descripción breve de la naturaleza de la obligación y de la entidad y oportunidad esperadas de cualesquiera pagos resultantes;

- Un indicador de las incertidumbres sobre la cantidad u oportunidad de esas salidas de flujos;

- La cantidad de cualquier reembolso esperado, señalando la cantidad de cualquier activo que haya sido reconocido por ese reembolso esperado.

4.6.2) Información a Revelar sobre Pasivos Contingentes

Para cada clase de pasivo contingente la entidad tiene que revelar, a la fecha de presentación del reporte, una descripción breve de la naturaleza del pasivo contingente y, cuando sea practicable:

- El estimado de su efecto financiero, medido de acuerdo con los criterios establecidos para la medición inicial de las provisiones;

- El indicativo de las incertidumbres relacionadas con la cantidad u oportunidad de cualquier salida de flujos; y

- La posibilidad de cualquier reembolso.

Si es impracticable hacer una o más de esas revelaciones, se tiene que señalar ese hecho.

4.6.3) Información a Revelar sobre Activos Contingentes

Si la entrada de beneficios económicos es probable (más probable que no) pero no es prácticamente cierta, la entidad tiene que revelar una descripción de la naturaleza de los activos contingentes a la fecha de la

presentación del reporte y, cuando sea practicable sin costo o esfuerzo indebido, el estimado de su efecto financiero, medido usando los principios que se establecen para la medición inicial de las provisiones.

Si es impracticable hacer esta revelación, se tiene que señalar este hecho.

4.7) Casos prácticos

Ejercicio # 1: Pérdidas en operaciones futuras

Una empresa determina que existe la probabilidad de que una parte de sus operaciones incurrirá en pérdidas de operación futuras durante varios años.

La Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado dice que no hay ningún acontecimiento pasado que obligue a la empresa a pagar recursos.

Conclusión: no reconoce ninguna provisión por perdida en operaciones futuras, porque estas pérdidas esperadas no cumplen con la definición de pasivo.

Ejercicio # 2: Contratos de Carácter Oneroso

Un contrato oneroso es aquel en el que los gastos inevitables de cumplir con las obligaciones establecidas en el contrato son mayores a los beneficios económicos que se esperan recibir por ello. Por ejemplo: una empresa puede estar ligada contractualmente, a un arrendamiento operativo y efectuar pagos arrendar un activo que ya no utiliza.

La empresa esta contractualmente obligada a pagar por algo que no le genera beneficios a cambio.

Conclusión: Si una entidad tiene un contrato de carácter oneroso, la empresa reconocerá y medirá la obligación actual proveniente del contrato como una provisión.

Ejemplo # 3: Reestructuraciones

Una reestructuración es un programa planificado, controlado y ejecutado por la gerencia que cambia significativamente el alcance de un negocio o la manera en que se gestiona ese negocio.

La obligación de una reestructuración nace cuando la empresa:

a) Tiene un plan formal y detallado para reestructurar identificando, al menos:

i) el negocio, o la parte de este implicada.

ii) las principales cosas que afecta.

iii) la ubicación, la función, y el número aproximado de empleados que serán indemnizados por la terminación de sus servicios.

iv) los desembolsos que se llevaran a cabo.

v) cuando será implementado el plan.

b) Ha producido una expectativa válida entre los afectados, de que la reestructuración de llevara a cabo, por haber comenzado a implementar el plan o por haber comunicado las principales características a sus afectados.

Conclusión: una empresa reconoce una provisión por costos de reestructuración solo cuando tenga la obligación legal o implícita, en la fecha sobre la que se informa, de realizar la reestructuración.

Ejemplo # 4: Garantías

El fabricante de un producto ofrece garantía a los compradores de su producto al momento de la compra, según las condiciones de ese contrato de venta, el fabricante promete subsanar, bien sea a través de reparación o de sustitución del producto, las fallas o defectos de fabricación que posea el producto durante el tiempo establecido previamente en el contrato de garantía. Basándose en la experiencia es posible (es decir, es más probable que ocurra a que no ocurra) que existan algunas reclamaciones en el periodo de garantía.

El suceso que obliga es la venta de un producto con garantías, la cual da lugar a una obligación legal.

Conclusión: la entidad reconocerá una provisión por el monto de la estimación de los costos de reparar los productos en garantía vendidos antes de la fecha sobre la que se informa.

Ejemplo # 5: Política de Reembolso

Un negocio de ventas al detal tiene la política de reembolsar las ventas a los clientes que no estén satisfechos con ellos, incluso en los casos que no exista la obligación legal de hacerlo. Esta política de reembolso es ampliamente conocida.

El hecho que obliga es la venta del producto, que da lugar a una obligación implícita, ya que el comportamiento de la tienda ha creado una expectativa válida de reembolso a sus clientes.

Conclusión: la empresa reconocerá la provisión según el monto del importe de la mejor estimación requerido para liquidar los reembolsos.

Ejemplo # 6: Cierre de una División – que no se llevara a cabo antes del final del periodo sobre el que se informa

El 10 de diciembre del 20x0, el órgano de administración de una empresa decidió cerrar una división. La decisión no se comunicó a ninguno de los afectados antes del final del periodo sobre el que se informa (31 de diciembre del 20x0) ni tampoco se tomo alguna otra medida para llevar a cabo la decisión tomada.

No ha habido ningún suceso que obligue y, por tanto, no existe obligación alguna.

Conclusión: La entidad no reconocerá provisión alguna.

Ejemplo # 7: Cierre de una división – comunicación e implementación antes del final del periodo sobre el que se informa.

El 10 de diciembre del 20x0, el órgano de administración de una empresa decidió cerrar una división. El 20 de diciembre de ese 20x0 se acordó por parte del órgano de administración un plan detallado elaborado para cerrar, se enviaron cartas a los clientes avisándoles que buscaran una nueva fuente de suministros, al mismo tiempo que se enviaron los correspondientes avisos de despido a todo el personal que prestaba sus servicio en dicha división.

El suceso que crea la obligación no es más que la comunicación de la información tanto a clientes como a los empleados, lo cual ha creado una obligación implícita desde esa fecha, puesto que ha creado una incertidumbre válida referente al cierre de división.

Conclusión: la entidad reconocerá una provisión el 31 de diciembre de 20x0 por el monto de la mejor estimación de los costos incurridos para cerrar la división en la fecha sobre la que se informa.

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

5.1) Conclusiones

Después de finalizar nuestra investigación podemos concluir que el proceso de globalización de la economía y en el mercado de capitales nos involucra de forma directa e indirectamente en todas las actividades que desarrollamos dentro del ámbito mundial. La globalización constituye un reto para todos los profesionales del mundo en especial para los profesionales de la Contaduría Pública ya que debe implementar en la realización de su trabajo el uso de ciertas normas de contabilidad que permita la armonización de la información financiera.

Esta investigación nos permitió profundizar las normas internacionales de información financiera, el mundo de la tecnología y de la globalización a través del uso del internet, libros y otros documentos, para comprobar la relevancia del conocimiento adquirido por el profesional de la Contaduría Pública frente a los requerimientos del mundo económico actual.

Además se dio a conocer el uso de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) incluyendo en estas la NIC N° 38 titulada Activos Intangibles y la NIIF N° 3 referente a las Combinaciones de Negocios cuyos objetivos son mejorar la relevancia, fiabilidad y comparabilidad de la información financiera sobre determina entidad, incluyendo la NIIF para Pymes sección 18 y sección 19.

En términos generales el profesional debe adaptarse a las exigencias del mundo globalizado e implementar el uso de estas normativas; así obtendrá un alto nivel de conocimiento y una formación profesional competitiva con un amplio campo laboral para desempeñar su trabajo.

5.2) Recomendaciones.

- Acogerse a las normas internacionales de contabilidad para unificar criterios, tal cual lo exige el IABS, a fin de brindar una información financiera presentada a todos sus interesados bajo un mismo lenguaje contable.

- Mantenerse actualizado en cuanto al contenido de las normas internacionales para mejor comprensión de los estados financieros, la homogeneidad en la medición de resultados y la evaluación de la situación de la empresa.

- Sensibilizar a la población de contadores públicos y empresarios respecto al trabajo contable y la adopción de las NIC's para generar beneficios en cuanto al manejo efectivo y eficiente de los recursos de las compañías a las que representan.

- Brindar a los contadores públicos material didáctico en cuanto a la aplicación de las NIC's para que estos dispongan de principios y procedimientos que servirán de apoyo para lograr una mejor organización financiera y realizar decisiones que beneficien a cada sector.

BIBLIOGRAFIA

- Ramos, S (1999) "Globalización y Armonización Contable."
<http://www.sisbib.unmmsm.edu.pe>
- Uribe, L: (2003) El Contador Profesional y su Proyección Gerencial
<http://actualicese.com/editorial/2003/03145.html>
- Correa, D (2005) Federación Internacional De Contadores Públicos (IFAC)
<http://www.gestiopolis.com/Canales4/fin/ifac.htm>
- Horno, M. (2007) La Armonización Contable Basada en la NIC/NIIF
<http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2232680>
- Delgado Abreu y Guerrera Garces 2009: "Sugerencias metodológicas para el vinculo de los principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y el código de ética del contador".
<http://www.aumed.net/ce/2009a/>
- RAMIREZ.T (1999). "Como Hacer un Proyecto de Investigación."Guía Practica.4ta Edición. Caracas – Venezuela.
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, Reglamento de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública. Caracas-Venezuela
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (1974) Código de Ética Profesional del Contador Público Venezolano. Caracas-Venezuela
- Osorio, M (2006) Implantación de las Normas Internacionales de Contabilidad NIC`s y NIIF. San Salvador. Ediciones del Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoria.

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

TÍTULO	ANALISIS DE LA NIC 8 “POLITICAS CONTABLES, ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES Y NIC 37 “ACTIVOS, PASIVOS Y PROVISIONES” CON SUS RESPECTIVAS NIIFS PARA PYMES SECCION 10 Y 21.
---------------	--

AUTOR (ES):

APELLIDOS Y NOMBRES	CÓDIGO CULAC / E MAIL
Adriana J. Serra G.	CVLAC: 19.184.240 E MAIL: adryser_89@hotmail.com
José A. Barrios P.	CVLAC: 17.902.469 E MAIL: jabarriosp@hotmail.com

PALABRAS O FRASES CLAVES:

Activos

Errores

Contingentes

Retroactivo

Estimaciones

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

ÁREA	SUBÁREA
Ciencias Administrativas	Contaduría Pública

RESUMEN (ABSTRACT):

La Contabilidad data sus orígenes en tiempos remotos, cuando surge la necesidad, de que el hombre busque diferentes métodos y diferentes alternativas para registrar las diferentes transacciones que se realizaban en sus pequeños negocios, con el pasar del tiempo, esta ciencia ha ido evolucionando y se han creado normativas tanto locales como internacionales para satisfacer la necesidad de este mundo globalizado. La Globalización, es un proceso que afecta todo el ámbito financiero y económico del mundo, y que se ve reflejado principalmente en las diferentes normativas internacionales que vienen a regir al profesional de la contaduría pública. Hoy en día esta serie de norma ha sufrido una serie de cambios, de hecho a partir del año 2011, no hemos visto en la necesidad de adaptarnos y guiarnos por esta serie de normativas, por tal motivo se presenta este trabajo, que tiene como finalidad analizar una de las normativas más utilizadas por el profesional de la Contaduría Pública.

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

APELLIDOS Y NOMBRES	ROL / CÓDIGO CVLAC / E_MAIL							
Lcdo. Nelson Hernández	ROL	CA	AS		TU	X	JU	
	CVLAC:	4.939.545						
	E_MAIL	nhernandezc59@hotmail.com						
Lcdo. Juan Martínez	ROL	CA	AS		TU		JU	X
	CVLAC:	3.950.261						
	E_MAIL	jrafaelm@cantv.net						
	ROL	CA	AS		TU		JU	
	CVLAC:							
	E_MAIL							

FECHA DE DISCUSIÓN Y APROBACIÓN:

2011	08	11
AÑO	MES	DÍA

LENGUAJE. SPA

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

NOMBRE DE ARCHIVO	TIPO MIME
TESIS. ANALISIS DE LA NIC Doc..	Aplicación/msword

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

ALCANCE

ESPACIAL: _____ (OPCIONAL)

TEMPORAL: _____ (OPCIONAL)

TÍTULO O GRADO ASOCIADO CON EL TRABAJO:

Licenciado en Contaduría Pública

NIVEL ASOCIADO CON EL TRABAJO:

Pre-Grado

ÁREA DE ESTUDIO:

Departamento de Administración

INSTITUCIÓN:

Universidad de Oriente – Núcleo de Anzoátegui

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

De acuerdo al artículo 41 del Reglamento de Trabajos de Grado:

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

Adriana J. Serra G.

AUTOR

José A. Barrios P.

AUTOR

Juan Martínez.

TUTOR

Nelson Hernández.

TUTOR

POR LA COMISIÓN DE TRABAJO DE GRADO