

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



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

Realizado por:

**Rivas C. José D.
C.I. V-19.169.721**

**Rodríguez G. Patricia H.
C.I. 16.163.790.**

**Trabajo de Grado presentado como requisito parcial para optar
por el Título de:**

LICENCIADO (A) EN CONTADURÍA PÚBLICA

Barcelona, Noviembre de 2011.

RESOLUCIÓN

De acuerdo al artículo 41 del reglamento del trabajo de grado:

“Los trabajos de grado son de exclusiva propiedad de la Universidad de Oriente, y solo podrán ser utilizados para otros fines con debido consentimiento del consejo de Núcleo respecto, el cual lo participara al consejo universitario”.

AGRADECIMIENTOS

Agradecemos infinitamente a DIOS, por darnos la oportunidad de estar aquí y ahora cumpliendo esta meta, tú pusiste en nosotros las herramientas y nosotros las utilizamos, cada vez que tropezábamos tu nos dabas aliento, tu nos ayudabas a levantarnos, sin ti nada de esto hubiese sido posible. Gracias DIOS esperamos devolvarte a ti a través del prójimo las cosas maravillosas que nos has dado aunque para ello necesitaríamos más de una vida.

A nuestros padres, hermanos y demás familiares por el apoyo incondicional, la primera y primordial educación viene de casa solo ahí podemos en este mundo llegar a sentir el amor verdadero e incondicional Gracias a todos por servir como eje de motivación y por creer en nosotros.

A nuestros amigos quienes nos motivaron a seguir adelante sin importar las adversidades siempre hacia el Horizontes esperamos compartir con ustedes estos y muchos más logros abrazados por este maravilloso sentimiento de amor fraternal más que amigos son nuestros hermanos

A nuestra casa de estudios, la Universidad de Oriente, que durante estos últimos años nos acogió en su seno y nos permitió llevar a cabo esta importante labor, a nuestros tutores Iris González, Juan Martínez y Nelson Hernández quienes durante esta labor nos brindaron su tiempo y sus conocimientos para guiarnos a culminar con éxito nuestro trabajo de áreas de grado.

A nuestros compañeros de clases (Rosmely, roselix y jackeline) por las horas compartidas de risas y estrés, adelante muchachas Dios ha preparado un futuro maravilloso solo hay que esforzarse otro poquito.

Patricia Rodríguez.

José D. Rivas.

DEDICATORIA

Dedico este trabajo a Dios todo poderoso quien nunca me ha desamparado, llame y me respondiste, pedí y me fue dado, me caí y tú me levantaste. Gracias por la vida tan maravillosa que me has dado, a tu lado todos los logros son posibles sin ti vivir no tiene sentido. Es aquí donde agradezco a la U.E. Colegio “Monseñor José Humberto Paparoni” en mi forjaron con fuego de amor, una excelente educación además de un fuerte amor y respeto por Dios.

A los mejores padres que la divina providencia pudo darme, a quien me trajo al mundo mi madre Celia Cabrera luchadora exitosa por ser ese apoyo constante, un ejemplo invaluable y una perenne fuente de amor, te lo debo todo mami espero me alcance la vida para retribuirte tanta dedicación. A mi padre Rubén Rivas trabajador incansable quien siempre ha luchado por darnos la mejor calidad de vida en un hogar con los más puros valores morales y espirituales tu ejemplo permanece cada día como una guía al éxito sustentado en el esfuerzo y la voluntad de superación. A mi hermana Mariangel gracias por darme aliento y comprensión en los momentos en que muchos me habrían dado la espalda, espero acompañarte en tus logros como una gran familia compartiendo con nuestros padres los frutos de la semilla de esperanza depositada en nosotros. A mis viejos y hermana Dios bendiga y proteja siempre.

A quienes por medio de su sabiduría y experiencia lograron ayudar a mis padres a levantar nuestra familia algunos ya no están pero otros continúan diariamente dejando su marca en nuestro corazón, abuela Juvencia Rivas (+), padrino Marcelino Pereira (+), Dios les dé el descanso eterno, a quien me cuida aun cuando estoy enfermo abuela Rosa Turmero y quien apoyo a mi mama como excelente vecina y amiga madrina Ascensión, viuda de Pereira, el señor les de muchísima salud.

A quienes formaron en mi disciplina, método, carácter y la importancia de la solidaridad entre familiares mi querida tía Olga Rivas y sus hijos a los que quiero como tíos por su preocupación para con mi familia en los momentos de adversidades en especial Luis Fernando, Marbelia y Ángel Rafael, también a quienes contribuyeron enormemente a mi educación recibiendo en todo momento cariño y afecto además de edificar en mi el amor a Dios y la vida mi tía Elda Rivas junto a su hija mi madrina Melitza Galindo.

Mujeres luchadoras que día a día me enseñaron lo importante del honrar a Padre y madre, que con sus demostraciones de afecto se ganaron un espacio en mi corazón tía Zoila Cabrera y tía Roselia Cabrera.

A quienes desde niños jugamos, reímos y hasta estuvimos tristes ante los obstáculos, pero aquí estamos en busca del éxito les dedico este trabajo como muestra del afecto familiar a mis primos en especial Ramón Antonio Alemán quien codo a codo estuvo a mi lado durante nuestro paso por la Universidad de Oriente cada inscripción, cada intensivo incluso hasta la presentación de nuestros trabajos de grado y a Irania Maita, quien más que una prima es mi hermana mayor que estuvo durante todo el camino a mi lado realizando los proyectos de cierre en el colegio o durante mi primer desfile de 5 de julio te quiero mucho y me enorgullece decir que tu hija tiene una excelente madre.

A quien durante estos últimos 3 años ha sabido ganarse mi afecto y el de mi familia siendo incondicional, tu más que nadie sabes cuánto he luchado y sabes que sin tu ayuda no hubiese sido posible lograrlo tan maravillosamente muchísimas gracias amigo y hermano Carlos Trebols espero no solo compartir este si no todos mis logros y los tuyos como una gran familia.

Como culminar este trabajo y no dedicar estas líneas a mis hermanos fraternales Quemberlyz Vergara, Angie Vergara, Miguel Goitia, Ana Pérez y Sabrina Lovera, a mi mama Violeta Mujica gran consejera, amiga y hasta cómplice a ustedes y esta amistad tan grande este humilde gesto.

A mi compañera de Áreas Patricia Rodríguez amiga y soporte aquí está el fruto de nuestro esfuerzo fue un placer compartir esta responsabilidad contigo espero Dios te colme de éxitos pues te los mereces todos, agradezco muchísimo a tu madre porque su contribución fue muy valiosa, su comprensión y sus consejos nos ayudaron a no desmayar si no que nos levantamos con mas fuerzas y alcanzamos lo planeado.

A mis compañeros de clases ahora colegas Lorenzo García, Rosmelys Delgado, Roselyx Contramaestre, Verónica Chauran, Marisela Figuera, Dayana Díaz, Yenire Domador, Jacqueline Muñoz, Oswelys Gallinelli, entre muchos otros a ustedes Gracias su amistad fue otro logro obtenido durante esta bella etapa y estoy seguro de que este lazo no se romperá por el contrario se verá reforzado a través del tiempo.

Son muchas las personas que han caminado y que caminaran junto a mí por el gran sendero de la vida, un camino lleno de obstáculos pero con muchísimas alegrías las cuales espero seguir compartiendo junto a ustedes, si no todos son mencionados es por razones de espacio ya que serian mas las páginas de esta dedicatoria que las del marco teórico, pero no duden que en mi corazón y memoria permanecen siempre presente hasta mi último respiro.

A TODOS CON AMOR Y RESPETO DEDICO ESTE TRABAJO.

José Daniel Rivas.

DEDICATORIA

El crédito de la culminación de este trabajo de grado se lo lleva principalmente DIOS, sin él nada de esto hubiese sido posible. Gracias por darme la fuerza para seguir día a día recorriendo este camino, por darme entendimiento, paciencia, por poner a mi alcance todas las herramientas que me sirvieron para lograr este objetivo. Gracias mi DIOS, por ayudarme cuando más te necesite. Esto es tuyo.

Este trabajo de grado va dedicado en su totalidad, a mi madre Beisy Guanique, se lo dedico a ella porque me enseñó que el significado de la palabra madre engloba infinitas cualidades, me enseñó que ser Madre es un trabajo diario, es un trabajo de hormiguita. Sobran las razones para dedicarte este trabajo, ya que esto no es mío, esto es tuyo, este trabajo representa todos estos años de dedicación a mí, de amor incondicional, este trabajo es nuestra meta mamá, solo nosotras sabemos las horas incalculables que nos llevo llegar hasta aquí. Fuiste tú quien se despertó millones de veces a hacerme café para que pudiera seguir dando pasos pequeños para llegar al día de hoy. Mami bella, si una cosa tengo que agradecer todos los días al universo es haberme dado la oportunidad de tenerte a ti como madre, si volviera a nacer quisiera que fueses tú la que volviera a recorrer el camino de la vida a mi lado, porque es que por ti en mi corazón, en mi mente, en mi alma solo tengo un sentimiento de admiración como mujer, como madre, como persona. Gracias viejita bella por enseñarme como se debe ser en la vida, gracias por amarme. TE AMO, y ¡Este trabajo es nuestro! ¡¡Disfrútalo!!

A mis abuelitos La Sra. Carmen de Guanique y al Sr. José Guanique por ser en mi vida esas Figuras de autoridad, por enseñarme desde pequeña esas cosas que nadie pudo enseñarme, gracias por confiar en mí. Abuela, gracias por todas esas velas

que prendiste para mí cada vez que sabías que necesitaba ayuda extra, gracias por consentirme, gracias por ser mi abuela. Abuelo, tu eres el pilar de esta familia, representas esa fuerza, esos consejos que estas dispuesto a darnos en todo momento, siempre les estaré infinitamente agradecida por ser parte de mi vida. Los amo.

A mi hermano, Moisés Rodríguez, porque muchas de las lecciones importantes de vida las he aprendido de ti, porque siempre has estado allí cuando lo he necesitado. Te lo dedico porque durante muchos años realmente fuiste tú quien compartió mi vida, fuiste tú realmente la única persona que tuve a mi lado. Orgullosa infinitamente de ser tu hermana. No te cambiaría por nadie. Gracias.

A mis primos Marcos, Eduardo y Gabriel, compañeros de juegos, de aventuras y de momentos importantes, gracias por estar allí cada vez que ha sido necesario. Los adoro.

A mis primos Patricia c., Alejandro, Leonel, Alexis, Vanessa, José Miguel, Alexis Antonio, no me perdonaría si no los mencionara. Los quiero.

Una dedicatoria especial A mis Tíos, Zulay, José Gregorio (el chino) y a mi tío Alexis, este trabajo va dedicado a ustedes por ser un ejemplo a seguir y por no dudar nunca en tenderme una mano cuando los he necesitado. Muchísimas Gracias. Los amo.

Este trabajo de grado no hubiese sido posible sin duda alguna a mi amigo y compañero de áreas José Daniel Rivas, le coloco como adjetivo principal “amigo” porque puedo decir que este proceso lo lleve a cabo con un gran amigo que supo entender cada situación, por estar pendiente de cada detalle no solo académico si no personal. Gracias por ayudarme a cumplir esta meta, por entenderme y gracias por amoldarte a mí. Porque sabemos que hay un futuro que está a la vuelta de la esquina y

nos está esperando, porque somos grandes y el límite es el cielo. Gracias por ser el mejor compañero de áreas que la Universidad de Oriente pudo brindarme, gracias por ser un gran amigo.

Le dedico este trabajo de grado a Yohany Cabrera (Nani) porque vivió cada momento, cada examen, cada exposición como si fuese ella la que la estuviera viviendo. Porque me supo escuchar cada vez que yo necesite hablar. Gracias nani por ser una excelente persona y por jamás dudar de mi, por jamás dejar que nada lograra desanimarme. Gracias por estar en mi vida. ¡Te adoro!

A mis dos amigas de siempre, Dane y Manzu: muchachas aunque en estos momentos la distancia es importante entre nosotras, amigas como ustedes jamás podre encontrar. Más de 10 años de amistad resumen todas las vivencias que nos acompañan, las cosas que pasamos juntas no podremos jamás compartirlas con nadie más. Las adoro.

A todos mis amigos cercanos: Yoha, cosas compartidas que con nadie mas; Franco, mi viejo bello, las palabras sobran, te adoro; Valentina, gracias por absolutamente todo, gracias por estar aun; a mi patitu hermoso, me has demostrado que tienes mucho valor te amo. A Chichia, Verónica, Marisela, Cecilia, GRACIAS

Una mención especial a nuevas amistades que sinceramente espero se mantengan en el tiempo: Roselix Fernández y Jackeline Muñoz: chicas, Fue un placer compartir con ustedes estos dos meses de estudio. ¡Estamos listas!

A mis compañeros de trabajo y amigos: Maria H., Maria Ravel, Milagros, Ramón, Caraballo, Dougle, Yvan, Jesús, Omar, Luis S., Gracias por escuchar todos los días mis cuentos.

A todas aquellas que de alguna manera han formado parte de este camino y que no los nombro, quizás porque se me escapan, tendrán que disculparme. Gracias.

Patricia Rodríguez.

INTRODUCCION GENERAL

En la culminación de nuestros estudios de pregrado en la carrera de Contaduría Pública, en la Universidad de Oriente Núcleo Anzoátegui hemos elegido desarrollar las Áreas De Grado como una de las opciones del trabajo de grado, el cual es un requisito indispensable para obtener el título de licenciados.

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

Los temas en los cuales se basa nuestro trabajo de Grado son referentes al análisis de la Normativa Internacional vigente que adopta nuestro país en forma plena y definitiva a partir del presente año, específicamente:

- **NIIF 1 (ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA), SECCIONES 22 (PASIVO Y PATRIMONIO) Y 35 (TRANSICIÓN A LAS NIIF PARA PYME'S), Y SU RELEVANCIA EN EL CONOCIMIENTO DE LOS PROFESIONALES Y ESTUDIANTES DE CONTADURÍA PÚBLICA EL AÑO 2011.**

- **RELEVANCIA DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA 240 (RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR DE CONSIDERAR EL FRAUDE EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS) Y 250 (CONSIDERACIÓN DE LEYES Y**

REGLAMENTOS EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS), EN LA EJECUCIÓN DE LOS TRABAJOS DE AUDITORÍA.

En el desarrollo de estos temas estudiaremos elementos tales como: el origen; evolución y desarrollo actual de estas normativas para así establecer el contexto que rodea su adopción plena en nuestro país; así, como los cambios y situaciones generadas a partir de dicha adopción: ¿cuál ha sido la respuesta por parte de las casas de formación superior junto con las agrupaciones profesionales para solventar la desinformación? el análisis específico de determinadas normas según sea el caso de aplicarse a grandes, medianas o pequeñas entidades y por último describir los beneficios otorgados por la aplicación de estos lineamientos técnicos para la economía y futuro de la profesión contable.

El fenómeno globalización ha impactado los sistemas comerciales de las naciones que realizan transacciones mercantiles u ofrecen sus servicios al mundo entero y es por ello que para facilitar ese intercambio de bienes y servicios a partir de la década de los 70 surge la alternativa de unificar los criterios técnicos de evaluación de la información financiera logrando así una mayor comprensión, seguridad y calidad de dicha información para todos los usuarios relacionados a nivel mundial.

En nuestro país durante el presente año se está presentando un gran reto tanto para todos los profesionales de la contaduría pública como para las universidades que forman las generaciones de relevo ya que al manejarse la información en distintos códigos o debido al rechazo a los cambios presentados dentro de los sistemas contables entre otros factores se había atrasado la adopción de estos estándares por lo que aun durante el transcurso de este año de adopción definitiva es escaso el material bibliográfico presente en Venezuela.

Nuevas alternativas surgen para el crecimiento económico-social de América latina entre ellos el nacimiento de un comité de interpretación de la normativa internacional donde cada país latino participa e interviene activamente en la interpretación y adecuación de las normas a la realidad de sus fronteras y es nuestro deber como futuros profesionales ofrecer servicios de calidad y vanguardia que permitan el crecimiento seguro y sustentable del país y la profesión contable.

OBJETIVOS DE LOS CURSOS DE GRADO

Objetivo General:

Cumplir con los reglamentos y estatutos por la Universidad de Oriente Núcleo Anzoátegui, con el fin de cumplir los requisitos exigidos por la institución, para así poder optar al título de Licenciadas en Contaduría Pública.

Objetivos Específicos:

- Complementar la información a los estudiantes de la Escuela de Ciencias Administrativas para el mejor desempeño de su carrera profesional.
- Profundizar los conocimientos útiles en el futuro desempeño profesional.
- Aportar conocimientos actualizados sobre los temas que se estudian durante la duración de los cursos de grado.
- Procurar incorporación rápida y efectiva de nuevos profesionales al mercado laboral.

IMPORTANCIA

Presentamos esta investigación como complemento de los estudios realizados en los Cursos Especiales de Grado, que se dictan en la Universidad de Oriente – Núcleo Anzoátegui en la Escuela de Ciencias Administrativas.

La realización de estos trabajos de investigación permite el acercamiento docente-estudiante antes durante y después de la investigación de situaciones de interés colectivo o profesional logrando así resultados efectivos para la universidad y la sociedad, el beneficio que obtienen los estudiantes a través de la asesoría continua por parte de los docente les permite apreciar la óptica de la problemática a través de la experiencia profesional y el conocimiento profundo obtenido por medio de la especialización académica lo que ayuda a la formación de criterios sólidos altamente necesarios durante la incursión al campo laboral.

"El gran objeto del estudio es formarse un espíritu adaptable a todas las contingencias."

Joshua Reynolds.

INDICE GENERAL

RESOLUCIÓN	II
AGRADECIMIENTOS	III
DEDICATORIA	V
DEDICATORIA	VIII
INTRODUCCION GENERAL	XII
OBJETIVOS DE LOS CURSOS DE GRADO	XV
Objetivo General:	XV
Objetivos Específicos:	XV
IMPORTANCIA	XVI
INDICE GENERAL	XVII
PARTE I	26
RESUMEN	27
INTRODUCCIÓN	28
CAPÍTULO I	30
EL PROBLEMA	30
1.1 Planteamiento del problema.	30
1.2 Objetivos de la Investigación.	32
1.2.1 Objetivo general:	32

1.2.2 Objetivos Específicos:	_____	32
1.3 Justificación de la Investigación.	_____	33
1.4 Limitaciones de la Investigación.	_____	34
<i>CAPITULO II</i>	_____	36
<i>MARCO TEORICO Y LEGAL</i>	_____	36
2.1 Antecedentes de la Investigación.	_____	36
2.2 Bases legales.	_____	38
2.2.1 Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.	_____	38
2.2.2 Código Civil.	_____	39
2.2.3. Código Penal.	_____	39
2.2.4. Código Orgánico Tributario.	_____	40
2.2.5. Código de Comercio.	_____	40
2.2.6 Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública.	_____	41
2.2.7 Ley de Impuesto Sobre la Renta.	_____	42
2.2.8 Ley Especial de Asociaciones Cooperativas.	_____	43
2.2.9 Ley General de Bancos y otras Instituciones Financieras.	_____	43
2.3 Normas Internacionales De Información Financiera (NIIF).	_____	44
2.3.1 Reseña Histórica Internacional.	_____	44
2.3.2 Definición de las Normas Internacionales de Información Financiera:	_____	47
2.3.3 Objetivos de las Normas Internacionales de Información Financiera:	_____	48
2.4 Pequeñas y medianas empresas (PYMES).	_____	48
2.4.1 Origen y evolución de las Pymes.	_____	48
2.4.2 Definición de Las Pequeñas y Medianas Entidades.	_____	50
2.4.3 Ventajas y desventajas de las PYMES.	_____	51
2.4.4 La adopción de las NIIF en las PYMES	_____	51
2.4.5 Su aprobación en Venezuela.	_____	52
2.4.6 Clasificación de las PYMES.	_____	58

2.5 Listado de las Secciones de las Normas internacionales de Información Financiera para Pymes.	60
<i>CAPÍTULO III</i>	62
<i>MARCO METODOLÓGICO</i>	62
3.1 Modelo de la Investigación.	62
3.2 Diseño de la Investigación.	63
3.3 Procedimientos Para La Recolección De Datos.	64
<i>CAPITULO IV</i>	65
<i>ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS.</i>	65
4.1 Norma Internacional de Información Financiera Nº 1 (NIIF 1): Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera.	65
4.1.1 Objetivo.	65
4.1.2 Alcance.	65
4.1.3 Reconocimiento Y Valoración.	67
4.1.3.1 Balance De Apertura Con Arreglo a las NIIF.	67
4.1.3.2. Políticas Contables.	67
4.1.4 Excepciones en la aplicación de otras NIIF.	70
4.1.4.1 Combinaciones De Negocios.	71
4.1.4.2 Valor Razonable O Revalorización Como Coste Atribuido.	71
4.1.4.3 Retribuciones A Los Empleados.	72
4.1.4.4 Diferencias De Conversión Acumulada.	72
4.1.4.5 Instrumentos Financieros Compuestos.	73
4.1.4.6 Activos Y Pasivos De Dependientes, Asociadas Y Negocios Conjuntos.	74
4.1.4.7 Designación De Instrumentos Financieros Reconocidos Previamente.	75
4.1.4.8 Transacciones Que Implican Pagos Basados En Acciones.	77
4.1.4.9 Contratos De Seguro.	78
4.1.4.10 Cambios En Pasivos Existentes Por Desmantelamiento, Restauración Y Similares, Incluidos En El Coste Del Inmovilizado Material.	78

4.1.4.11 Arrendamientos. CINIIF 4 Determinación de si un acuerdo contiene un Arrendamiento. _____	79
4.1.4.12 Valoración Por El Valor Razonable De Activos Financieros Y Pasivos Financieros. _____	79
4.1.5 Excepciones a la Aplicación retroactiva de otras NIIF. _____	79
4.1.5.1 Baja de activos financieros y pasivos financieros. _____	80
4.1.5.2 Contabilidad de coberturas. _____	80
4.1.5.3 Estimaciones. _____	81
4.1.5.4 Activos clasificados como mantenidos para la venta y actividades interrumpidas. _____	83
4.1.6 Presentación e información a revelar. _____	83
4.1.6.1 Información comparativa. _____	83
4.1.6.2 Exención del requerimiento de reexpresar la información comparativa relacionada con la NIC 39 y la NIIF 4. _____	84
4.1.6.2 Exención del requisito de presentar información comparativa para la NIIF 6. _____	85
4.1.6.3 Resúmenes históricos. _____	85
4.1.6.4 Explicación de la transición a las NIIF. _____	86
4.1.6.5 Conciliaciones. _____	86
4.1.6.6 Designación de activos financieros o pasivos financieros. _____	87
4.1.6.7 Uso del valor razonable como coste atribuido. _____	88
4.1.6.8 Información financiera intermedia. _____	88
4.1.7 Fecha de vigencia. _____	89
4.1.8 Apéndice A _____	90
4.1.8.1 Definición de términos _____	90
4.1.9 Apéndice B. _____	91
4.1.9.1 Combinaciones de negocios. _____	91
4.1.10 Apéndice C _____	97
4.1.10.1 Modificaciones que afectan a otras NIIF _____	97

4.2 Análisis de la Norma Internacional de Información Financiera N°1: Adopción por primera vez de las normas internacionales de información financiera. _____ 98

4.2.1 Presentación e información a revelar _____	100
--	-----

4.2.2 Reconocimiento. _____	101
4.2.3 Medición. _____	103
4.2.3 Alcance. _____	103
4.3 Caso Práctico: NIIF 1 “adopción por primera vez de las normas internacionales de información financiera”. _____	103
4.4 Norma Internacional de Información Financiera para Pymes, Sección 22 - Pasivos y Patrimonio. _____	112
4.4.1 Alcance de esta sección. _____	112
4.4.2 Clasificación de un instrumento como pasivo o patrimonio. _____	113
4.4.2 Emisión inicial de acciones u otros instrumentos de patrimonio. _____	116
4.4.3 Venta de opciones, derechos y certificados de opciones para compra de acciones (warrants). _____	117
4.4.4 Capitalización de ganancias o emisiones gratuitas y división de acciones _____	117
4.4.5 Deuda convertible o instrumentos financieros compuestos similares. _____	118
4.4.6 Acciones propias en cartera. _____	119
4.4.7 Distribuciones a los propietarios. _____	119
4.4.8 Participaciones no controladoras y transacciones en acciones de una subsidiaria consolidada. _____	120
4.5 Análisis de la Norma Internacional de Información Financiera Para Pymes, Sección 22 – Pasivos y Patrimonio. _____	120
4.6 Caso práctico de Norma Internacional de Información Financiera para Pymes, Sección 22 - Pasivos y Patrimonio. _____	125
4.7 Norma Internacional de Información Financiera para Pymes, Sección 35 - Transición a la NIIF para las PYMES. _____	129
4.7.1 Alcance de esta sección. _____	129
4.7.2 Adopción por primera vez. _____	129
4.7.3 Procedimientos para preparar los estados financieros en la fecha de transición. _____	131
4.7.4 Información a revelar. _____	136
4.7.4.1 Explicación de la transición a la <i>NIIF para las PYMES</i> . _____	136
4.7.4.2. Conciliaciones. _____	136

4.8 Análisis de la Norma Internacional de Información Financiera para Pymes,	
Sección 35 - Transición a la NIIF para las PYMES.	137
4.8.1 Alcance:	137
4.8.2 Adopción por primera vez.	138
4.8.3 Procedimientos para preparar los estados financieros en la fecha de transición.	139
4.8.4 Exenciones de carácter obligatorio.	140
4.8.4.1 Baja en cuenta de activos financieros y pasivos financieros.	140
4.8.4.2 Contabilidad de coberturas.	141
4.8.4.3 Estimaciones Contables.	141
4.8.4.4 Operaciones discontinuas.	142
4.8.5 Exenciones de carácter optativo.	143
4.8.5.1 Combinaciones de negocios.	143
4.8.5.2 Transacciones con pagos basados en acciones.	144
4.8.5.3 Valor razonable como costo atribuido.	144
4.8.5.4 Revaluación como costo atribuido.	144
4.8.5.5 Diferencias de conversión acumulada.	144
4.8.5.6 Estados financieros separados.	145
4.8.5.7 Instrumentos financieros compuestos.	145
4.8.5.8 Impuestos diferidos.	146
4.8.5.9 Acuerdos de concesión de servicios.	146
4.8.5.10 Actividades de Extracción.	146
4.8.5.11 Acuerdos que contienen un arrendamiento.	146
4.8.5.12 Pasivos por retiro de servicio incluidos en el costo de propiedades, planta y equipo.	147
4.8.6 Información a revelar.	148
4.9 Caso Práctico de la Norma Internacional de Información Financiera para Pymes, Sección 35 - Transición a la NIIF para las PYMES	150
4.10 Análisis Comparativo de NIIF para PYME y las NIIF "FULL".	161
CAPITULO V	163
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	163

5.1 Conclusiones.	163
5.2 Recomendaciones.	164
BIBLIOGRAFÍA.	166
METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:	169
PARTE II.	174
RESUMEN	175
INTRODUCCIÓN	176
CAPÍTULO I	178
EL PROBLEMA	178
1.1 Planteamiento Del Problema.	178
1.2 Objetivos de la Investigación.	180
1.2.1 Objetivo General:	180
1.2.2 Objetivos Específicos:	180
1.3 Justificación de la investigación.	181
1.4 Limitaciones de la investigación.	182
CAPÍTULO II	184
MARCO TEORICO	184
2.1 Antecedentes De La Investigación.	184
2.2 Reseña Histórica De La Auditoría.	186
2.3 Bases Teóricas.	188
2.3.1 Concepto de Auditoría.	188
2.3.2 La Auditoría Tradicional Y La Auditoría Moderna.	188
2.3.3 Futuro Próximo De La Auditoría.	190
2.3.4 Auditoría Financiera.	191

2.3.5 Auditoría Integral. _____	193
2.3.5.1 Principios Generales de Auditoría Integral. _____	194
2.3.6 Auditoría Financiera. _____	196
2.3.7 Auditoría de cumplimiento. _____	196
2.3.8 Auditoría de Gestión. _____	197
2.3.9 Auditoría de Control Interno. _____	198
2.3.10 Organismos Profesionales que rigen la Contaduría Pública. _____	200
2.3.10.1 IFAC. Federación Internacional de Contadores. _____	200
2.3.10.2 IAESB. (International Accounting Education Standard). _____	200
2.3.10.3 IAASB. Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. _____	201
2.3.10.4 PIAB. Consejo de Supervisión del Interés Público. _____	201
2.3.10.5 IASB. Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad. _____	202
2.3.10.6 FCCPV. Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. _____	203
2.3.11 Normas Emitidas por IAASB. _____	204
2.3.11.1 Normas Internacionales De Auditoría: _____	204
2.3.11.2 Normas Internacionales para Contratos de Aseguramiento. _____	219
2.3.11.3 Estándares Internacionales Sobre Servicios Relacionados (ISRS). _____	221
2.3.11.4 Normas Internacionales de Compromisos de Revisión (NICRs) o International Standards on Riview Engagements (ISREs). _____	222
2.3.11.5 DIPA. Declaraciones Internacionales sobre Prácticas de Auditoría. _____	223
2.3.12 Comparación DNA y NIAs. _____	226
2.3.13 Comparación DNA 0 Y NIA's. _____	231
<i>CAPÍTULO III</i> _____	234
<i>MARCO METODOLÓGICO</i> _____	234
3.1 Nivel de la Investigación. _____	235
3.2 Diseño de la Investigación. _____	236
3.3 Procedimiento Para La Recolección De Datos. _____	237
<i>CAPÍTULO IV</i> _____	238

ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS.	238
4.1 NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 240	238
4.2 Análisis NIA 240 Responsabilidades del Auditor en relación con el Fraude en una Auditoría de Estados Financieros.	305
4.3 NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 250	317
4.4 Análisis De La NIA 250 Consideración De Leyes Y Reglamentos En Una Auditoría De Estados Financieros.	336
4.5 Análisis comparativo entre la NIA 240 Responsabilidad del Auditor de considerar el Fraude en una Auditoría de Estados Financieros y la NIA 250 Consideración de Leyes y Reglamentos en una Auditoría de Estados Financieros.	342
4.6 Análisis comparativo entre la NIA 240 Responsabilidad del Auditor de considerar el Fraude en una Auditoría de Estados Financieros y la NIA 250 Consideración de Leyes y Reglamentos en una Auditoría de Estados Financieros con la DNA 11 El dictamen del Contador Público Independiente sobre los Estados Financieros.	343
4.7 Análisis comparativo entre la NIA 240 Responsabilidad del Auditor de considerar el Fraude en una Auditoría de Estados Financieros y la DNAI 3 La responsabilidad del Auditor Interno al considerar el efecto del fraude o error en la auditoría.	345
CAPÍTULO V	346
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	346
5.1 Conclusiones.	346
5.2 Recomendaciones.	347
BIBLIOGRAFÍA	349
METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:	351

Universidad de Oriente
Núcleo de Anzoátegui
Escuela de Ciencias Administrativas
Departamento de Contaduría.



PARTE I

NIIF 1 (ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA), SECCIONES 22 (PASIVO Y PATRIMONIO) Y 35 (TRANSICIÓN A LAS NIIF PARA PYME'S), Y SU RELEVANCIA EN EL CONOCIMIENTO DE LOS PROFESIONALES Y ESTUDIANTES DE CONTADURÍA PÚBLICA EL AÑO 2011.

INTEGRANTES:

Rivas C. José D.

C.I. V- 19.169.721.

Rodriguez G. Patricia H.

C.I. V- 16.163.790.

Trabajo de grado presentado como requisito parcial para optar al título de: licenciado (a) en Contaduría Pública.

Barcelona, Agosto de 2011

Universidad de Oriente
Núcleo de Anzoátegui
Escuela de Ciencias Administrativas
Departamento de Contaduría Pública



RESUMEN

La Contabilidad es la Ciencia social que se encarga de estudiar, medir y analizar el patrimonio de las empresas, con el fin de servir en la toma de decisiones y control, presentando la información, previamente registrada, de manera sistemática y útil para las distintas partes interesadas. Hoy en día la globalización ha llevado a la ciencia contable a la unificación del criterio para el registro, reconocimiento, medición y revelación de las partidas que conforman los estados financieros con la finalidad de otorgar seguridad y una información financiera de calidad, estos nuevos criterios son conocidos como NIIF/NIC para las grandes entidades y NIIF PYMES para las pequeñas y medianas entidades y presentan lineamientos para cada uno de los procedimientos de una organización incluyendo la adopción a esta normativa, es por ello que en el presente año en el cual se realiza la adopción definitiva a estándares internacionales deben realizarse trabajos de investigación que permitan difundir en el país su contenido y beneficios permitiendo mejores oportunidades para los profesionales en la carrera de contaduría pública.

Palabras claves: NIIF1, sección 35, sección 22, PYMES, globalización, adopción, pasivo, patrimonio.

INTRODUCCIÓN

En Venezuela la FCCPV, (Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela) decidió adoptar las NIIF y las NIC en enero del 2004, hecho de mayor relevancia tanto para la profesión como para el ámbito financiero y empresarial del país. La adopción de las NIIF para las PYME es a partir del cierre económico que termine el 31 de diciembre de 2010 o el cierre posterior a esa fecha. Mientras que las entidades que cotizan en el mercado de valores su fecha inicial de adopción fue determinada por la Comisión Nacional de Valores como su ente regulador.

En vista de la importancia del conocimiento de estas normas para el presente ejercicio económico es que se hace necesaria la realización de esta investigación basada en las normativas que marcan los lineamientos para poder presentar la información en base a las NIIF/NIC. La sección 22 se presenta como complemento de la correcta elección de las políticas contables al momento de la aplicación de la NIIF 1 o la sección 35 cuyo objetivo principal es asegurar que los primeros estados financieros conforme a las NIIF de una entidad, así como sus informes financieros intermedios en el caso de las grandes empresas, relativos a una parte del periodo cubierto por tales estados financieros, contienen información de alta calidad que:

- a) sea transparente para los usuarios y comparable para todos los periodos que se presenten;
- b) suministre un punto de partida adecuado para la contabilización según las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF); y
- c) pueda ser obtenida a un costo que no exceda a sus beneficios.

El análisis descriptivo estará estructurado en cinco capítulos denominados: Capítulo I el problema, Capítulo II marco teórico, Capítulo III marco metodológico, Capítulo IV desarrollo del análisis de la norma contrastando la relevancia de su conocimiento en profesionales y estudiantes de educación superior y en el Capítulo V presentamos las conclusiones y recomendaciones en base al análisis y los objetivos planteados con esta investigación.

Capítulo I: Se expondrá el planteamiento del problema, la justificación, los objetivos de la investigación; general, específicos y limitaciones.

Capítulo II: Bosqueja el marco teórico donde se representarán los antecedentes de la investigación, las teorías que orientan la investigación y las bases legales que sustentarán a la mismas.

Capítulo III: Contiene el marco metodológico. Diseño y tipo de investigación, así como técnicas e instrumentos de recolección y análisis de los datos.

Capítulo IV: Se desarrollarán los objetivos planteados a través del análisis de las normas y su ejemplificación a través de un caso práctico de cada una.

Capítulo V: En esta sección se formarán las conclusiones y se darán recomendaciones de modo tal que permita a los usuarios la formación de criterios sólidos en cuanto a la problemática.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

1.1 Planteamiento del problema.

Las Normas Internacionales de Información Financiera (antes Normas Internacionales de Contabilidad), emitidas por el International Accounting Standards Boards (IASB), basan su utilidad en la presentación de información consolidadas en los Estados Financieros y aparecen como consecuencia del Comercio Internacional mediante la Globalización de la Economía, en la cual intervienen la práctica de Importación y Exportación de Bienes y Servicios, los mismos se fueron aplicando hasta llegar a la inversión directa de otros países extranjeros promoviendo así el cambio fundamental hacia la practica internacional de los negocios.

El fenómeno de la globalización ha traído consigo el desarrollo de la economía y del mundo de los negocios, así como la tecnología y sus manifestaciones que proporcionan información al mundo, siendo imprescindible poseer estándares comunes que faciliten el intercambio de información creando modelos para que el auditor use técnicas y procedimientos contables que debe aplicar en todo campo donde se haga necesario el establecer reglas y normas que regulen el trabajo que realizan los auditores.

La estandarización o implantación de normas universales tiene su importancia en que los criterios utilizados por auditores profesionales no han de ser diferentes, por esta razón principalmente, surge la necesidad de contar con principios contables y normas que puedan ser implementadas a nivel global y a su vez velen tanto por el correcto funcionamiento de las actividades económicas como por la transparencia de sus cifras.

Hoy en día, el estudiante de educación superior en Venezuela se presenta con el problema de la poca información adquirida en su casa de estudios en cuanto las Normas Internacionales de Información Financiera ocasionándole un atraso a la hora de ingresar en el mundo laboral, es por esto que es necesario que exista un plan para la concientización y adaptación de las normas internacionales por parte de las Universidades. Así mismo, en la educación superior, es necesario fortalecer los programas de acuerdo a las constantes actualizaciones que se realiza en el campo de las auditorías, dado que las organizaciones requieren de profesionales actualizados y aptos para ejecutar, las normas y regulaciones de las herramientas y técnicas contables.

De esta manera, En el proceso de adopción de las Normas internacionales de Información Financiera, surgen las siguientes interrogantes:

¿Se está realizando actualmente la capacitación necesaria tanto a profesionales de la contaduría pública como a estudiantes para la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera?

¿Están preparadas las Universidades y Colegios de profesionales para la aplicación definitiva de estas normas a partir del año 2011?

¿Conocen los profesionales y estudiantes los procedimientos a realizar en la adopción por primera vez de las NIFF, tanto para las grandes empresas como para las PYMES?

¿Podría un Profesional recién egresado aplicar la NIIF 1 (Adopción por primera vez de las normas internacionales de información financiera), secciones 22 (Pasivos y Patrimonio) y 35 (Transición a la NIIF para las PYMES)?

Para dar respuesta a estas interrogantes se presentan los siguientes objetivos.

1.2 Objetivos de la Investigación.

1.2.1 Objetivo general:

Analizar la NIIF 1 (Adopción por primera vez de las normas internacionales de información financiera), secciones 22 (Pasivos y Patrimonio) y 35 (Transición a la NIIF para las PYMES), y su relevancia en el conocimiento de los profesionales y estudiantes de contaduría pública para el año 2011.

1.2.2 Objetivos Específicos:

- Describir la situación actual del conocimiento de las NIIF 1 (Adopción por primera vez de las normas internacionales de información financiera), secciones 22 (Pasivos y Patrimonio) y 35 (Transición a la NIIF para las PYMES) ante su adopción definitiva a partir de 2011.
- Interpretar y relacionar la NIIF 1 (Adopción por primera vez de las normas internacionales de información financiera) y secciones 22 (Pasivos y Patrimonio) y 35 (Transición a la NIIF para las PYMES).
- Analizar los procedimientos necesarios para llevar a cabo la adopción por primera vez de las Normas Internacionales.
- Establecer la importancia de la preparación académica en la Adopción de las NIIF tanto para los estudiantes de Contaduría Pública como para los Profesionales en ejercicio de esta carrera.

1.3 Justificación de la Investigación.

La continua evolución de las actividades empresariales hasta el punto de eliminar barreras idiomáticas y territoriales para formar mercados pluriculturales dentro de los cuales distintas naciones puedan intercambiar bienes y servicios, llevo a la necesidad de unificar los criterios de registro, análisis y revelación de la información financiera, permitiendo así mayor seguridad, y razonabilidad en los saldos presentados en los estados financieros. Lo que redujo los costos en dinero y tiempo por adecuación a normas locales según las normas empleadas por cada país y dio seguridad a los usuarios de los estados financieros, sobre todo después de los fuertes casos de fraude y estafa de principios de milenio como fueron el caso de Enron, INC y PARMALAT lo cuales pusieron en riesgo el capital de muchos mercados internacionales.

En Venezuela, la contabilidad pública, se basa en los principios de entidad, continuidad, registro periodo contable, revelación suficiente, importancia relativa, prudencia, uniformidad, entre otros. En estos términos, la contaduría pública debe buscar de manera eficaz y eficiente resultados para lograr el mejoramiento y calidad de una entidad, y en consecuencia avanzar hacia un desarrollo sostenible es por ello que a partir del 2004 Venezuela empieza a adecuarse a estos cambios significativos que le permitirán a sus empresas estar a la par en la normativa técnica de los estados financieros.

En este orden de ideas y tomando en cuenta que a partir de 2008 las grandes empresas debieron presentar sus estados financieros bajo preceptos NIIF y a partir de 2011 las pequeñas y medianas empresas deberán presentar sus estados bajo estas nuevas directrices, se presenta la necesidad de realizar estudios que permitan medir y

evaluar la preparación de los profesionales y estudiantes de Contaduría pública para afrontar tales cambios, satisfaciendo así la necesidad de las entidades.

Aunque la federación de colegios de Contadores Públicos de Venezuela ha considerado el 2011 un año de retos y a través de los colegios federados ha emprendido una gran campaña de actualización profesional, para este cierre de ejercicio es aún incierto saber el número de profesionales que podrán responder efectivamente a sus clientes y el número de nuevos profesionales que están al día con los cambios en la normativa técnica así como en las universidades aun es muy poco el conocimiento sobre NIFF que se maneja y se hace cada vez más necesario el abocamiento por parte de profesores y el interés por parte de los estudiantes en el estudio profundo de los lineamientos que a partir del año en curso regirán la Contaduría Pública.

Mediante este estudio se busca presentar la relevancia de los cambios proporcionados por la nueva normativa, servir de marco referencial a las futuras generaciones de contadores públicos sobre el estudio de la aplicación por primera vez de las NIIF a nivel full y PYMES, además de incentivar a la investigación y actualización de estudiantes y profesionales, lo que permitirá la actualización de la profesión y su importancia como garantes de la seguridad y calidad de la Información financieras de las entidades que soportan la economía del país, en especial la NIIF 1 (Adopción por primera vez de las normas internacionales de información financiera) y secciones 22 (Pasivos y Patrimonio) y 35 (Transición a la NIIF para las PYMES) siendo estas las piedras angulares para la adopción de las Normas Internacionales.

1.4 Limitaciones de la Investigación.

- Limitada capacitación en este tema tanto en la Universidad de Oriente como en las diferentes instituciones educativas por lo cual, al llegar a la última etapa de

la formación de pregrado y a las puertas del campo laboral como profesionales los Bachilleres presentamos un conocimiento deficiente del contenido y uso de las normas internacionales de Contabilidad.

- Las continuas interrupciones durante los periodos de actividades académicas motivadas por distintos factores atrasan la corrección de la información por parte de los tutores lo que al final presiona el trabajo sobre la marcha para poder cumplir con este requisito fundamental para optar al título de licenciados en Contaduría Pública en el tiempo estipulado.
- Debido a la reciente adopción de latino América a estándares internaciones aun se considera esta normativa como novedosa ya que apenas comienzan a surgir los primeros estudios académicos por parte de los especialistas en las ciencias administrativas lo dificulta encontrar bibliográficas en español limitando el acceso a esta información por parte de los estudiantes.

CAPITULO II

MARCO TEORICO Y LEGAL

2.1 Antecedentes de la Investigación.

La razonabilidad de las normas estudiadas dentro de esta investigación nos lleva a reflejarlo en sus antecedentes la cual explicamos de manera detallada a continuación.

Placid y Von chong (2009). En la Universidad de Oriente Núcleo Anzoátegui, presentaron su trabajo de grado, como requisito parcial para optar al título de Contador Público, titulado: **“Retos de la globalización al ejercicio profesional de la Contaduría Pública en el contexto de Normas Internacionales de Contabilidad y Normas Internacionales de Información Financiera”**. El objetivo general de este trabajo fue el estudio de las NIC 7 y la NIIF 1 logrando así contrastar su relevancia y cambios en comparación a la norma local durante el periodo de apertura a la adopción de la normativa internacional llegando a la conclusión, **Placid y Von chong (2009)** **“la globalización es inevitable, la contabilidad internacional seguirá su camino en la búsqueda de un idioma universal la creación en los últimos 40 años de las entidades encargadas de desarrollar estándares (IFAC, IASB, IAASB, IPSASB, entre otros) es la muestra de la necesidad creciente y resultante del comercio internacional”**. Pág. 28

Villaroel y Lyon (2009). En la Universidad de Oriente Núcleo Anzoátegui, presentaron su trabajo de grado, como requisito parcial para optar al título de Contador Público, titulado: **“Análisis y descripción de las Normas Internacionales de Contabilidad y/o Normas Internacionales de Información Financiera”**.

El propósito de esta tesis es presentar un análisis de las normas internacionales de Contabilidad y Normas de Internacionales de Información Financiera y su contribución al desarrollo de una economía globalizada fundamentada en la seguridad y razonabilidad de la información financiera, por lo que para la Contaduría Pública en Venezuela es un reto el lograr adaptarse a la demanda internacional y con esto competir por mejores oportunidades económicas dentro de los mercados globales.

Monger y Martínez (2011). En la Universidad de Oriente Núcleo Anzoátegui, presentaron su trabajo de grado, como requisito parcial para optar al título de Contador Público, titulado: <<**Análisis de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF 1) “Adopción por primera vez de las normas internacionales de información financiera” Y Normas para pequeñas y medianas Entidades, Sección 22 “Pasivo y Patrimonio” y Sección 35 “(Transición a la NIIF para las PYMES)”>>.**

El objetivo fundamental de este trabajo era el análisis de la adopción por primera vez de la Normativa Internacional tanto para una gran entidad como para una pequeña y mediana, resaltando sus aspectos más importantes como son reconocimiento, medición, presentación e información a revelar, por medio de un caso práctico disipando dudas y creando criterios sólidos para la adopción plena y definitiva de las normas internacionales.

Rodríguez A., J. (2009). M.Sc. en Ciencias Contables, Lic. Contaduría Pública, Profesor Instructor del Departamento de Contabilidad y Finanzas de la Universidad de Los Andes realizó el trabajo titulado: **Adopción por primera vez de las NIIF. Un análisis teórico de la norma.** *Revista Actualidad Contable Faces*, 12, 84-99. Este trabajo presenta desde el punto de vista de un profesional Venezolano el análisis teórico de la Norma Internacional de Información Financiera N°1 (NIIF 1).

Angulo, José Antonio Gonzalo. (2004). Normas IASB: la primera vez. *Revista Universia Business Review*, primer trimestre, 107-115. Catedrático en el área de economía financiera y contabilidad universal en la universidad de Alcalá, España. Plasma la situación de la Unión Europea y los primeros países de Latino América (Colombia, Costa Rica, Ecuador, Guatemala, Honduras, Panamá, Perú y la República Dominicana), en cuanto a la adopción por primera vez de las NIIF emitiendo reflexiones sobre las decisiones a tomar por las empresas durante el proceso de transición a la Normativa Internacional.

2.2 Bases legales.

2.2.1 Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Según la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999, diciembre 20) Gaceta oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.453 de fecha 24 de marzo del 2000, establece:

Artículo 87. Toda persona tiene derecho al trabajo y el deber de trabajar. El Estado garantizará la adopción de las medidas necesarias a los fines de que toda persona puede obtener ocupación productiva, que le proporcione una existencia digna y decorosa y le garantice el pleno ejercicio de este derecho. Es fin del Estado fomentar el empleo. La ley adoptará medidas tendentes a garantizar el ejercicio de los derechos laborales de los trabajadores y trabajadoras no dependientes. La libertad de trabajo no será sometida a otras restricciones que las que la ley establezca.

Todo patrono o patrona garantizará a sus trabajadores y trabajadoras condiciones de seguridad, higiene y ambiente de trabajo adecuados. El Estado adoptará medidas y creará instituciones que permitan el control y la promoción de estas condiciones.

Artículo 112. Todas las personas pueden dedicarse libremente a la actividad económica de su preferencia, sin más limitaciones que las previstas en esta Constitución y las que establezcan las leyes, por razones de desarrollo humano, seguridad, sanidad, protección del ambiente u otras de interés social. El Estado promoverá la iniciativa privada, garantizando la creación y justa distribución de la riqueza, así como la producción de bienes y servicios que satisfagan las necesidades de la población, la libertad de trabajo, empresa, comercio, industria, sin perjuicio de su facultad para dictar medidas para planificar, racionalizar y regular la economía e impulsar el desarrollo integral del país.

Artículo 131. Toda persona tiene el deber de cumplir y acatar esta Constitución, las leyes y los demás actos que en ejercicio de sus funciones dicten los órganos del Poder Público.

2.2.2 Código Civil.

Según el Código Civil de la República Bolivariana de Venezuela (1982) Gaceta oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 2990 de fecha 26 de junio del 1982, establece:

Artículo 2°. La ignorancia de la Ley no excusa de su cumplimiento.

2.2.3. Código Penal.

El Código Penal Venezolano es el conjunto unitario y sistematizado de las normas jurídicas punitivas de Venezuela, es decir, es un detallado pero preciso código que regula las actividades en materia penal.

Según el Código Penal de la República Bolivariana de Venezuela (2000) Gaceta oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5494 Extraordinario de fecha, viernes 20 de octubre de 2000 establece:

Artículo 60. La ignorancia de la ley no excusa ningún delito ni falta.

2.2.4. Código Orgánico Tributario.

Según el Código Penal de la República Bolivariana de Venezuela (2001) Gaceta oficial de la República Bolivariana de Venezuela N°37.305 Extraordinario de fecha, 17 de octubre de 2001 establece:

Artículo 145. Los contribuyentes, responsables y terceros están obligados a cumplir con los deberes formales relativos a las tareas de fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y, en especial, deberán:

1. Cuando lo requieran las leyes o reglamentos:

a) Llevar en forma debida y oportuna los libros y registros especiales, conforme a las normas legales y los principios de contabilidad generalmente aceptados, referentes a actividades y operaciones que se vinculen a la tributación y mantenerlos en el domicilio o establecimiento del contribuyente.

2.2.5. Código de Comercio.

Según el Código de Comercio en su gaceta oficial N°475 (Extraordinaria) 21 de diciembre de 1955, establece en sus artículos:

Art 32: Todo comerciante debe llevar en idioma castellano su contabilidad, la cual comprenderá, obligatoriamente, el libro Diario, el libro Mayor y el de Inventarios. Podrá llevar, además, todos los libros auxiliares que estimare conveniente para el mayor orden y claridad de sus operaciones.

Art 33: El libro Diario y el de Inventarios no pueden ponerse en uso sin que hayan sido previamente presentados al Tribunal o Registrador Mercantil, en los lugares donde los haya, o al Juez ordinario de mayor categoría en la localidad donde no existan aquellos funcionarios, a fin de poner en el primer folio de cada libro nota de los que éste tuviere, fechada y firmada por el Juez y su Secretario o por el Registrador Mercantil. Se estampará en todas las demás hojas el Sello de la oficina.

2.2.6 Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública.

Según Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública (1973) Gaceta oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 30.273 de fecha, 5 de Septiembre de 1973 establece:

Artículo 15. Son fines de los colegios de contadores públicos:

- 1) Velar por el estricto cumplimiento de los principios de la ética en el ejercicio de la profesión;
- 2) Promover el mejoramiento profesional de sus miembros y el establecimiento de relaciones con institutos profesionales, nacionales o extranjeros de igual índole;
- 3) Fomentar el estudio, divulgación y progreso de la contaduría pública y contribuir a la realización de investigaciones y trabajos relacionados con la profesión;
- 4) Asesorar cuando así lo soliciten, a las Escuelas de administración comercial y contaduría pública de las Universidades Venezolanas;
- 5) Estudiar los asuntos que sean sometidos a su consideración por los organismos del Estado en las materias de su competencia y dictaminar sobre ellos;
- 6) Gestionar ante los órganos del Poder Público competentes, las reformas necesarias o convenientes de los instrumentos que regulan el ejercicio de la profesión y que consagran la autoridad de los colegios;
- 7) Velar por los intereses profesionales de sus miembros;
- 8) Promover todas las gestiones necesarias para la completa realización de los objetivos del colegio.

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

- 1) Establecer las normas de ética profesional y las medidas de disciplina que aseguren la dignidad del ejercicio de la contaduría pública;

2) Excitar a los Colegios a tomar las medidas conducentes a realizar la mejor defensa de los contadores públicos;

3) Ejercer una acción vigilante para preservar que las actividades que son privativas del contador público solo sean ejercidas por los profesionales autorizados por esta Ley;

4) Coordinar y orientar las actividades de los Colegios que la integran;

5) Procurar al contador público el mantenimiento de un nivel económico de vida, cónsono con la satisfacción de sus necesidades materiales;

6) Poner en práctica los más adecuados medios de previsión social para asegurar el bienestar del profesional y de sus familiares;

7) Elegir los contadores públicos que han de formar parte de la Asamblea y los Consejos de las Facultades correspondientes de las Universidades nacionales. La Federación designará estos representantes de la nómina que le presente el Colegio de Contadores Públicos de la localidad donde tenga su sede la Universidad;

8) Adelantar y gestionar las reformas legales y reglamentarias y dictar los reglamentos internos que contribuyan al desarrollo y protección del ejercicio de la profesión de contador público.

2.2.7 Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Según Ley de Impuesto sobre la Renta (2007) Gaceta oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.628 de fecha, 16 de Febrero de 2007 establece:

Artículo 90. Los contribuyentes están obligados a llevar en forma ordenada y ajustados a principios de contabilidad generalmente aceptados en la República Bolivariana de Venezuela, los libros y registros que esta Ley, su Reglamento y las demás leyes especiales determinen, de manera que constituyan medios integrados de control y comprobación de todos sus bienes activos y pasivos, muebles e inmuebles, corporales e incorpóreas, relacionados o no con el enriquecimiento que se declara, a

exhibirlos a los funcionarios fiscales competentes y a adoptar normas expresas de contabilidad que con ese fin se establezcan.

Las anotaciones o asientos que se hagan en dichos libros y registros deberán estar apoyados en los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que estos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllos.

2.2.8 Ley Especial de Asociaciones Cooperativas.

Según la Ley especial de Asociaciones Cooperativas (2001) Gaceta oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.285 de fecha, 18 de Septiembre de 2001 establece:

Artículo 53. Las cooperativas llevarán contabilidad conforme con los principios contables generalmente aceptados, aplicables a las cooperativas y establecerán sistemas que permitan que los asociados, las instancias de coordinación y control definidas en los estatutos y el sector cooperativo cuenten con información oportuna y adecuada para la toma de decisiones. El régimen relativo al ejercicio económico se establecerá en el estatuto así como las disposiciones para el ejercicio irregular al inicio de la cooperativa.

2.2.9 Ley General de Bancos y otras Instituciones Financieras.

Según la Ley General de Bancos y otras Instituciones Financieras (2001) Gaceta oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 1.526 de fecha, 3 de Noviembre de 2001 establece:

Artículo 193. La contabilidad de los bancos, entidades de ahorro y préstamo, otras instituciones financieras, casas de cambio y demás empresas sometidas a la supervisión de la Superintendencia de Bancos y Otras Instituciones Financieras, deberá llevarse de acuerdo con la normativa prudencial y el Código de Cuentas e instrucciones que para cada tipo de empresas establezca la Superintendencia de

Bancos y Otras Instituciones Financieras, las cuales se orientarán conforme a los principios de contabilidad de aceptación general, y los principios básicos internacionales aceptados por la Superintendencia de Bancos y Otras Instituciones Financieras. En todo caso, la contabilidad debe reflejar fielmente todas las operaciones activas, pasivas, directas o contingentes, derivadas de los actos y contratos realizados.

2.3 Normas Internacionales De Información Financiera (NIIF).

2.3.1 Reseña Histórica Internacional.

Desde Del año 1973 cuando se creó el IASC (International Accounting Standards Committee), como una entidad privada e independiente, por acuerdo de Estados Unidos, México y algunos países Europeos, ha sido preocupación: la presentación de información financiera suficiente y de calidad que ayude a los partícipes de los mercados financieros mundiales y a otros usuarios en la toma de decisiones económicas.

A continuación se Detallan los hechos más importantes en estas organizaciones:

- 1973 Se crea el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) rubricado por representantes de los organismos profesionales de contabilidad de Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, Países Bajos, Reino Unido/ Irlanda, y Estados Unidos. Se Designan comités de seguimiento para los tres primeros proyectos del IASC.
- 1975 Se publican las primeras NIC definitivas:
- NIC 1 (1975), Revelación de Políticas Contables, y NIC 2 (1975), Valoración y Presentación de Inventarios en el Contexto del Sistema de Coste Histórico.

- 1982 El Consejo del IASC se amplía a 17 miembros, incluyendo miembros de 13 países designados por el Consejo de la Federación Internacional de Contables (IFAC) y 4 representantes de organizaciones relacionadas con la presentación de información financiera. Todos los miembros del IFAC son a su vez miembros del IASC. IFAC reconoce y considera a IASC como el emisor de normas internacionales de contabilidad.
- 1989 La Federación Europea de Contabilidad (FEE) apoya la Armonización internacional y una mayor participación europea en IASC. IFAC adopta directrices provenientes del sector público para requerir a los órganos de dirección de las empresas públicas el seguimiento de las NIC.
- 1994 Establecimiento de un Consejo Consultivo del IASC con responsabilidades de supervisión y financiación.
- 1995 La Comisión Europea respalda el acuerdo entre el IASC y la Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO) para completar las normas fundamentales y determinar que las multinacionales pertenecientes a los países de la Unión Europea deberían adoptar las NIC.
- 1996 La Comisión Norteamericana del Mercado de Valores (SEC) muestra su apoyo a los objetivos del IASC para desarrollar, a la mayor brevedad, un conjunto de normas contables a utilizar en la preparación de los estados financieros para emisiones internacionales de valores.
- 1997 Se constituye el Comité de Interpretaciones Permanente (SIC), formado por 12 miembros con derecho a voto. Su misión es crear interpretaciones de las NIC para que el IASC las apruebe definitivamente. Se crea un grupo de trabajo estratégico con objeto de elaborar recomendaciones que permitan mejorar la estructura y el funcionamiento futuros del IASC.
- 1998 IFAC/IASC amplía su composición a 140 miembros pertenecientes a 101 países. IASC finaliza la elaboración de las normas fundamentales con la aprobación de la NIC 39.

- 1999 Los Ministros de Finanzas del G7 y el FMI impulsan su apoyo a las Normas Internacionales de Contabilidad con el fin de "fortalecer la arquitectura financiera internacional". El Consejo del IASC aprueba unánimemente su reestructuración en un consejo de 14 miembros (12 a tiempo completo) bajo un consejo de administradores independiente.
- 2000 La IOSCO recomienda que sus miembros permitan a los emisores Multinacionales la utilización de las normas elaboradas por el IASC en las emisiones y colocaciones internacionales de valores.
- 2001 Se publican los miembros y se anuncia el nuevo nombre del IASB. Se constituye también la Fundación del IASC. El 1 de abril de 2001, el nuevo IASB asume las principales responsabilidades del IASC en relación con la emisión de las normas de contabilidad. Las NIC y SIC existentes son adoptadas por el IASB.
- 2002 El SIC cambia su nombre por el de Comité de Interpretaciones de Información Financiera (IFRIC) con una obligación no sólo de interpretar las NIC y NIIF existentes, sino también de proporcionar una guía de asuntos no tratados en las NIC o NIIF. Europa exige a Las empresas cotizadas que apliquen las NIIF a partir de 2005. El IASB y el FASB firman un acuerdo conjunto sobre convergencia.
- 2003 Se publican la primera norma definitiva NIIF (NIIF 1) y el primer borrador de interpretación del IFRIC. Se realizan proyectos de mejora (revisiones importantes de 14 NICs).
- 2004 Gran debate sobre la NIC 39 en Europa, que se traduce finalmente en su adopción por la CE con la supresión de dos secciones de la NIC 39. Comienza la emisión a través de la Red de las reuniones del IASB. Primer documento de debate del IASB y primera interpretación definitiva del IFRIC. Se publican las NIIF 2 a 6.

2.3.2 Definición de las Normas Internacionales de Información Financiera:

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF o IFRS en inglés), son un conjunto de estándares e interpretaciones emitidas por el IASB y patrocinadas por la IFAC, ente que aglutina los contadores del mundo. (<http://www.sytasociados.com>)

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 Contable, ya que en ellas se establecen los lineamientos para llevar la Contabilidad de la forma como es aceptable en el mundo y basan su utilidad en la presentación de información consolidada en los Estados Financieros.

(http://es.wikipedia.org/wiki/Normas_Internacionales_de_Informaci%C3%B3n_Financiera)

Las NIIF establecen los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar que se refieren a las transacciones y otros sucesos y condiciones que son importantes en los estados financieros con propósito de información general. También pueden establecer estos requerimientos para transacciones, sucesos y condiciones que surgen principalmente en sectores industriales específicos. Las NIIF se basan en el *Marco Conceptual*, que se refiere a los conceptos subyacentes en la información presentada dentro de los estados financieros con propósito de información general. El objetivo del *Marco Conceptual* es facilitar la formulación uniforme y lógica de las NIIF. También suministra una base para el uso del juicio para resolver cuestiones contables.

Las NIIF establecen los requisitos de reconocimiento, medición, presentación y revelación con relación a las transacciones y sucesos económicos que impactan los

estados financieros. Es la respuesta a la necesidad de los mercados de capitales de contar con un mismo lenguaje financiero, producto de la globalización de los mercados.

2.3.3 Objetivos de las Normas Internacionales de Información Financiera:

- Las NIIF favorecen una información financiera de mayor calidad y transparencia, su mayor flexibilidad y dará un mayor protagonismo al enjuiciamiento para dar solución a los problemas contables, es decir la aplicación del valor razonable, o el posible incremento de la actividad litigiosa.
- La calidad de las NIIF es una condición necesaria para cumplir con los objetivos de la adecuada aplicación, solo de este modo tiene sentido su condición de bien público susceptible de protección jurídica.
- Imponer el cumplimiento efectivo de la norma y garantizar la calidad del trabajo de los auditores, cuyo papel es esencial para la credibilidad de la información financiera.
- Hacer uso adecuado de la metodología y la aplicación en la praxis diaria

2.4 Pequeñas y medianas empresas (PYMES).

2.4.1 Origen y evolución de las Pymes.

Si nos remontamos al nacimiento de este núcleo de empresas denominadas Pómezes, encontramos dos formas, de surgimiento de las mismas. Por un lado aquellas que se originan como empresas propiamente dichas, es decir, en las que se puede distinguir correctamente una organización y una estructura, donde existe una gestión empresarial (propietario de la firma) y el trabajo remunerado.

Estas, en su mayoría, son capital intensivas y se desarrollaron dentro del sector formal de la economía. Por otro lado están aquellas que tuvieron un origen familiar caracterizadas por una gestión a lo que solo le preocupó su supervivencia sin prestar demasiada atención a temas tales como el costo de oportunidad del capital, o la inversión que permite el crecimiento.

En su evolución este sector tuvo tres etapas perfectamente definidas. Las "Pymes en general y las dedicadas al sector industrial en particular, comenzaron a adquirir importancia dentro de la economía argentina en los años 50' y 60' durante la vigencia del modelo de sustitución de importaciones, tan criticado como admirado por los distintos autores especializados." Para el caso a que hacemos referencia el modelo exhibió gran dinamismo lo que les permitió, en un contexto de economía cerrada y mercado interno reducido realizar un "proceso de aprendizaje" con importantes logros aunque con algunas limitaciones en materia de equipamiento, organización, escala, capacitación, información, etc.

Estas limitaciones antes comentadas fueron adquiriendo un aspecto lo suficientemente negativo como para afectar tanto la productividad como la calidad de estas empresas, alejándola de los niveles internacionales y provocando que las mismas durante los 70', época de inestabilidad macroeconómica, se preocuparan únicamente por su supervivencia que las sumió en una profunda crisis que continuó en la década del 80'. Esta sería entonces, la segunda etapa en la historia de la evolución de las Pymes. Por el contrario, los cambios que se vienen sucediendo desde 1999 en lo que a disponibilidad de financiamiento externo y estabilidad económica interna se refiere, parecen indicar el comienzo de una nueva etapa para las Pymes, con algunos obstáculos que aún deben superarse.

2.4.2 Definición de Las Pequeñas y Medianas Entidades.

Las pequeñas y medianas entidades son entidades que:

(a) no tienen obligación pública de rendir cuentas, y

(b) publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos. Son ejemplos de usuarios externos los propietarios que no están implicados en la gestión del negocio, los acreedores actuales o potenciales y las agencias de calificación crediticia.

(http://www.cpcesfe2.org.ar/DocumentosVarios/NIIF_para_Pymes.pdf)

La NIIF para PYMES es una norma autónoma y separada, que incorpora principios de contabilidad basados en las NIIF completas, pero que han sido simplificadas para adaptarse a estas entidades. Se pretende actualizar la norma aproximadamente cada tres años.

Son empresas con características distintivas, y tienen dimensiones con ciertos límites ocupacionales y financieros prefijados por los Estados o regiones. Las pymes son agentes con lógicas, culturas, intereses y un espíritu emprendedor específicos. Usualmente se ha visto también el término MiPYME (acrónimo de "micro, pequeña y mediana empresa"), que es una expansión del término original, en donde se incluye a la microempresa.

La pequeña empresa es una entidad independiente, creada para ser rentable, que no predomina en la industria a la que pertenece, cuya venta anual en valores no excede un determinado tope y el número de personas que la conforma no excede un determinado límite, y como toda empresa, tiene aspiraciones, realizaciones, bienes materiales y capacidades técnicas y financieras, todo lo cual, le permite dedicarse a la

producción, transformación y/o prestación de servicios para satisfacer determinadas necesidades y deseos existentes en la sociedad

2.4.3 Ventajas y desventajas de las PYMES.

La mayor ventaja de una pyme es su capacidad de cambiar rápidamente su estructura productiva en el caso de variar las necesidades de mercado, lo cual es mucho más difícil en una gran empresa, con un importante número de empleados y grandes sumas de capital invertido. Sin embargo el acceso a mercados tan específicos o a una cartera reducida de clientes aumenta el riesgo de quiebra de estas empresas, por lo que es importante que estas empresas amplíen su mercado o sus clientes.

Entre sus inconvenientes tenemos:

Financiación. Las empresas pequeñas tienen más dificultad de encontrar financiación a un coste y plazo adecuados debido a su mayor riesgo. Para solucionar esto se recurren a las SGR y capital riesgo.

Empleo. Son empresas con mucha rigidez laboral y que tiene dificultades para encontrar mano de obra especializada. La formación previa del empleado es fundamental para éstas.

Tecnología. Debido al pequeño volumen de beneficios que presentan estas empresas no pueden dedicar fondos a la investigación, por lo que tienen que asociarse con universidades o con otras empresas.

Acceso a mercados internacionales. El menor tamaño complica su entrada en otros mercados. Desde las instituciones públicas se hacen esfuerzos para formar a las empresas en las culturas de otros países.

2.4.4 La adopción de las NIIF en las PYMES

A partir del año 2011, todas las pequeñas y medianas empresas de Venezuela deberán realizar sus reportes y balances económicos bajo las NIIF.

Con el propósito de que todos los reportes, informes y balances económicos estén enmarcados bajo unas normas y estándares internacionales, a partir del 01 de enero de 2011 se espera que todos los modelos contables de las pequeñas y medianas empresas (PYMES) puedan ser realizados en base a las normas internacionales de información financiera (NIIF). Las mismas se esperan aplicar en su totalidad en Suramérica para el año 2014.

En Venezuela se tiene previsto que el inicio del 2011 dé el “grito” de salida a todas las instituciones y empresas que tienen una nómina y capacidad tal para ser incluidas al menos en la categoría de PYMES y poder realizar sus registros contables con la normativa que provee para esto las NIIF. Por ahora, la tierra de Bolívar se encuentra en plena transición y adaptación hacia este nuevo sistema de información contable que sin duda ayudará a evitar evasiones e inconsistencias en los informes financieros

2.4.5 Su aprobación en Venezuela.

El 17 de octubre de 2009 en Directorio Nacional Ampliado, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) aprobó la aplicación de las NIIF para PYMES, como nuevo modelo contable para las pequeñas y medianas entidades para los ejercicios que se iniciarán a partir del 01 de enero de 2011.

Según el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley para la Promoción y Desarrollo de la Pequeña y Mediana Industria y Unidades de Propiedad Social de 2008, la denomina como Pequeña y Mediana Industria (PYMI), y establece el siguiente esquema:

Tipo de empresa	Promedio anual de trabajadores	Ventas anuales en Unidades Tributarias
Pequeña Industria	05-50	1.000-100.000
Mediana Industria	51-100	100.001-250.000

También, el decreto establece el concepto de Unidad de Producción Social, siendo estas Agrupaciones de carácter social y participativo, tales como: las cooperativas, consejos comunales, unidades productivas familiares y cualquier otra forma de asociación que surja en el seno de la comunidad, cuyo objetivo es la realización de cualquier tipo de actividad económica productiva, financiera o comercial lícita, a través del trabajo planificado, coordinado y voluntario, como expresión de conciencia y compromiso al servicio del pueblo, contribuyendo al desarrollo comunal, donde prevalezca el beneficio colectivo sobre la producción de capital y distribución de beneficios de sus miembros, incidiendo positivamente en el desarrollo sustentable de las comunidades

En fecha 05 y 06 de marzo de 2010, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela (FCCPV), en el Directorio Nacional Ampliado aprobó la versión 4 del Boletín de Aplicación VEN NIF No.0 (BA VEN NIF 0) Marco de Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera. En este boletín se establece las Normas de Información Financiera que aplicarán para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES), las cuales fueron aprobadas por el Directorio Nacional Ampliado Extraordinario en fecha 17 de

octubre de 2009, para los ejercicios que se inicien a partir del 01 de enero de 2011 o fecha de cierre inmediata posterior, permitiéndose su aplicación anticipada.

Esta norma emitida por la Junta de Estándares Internacionales de Contabilidad (IASB), por sus siglas en inglés. Se desarrolla mediante la extracción de conceptos fundamentales del Marco Conceptual y de los principios y guías obligatorias relacionadas de las NIIF completas (para empresas grandes), además de considerar las modificaciones apropiadas en función de las necesidades de los usuarios y la relación costo-beneficio que implica producirlas, por lo que se considera necesario para la práctica profesional identificar algunas diferencias entre ambas normativas a fin de analizar su impacto en trabajos posteriores. A continuación se indican algunas de ellas:

BASE DE COMPARACION	NIIF COMPLETAS	NIIF para PYMES
Obligación de rendir cuentas	Su aplicación está dirigida a grandes entidades, de acuerdo con la concepción internacional estarían representadas por las entidades que reportan en mercados públicos, cotizadas bien sea en Bolsas de valores nacional o extranjera o mantiene activos en calidad de fiduciarias (Bancos).	Está dirigida a pequeñas y medianas entidades, identificadas como aquellas que no tienen la obligación pública de rendir cuentas, es decir no cotizan en mercados públicos como Bolsas de valores nacionales o extranjeras.
Tratamiento de	Según NIC 38 los activos intangibles, pueden ser	Los activos intangibles distintos a la plusvalía (Sección 18), sólo

<p>Activos Intangibles</p> <p>Vida Útil de los Activos Intangibles</p> <p>Activos intangibles generados internamente</p>	<p>valorados mediante el modelo del costo o el modelo del valor razonable.</p> <p>Los activos intangibles pueden tener una vida útil finita o indefinida, en este último caso tales activos no se amortizan, pero se les aplica una prueba de deterioro de acuerdo con la NIC 36.</p> <p>Los desembolsos generados internamente para actividades de investigación se deben reconocer como gastos, mientras los destinados a actividades de desarrollo pueden formar parte del costo siempre que cumplan con las condiciones establecidas en la norma.</p>	<p>permite la valoración mediante el modelo del costo.</p> <p>Se considera que todos los activos intangibles tienen una vida útil finita y se amortizarán a lo largo de su vida útil, incluyendo la plusvalía que se amortiza hasta 10 años como máximo.</p> <p>Se reconocerán como gasto todos los desembolsos incurridos internamente incluyendo tanto los de la fase de investigación como los de desarrollo a menos que forme parte del costo de otro activo.</p>
<p>Valoración de las Propiedades de Inversión</p>	<p>La NIC 40 “Propiedades de Inversión” los activos incluidos en esta clasificación se pueden valorar inicialmente al costo</p>	<p>Los activos considerados como “Propiedades de Inversión” (Sección 16), se valoran a su valor razonable a la fecha sobre la que se informa, siempre que este valor pueda determinarse</p>

	y posteriormente al costo o al valor razonable.	de manera fiable sin costo o esfuerzo desproporcionado.
Presentación de la cifra de las ganancias por acción	La NIC 33, Ganancia por acción, obliga a las entidades que cotizan o están en proceso de cotización en Bolsas a presentar información sobre las cifras de las ganancias por acción para cada periodo para el que se elabora la cuenta de resultados como parte de la misma.	Se omite la presentación de información referente a las ganancias por acción.
Costos de la transacción en una Combinación de Negocios Reconocimiento de pasivos contingentes	Según NIIF 3: Combinaciones de Negocios, los costos relacionados con la adquisición se excluyen del costo de la transacción, por lo tanto se llevan a gastos del periodo. Tampoco se aplican los requerimientos de la NIC 37 en cuanto al reconocimiento de los pasivos contingentes. En una combinación de negocios se reconocerá un pasivo contingente aún cuando no sea probable que	Sección 19: Los costos directamente atribuibles a la transacción formarán parte del costo de una combinación de negocios. En una combinación de negocios sólo se reconocerá una provisión para un pasivo contingente si su valor razonable puede ser medido con fiabilidad y si es probable su cancelación.

	para su cancelación vaya a requerirse una salida de recursos que incorporen beneficios económicos.	
Clasificación de los Instrumentos Financieros Valoración de los instrumentos financieros	<p>La NIC 39 clasifica los instrumentos financieros en cuatro categorías a saber: Préstamos y partidas a cobrar, inversiones mantenidas hasta su vencimiento, inversiones disponibles para la venta y activos y pasivos financieros al valor razonable con cambio en los resultados.</p> <p>Para la valoración de dichos instrumentos se permite el valor razonable, el método del costo amortizado o al costo cuando el valor razonable no puede ser medido con fiabilidad.</p>	<p>Los instrumentos financieros son clasificados como instrumentos financieros básicos (Sección 11) y otros instrumentos financieros más complejos (Sección 12).</p> <p>Los básicos generalmente se valoran al costo amortizado mientras que los complejos se valoran al valor razonable.</p>

Como se evidencia, la NIIF para PYMES, representa una simplificación de los requerimientos de las NIIF completas, que seguramente contribuirá a una mayor comparabilidad de la información, pero con un enfoque más acorde a las necesidades de los usuarios de este tipo de entidades.

2.4.6 Clasificación de las PYMES.

De acuerdo a el Boletín de Aplicación **VEN-NIF N° 1 (BA VEN-NIF 1)** que fue aprobado en el DNA realizado en Cumaná estado Sucre, los días 13 y 14 de julio de 2007 y que entró en vigencia el 01 de enero de 2008, estableció la categorización de PYME, tomando en consideración cualquiera de los parámetros siguientes:

- a. El número de trabajadores promedio anual.
- b. Volumen ingresos netos de descuentos, rebajas y devoluciones.

La norma considerarán trabajadores todas aquellas personas que participen en la actividad operativa de la entidad, con independencia del vínculo existente con la respectiva entidad, entre otros. Para poder clasificar como Pequeña o Mediana Entidad y determinar la fecha de aplicación de los Principios de Contabilidad de Aceptación General en Venezuela (VEN-NIF) definidos en el (BA VEN-NIF N° 0) la entidad no debe superar cualquiera de los valores siguientes:

Sector	Parámetro	Valor
Industrial	Trabajadores	250
	Ingresos Netos	750.000 U.T.
Comercial	Trabajadores	500
	Ingresos Netos	1.000.000 U.T.

Servicio	Trabajadores	100
	Ingresos Netos	500.000 U.T.
Agrícola o Pecuario	Trabajadores	50
	Ingresos Netos	300.000 U.T.

Este criterio se clarifico en el Boletín de Aplicación **VEN-NIF N° 6 (BA VEN-NIF 6)** que fue aprobado en el DNA realizado en La Puerta, estado Trujillo, los días 18 y 19 de Marzo de 2011 y que entró en vigencia el 01 de Abril de 2011, derogando al BA-VEN-NIF N° 1 ya que este sólo funcionaba a los fines de continuar con la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela VenPCGA, para la preparación y presentación de su información financiera. Este nuevo VEN-NIF establece la categorización de PYME, tomando en consideración los parámetros siguientes:

Para efectos de la aplicación de los VEN-NIF a partir del ejercicio que se inicie el 01 de enero de 2011, una pequeña y mediana entidad se identifica como:

- Entidad formalmente constituida que persiga fines de lucro, y
- Emite sus Estados Financieros con propósito de información general para sus usuarios, entre otros: accionistas, acreedores, empleados y público en general.

Las entidades calificadas como pequeñas y medianas aplicarán las normas establecidas para dichas entidades y detalladas en el **BA-VEN-NIF 8**.

2.5 Listado de las Secciones de las Normas internacionales de Información Financiera para Pymes.

Sección N° 1 – Pequeñas y medianas entidades:

Sección N° 2 – Conceptos y principios generales:

Sección N° 3 – Presentación de estados financieros: Se presume que en caso

Sección N° 4 – Estado de situación financiera:

Sección N° 5 – Estado de resultados integrales:

Sección N° 6 – Estado de cambios en el patrimonio y estado de resultados y ganancias acumuladas:

Sección N° 7 – Estado de flujos de efectivo:

Sección N° 8 – Notas a los estados financieros

Sección N° 9 – Estados Financieros Consolidados y Separados:

Sección N° 10 – Políticas Contables, Estimaciones y Errores:

Sección N° 11 – Instrumentos Financieros Básicos

Sección N° 12 – Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros

Sección N° 13 – Inventarios

Sección N° 14 – Inversiones en Asociadas

Sección N° 15 – Inversiones en Negocios Conjuntos

Sección N° 16 – Propiedades de Inversión

Sección N° 17 – Propiedades, Planta y Equipo

Sección N° 18 – Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía

Sección N° 19 – Combinaciones de Negocios y Plusvalía

Sección N° 20 – Arrendamientos

Sección N° 21 – Provisiones y Contingencias

Sección N° 22 – Pasivos y Patrimonio

Sección N° 23 – Ingresos de Actividades Ordinarias

Sección N° 24 – Subvenciones del Gobierno

Sección N° 25 – Costos por Préstamos

Sección N° 26 – Pagos Basados en Acciones

Sección N° 27 – Deterioro del Valor de los Activos

Sección N° 28 – Beneficios a los Empleados

Sección N° 29 – Impuesto a las Ganancias

Sección N° 30 – Conversión de la Moneda Extranjera

Sección N° 31 – Hiperinflación

Sección N° 32 – Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa

Sección N° 33 – Información a Revelar sobre Partes Relacionadas

Sección N° 34 – Actividades Especiales

Sección N° 35 – Transición a la NIIF para las PYMES

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

3.1 Modelo de la Investigación.

Sampiere Collado y Lucio (2006) “Los estudios descriptivo buscan especificar las propuesta de las característica y los perfiles importantes de personas, grupos o comunidades o cualquier otro fenómeno que se someta a un análisis” para Sampiere Collado y Lucio (2006) “los estudios descriptivo pretenden medir o recoger información de manera independiente o conjunta sobre los conceptos a las variables a las que se refiere (Pág. 99)

Sabino (1996) clasifica las investigaciones, bajo este criterio general, en exploratorias, descriptivas y explicativas. Dos elementos fundamentales que distinguen a unas y otras son la perspectiva o enfoque del problema y la utilización de la hipótesis. (Pág. 106)

Tamayo y Tamayo (1997) Dice que: " La investigación descriptiva trabaja sobre realidades de hechos y su característica fundamental es la de presentarnos una interpretación correcta"(Pág. 54).

Siguiendo este orden de ideas definimos esta investigación como de tipo descriptiva que busca señalar las características de la situación actual del conocimiento de los profesionales y estudiantes de Contaduría Pública con respecto a los cambios relevantes que se están presentando a nivel mundial y que indiscutiblemente afectan nuestro país. Además de proyectar el ejercicio práctico que describe de forma cuantitativa la aplicación de la NIIF 1 (Adopción por primera vez

de las normas internacionales de información financiera) y secciones 22 (Pasivos y Patrimonio) y 35 (Transición a la NIIF para las PYMES)

3.2 Diseño de la Investigación.

Para **Arias (2006)**, los estudios documentales están basados “en la búsqueda, recuperación, análisis, crítica e interpretación de datos secundarios, es decir los obtenidos y los otros registrados por otros investigadores en fuentes documentales: impresas, audiovisuales y electrónicas”. (Pág. 27).

Cazares (2000) define la investigación documental “depende fundamentalmente de la información que se recoge o consulta en documentos, entendiéndose este término, en sentido amplio, como todo material de índole permanente, es decir a la que se puede acudir como fuente o referencia en cualquier momento o lugar, sin que se altere su naturaleza o sentido, para que aporte información o rinda cuentas de una realidad o acontecimiento”. (Pág. 18)

Universidad Pedagógica Experimental Libertador, U.P.E.L (1998) Por otra parte, la investigación documental, es el estudio del problema con el propósito de ampliar y profundizar los conocimientos de su naturaleza con apoyo principalmente en fuentes bibliográficas, en trabajos previos, datos divulgados por medios audiovisuales o electrónicos. pag.7)

Esta investigación está basada en un diseño de tipo documental ya que selecciona, recopila, interpreta y compara una amplia bibliografía comprendida por artículos de revista informes técnicos, y trabajos de tesis con la finalidad de establecer relaciones y comparaciones que permitan ampliar el conocimiento referente a la aplicación definitiva de las Normas Internacionales de Información Financiera y las Normas Internacionales de Contabilidad y lleven al desarrollo del caso práctico asociado a la las NIIF 1 (Adopción por primera vez de las normas internacionales de

información financiera), y a las secciones 22 (Pasivos y Patrimonio) y 35 (Transición a la NIIF para las PYMES)

3.3 Procedimientos Para La Recolección De Datos.

Se utilizo la revisión bibliográfica documental para obtener toda la información necesaria de las normas. Esta técnica consiste en la selección y análisis de fuentes secundarias de información, provenientes de publicaciones escritas, trabajos de grados, diccionarios, revistas especializadas e información suministrada a través de internet.

CAPITULO IV

ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS.

4.1 Norma Internacional de Información Financiera N° 1 (NIIF 1): Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera.

4.1.1 Objetivo.

1 El objetivo de esta NIIF es asegurar que los *primeros estados financieros con arreglo a las NIIF* de una entidad, así como sus informes financieros intermedios, relativos a una parte del ejercicio cubierto por tales estados financieros, contienen información de alta calidad que:

- (a) sea transparente para los usuarios y comparable para todos los ejercicios que se presenten;
- (b) suministre un punto de partida adecuado para la contabilización según las *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)*; y
- (c) pueda ser obtenida a un coste que no exceda a los beneficios proporcionados a los usuarios.

4.1.2 Alcance.

2 Una entidad aplicará esta NIIF en:

- (a) sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF; y
- (b) en cada informe financiero intermedio que, en su caso, presente de acuerdo con la NIC 34 *Información Financiera Intermedia*, relativos a una parte del ejercicio cubierto por sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF.

3 Los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF son los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad adopta las NIIF, mediante una declaración, explícita y sin reservas, contenida en tales estados financieros, del

cumplimiento con las NIIF. Los estados financieros con arreglo a las NIIF son los primeros estados financieros de la entidad según NIIF si, por ejemplo, la misma:

(a) ha presentado sus estados financieros previos más recientes:

(i) según requerimientos nacionales que no son coherentes en todos los aspectos con las NIIF;

(ii) de conformidad con las NIIF en todos los aspectos, salvo que tales estados financieros no contengan una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF;

(iii) con una declaración explícita de cumplimiento con algunas NIIF, pero no con todas;

(iv) según exigencias nacionales que no son coherentes con las NIIF, pero aplicando algunas NIIF individuales para contabilizar partidas para las que no existe normativa nacional; o

(v) según requerimientos nacionales, aportando una conciliación de algunas de las cifras con las mismas magnitudes determinadas según las NIIF;

(b) ha preparado estados financieros con arreglo a las NIIF únicamente para uso interno, sin ponerlos a disposición de los propietarios de la entidad o de otros usuarios externos;

(c) ha preparado un paquete de información de acuerdo con las NIIF, para su empleo en la consolidación, que no constituye un conjunto completo de estados financieros, según se define en la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*; o

(d) no presentó estados financieros en ejercicios anteriores.

4 Esta NIIF se aplicará cuando la entidad adopta por primera vez las NIIF. No será de aplicación cuando, por ejemplo, la entidad:

(a) abandona la presentación de los estados financieros según los requerimientos nacionales, si los ha presentado anteriormente junto con otro conjunto de estados financieros que contenían una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF;

(b) presente en el año precedente estados financieros según requerimientos nacionales, y tales estados financieros contenían una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF; o

(c) presentó en el año precedente estados financieros que contenían una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF, incluso si los auditores expresaron su opinión con salvedades en el informe de auditoría sobre tales estados financieros.

5 Esta NIIF no afectará a los cambios en las políticas contables hechos por una entidad que ya hubiera adoptado las NIIF. Tales cambios son objeto de:

(a) requerimientos específicos relativos a cambios en políticas contables, contenidos en la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*; y

(b) disposiciones transitorias específicas contenidas en otras NIIF.

4.1.3 Reconocimiento Y Valoración.

4.1.3.1 Balance De Apertura Con Arreglo a las NIIF.

6 La entidad preparará un balance de apertura con arreglo a las NIIF en la fecha de transición a las NIIF. Éste es el punto de partida para la contabilización según las NIIF. La entidad no necesita presentar este balance de apertura en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF.

4.1.3.2. Políticas Contables.

7 *La entidad usará las mismas políticas contables en su balance de apertura con arreglo a las NIIF y a lo largo de todos los ejercicios que se presenten en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF. Estas políticas contables deben cumplir con cada NIIF vigente en la fecha de presentación de sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF, salvo lo especificado en los párrafos 13 a 34.*

8 La entidad no aplicará versiones diferentes de las NIIF que estuvieran vigentes en fechas anteriores. La entidad podrá adoptar una nueva NIIF que todavía no sea obligatoria, siempre que en la misma se permita la aplicación anticipada.

Ejemplo: Aplicación uniforme de la última versión de la NIIF

➤ **ANTECEDENTES.**

El 31 de diciembre de 2005. La entidad decide presentar información comparativa de tales estados La fecha de presentación de los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF de la entidad A financieros para un solo año (véase el párrafo 36). Por tanto, su fecha de transición a las NIIF es el comienzo de su actividad el 1 de enero de 2004 (o, de forma alternativa, el cierre de su actividad el 31 de diciembre de 2003). La entidad A presentó estados financieros anuales, con arreglo a sus PCGA anteriores, el 31 de diciembre de cada año, incluyendo el 31 de diciembre de 2004.

➤ **APLICACIÓN DE LOS REQUERIMIENTOS**

La entidad A estará obligada a aplicar las NIIF que tengan vigencia para ejercicios que terminen el 31 de diciembre de 2005 al:

(a) preparar su balance de apertura con arreglo a las NIIF el 1 de enero de 2004;
y

(a) preparar y presentar su balance el 31 de diciembre de 2005 (incluyendo los importes comparativos para 2004), su cuenta de resultados, su estado de cambios en el patrimonio neto y su estado de flujos de efectivo para el año que termina el 31 de diciembre de 2005 (incluyendo los importes comparativos para 2004), así como el resto de la información a revelar (incluyendo información comparativa para 2004).

Si existiese alguna NIIF que aún no fuese obligatoria, pero admitiese su aplicación anticipada, se permitirá a la entidad A, sin que tenga obligación de hacerlo, que aplique tal NIIF en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF.

9 Las disposiciones transitorias contenidas en otras NIIF se aplicarán a los cambios en las políticas contables que realice una entidad que ya esté usando las NIIF, pero no serán de aplicación en la transición a las NIIF de *una entidad que las adopte por primera vez*, salvo por lo especificado en los párrafos 25 D, 34 A y 34 B.

10 Salvo por lo que se describe en los párrafos 13 a 34, la entidad en su balance de apertura con arreglo a las NIIF:

(a) reconocerá todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por las NIIF;

(b) no reconocerá partidas como activos o pasivos si las NIIF no permiten tal reconocimiento;

(c) reclasificará los activos, pasivos y componentes del patrimonio neto reconocidos según los PCGA anteriores, con arreglo a las categorías de activo, pasivo o componente del patrimonio neto que le corresponda según las NIIF; y

(d) aplicará las NIIF al valorar todos los activos y pasivos reconocidos.

11 Las políticas contables que la entidad use en su balance de apertura con arreglo a las NIIF, pueden diferir de las que aplicaba en la misma fecha con arreglo a sus PCGA anteriores. Los ajustes resultantes surgen de sucesos y transacciones anteriores a la fecha de transición a las NIIF. Por tanto, la entidad reconocerá tales ajustes, en la fecha de transición a las NIIF, directamente en las reservas por ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, en otra categoría del patrimonio neto).

12 Esta NIIF establece dos categorías de exclusiones al principio general de que el balance de apertura con arreglo a las NIIF de la entidad, habrá de cumplir con todas y cada una de las NIIF:

(a) en los párrafos 13 a 25F se contemplan exenciones para ciertos requerimientos contenidos en otras NIIF; y

(b) en los párrafos 26 a 34B se prohíbe la aplicación retroactiva de algunos aspectos de otras NIIF.

4.1.4 Excepciones en la aplicación de otras NIIF.

13 La entidad podrá optar por el uso de una o más de las siguientes exenciones:

- (a) combinaciones de negocios (párrafo 15)
- (b) *valor razonable* o revalorización como *coste atribuido* (párrafos 16 a 19);
- (c) retribuciones a los empleados (párrafo 20);
- (d) diferencias de conversión acumuladas (párrafos 21 y 22);
- (e) instrumentos financieros compuestos (párrafo 23);
- (f) activos y pasivos de dependientes, asociadas y negocios conjuntos (párrafos 24 y 25);
- (g) designación de instrumentos financieros previamente reconocidos (párrafo 25 A);
- (h) transacciones que implican pagos basados en acciones (párrafos 25B y 25C);
- (i) contratos de seguro (párrafo 25D);
- (j) pasivos por desmantelamiento incluidos en el coste del inmovilizado material (párrafo 25 E);
- (k) arrendamientos (párrafo 25 F); y
- (l) la valoración por el valor razonable de activos financieros o pasivos financieros en el reconocimiento inicial (párrafo 25 G).

La entidad no aplicará estas exenciones por analogía a otras partidas.

14 Algunas de las exenciones anteriores se refieren al valor razonable. La NIIF 3 *Combinaciones de negocios* explica cómo determinar los valores razonables de los activos y pasivos identificables adquiridos en una combinación de negocios. La entidad aplicará estas explicaciones al determinar los valores razonables según esta

NIIF, salvo que otra NIIF contenga directrices más específicas para la determinación de los valores razonables del activo o pasivo en cuestión. Estos valores razonables reflejarán las condiciones existentes en la fecha para la cual fueron determinados.

4.1.4.1 Combinaciones De Negocios.

15 La entidad aplicará los requerimientos del Apéndice B a las combinaciones de negocios que haya reconocido antes de la fecha de transición a las NIIF.

4.1.4.2 Valor Razonable O Revalorización Como Coste Atribuido.

16 La entidad podrá optar, en la fecha de transición a las NIIF, por la valoración de una partida de inmovilizado material por su valor razonable, y utilizar este valor razonable como el coste atribuido en tal fecha.

17 La entidad que adopte por primera vez las NIIF podrá utilizar el importe del inmovilizado material revalorizado según PCGA anteriores, ya sea en la fecha de transición o antes, como coste atribuido en la fecha de revalorización, siempre que aquella fuera, en el momento de realizarla, comparable en sentido amplio:

(a) al valor razonable; o

(b) al coste, o al coste depreciado según las NIIF, ajustado para reflejar, por ejemplo, cambios en un índice de precios general o específico.

18 Las opciones de los párrafos 16 y 17 podrán ser aplicadas también a:

(a) los inmuebles de inversión, si la entidad escoge la aplicación del modelo del coste de la NIC 40 *Inversiones inmobiliarias*; y

(b) los activos inmateriales que cumplan:

(i) los criterios de reconocimiento de la NIC 38 *Activos intangibles* (incluyendo la valoración fiable del coste original); y

(ii) los criterios establecidos por la NIC 38 para la realización de revalorizaciones (incluyendo la existencia de un mercado activo).

La entidad no usará estas posibilidades de elección para la valoración de otros activos o pasivos distintos de los mencionados.

19 La entidad que adopte por primera vez las NIIF puede haber establecido un coste atribuido, según PCGA anteriores, para algunos o todos sus activos y pasivos, valorándolos por su valor razonable en una fecha particular, por causa de algún suceso, tal como una privatización o una oferta pública de adquisición. En ese caso, podrá usar tales medidas del valor razonable, provocadas por el suceso en cuestión, como el coste atribuido por las NIIF en la fecha en que se produjo dicha valoración.

4.1.4.3 Retribuciones A Los Empleados.

20 Según la NIC 19 *Retribuciones a los Empleados*, la entidad puede optar por la aplicación del enfoque de la “banda de fluctuación”, según el cual se dejan algunas pérdidas y ganancias actuariales sin reconocer. La aplicación retroactiva de este enfoque exigiría que la entidad separe la porción reconocida y la porción por reconocer, de las pérdidas y ganancias actuariales acumuladas, desde el comienzo del plan hasta la fecha de transición a las NIIF. No obstante, el adoptante por primera vez de las NIIF puede optar por reconocer todas las pérdidas y ganancias actuariales acumuladas en la fecha de transición a las NIIF, incluso si decidiera utilizar el enfoque de la “banda de fluctuación” para tratar las pérdidas y ganancias actuariales posteriores. Si la entidad que adopte por primera vez las NIIF decide hacer uso de esta posibilidad, la aplicará a todos los planes.

20A Una entidad puede revelar los importes requeridos por el apartado (p) del párrafo 120A a medida que se determinen los mismos, de forma prospectiva desde la fecha de transición.

4.1.4.4 Diferencias De Conversión Acumulada.

21 La NIC 21 *Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio de la Moneda Extranjera* exige que la entidad:

(a) clasifique algunas diferencias de conversión como un componente separado del patrimonio neto; y

(b) transfiera, cuando enajene o abandone un negocio en el extranjero, la diferencia de conversión relacionada con ella (incluyendo, si correspondiera, las pérdidas y ganancias de las coberturas relacionadas) a la cuenta de resultados como parte de la pérdida o ganancia derivada de la enajenación o abandono.

22 No obstante, la entidad que adopte por primera vez las NIIF no necesita cumplir con este requerimiento, respecto de las diferencias de conversión acumuladas que existan en la fecha de transición a las NIIF. Si el adoptante por primera vez hace uso de esta exención:

(a) las diferencias de conversión acumuladas de todos los negocios en el extranjero se considerarán nulas en la fecha de transición a las NIIF; y

(b) la pérdida o ganancia por la enajenación o abandono posterior de un negocio en el extranjero, excluirá las diferencias de conversión que hayan surgido antes de la fecha de transición a las NIIF, e incluirá las diferencias de conversión que hayan surgido con posterioridad a la misma.

4.1.4.5 Instrumentos Financieros Compuestos.

23 La NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación* exige que la entidad descomponga los instrumentos financieros compuestos, desde el inicio, en sus componentes separados de pasivo y de patrimonio neto. Si el componente de pasivo ha dejado de existir, la aplicación retroactiva de la NIC 32 implica la separación de dos porciones del patrimonio neto. Una porción estará en las reservas por ganancias acumuladas y representará la suma de los intereses totales devengados por el componente de pasivo. La otra porción representará el componente original de patrimonio neto. Sin embargo, según esta NIIF, el adoptante por primera vez no necesitará separar esas dos porciones si el componente de pasivo ha dejado de existir en la fecha de transición a las NIIF.

4.1.4.6 Activos Y Pasivos De Dependientes, Asociadas Y Negocios Conjuntos.

24 Si una dependiente adoptase las NIIF con posterioridad a su dominante, la dependiente valorará los activos y pasivos, en sus estados financieros individuales, eligiendo entre los siguientes tratamientos:

(a) los importes en libros que se hubieran incluido en los estados financieros consolidados de la dominante, establecidos en la fecha de transición de la dominante a las NIIF, prescindiendo de los ajustes derivados del procedimiento de consolidación y de los efectos de la combinación de negocios por la que la dominante adquirió a la dependiente; o

(b) los importes en libros requeridos por el resto de esta NIIF, establecidos en la fecha de transición a las NIIF de la dependiente. Estos importes pueden diferir de los descritos en la letra (a) anterior:

(i) cuando las exenciones previstas en esta NIIF den lugar a valoraciones que dependan de la fecha de transición a las NIIF.

(ii) cuando las políticas contables aplicadas en los estados financieros de la dependiente difieran de las que se utilizan en los estados financieros consolidados. Por ejemplo, la dependiente puede emplear como política contable el modelo del coste de la NIC 16 *Inmovilizado material*, mientras que el grupo puede utilizar el modelo de revalorización.

La asociada o negocio conjunto que adopte por primera vez las NIIF, dispondrá de una opción similar, si bien en un momento posterior al que lo haya hecho la entidad que sobre ella tiene influencia significativa o control en conjunto con otros.

25 Sin embargo, si una entidad adopta por primera vez las NIIF después que su dependiente (o asociada o negocio conjunto), ésta, valorará, en sus estados financieros consolidados, los activos y pasivos de la dependiente (o asociada o

negocio conjunto) por los mismos importes en libros que figuran en los estados financieros de la dependiente (o asociada o negocio conjunto), después de realizar los ajustes que correspondan al consolidar o aplicar el método de la participación, así como los que se refieran a los efectos de la combinación de negocios en la que tal entidad adquirió a la dependiente. De forma similar, si una dominante adopta por primera vez las NIIF en sus estados financieros individuales, antes o después que en sus estados financieros consolidados, valorará sus activos y pasivos por los mismos importes en ambos estados financieros, excepto por los ajustes de consolidación.

4.1.4.7 Designación De Instrumentos Financieros Reconocidos Previamente.

25A. La NIC 39 *Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración*, permite que un activo financiero sea designado, en el momento de su reconocimiento inicial, como disponible para la venta o que un instrumento financiero (siempre que cumpla ciertos criterios) sea designado como un activo financiero o un pasivo financiero a valor razonable con cambios en resultados. No obstante, deben tenerse en cuenta las siguientes excepciones,

(a) Se permite a las entidades realizar la designación como disponible para la venta en la fecha de transición a las NIIF.

(b) *Una entidad que presente sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF para un ejercicio anual cuyo comienzo sea a partir del 1 de septiembre de 2006* — se permite que la entidad designe, en la fecha de transición a las NIIF, a cualquier activo financiero o pasivo financiero como a valor razonable con cambios en resultados, siempre que dicho activo o pasivo cumplan, en esa fecha, los criterios de los párrafos 9(b)(i), 9(b)(ii) u 11A de la NIC 39.

(c) *Una entidad que presente sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF para un ejercicio anual cuyo comienzo sea a partir del 1 de enero de 2006 pero antes del 1 de septiembre de 2006* — se permite que la entidad designe, en la

fecha de transición a las NIIF, a cualquier activo financiero o pasivo financiero como a valor razonable con cambios en resultados, siempre que dicho activo o pasivo cumplan, en esa fecha, los criterios de los párrafos 9(b)(i), 9(b)(ii) u 11A, de la NIC 39. Cuando la fecha de transición a las NIIF sea anterior al 1 de septiembre de 2005, dichas designaciones no necesitan completarse hasta el 1 de septiembre de 2005, y pueden también incluir activos financieros y pasivos financieros reconocidos entre la fecha de transición a las NIIF y el 1 de septiembre de 2005.

(d) *Una entidad que presente sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF para un periodo anual que comience antes del 1 de enero de 2006 y aplica los párrafos 11A, 48A, GA4B a GA4K, GA33A y GA33B, así como las modificaciones de 2005 a los párrafos 9, 12 y 13 de la NIC 39* — se permite que la entidad designe, al comienzo de su primer periodo de información con arreglo a las NIIF, como a valor razonable con cambios en resultados, a cualquier activo financiero o pasivo financiero que cumplan las condiciones para dicha designación en esa fecha, de acuerdo con los mencionados párrafos nuevos y modificados. Cuando el primer periodo de información con arreglo a las NIIF de la entidad comience antes del 1 de septiembre de 2005, estas designaciones no necesitan completarse hasta el 1 de septiembre de 2005, y pueden también incluir activos financieros o pasivos financieros reconocidos entre el comienzo de ese ejercicio y el 1 de septiembre de 2005. Si la entidad reexpresase la información comparativa según la NIC 39, reexpresará esta información para los activos financieros, pasivos financieros, grupos de activos financieros, de pasivos financieros o de ambos, que estuvieran designados al principio de su primer periodo de información con arreglo a las NIIF. Esta reexpresión de información comparativa se hará sólo si las partidas o grupos de partidas designadas hubieran cumplido los criterios para dicha designación, establecidos en los párrafos 9(b)(i), 9(b)(ii) u 11A de la NIC 39, en la fecha de transición a las NIIF o, de haber sido adquiridos después de la fecha de transición, hubieran cumplido los criterios de los párrafos 9(b)(i), 9(b)(ii) u 11A en la fecha de reconocimiento inicial.

(e) *Para una entidad que presente sus primeros estados financieros con arreglo a NIIF para un ejercicio anual que comience antes del 1 de septiembre de 2006* — no obstante lo establecido en el párrafo 91 de la NIC 39, para cualesquiera activos financieros y pasivos financieros que la entidad hubiera designado como a valor razonable con cambios en resultados, de acuerdo con los apartados (c) o (d) anteriores y que estuvieran previamente designados como partidas cubiertas en una relación de contabilidad de cobertura del valor razonable, se revocará la designación efectuada para esas relaciones al mismo tiempo que se designarán como a valor razonable con cambios en resultados.

4.1.4.8 Transacciones Que Implican Pagos Basados En Acciones.

25 B. Se aconseja, pero no se obliga, a la entidad que adopta por primera vez las NIIF, que aplique la NIIF 2 *Pagos basados en acciones* a los instrumentos de patrimonio que fueran concedidos a partir del 7 de noviembre de 2002 cuyas condiciones para la irrevocabilidad (o consolidación) se cumplieron antes de la fecha más tardía entre (a) la fecha de transición a las NIIF y (b) el 1 de enero de 2005. Sin embargo, si un adoptante por primera vez decidiese aplicar la NIIF 2 a esos instrumentos de patrimonio, puede hacerlo sólo si la entidad ha informado públicamente del valor razonable de esos instrumentos de patrimonio, determinado en la fecha de valoración, según se definió en la NIIF 2. Para todas las concesiones de instrumentos de patrimonio a los que no se haya aplicado la NIIF 2 (por ejemplo instrumentos de patrimonio concedidos a partir del 7 de noviembre de 2002), el adoptante por primera vez revelará, no obstante, la información requerida en los párrafos 44 y 45 de la NIIF 2. Si el adoptante por primera vez modificase los términos o condiciones de una concesión de instrumentos de patrimonio a los que la NIIF 2 no han sido aplicada, la entidad no estará obligada a aplicar los párrafos 26 a 29 de la NIIF 2 si la modificación hubiera tenido lugar antes de la fecha más tardía entre (a) la fecha de transición a las NIIF y (b) el 1 de enero de 2005.

25 C. Se recomienda, pero no se obliga, a la entidad que adopte por primera vez las NIIF, que aplique la NIIF 2 a los pasivos surgidos de transacciones con pagos basados en acciones que fueran liquidados antes de la fecha de transición a las NIIF. También se le recomienda, pero no se le obliga, al adoptante por primera vez, a aplicar la NIIF 2 a los pasivos que fueron cancelados antes del 1 de enero de 2005. En el caso de los pasivos a los que se hubiera aplicado la NIIF 2, el adoptante por primera vez no estará obligado a reexpresar la información comparativa, si dicha información está asociada a un periodo o a una fecha que es anterior al 7 de noviembre de 2002.

4.1.4.9 Contratos De Seguro.

25 D. El adoptante por primera vez puede aplicar las disposiciones transitorias de la NIIF 4 *Contratos de seguro*. En la NIIF 4 se restringen los cambios en las políticas contables seguidas en los contratos de seguro, incluyendo los cambios que pueda hacer un adoptante por primera vez.

4.1.4.10 Cambios En Pasivos Existentes Por Desmantelamiento, Restauración Y Similares, Incluidos En El Coste Del Inmovilizado Material.

25 E. La CNIIF 1 *Cambios en pasivos existentes por desmantelamiento, restauración y similares* requiere que los cambios específicos en un pasivo por desmantelamiento, restauración o similar, se añadan o se deduzcan del coste del activo correspondiente; el importe amortizable ajustado del activo será, a partir de ese momento, amortizado de forma prospectiva a lo largo de su vida útil restante. La entidad que adopte por primera vez las NIIF no estará obligada a cumplir estos requisitos para los cambios en estos pasivos que hayan ocurrido antes de la fecha de transición a las NIIF. Si el adoptante por primera vez utiliza esta excepción:

(a) valorará el pasivo en la fecha de transición a las NIIF de acuerdo con la NIC 37;

(b) en la medida en que el pasivo esté dentro del alcance de la CNIIF 1, estimará el importe que habría sido incluido en el coste del activo correspondiente

cuando surgió el pasivo por primera vez, y descontará el importe a esa fecha utilizando su mejor estimación del tipo de descuento histórico, ajustado por el riesgo, que habría sido aplicado para ese pasivo a lo largo del período intermedio; y

(c) calculará la amortización acumulada sobre ese importe, hasta la fecha de transición a las NIIF, sobre la base de la estimación actual de la vida útil del activo, utilizando la política de amortización adoptada por la entidad con arreglo a las NIIF.

4.1.4.11 Arrendamientos. CINIIF 4 Determinación de si un acuerdo contiene un Arrendamiento.

25F Una entidad que adopte por primera vez las NIIF puede aplicar la disposición transitoria de la CINIIF 4 *Determinación de si un acuerdo contiene un arrendamiento*. En consecuencia, dicha entidad puede determinar si un acuerdo vigente en la fecha de transición a las NIIF contiene un arrendamiento, a partir de la consideración de los hechos y circunstancias existentes en dicha fecha.

4.1.4.12 Valoración Por El Valor Razonable De Activos Financieros Y Pasivos Financieros.

25G. Sin perjuicio de lo establecido en los párrafos 7 y 9, una entidad podrá aplicar los requerimientos de la última frase del párrafo GA 76 de la NIC 39, y el párrafo GA 76 A, de cualquiera de las siguientes formas:

- (a) de forma prospectiva a las transacciones realizadas después del 25 de octubre de 2002; o
- (b) de forma prospectiva a las transacciones realizadas después del 1 de enero de 2004.

4.1.5 Excepciones a la Aplicación retroactiva de otras NIIF.

26 Esta NIIF prohíbe la aplicación retroactiva de algunos aspectos de otras NIIF relativos a:

- (a) la baja de activos financieros y pasivos financieros (párrafo 27);
- (b) la contabilidad de coberturas (párrafos 28 a 30);
- (c) las estimaciones (párrafos 31 a 34); y
- (d) activos clasificados como mantenidos para la venta y actividades interrumpidas.

4.1.5.1 Baja de activos financieros y pasivos financieros.

27 Con la excepción permitida en el párrafo 27 A, la entidad que adopte por primera vez las NIIF, aplicará los criterios de baja en cuentas recogidos en la NIC 39 de forma prospectiva, para las transacciones que tengan lugar a partir del 1 de enero de 2004. Esto es, si una entidad que adopta por primera vez las NIIF diese de baja en cuentas activos o pasivos financieros que no sean derivados de acuerdo con sus PCGA anteriores, como resultado de una transacción ocurrida antes del 1 de enero de 2004, no reconocerá esos activos y pasivos de acuerdo con las NIIF (a menos que cumplan los requisitos para su reconocimiento como consecuencia de una transacción o suceso posterior).

27A. Con independencia de lo establecido en el párrafo 27, una entidad podrá aplicar los requerimientos de baja en cuentas de la NIC 39 de forma retroactiva desde una fecha a elección de la entidad, siempre que la información necesaria para aplicar la NIC 39 a activos y pasivos financieros dados de baja como resultado de transacciones pasadas, se obtuviese en el momento del reconocimiento inicial de esas transacciones.

4.1.5.2 Contabilidad de coberturas.

28 En la fecha de transición a las NIIF, según exige la NIC 39, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración*, una entidad:

- (a) deberá medir todos los derivados por su valor razonable; y

(b) deberá eliminar todas las pérdidas y ganancias diferidas, procedentes de derivados, que hubiera registrado según los PCGA anteriores como activos o pasivos.

29 En su balance de apertura con arreglo a las NIIF, la entidad deberá abstenerse de reflejar una relación de cobertura que no cumpla las condiciones para serlo según la NIC 39 (como sucede, por ejemplo, en muchas relaciones de cobertura donde el instrumento de cobertura es un instrumento de efectivo u opción emitida; o bien donde el elemento cubierto es una posición neta o donde se cubre el riesgo de interés en una inversión mantenida hasta el vencimiento). No obstante, si la entidad señaló una posición neta como partida cubierta, según los PCGA anteriores, podrá señalar una partida individual dentro de tal posición neta como partida cubierta según las NIIF, siempre que no lo haga después de la fecha de transición a las NIIF.

30 Si, antes de la fecha de transición a las NIIF, una entidad hubiese designado una transacción como de cobertura, pero ésta no cumpliera las condiciones para la contabilidad de coberturas establecidas en la NIC 39, la entidad aplicará lo dispuesto en los párrafos 91 y 101 de la NIC 39 para interrumpir la contabilidad de cobertura relacionada con la misma. Las transacciones celebradas antes de la fecha de transición a las NIIF no se designarán retroactivamente como coberturas.

4.1.5.3 Estimaciones.

31 Las estimaciones realizadas según las NIIF, en la fecha de transición, serán coherentes con las estimaciones hechas para la misma fecha según los PCGA anteriores (después de realizar los ajustes necesarios para reflejar cualquier diferencia en las políticas contables), salvo si hubiese evidencia objetiva de que estas estimaciones fueron erróneas.

32 Después de la fecha de transición a las NIIF, la entidad puede recibir información relativa a estimaciones hechas según los PCGA anteriores. Según el párrafo 31, la entidad tratará la recepción de dicha información de la misma manera que los hechos posteriores a la fecha del balance que no implican ajustes, según la NIC 10 *Hechos Posteriores a la Fecha del Balance*. Por ejemplo, puede suponerse que la fecha de transición a las NIIF de la entidad es el 1 de enero de 2004, y que la nueva información, recibida el 15 de julio de 2004, exige la revisión de una estimación realizada según los PCGA que se aplicaban el 31 de diciembre de 2003. La entidad no reflejará esta nueva información en su balance de apertura con arreglo a las NIIF (salvo que dichas estimaciones precisaran de ajustes para reflejar diferencias en políticas contables, o hubiera evidencia objetiva de que contenían errores). En lugar de ello, la entidad reflejará esta nueva información en la cuenta de resultados (o, si fuera apropiado, como otros cambios en el patrimonio neto) del año finalizado el 31 de diciembre de 2004.

33 La entidad puede tener que realizar estimaciones según las NIIF, en la fecha de transición, que no fueran obligatorias en tal fecha según los PCGA anteriores. Para lograr coherencia con la NIC 10, dichas estimaciones hechas según las NIIF reflejarán las condiciones existentes en la fecha de transición. En particular, las estimaciones realizadas en la fecha de transición a las NIIF, relativas a precios de mercado, tipos de interés o tipos de cambio, reflejarán las condiciones de mercado en esa fecha.

34 Los párrafos 31 a 33 se aplicarán al balance de apertura con arreglo a las NIIF. También se aplicarán a los periodos comparativos presentados en los primeros estados financieros según NIIF, en cuyo caso las referencias a la fecha de transición a las NIIF se reemplazarán por referencias relativas al final del periodo comparativo correspondiente.

4.1.5.4 Activos clasificados como mantenidos para la venta y actividades interrumpidas.

34 A. La NIIF 5 requiere su aplicación prospectiva a los activos no corrientes (o grupos enajenables de elementos) que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta, así como a las actividades que cumplan los criterios para ser clasificadas como interrumpidas, tras la entrada en vigor de la NIIF. La NIIF 5 permite a la entidad aplicar los requerimientos de la misma a todos los activos no corrientes (o grupos enajenables de elementos) que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta, así como a actividades que cumplan los criterios para ser clasificadas como interrumpidas, en cualquier fecha anterior a la entrada en vigor de las NIIF, siempre que cuente con las valoraciones y demás informaciones necesarias para aplicar la NIIF, obtenidas en los momentos en que se cumplieron los mencionados criterios.

34 B. Una entidad cuya fecha de transición a las NIIF sea anterior al 1 de enero de 2005, aplicará las disposiciones transitorias de la NIIF 5. Una entidad cuya transición a las NIIF se produzca a partir del 1 de enero de 2005, aplicará la NIIF 5 retroactivamente.

4.1.6 Presentación e información a revelar.

35 Esta NIIF no contiene exenciones relativas a la presentación e información a revelar correspondientes a otras NIIF.

4.1.6.1 Información comparativa.

36. Para cumplir con la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*, los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF de la entidad incluirán, al menos, un año de información comparativa de acuerdo con las NIIF.

4.1.6.2 Exención del requerimiento de reexpresar la información comparativa relacionada con la NIC 39 y la NIIF 4.

36 A. La entidad que adopte las NIIF antes del 1 de enero de 2006 presentará, en sus primeros estados financieros, al menos un año de información comparativa, pero no es necesario que esta información cumpla con la NIC 32, la NIC 39 o la NIIF 4. La entidad que escoja presentar su información comparativa sin cumplir con la NIC 32, la NIC 39 o la NIIF 4 en el primer año de transición:

(a) Aplicará lo exigido sobre reconocimiento y valoración de sus PCGA anteriores en la información comparativa que presente sobre instrumentos financieros que estén dentro del alcance de las NIC 32 y 39, así como en la que presente sobre contratos de seguro que estén dentro del alcance de la NIIF 4;

(b) Revelará este hecho, junto con los criterios utilizados para preparar esta información; y

(c) Revelará la naturaleza de los principales ajustes necesarios para que la información cumpliera con la NIC 32, la NIC 39 y la NIIF 4. La entidad no necesita cuantificar esos ajustes. No obstante, tratará cualquier ajuste entre el balance en la fecha de presentación del periodo comparativo (es decir, el balance que incluya la información comparativa según los PCGA anteriores) y el balance al comienzo del *primer periodo de presentación con arreglo a NIIF* (es decir, el primer periodo que incluya información que cumpla con la NIC 32, la NIC 39 y la NIIF 4) como procedente de un cambio la política contable, revelando la información requerida por los apartados (a) hasta (e) y (f)(i) del párrafo 28 de la NIC 8. *Políticas contables, cambios en las estimaciones contable y errores*. El apartado (f)(i) del párrafo 28 se aplicará sólo a los importes que se presenten en el balance de la fecha de información del periodo comparativo.

En el caso de una entidad que haya escogido presentar información comparativa que no cumpla con la NIC 32, la NIC 39 y la NIIF 4, las referencias a la ‘fecha de transición a las NIIF’ significarán, sólo en el caso de estas Normas, el comienzo del

primer periodo de presentación con arreglo a NIIF. Estas entidades deberán cumplir el apartado (c) del párrafo 15 de la NIC 1, a fin de revelar información adicional cuando el cumplimiento de los requisitos específicos de las NIIF sea insuficiente para permitir a los usuarios comprender la repercusión de determinadas transacciones, así como de otros eventos y condiciones en la posición financiera y el rendimiento de la entidad.

4.1.6.2 Exención del requisito de presentar información comparativa para la NIIF 6.

36B Si una entidad adoptase las NIIF antes del 1 de enero de 2006 y decidiese aplicar la NIIF 6 *Exploración y evaluación de recursos minerales* antes del 1 de enero de 2006 no será preciso que aplique los requisitos de la NIIF 6 a la información comparativa presentada en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF.

4.2.4 Exención del requisito de revelar informaciones comparativas en relación con la NIIF 7

36C Una entidad que adopte las NIIF antes del 1 de enero de 2006, y haya elegido adoptar la NIIF 7 *Instrumentos financieros: Información a revelar* en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF, no necesita presentar las informaciones comparativas requeridas por la NIIF 7 en dichos estados financieros.

4.1.6.3 Resúmenes históricos.

37 Algunas entidades presentan resúmenes históricos de datos seleccionados, para ejercicios anteriores a aquél en el cual presentan información comparativa completa según las NIIF. Esta NIIF no exige que estos resúmenes cumplan con los requisitos de reconocimiento y valoración de las NIIF. Además, algunas entidades presentan información comparativa con arreglo a los PCGA anteriores, así como la información comparativa exigida por la NIC 1. En el caso de que los estados

financieros contengan un resumen de datos históricos o información comparativa con arreglo a los PCGA anteriores, la entidad:

(a) identificará de forma destacada esa información como no preparada con arreglo a las NIIF; y

(b) revelará la naturaleza de los principales ajustes que habría que practicar para cumplir con las NIIF. La entidad no necesitará cuantificar dichos ajustes.

4.1.6.4 Explicación de la transición a las NIIF.

38 La entidad explicará cómo la transición, de los PCGA anteriores a las NIIF, ha afectado a lo informado anteriormente, como situación financiera, resultados y flujos de efectivo.

4.1.6.5 Conciliaciones.

39 Para cumplir con el párrafo 38, los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF incluirán:

(a) conciliaciones de su patrimonio neto, según los PCGA anteriores, con el que resulte con arreglo a las NIIF para cada una de las siguientes fechas:

(i) la fecha de transición a las NIIF; y

(ii) el final del último ejercicio contenido en los estados financieros más recientes que la entidad haya presentado aplicando los PCGA anteriores.

(b) una conciliación de la pérdida o ganancia presentada según los PCGA anteriores, para el último ejercicio contenido en los estados financieros más recientes de la entidad, con su pérdida o ganancia según las NIIF para el mismo ejercicio; y

(c) si la entidad procedió a reconocer o revertir pérdidas por deterioro del valor de los activos por primera vez al preparar su balance de apertura con arreglo a las NIIF, la información a revelar que habría sido requerida, según la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*, si la entidad hubiese reconocido tales pérdidas por deterioro

del valor de los activos, o las reversiones correspondientes, en el ejercicio que comenzó con la fecha de transición a las NIIF.

40 Las conciliaciones requeridas por los apartados (a) y (b) del párrafo 39, se harán con suficiente detalle como para permitir a los usuarios la comprensión de los ajustes significativos realizados en el balance y en la cuenta de resultados. Si la entidad presentó un estado de flujos de efectivo según sus PCGA anteriores, explicará también los ajustes significativos al mismo.

41 Si la entidad tuviese conocimiento de errores contenidos en la información elaborada con arreglo a los PCGA anteriores, las conciliaciones requeridas por los apartados (a) y (b) del párrafo 39 distinguirán entre las correcciones de tales errores y los cambios en las políticas contables.

42 La NIC 8 no trata los cambios en las políticas contables derivados de la primera adopción de las NIIF. Por tanto, los requisitos de información a revelar respecto a cambios en las políticas contables, que contiene la NIC 8, no son aplicables en los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF de la entidad.

43 Si una entidad no presentó estados financieros en ejercicios anteriores, revelará este hecho en sus primeros estados financieros con arreglo NIIF.

4.1.6.6 Designación de activos financieros o pasivos financieros.

43A. De acuerdo con el párrafo 25A, se permite que una entidad designe un activo financiero o un pasivo financiero previamente reconocido, como un activo financiero o un pasivo financiero contabilizados a valor razonable con cambios en resultados o como un activo financiero disponible para la venta. La entidad revelará el valor razonable de los activos financieros o pasivos financieros designados en cada

una de las categorías, en la fecha de designación, así como su clasificación e importe en libros en los estados financieros previos.

4.1.6.7 Uso del valor razonable como coste atribuido.

44 Si, en su balance de apertura con arreglo a las NIIF, la entidad usa el valor razonable como coste atribuido para un elemento del inmovilizado material, para inmuebles de inversión o para un activo inmaterial (véanse los párrafos 16 y 18), los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF revelarán, para cada partida que figure como línea separada dentro del balance de apertura con arreglo a las NIIF:

- (a) el total acumulado de tales valores razonables; y
- (b) el ajuste acumulado al importe en libros presentado según los PCGA anteriores.

4.1.6.8 Información financiera intermedia.

45. A fin de cumplir con el párrafo 38, si la entidad presenta un informe financiero intermedio, según la NIC 34 *Información Financiera Intermedia*, para una parte del ejercicio cubierto por sus primeros estados financieros presentados con arreglo a las NIIF, cumplirá con los siguientes requerimientos adicionales a los contenidos en la NIC 34:

(a) Si la entidad presentó informes financieros intermedios para el periodo intermedio comparable del año inmediatamente anterior, en cada información financiera intermedia incluirá conciliaciones relativas a:

(i) su patrimonio neto al final del periodo intermedio comparable, según los PCGA anteriores, con el patrimonio neto con arreglo a las NIIF en tal fecha; y

(ii) su pérdida o ganancia obtenida en ese periodo comparable (tanto el dato del año corriente como el del año acumulado hasta la fecha), utilizando los PCGA anteriores, con la pérdida o ganancia con arreglo a las NIIF para tal periodo.

(b) Además de las conciliaciones exigidas por (a), en el primer informe financiero intermedio que presente según la NIC 34, para una parte del ejercicio cubierto por sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF, la entidad incluirá las conciliaciones descritas en los apartados (a) y (b) del párrafo 39 (complementadas con los detalles exigidos por los párrafos 40 y 41), o bien una referencia a otro documento publicado donde se incluyan tales conciliaciones.

46 La NIC 34 exige que se revelen ciertas informaciones mínimas, que están basadas en la hipótesis de que los usuarios de los informes intermedios también tienen acceso a los estados financieros anuales más recientes. Sin embargo, la NIC 34 también exige que la entidad revele información ‘acerca de los sucesos o transacciones que resulten significativos para la comprensión del periodo intermedio actual’. Por tanto, si el adoptante por primera vez no reveló, en sus estados financieros anuales más recientes, preparados con arreglo a los PCGA anteriores, información significativa para la comprensión del periodo intermedio, lo hará dentro de la información financiera intermedia, o bien incluirá en la misma una referencia a otro documento publicado que la contenga.

4.1.7 Fecha de vigencia.

47 La entidad aplicará esta NIIF si sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF corresponden a un ejercicio que comience a partir del 1 de enero de 2004. Se aconseja su aplicación anticipada. Si los primeros estados financieros de la entidad con arreglo a las NIIF se refieren a un ejercicio que comience antes de 1 de enero de 2004, y la entidad aplica esta NIIF en lugar de la *SIC-8 Aplicación, por Primera Vez, de las NIC como Base de Contabilización*, revelará este hecho.

4.1.8 Apéndice A

4.1.8.1 Definición de términos

Este Apéndice es parte integrante de la NIIF.

Fecha de transición a las NIIF: El comienzo del ejercicio más antiguo para el que la entidad presenta información comparativa completa con arreglo a las NIIF, dentro de sus primeros estados financieros presentados con arreglo a las NIIF.

Coste atribuido: Un importe usado como sustituto del coste o del coste depreciado en una fecha determinada. En la depreciación o amortización posterior se supone que la entidad había reconocido inicialmente el activo o pasivo en la fecha determinada, y que este coste era equivalente al coste atribuido.

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

Primeros estados financieros con arreglo a las NIIF: Los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad adopta las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), mediante una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF.

Entidad que adopta por primera vez las NIIF (o adoptante por primera vez): La entidad que presenta sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF.

Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF): Normas e Interpretaciones adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC). Estas Normas comprenden:

- (a) las Normas Internacionales de Información Financiera;
- (b) las Normas Internacionales de Contabilidad; y

c) las Interpretaciones, ya sean las originadas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF), o las antiguas Interpretaciones (SIC).

Balance de apertura con arreglo a las NIIF: El balance de la entidad (publicado o no) en la fecha de transición a las NIIF.

PCGA anteriores: Las bases de contabilización que la entidad que adopte por primera vez las NIIF, utilizaba inmediatamente antes de aplicar las NIIF.

Fecha de Presentación Primer periodo de información con arreglo a las NIIF El final del último ejercicio cubierto por los estados financieros o por un informe financiero intermedio.

Primer periodo de información con arreglo a las NIIF: El periodo de información que finaliza en la fecha de presentación de los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF.

4.1.9 Apéndice B.

4.1.9.1 Combinaciones de negocios.

Este apéndice es parte integrante de la NIIF.

B1 Una entidad que adopte por primera vez las NIIF, podrá optar por no aplicar de forma retroactiva la NIIF 3 Combinaciones de negocios a las combinaciones realizadas en el pasado (esto es, las combinaciones de negocios que ocurrieron antes de la fecha de transición a las NIIF). No obstante, si el adoptante por primera vez reexpresase cualquier combinación de negocios para cumplir con la NIIF 3, reexpresara también todas las combinaciones de negocios posteriores a la misma y aplicara también la NIC 36 Deterioro del valor de los activos (revisada en 2004) y la NIC 38 Activos intangibles (revisada en 2004) desde la misma fecha. Por ejemplo, si la entidad que adopta por primera vez escogiese la reexpresión de una combinación de negocios que ocurrió el 30 de junio de 2002, reexpresara todas las combinaciones

que hayan tenido lugar entre el 30 de junio de 2002 y la fecha de transición a las NIIF, y además aplicara tanto la NIC 36 (revisada en 2004) como la NIC 38 (revisada en 2004) desde el 30 de junio de 2002.

B1A La entidad no necesitará aplicar retroactivamente la NIC 21 Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera, a los ajustes por aplicación del valor razonable ni al fondo de comercio que hayan surgido en las combinaciones de negocios ocurridas antes de la fecha de transición a las NIIF. Si la entidad no aplicase, de forma retroactiva, la NIC 21 a tales ajustes ni al fondo de comercio, los considerará como activos y pasivos de la entidad, y no como activos y pasivos de la adquirida. Por tanto, estos ajustes por aplicación del valor razonable y el fondo de comercio, o bien se encuentran ya expresados en la moneda funcional de la entidad, o bien son partidas no monetarias en moneda extranjera, que se contabilizarán utilizando el tipo de cambio aplicado según los PCGA anteriores.

B1B La entidad puede aplicar la NIC 21 de forma retroactiva a los ajustes por aplicación del valor razonable y al fondo de comercio que aparezcan:

(a) en todas las combinaciones de negocios que hayan ocurrido antes de la fecha de transición a las NIIF, o bien, de forma alternativa

(b) en todas las combinaciones de negocios que la entidad haya escogido reexpresar, para cumplir con la NIC 22, tal como se permite en el anterior párrafo B1 anterior.

B2. Si el adoptante por primera vez no aplica la NIC 22 retroactivamente a una combinación de negocios, este hecho tendrá las siguientes consecuencias para esta combinación:

a) La entidad que adopte por primera vez las NIIF, conservará la misma clasificación (como una adquisición por parte de la empresa adquirente legal, como una adquisición inversa por parte de la empresa legalmente adquirida o como una

unificación de intereses) que tenía en sus estados financieros elaborados con arreglo a los PCGA anteriores.

b) El adoptante por primera vez reconocerá todos sus activos y pasivos en la fecha de transición a las NIIF, que hubieran sido adquiridos o asumidos en una combinación de negocios pasada, que sean diferentes de:

i) algunos activos financieros y pasivos financieros que se dieron de baja según los PCGA anteriores (véase el párrafo 27), y

ii) los activos, incluyendo el fondo de comercio, y los pasivos que no fueron reconocidos en el balance consolidado del adquirente con arreglo a los PCGA anteriores, y que tampoco cumplen las condiciones para su reconocimiento según las NIIF, en el balance individual de la adquirida (véanse los apartados f) e i) de este párrafo B2).

La entidad que adopte por primera vez las NIIF reconocerá cualquier cambio resultante, ajustando las reservas por ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, otra categoría del patrimonio neto), a menos que tal cambio proceda del reconocimiento de un activo inmaterial que estaba previamente incluido en el fondo de comercio (véase el punto i) del la letra g) de este párrafo B2).

c) El adoptante por primera vez excluirá de su balance de apertura con arreglo a las NIIF todas las partidas, reconocidas según los PCGA anteriores, que no cumplan las condiciones para su reconocimiento como activos y pasivos según las NIIF. El adoptante por primera vez contabilizará los cambios resultantes como sigue:

i) La entidad que adopte por primera vez las NIIF pudo, en el pasado, haber clasificado una combinación de negocios como una adquisición, y pudo haber reconocido como activo inmaterial alguna partida que no cumpliera las condiciones para su reconocimiento como activo según la NIC 38 Activos Inmateriales. Deberá reclasificar esta partida (y, si fuera el caso, los intereses minoritarios y los impuestos diferidos correspondientes) como parte del fondo de comercio (salvo que hubiera

deducido el fondo de comercio, con arreglo a los PCGA anteriores, directamente del patrimonio neto; véase el punto i) de la letra g) y la letra i) de este párrafo B2).

ii) La entidad que adopte por primera vez las NIIF reconocerá en las reservas por ganancias acumuladas todos los demás cambios resultantes

d) Las NIIF exigen una valoración posterior de algunos activos y pasivos utilizando una base diferente al coste original, tal como el valor razonable. El adoptante por primera vez valorará tales activos y pasivos, en el balance de apertura con arreglo a las NIIF, utilizando esa base, incluso si las partidas fueron adquiridas o asumidas en una combinación de negocios anterior. Reconocerá cualquier cambio resultante en el importe en libros, ajustando las reservas por ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, otra categoría del patrimonio neto) en lugar del fondo de comercio.

e) Inmediatamente después de la combinación de negocios, el importe en libros, con arreglo a los PCGA anteriores, de los activos adquiridos y de los pasivos asumidos en esa combinación de negocios será su coste atribuido según las NIIF en esa fecha. Si las NIIF exigen, en una fecha posterior, una valoración basada en el coste de estos activos y pasivos, este coste atribuido será la base para la depreciación o amortización basadas en el coste, a partir de la fecha de la combinación de negocios.

f) Si un activo adquirido, o un pasivo asumido, en una combinación de negocios anterior no fue objeto de reconocimiento según los PCGA anteriores, no tendrá un coste atribuido nulo en el balance de apertura con arreglo a las NIIF. En lugar de eso, la empresa adquirente lo reconocerá y valorará, en su balance consolidado, utilizando la base que hubiera sido requerida de acuerdo con las NIIF en el balance individual de la empresa adquirida. Como ejemplo: si la adquirente no tiene, según sus PCGA anteriores, capitalizados los arrendamientos financieros adquiridos en una combinación de negocios anterior, procederá a capitalizarlos, en sus estados financieros consolidados, en la forma que la NIC 17.

Arrendamientos hubiera obligado a hacerlo a la empresa adquirida en sus estados financieros individuales con arreglo a las NIIF. Por el contrario, si un activo o pasivo quedó incluido, según los PCGA anteriores, en el fondo de comercio, pero si se hubiese aplicado la NIC 22 se hubiera reconocido por separado, tal activo o pasivo permanecerá como componente del citado fondo de comercio, salvo que las NIIF obligasen a reconocerlo en los estados financieros individuales de la adquirida.

g) En el balance de apertura con arreglo a las NIIF, el importe en libros del fondo de comercio será el importe en libros en la fecha de transición según los PCGA anteriores, tras realizar los tres ajustes siguientes:

i) Si fuera requerido por el punto de la letra c) de este párrafo B2, el adoptante por primera vez incrementará el importe en libros del fondo de comercio cuando proceda a reclasificar una partida que reconoció como activo inmaterial según los PCGA anteriores.

De forma similar, si la letra f) del presente párrafo B2 exige al adoptante por primera vez el reconocimiento de un activo inmaterial que quedó incluido en el fondo de comercio reconocido según los PCGA anteriores, procederá a reducir su importe en libros (y, si fuera el caso, a ajustar los intereses minoritarios y los impuestos diferidos correspondientes).

ii) Una contingencia que afectase al importe de la contrapartida de la compra, en una combinación de negocios anterior, puede haber quedado resuelta antes de la fecha de transición a las NIIF. Si se puede hacer una estimación fiable del ajuste contingente, y si el pago es probable, la entidad que adopte por primera vez las NIIF ajustará el fondo de comercio por ese importe. De forma similar, el adoptante por primera vez ajustará el importe en libros del fondo de comercio cuando un ajuste contingente previamente reconocido no pueda ser valorado de forma fiable, o si su pago no resulte ya probable.

iii) Con independencia de si existe alguna indicación de deterioro del valor del fondo de comercio, la entidad que adopte por primera vez las NIIF aplicará la NIC 36

Deterioro del Valor de los Activos para comprobar, en la fecha de transición, si el fondo de comercio ha sufrido algún deterioro de su valor, y para reconocer, en su caso, la pérdida por deterioro resultante, mediante un ajuste a las reservas por ganancias acumuladas (o, si así lo exigiera la NIC 36, en las reservas por revalorización). La comprobación del deterioro se basará en las condiciones existentes en la fecha de transición a las NIIF.

h) No se practicará, en la fecha de transición a las NIIF, ningún otro ajuste en el importe en libros del fondo de comercio. A título de ejemplo, el adoptante por primera vez no reexpresará el importe en libros del fondo de comercio:

i) para excluir una partida de investigación y desarrollo en curso adquirida en esa combinación de negocios (salvo que el activo inmaterial correspondiente cumpliera las condiciones para su reconocimiento, según la NIC 38, en el balance individual de la empresa adquirida);

ii) para ajustar la amortización del fondo de comercio realizada con anterioridad;

iii) para revertir ajustes del fondo de comercio no permitidos en la NIC 22, pero practicados según los PCGA anteriores, que procedan de ajustes a los activos y pasivos entre la fecha de la combinación de negocios y la fecha de transición a las NIIF.

i) Si, de acuerdo con PCGA anteriores, la entidad que adopte por primera vez las NIIF reconoció el fondo de comercio como una reducción del patrimonio neto:

i) No reconocerá este fondo de comercio en su balance de apertura con arreglo a las NIIF. Además, no transferirá este fondo de comercio a la cuenta de resultados si enajena la inversión en la dependiente o si ésta sufriera un deterioro del valor.

ii) Los ajustes que se deriven de la resolución posterior de una contingencia, que afectase a la contrapartida de la compra, se reconocerán en las reservas por ganancias acumuladas.

j) El adoptante por primera vez, siguiendo sus PCGA anteriores, pudo no haber consolidado una dependiente adquirida en una combinación de negocios anterior (por

ejemplo porque la dominante no la considerase, según esos PCGA, como dependiente, o porque no preparaba estados financieros consolidados). La entidad que adopte por primera vez las NIIF ajustará el importe en libros de los activos y pasivos de la dependiente, para obtener los importes que las NIIF habrían exigido en el balance individual de la dependiente. El coste atribuido del fondo de comercio será igual a la diferencia, a la fecha de transición a las NIIF, entre:

i) la participación de la dominante en tales importes en libros, una vez ajustados; y

ii) el coste, en los estados financieros individuales de la dominante, de su inversión en la dependiente.

k) La valoración del interés minoritario y de los impuestos diferidos se deriva de la valoración de otros activos y pasivos. Por tanto, los ajustes descritos anteriormente para los activos y pasivos reconocidos afectan a los intereses minoritarios y a los impuestos diferidos.

B3. La exención referida a las combinaciones de negocios anteriores, también será aplicable a las adquisiciones anteriores de inversiones en asociadas y participaciones en negocios conjuntos.

B4 Además, la fecha seleccionada en función del párrafo B1 se aplica igualmente para todas esas adquisiciones.

4.1.10 Apéndice C

4.1.10.1 Modificaciones que afectan a otras NIIF

Las modificaciones contenidas en este apéndice tienen vigencia para los estados financieros anuales que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2004. Si una entidad aplica esta NIIF para un ejercicio anterior, estas modificaciones tendrán también vigencia para el mismo.

C1 Esta NIIF deroga la SIC-8 Aplicación, por Primera Vez, de las NIC como Base de Contabilización.

C2 Esta NIIF modifica la letra h) del párrafo 172 de la NIC 39 Instrumentos Financieros:

Reconocimiento y Valoración, que ahora queda como sigue:

“h) si se hubieran realizado titulizaciones, cesiones u otra transacción que implique dar de baja un instrumento financiero, con anterioridad al inicio del ejercicio en que se aplique por primera vez esta Norma, no debe cambiarse retroactivamente la forma de contabilizar dicha operación, para cumplir con los requerimientos establecidos en esta Norma; sin embargo, esto no exime al cedente del cumplimiento de los siguientes requerimientos:

i) reconocer todos los derivados y otras participaciones, tales como los derechos u obligaciones derivados de la administración de dichos instrumentos, que haya conservado después de realizar la transacción y cumplan las condiciones para su reconocimiento según esta Norma u otra NIIF; y

ii) consolidar todas las entidades con cometido especial controladas por el cedente (véase la

SIC-12 Consolidación - Entidades con Cometido Especial).

4.2 Análisis de la Norma Internacional de Información Financiera N°1: Adopción por primera vez de las normas internacionales de información financiera.

El objetivo de esta NIIF es asegurar que los primeros estados financieros conforme a las NIIF de una entidad, así como sus informes financieros intermedios, relativos a una parte del periodo cubierto por tales estados financieros, contienen información de alta calidad que:

(a) sea transparente para los usuarios y comparable para todos los periodos que se presenten;

- (b) suministre un punto de partida adecuado para la contabilización según las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF); y
- (c) pueda ser obtenida a un costo que no exceda a sus beneficios.

Una entidad elaborará y presentará un estado de situación financiera de conforme a las NIIF en la fecha de transición a las NIIF. Éste es el punto de partida para la contabilización según las NIIF.

Una entidad utilizará las mismas políticas contables en su estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF y a lo largo de todos los periodos presentados en sus primeros estados financieros conforme a las NIIF. En general, aquellas políticas contables cumplirán con cada NIIF vigente al final de su primer periodo de información conforme a las NIIF.

En general, la NIIF requiere que una entidad, al preparar el estado de situación financiera de apertura que sirva como punto de partida para su contabilidad según las NIIF, haga lo siguiente:

- (a) reconocer todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por las NIIF;
- (b) no reconocer partidas como activos o pasivos si las NIIF no lo permiten;
- (c) reclasificar los activos, pasivos o componentes del patrimonio reconocidos según los PCGA anteriores, con arreglo a las categorías de activos, pasivos y patrimonio que correspondan según las NIIF; y
- (d) aplicar las NIIF al medir todos los activos y pasivos reconocidos.

Esta NIIF contempla exenciones limitadas para los anteriores requerimientos en áreas específicas, donde el costo de cumplir con ellos probablemente pudiera exceder

a los beneficios a obtener por los usuarios de los estados financieros. La Norma también prohíbe la adopción retroactiva de las NIIF en algunas áreas, particularmente en aquellas donde tal aplicación retroactiva exigiría el juicio profesional de la gerencia acerca de condiciones pasadas, después de que el desenlace de una transacción sea ya conocido por la misma.

La NIIF requiere presentar información que explique cómo ha afectado la transición desde los PCGA anteriores a las NIIF, a lo reportado anteriormente como situación financiera, resultados y flujos de efectivo.

4.2.1 Presentación e información a revelar

Los primeros estados financieros con arreglos a las NIIF, incluirán al menos un año de información comparativa de acuerdo con dicha normativa, no obstante no necesita cumplir con la NIC 32, NIC 39 Y la NIIF 4. En este caso la entidad:

- Aplicara sus PCGA anteriores en la información comparativa que presente sobre instrumentos financieros dentro del alcance dela NIC 32 y la NIC 39 así como sobre contratos de seguros dentro del alcance de la NIIF 4
- Revelara este hecho junto con los criterios utilizados para preparar dicha información
- Revelara la naturaleza de los principales ajustes necesarios para que la información cumpliera con la NIC 32, NIC 39 y la NIIF 4 sin necesidad de cuantificarlos

No se exige que los resúmenes históricos de datos seleccionados para ejercicios anteriores a aquel en que se presenta la información comparativa completa según las NIIF, cumplan con los requisitos de reconocimiento y valoración de las NIIF

Adicionalmente la entidad deberá explicar como la transición de los PCGA anteriores a las NIIF ha afectado a la situación financiera, resultados y flujo de efectivo de las mismas. Para su explicación deberá presentar:

Conciliaciones de su patrimonio neto según los PCGA anteriores y las NIIF a la fecha de transición a las NIIF y al final del último ejercicio contenido en los últimos estados más recientes que la entidad haya presentado en base a los PCGA anteriores

Conciliación de la pérdida o ganancia presentada según los PCGA anteriores para el último ejercicio contenido en los estados financieros más recientes de la entidad, con su pérdida o ganancia según las NIIF para el mismo ejercicio.

4.2.2 Reconocimiento.

El punto de partida para la contabilización bajo NIIF será un balance de apertura con arreglo a las NIIF, preparado por la entidad en fecha de transición a las mismas, entendida esta como el comienzo del ejercicio más antiguo para que la entidad pueda presentar información comparativa completa con respecto a las NIIF dentro de sus primeros estados financieros presentados en base a dicha normativa.

Este balance se preparara en base a las políticas contables descrita en cada una de las NIIF vigentes y en todas aquellas NIIF todavía no obligatorias, pero que en las mismas se permita la aplicación anticipada

En particular la entidad:

Reconocerá todos los activos y pasivos requeridos por las NIIF.

No reconocerá partidas como activos y pasivos si las NIIF no permiten su reconocimiento.

Reclasificara activos, pasivos y componentes del patrimonio neto con arreglo a lo establecido en las NIIF.

Aplicara las NIIF en la valoración de todos los activos y pasivos reconocidos.

Los ajustes resultantes de diferencias de políticas contables entre los PCGA anteriores y las NIIF se reconocerán en la fecha de transición directamente en las reservas por ganancias acumuladas.

La NIIF 1 establece una serie de exclusiones al principio general de aplicación de todas y cada unas de las NIIF al balance de apertura. Estas se pueden clasificar en dos grandes grupos:

Exenciones para ciertos requerimientos contenidas en otras NIIF

Prohibiciones a la aplicación retroactiva de algunos aspectos de otras NIIF

La entidad podrá optar por el uso de uno o más de las siguientes exenciones:

Combinaciones de negocios

Valor razonable o revalorización como coste atribuido

Retribuciones a empleados

Diferencias de conversiones acumuladas

Instrumentos financieros compuestos

Activos y pasivos de dependientes, asociadas y negocios conjuntos

Designación de instrumentos financieros previamente conocidos

Transacciones con pagos basados en acciones

4.2.3 Medición.

La entidad con una fecha de transición a las NIIF anterior al 1 de enero de 2005 aplicará las disposiciones transitorias de la NIIF 5. La entidad con una fecha de transición a las NIIF a partir del 1 de enero de 2005, aplicará la NIIF 5 retroactivamente.

4.2.3 Alcance.

Una entidad aplicara esta NIIF en:

Sus estados financieros con arreglos a las NIIF, es decir, los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad adopta las NIIF mediante una declaración explícita y sin reservas contenida en dichos estados financieros, del cumplimiento de dicha normativa.

En cada informe intermedio que, en su caso, presente de acuerdo con la NIC 34 información financiera intermedia relativa a una parte del ejercicio cubierto por sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF

4.3 Caso Práctico: NIIF 1 “adopción por primera vez de las normas internacionales de información financiera”.

EMPRESAS AREAS II 2011 CA. Para el año terminado al 31/12/2009 (expresado en Bs f)	Balance de situación (PCGA) 1/12/2008	Cambios en políticas contables		Balance de situación (NIIF) 31/12/2008
		Debe	haber	

ACTIVO

ACTIVO CORRIENTE

Efectivos y equivalentes	14.000.000	14.000.000
Cuentas por cobrar	24.000.000	24.000.000

Inventarios netos	79.000.000	287.000	1.200.0000	78.087.000
Prepagados y diferidos	7.500.000		2.150.000	5.350.000
Inversiones mantenidas ventas		4.300.000		4.300.000
Total activo corriente	124.500.000			125.737.000
ACTIVO NO CORRIENTE				
Cuentas por cobrar largo plazo	1.800.000			1.800.000
Inversiones	15.700.000		15.700.000	
Inversiones mantenidas/venta		11.400.000		11.400.000
Propiedad, planta y equipo neto	97.000.000			97.000.000
Intangible y diferido	5.600.000	1.400.000	3.486.755	3.513.2450
Total activo no corriente	120.100.000			113.713.245
TOTAL ACTIVO	244.600.000			239.450.245

PASIVO Y PATRIMONIO**NETO****PASIVO CORRIENTE**

Obligaciones bancarias	67.800.000			67.800.000
Cuentas por pagar	6.000.0000			6.000.000
Impuestos y contribuciones por pagar	10.400.000			10.400.000
Obligaciones laborales	8.300.000	2.380.000,0		5.920.000
TOTAL PASIVO	92.500.000			90.120.000

CORRIENTE**PASIVO NO CORRIENTE**

Cuentas por pagar largo plazo	20.000.000			20.000.000
Impuesto sobre la renta diferido	5.700.000			5.700.000
Total pasivo no corriente	25.700.000			25.700.000

Total pasivo	118.200.000			115.820.000
Patrimonio neto				
Capital social	70.000.000			70.000.000
Utilidades retenidas	39.200.000	5.436.755	2667000	36.430.245
Reserva legal	17.200.000			17.200.000
Total patrimonio neto	126.400.000			123.630.245
Total pasivo y patrimonio neto	244.600.000			239.450.245

Política contable existente

A.Efectivos y equivalentes: la empresa considera efectivo los depósitos a la vista en bancos, los cuales no tienen restricción en cuanto a su disponibilidad, así como también las inversiones liquidas con vencimiento menor de tres meses

Cambios requeridos adopción NIIF

No requiere modificación ya que las políticas contables coinciden con la clasificación y definiciones del párrafo 6 de la NIC 7.

B.Cuentas por cobrar: la empresa tiene registrado como cuentas por cobrar comerciales aquellas cuentas de clientes cuyo cobro se hará efectivo antes de los 12 meses del año siguiente

No se requiere ningún cambio ya que la política contable coincide con la clasificación y definiciones del párrafo 9 de la NIC 39 y el apartado para cobro dudoso con el párrafo 63 de la misma norma.

Contra el saldo de dichas cuentas se ha realizado un apartado de cobro dudoso de Bs 2.876296.00 para el año 2008 y 1958345 para el 2009

Dicho apartado se realiza cuando existe una evidencia objetiva que la empresa no estará en capacidad de cobrar los saldos adeudados

En las cuentas por cobrar a largo plazo se registran los préstamos otorgados a entes particulares y Bs 750874,00 entregados a los accionistas como anticipos a futuros dividendos.

C. Inventarios netos: la empresa tiene como política contable registrar como costo del inventario de materias primas importadas para los costos financieros incluidos hasta el momento de la nacionalización. Al 31/12/2008 el monto registrado por este concepto es de Bs 1200000

Se incluye también en el saldo un apartado por obsolescencia o salida lenta de Bs 287000 para el año 2008

Los inventarios se valúan con base al método NGP de la DPC-10, al costo histórico reexpresado. La determinación del costo se basa en el método PEPS (primero en entrar primero en salir)

D. Prepagados intangibles y diferidos: los gastos de estudios e investigación se registran como gastos pagados por anticipado con la finalidad de reclasificarlos luego como activos o gastos dependiendo de lo que resulte en el momento en el cual la investigación finalice.

Los gastos de desarrollo de proyectos se registran como activo intangible con la finalidad de reclasificarlos luego como activo o gasto dependiendo de lo que resulte en el momento en el cual el proyecto haya finalizado.

El intangible de Bs 5600000 no representa la plusvalía originada por la adquisición de la subsidiaria, la cual se está amortizando en 10 años a partir del 1 de julio de 2007. En la determinación de la plusvalía no se tuvieron en cuenta los valores razonables de los activos y pasivos y en consecuencia se sobreestimo por Bs 2500000

De acuerdo con el párrafo 6 de la NIC 23 este inventario no califica para la capitalización de intereses, ya que la materia prima esta lista para su uso desde el momento en que es adquirida.

El apartado por obsolescencia debe estar de acuerdo con lo establecido en el párrafo de la NIC 2. Es decir, una partida no se deteriora solo por tener movimiento

El método PEPS esta de acuerdo con el párrafo 25 de la NIC 2.

Las políticas de los gastos de estudio de investigación no cumple con los parámetros de la NIC 38, según el párrafo 34, los gastos de investigación no se reconocen como activo intangible

Los gastos de desarrollo para ser considerados intangibles es necesario que cumplan con los requerimientos del punto 57 de la misma norma

De acuerdo al párrafo 51 de la NIC 3 la determinación de la plusvalía debe tomar en cuenta los valores razonables de los activos y pasivos netos.

Prepagados y diferidos (anexo)

Concepto	monto Bsf
Seguros y fianzas	4.700.000
Existencia de papelería	650.000
ISLR diferido	1400.000
Estudios e investigaciones	750.000
Total	7 500.000

Composición del Impuesto diferido

Concepto diferido	Monto	ISLR
Provisión de inventario	4.548,00	1.730
Provisión impuesto Municipal	109789,00	14.230
Provisión Inversiones	238.000,00	986.755
Provisión despido injustificado		1.400.000
Total		

Los activos y pasivos de impuestos y pasivos de impuestos diferidos se deben presentar en el activo o pasivo no corriente de acuerdo al párrafo 70 de la NIC 1

E. Inversiones: en las inversiones se incluyen las realizadas en otras compañías sobre las cuales la empresa no tiene control y no se cotizan en la bolsa de valores

Además también se incluyen Bs 4300000 en acciones en acciones recibidas como parte de pago. Estas acciones tampoco se cotizan en la bolsa de valores, pero la empresa tiene un plan para venderlas.

Las inversiones en empresas donde la entidad no tenga control se clasifican como disponibles para la venta, corriente o no corriente según tenga plan para venderla o no. En ambos casos si no se cotizan en la bolsa y su valor razonable no se puede ser medido con confiabilidad según el párrafo GA81 del apéndice A de la NIC 39, la empresa esta excluida de medir estas inversiones a valor razonable.

F. Propiedad, planta y equipo:

La propiedad, planta y equipo se actualiza mediante la aplicación del método Nivel General de Precios de acuerdo a los párrafos 74 y 75 de la DPC-10

G. Obligaciones bancarias: representan los saldos de los pagares y otros préstamos a corto plazo obtenidos de las entidades financieras.

H. Cuentas por pagar: corresponden a los negocios con proveedores comerciales las cuales se presentan en el pasivo corriente, las de vencimiento en los próximos 12 meses, en el pasivo no corriente las de vencimiento mayor a doce meses

I. Impuestos y contribuciones por pagar: representa el monto por pagar a la administración tributaria por los distintos impuestos directos e indirectos luego de haber realizado la correspondiente compensación de débitos y créditos fiscales y la rebaja correspondiente por impuestos anticipados. También se incluyen las contribuciones sociales pendientes de pago.

J. Obligaciones laborales; la empresa registra como obligaciones laborales lo correspondiente a lo establecido en el artículo 108 de la ley orgánica de trabajo y todo los años participa a los empleados del 75% de dicha acumulación, atendiendo a las solicitudes hechas por los empleados y lo establecido en la ley.

Adicionalmente acumula un monto adicional para cubrir las posibles indemnizaciones por despido injustificado. Al cierre del 2008 este monto adicional tiene acumulado 2360000

De acuerdo al párrafo 16 de la NIIF 1, la entidad puede tomar el valor razonable como costo presuntivo por lo que no hay cambios según NIIF

No se requiere ningún cambio ya que la política contable coincide con la clasificación y definiciones de pasivos según NIIF

No se requiere ningún cambio ya que la política contable coincide con la clasificación y definiciones de pasivo según NIIF

Los activos y pasivos de activos diferidos se compensan solo si se cumple con los requerimientos del párrafo 71 de la NIC 12

Este concepto no cumple con lo establecido en el párrafo 133 de la NIC 19 para el reconocimiento del pasivo por beneficio por terminación. Tampoco con los criterios expuestos en el párrafo 14 de la NIC 37 para considerar las provisiones

Se debe excluir de los activos el impuesto diferido correspondiente.

K. Impuesto sobre la renta diferido: Proviene de las diferencias obtenidas por la conciliación fiscal de las rentas.	En este caso el criterio aplicado coincide con la aplicación de la NIC 12
L. Capital social: representa el total de acciones emitidas y pagadas	No requiere modificación ya que la política contable coincide con la clasificación y definiciones de patrimonio.
M. Utilidades retenidas; son los resultados acumulados y que a la fecha no han sido distribuidos como dividendos entre los inversionistas.	No requiere modificación ya que la política contable coincide con la clasificación y definiciones de patrimonio.
N. Reserva legal: registrada de acuerdo al código de comercio	No requiere modificación ya que la política contable coincide con la clasificación y definiciones de patrimonio.

AJUSTES DEL AÑO 2008

EMPRESA AREAS II 2011, CA

DIARIO 2008

		Efectos de la aplicación de la NIF	
		Debe	Haber
C1	Utilidades Retenidas	1.200.000	
	Inventarios		1.200.000
	<i>Exclusión de los intereses capitalizados en los inventarios</i>		
C2	Inventarios	287.000	
	Utilidades Retenidas		287.000
	Exclusión del apartado de obsolescencia		
D1	Utilidades Retenidas	750.000,00	
	Prepagos y diferidos		750.000,00
	<i>Exclusión de los gastos de investigación y desarrollo</i>		
D2	Utilidades retenidas	2.500.000	

	Intangibles y diferidos		2.500.000
	<i>Exclusión de la sobrevaluación de la plusvalía de la subsidiaria adquirida</i>		
D3	Intangibles y diferidos	1.400.000	
	Prepagados y diferidos		1.400.000
	<i>Para reclasificar como activo no corriente los créditos fiscales.</i>		
E1	Inversiones mantenidas para la venta (CP)	4.300.000	
	Inversiones mantenidas para la venta (Corto plazo)	11.400.000	
	Inversiones permanentes		15.700.000
	<i>Para reclasificar las inversiones mantenidas para la venta</i>		
J1	Obligaciones laborales	2.380.000	
	Utilidades Retenidas		2.380.000
	<i>Para excluir obligaciones laborales no permitidas por las NIFF</i>		
J2	Utilidades Retenidas	966.755	
	Intangibles y diferidos		966.755
	<i>Para excluir los créditos fiscales diferidos por las obligaciones laborales no permitidas por las NIFF</i>		
		25.203.755	25.203.755

LIBRO MAYOR AÑO 2008
EMPRESAS AREAS II 2011 C.A

	Debe	Haber
Inventarios		
C1		1.200.000
C2	287.000	

	287.000	1.200.000
Utilidades retenidas		
C1	1.200.000	
D2		287.000
D1	750.000	
D2	2.500.000	
J1		2.380.000
J2	986.755	
	5.436.755	2.667.000
Prepagados Diferidos		
D1		750.000
D3		1.400.000
		21.500.000
Intangibles y diferidos		
D2		2.500.000
D3	1.400.000	
J2		986.755
	14.000.000	3.486.755
Inversiones mantenidas para la venta (cp)		
E1	4.300.000	
	4.300.000	
Inversiones mantenidas para la venta (lp)		
E1	11.400.000	
	11.400.000	
Inversiones permanentes		
		15.700.000
E1		
		15.700.000
Obligaciones laborales		

J1	2.380.000
	2.380.000

4.4 Norma Internacional de Información Financiera para Pymes, Sección 22 - Pasivos y Patrimonio.

4.4.1 Alcance de esta sección.

22.1 Esta Sección establece los principios para clasificar los instrumentos financieros como pasivos o como patrimonio, y trata la contabilización de los instrumentos de patrimonio emitidos para individuos u otras partes que actúan en capacidad de inversores en instrumentos de patrimonio (es decir, en calidad de propietarios).

La Sección 26 *Pagos Basados en Acciones* trata la contabilización de una transacción en la que la entidad recibe bienes o servicios de empleados y de otros vendedores que actúan en calidad de vendedores de bienes y servicios (incluyendo los servicios a los empleados) como contraprestación por los instrumentos de patrimonio (incluyendo acciones u opciones sobre acciones).

22.2 Esta Sección se aplicará cuando se clasifiquen todos los tipos de instrumentos financieros, excepto a:

(a) Las participaciones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos que se contabilicen de acuerdo con la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados*, la Sección 14 *Inversiones en Asociadas* o la Sección 15 *Inversiones en Negocios Conjuntos*.

(b) Los derechos y obligaciones de los empleadores derivados de planes de beneficios a los empleados, a los que se aplique la Sección 28 *Beneficios a los Empleados*.

(c) Los contratos por contraprestaciones contingentes en una combinación de negocios (véase la Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía*).

Esta exención se aplicará solo a la adquirente.

(d) Los instrumentos financieros, contratos y obligaciones derivados de transacciones con pagos basados en acciones a los que se aplica la Sección 26, excepto por lo dispuesto en los párrafos 22.3 a 22.6, que serán de aplicación a las acciones propias en cartera adquiridas, vendidas, emitidas o liquidadas que tengan relación con planes de opciones sobre acciones para los empleados, planes de compra de acciones para los empleados y todos los demás acuerdos con pagos basados en acciones.

4.4.2 Clasificación de un instrumento como pasivo o patrimonio.

22.3 Patrimonio es la participación residual en los activos de una entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

El patrimonio incluye las inversiones hechas por los propietarios de la entidad, más los incrementos de esas inversiones, ganados a través de operaciones rentables y conservados para el uso en las operaciones de la entidad, menos las reducciones de las inversiones de los propietarios como resultado de operaciones no rentables y las distribuciones a los propietarios.

22.4 Algunos instrumentos financieros que cumplen la definición de pasivo se clasifican como patrimonio porque representan el interés residual de los activos netos de la entidad:

(a) Un instrumento con opción de venta es un instrumento financiero que proporciona al tenedor el derecho de volver a vender el instrumento al emisor a cambio de efectivo o de otro activo financiero o que el emisor vuelve a rescatar o recomprar automáticamente en el momento en que tenga lugar un suceso futuro incierto o la muerte o retiro del tenedor de dicho instrumento. Un instrumento con opción de venta se clasificará como un instrumento de patrimonio si tiene todas las características siguientes:

(i) Otorga al tenedor el derecho a una participación proporcional en los activos netos de la entidad en caso de liquidación de ésta. Los activos netos de la entidad son los que se mantienen después de deducir todos los demás derechos sobre sus activos.

(ii) El instrumento se encuentra en la clase de instrumentos que está subordinada a todas las demás clases de instrumentos.

(iii) Todos los instrumentos financieros de la clase de instrumentos que está subordinada a todas las demás clases de instrumentos tienen características idénticas.

(iv) Además de la obligación contractual para el emisor de recomprar o rescatar el instrumento a cambio de efectivo o de otro activo financiero, el instrumento no incluye ninguna obligación contractual de entregar a otra entidad efectivo u otro activo financiero, ni de intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad en condiciones que sean potencialmente desfavorables para la entidad, y no constituye un contrato que sea o pueda ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propio de la entidad.

(v) Los flujos de efectivo totales esperados atribuibles al instrumento a lo largo de su vida se basan sustancialmente en los resultados, en el cambio en los activos netos reconocidos o en el cambio en el valor razonable de los activos netos

reconocidos y no reconocidos de la entidad a lo largo de la vida del instrumento (excluyendo cualesquiera efectos del instrumento).

(b) Los instrumentos, o componentes de instrumentos, que están subordinados a todas las demás clases de instrumentos se clasifican como patrimonio si imponen a la entidad una obligación de entregar a terceros una participación proporcional de los activos netos de la entidad solo en el momento de la liquidación.

22.5 Los siguientes son ejemplos de instrumentos que se clasifican como pasivos en lugar de como patrimonio:

(a) Un instrumento se clasifica como pasivo si la distribución de activos netos en el momento de la liquidación está sujeta a un importe máximo (techo).

Por ejemplo, en la liquidación, si los tenedores del instrumento reciben una participación proporcional de los activos netos, pero este importe está limitado a un techo y los activos netos en exceso se distribuyen a una institución benéfica o al gobierno, el instrumento no se clasifica como patrimonio.

(b) Un instrumento con opción de venta se clasifica como patrimonio si, al ejercer la opción de venta, el tenedor recibe una participación proporcional de los activos netos de la entidad que se mide de acuerdo con esta NIIF.

Sin embargo, si el tenedor tiene derecho a un importe medido sobre alguna otra base (tal como PCGA locales), el instrumento se clasifica como pasivo.

(c) Un instrumento se clasificará como un pasivo si obliga a la entidad a realizar pagos al tenedor antes de la liquidación, tales como un dividendo obligatorio.

(d) Un instrumento con opción de venta clasificado como patrimonio en los estados financieros de la subsidiaria se clasificará como un pasivo en los estados financieros consolidados del grupo.

(e) Una acción preferente que estipula un rescate obligatorio por el emisor por un importe fijo o determinable en una fecha futura fija o determinable, o que da al

tenedor el derecho de requerir al emisor el rescate de instrumento en o después de una fecha en particular por un importe fijo o determinable es un pasivo financiero.

22.6 Las aportaciones de socios de entidades cooperativas e instrumentos similares son patrimonio si:

(a) la entidad tiene un derecho incondicional para rechazar el rescate de las aportaciones de los socios, o

(b) el rescate está incondicionalmente prohibido por la ley local, por el reglamento o por los estatutos de la entidad.

4.4.2 Emisión inicial de acciones u otros instrumentos de patrimonio.

22.7 Una entidad reconocerá la emisión de acciones o de otros instrumentos de patrimonio como patrimonio cuando emita esos instrumentos y otra parte esté obligada a proporcionar efectivo u otros recursos a la entidad a cambio de éstos.

(a) Si los instrumentos de patrimonio se emiten antes de que la entidad reciba el efectivo u otros recursos, la entidad presentará el importe por cobrar como una compensación al patrimonio en su estado de situación financiera, no como un activo.

(b) Si la entidad recibe el efectivo u otros recursos antes de que se emitan los instrumentos de patrimonio, y no se puede requerir a la entidad el reembolso del efectivo o de los otros recursos recibidos, la entidad reconocerá el correspondiente incremento en el patrimonio en la medida de la contraprestación recibida.

(c) En la medida en que los instrumentos de patrimonio hayan sido suscritos pero no emitidos y la entidad no haya todavía recibido el efectivo o los otros recursos, la entidad no reconocerá un incremento en el patrimonio.

22.8 Una entidad medirá los instrumentos de patrimonio al valor razonable del efectivo u otros recursos recibidos o por recibir, neto de los costos directos de emisión de los instrumentos de patrimonio. Si se aplaza el pago y el valor en el tiempo del dinero es significativo, la medición inicial se hará sobre la base del valor presente.

22.9 Una entidad contabilizará los costos de transacción de una transacción de patrimonio como una deducción del patrimonio, neto de cualquier beneficio fiscal relacionado.

22.10 Las leyes que sean aplicables determinarán cómo se presenta en el estado de situación financiera el incremento en el patrimonio que surge de la emisión de acciones u otros instrumentos de patrimonio. Por ejemplo, el valor a la par (u otro valor nominal) de las acciones y el importe pagado en exceso del valor a la par pueden presentarse de forma separada.

4.4.3 Venta de opciones, derechos y certificados de opciones para compra de acciones (warrants).

22.11 Una entidad aplicará los principios de los párrafos 22.7 a 22.10 a las emisiones de patrimonio por medio de ventas de opciones, derechos, certificados de opciones para compra de acciones (warrants) e instrumentos de patrimonio similares.

4.4.4 Capitalización de ganancias o emisiones gratuitas y división de acciones

22.12 Una capitalización de ganancias o una emisión gratuita (conocida algunas veces como dividendo en forma de acciones) consiste en la entrega de nuevas acciones a los accionistas en proporción a sus acciones antiguas. Por ejemplo, una entidad puede dar a sus accionistas un dividendo de una acción por cada cinco acciones antiguas que tengan. Una división de acciones (conocido algunas veces

como una división de acciones) es la división de las acciones existentes en múltiples acciones. Por ejemplo, en una división de acciones, cada accionista puede recibir una acción adicional por cada acción poseída. En algunos casos, las acciones previamente en circulación se cancelan y son reemplazadas por nuevas acciones.

La capitalización de ganancias y emisiones gratuitas, así como las divisiones de acciones no cambian el patrimonio total. Una entidad reclasificará los importes dentro del patrimonio como lo requiera la legislación aplicable.

4.4.5 Deuda convertible o instrumentos financieros compuestos similares.

22.13 En la emisión de deuda convertible o de instrumentos financieros compuestos similares que contengan un componente de pasivo y un componente de patrimonio, una entidad distribuirá el producto entre el componente de pasivo y el componente de patrimonio. Para realizar la distribución, la entidad determinará primero el importe del componente de pasivo como el valor razonable de un pasivo similar que no tenga un componente de conversión o un componente de patrimonio asociado similar. La entidad distribuirá el importe residual como el componente de patrimonio. Los costos de la transacción se distribuirán entre el componente de deuda y el componente de patrimonio sobre la base de sus valores razonables relativos.

22.14 La entidad no revisará la distribución en un periodo posterior.

22.15 En periodos posteriores a la emisión de los instrumentos, la entidad reconocerá sistemáticamente cualquier diferencia entre el componente de pasivo y el importe principal por pagar al vencimiento como un gasto por intereses adicional utilizando el método del interés efectivo (véanse los párrafos 11.15 a 11.20). El Apéndice de esta sección ilustra la contabilización de la deuda convertible del emisor.

4.4.6 Acciones propias en cartera.

22.16 Las acciones propias en cartera son instrumentos del patrimonio de una entidad que han sido emitidos y posteriormente readquiridos por ésta. Una entidad deducirá del patrimonio el valor razonable de la contraprestación entregada por las acciones propias en cartera. La entidad no reconocerá una ganancia o pérdida en resultados por la compra, venta, emisión o cancelación de acciones propias en cartera.

4.4.7 Distribuciones a los propietarios.

22.17 Una entidad reducirá del patrimonio el importe de las distribuciones a los propietarios (tenedores de sus instrumentos de patrimonio), neto de cualquier beneficio fiscal relacionado. El párrafo 29.26 proporciona una guía sobre la contabilización de las retenciones fiscales sobre dividendos.

22.18 En ocasiones, una entidad distribuye otros activos que no son efectivo como dividendos a los propietarios. Cuando una entidad declare este tipo de distribución y tenga obligación de distribuir activos distintos al efectivo a los propietarios, reconocerá un pasivo. El pasivo se medirá al valor razonable de los activos a distribuir. Al final de cada periodo sobre el que se informa, así como en la fecha de liquidación, la entidad revisará y ajustará el importe en libros del dividendo a pagar para reflejar los cambios en el valor razonable de los activos a distribuir, reconociendo cualquier variación en el patrimonio como ajustes al importe de la distribución.

4.4.8 Participaciones no controladoras y transacciones en acciones de una subsidiaria consolidada.

22.19 En los estados financieros consolidados, se incluirá en el patrimonio una participación no controladora en los activos netos de una subsidiaria. Una entidad tratará los cambios en la participación controladora de una controladora en una subsidiaria que no den lugar a una pérdida de control como transacciones con tenedores de instrumentos de patrimonio en su capacidad de tales. Por consiguiente, se ajustará el importe en libros de las participaciones no controladoras para reflejar el cambio en la participación de la controladora en los activos netos de la subsidiaria. Cualquier diferencia entre el importe por el que se ajusten las participaciones no controladoras y el valor razonable de la contraprestación pagada o recibida, si existiese, se reconocerá directamente en el patrimonio y se atribuirá a los tenedores de patrimonio de la controladora. Una entidad no reconocerá ganancia ni pérdida por estos cambios. Asimismo, una entidad no reconocerá ningún cambio en el importe en libros de los activos (incluyendo la plusvalía) o de los pasivos como resultado de estas transacciones.

4.5 Análisis de la Norma Internacional de Información Financiera Para Pymes, Sección 22 – Pasivos y Patrimonio.

La sección 22 del N.I.I.F para PYMES complementa las secciones 11y12 relacionas con instrumentos financieros.

De manera específica:

Establece los principios para la clasificación de los instrumentos financieros ya sea como pasivos o como patrimonio.

Aborda la contabilidad de los instrumentos de patrimonio emitidos a individuos y otras partes que actúan en su capacidad como inversionistas en instrumentos de patrimonios.

Otros temas relacionados no son cubiertos por esta sección y en consecuencia se debe hacer referencia directa a otras secciones de este Estándar, así:

Pago basados en acciones: transacciones en las cuales la entidad recibe (de empleados u otros vendedores que actúan en su capacidad como vendedores) bienes o servicios (incluye servicios de empleados) como consideración por sus instrumentos de patrimonio (incluye acciones u operaciones de acciones).

Intereses en subsidiarias, asociados y negocios conjuntos: contabilicen de acuerdo con la Sección 9 Estados financieros consolidados e independiente, la Sección 14 inversiones en asociados o la Sección 15 intereses en negocio conjunto.

Beneficio para empleados: derechos y obligaciones que los empleados tienen en planes de beneficios para empleados: ver la Sección 28 Beneficios para los empleados.

Contratos (del adquiriente) para consideración contingente en la combinación de negocios:

Instrumentos financieros, contratos y obligaciones según transacciones de pago basado en acciones

Patrimonio es el interés residual en los activos de una entidad, luego de reducir todos sus pasivos. Incluyen las inversiones realizadas por los propietarios de la entidad mas las adicionales a esas inversiones ganadas mediante las operaciones

rentables y retenida para su uso en la operaciones de la entidad. Menos las reducciones a las inversiones de los propietarios como resultados de las operaciones no rentables y de las distribuciones de los propietarios.

Pasivo es la obligación presente de la entidad, como surge de eventos pasados, cuya liquidación se espera que resulte en la salida de los recursos de entidad que conllevan beneficios económicos.

Las N.I.I.F para PYMES determinan tratamientos contables diferentes de acuerdo con la clasificación de los elementos de los estados financieros, lo cual modifica sustancialmente la posición financiera, el desempeño financiero y los flujos de efectivos. Adicionalmente, son bastante estrictos en las condiciones para permitir re clasificaciones.

Las NIIF para PYMES siguen la misma línea y en lo relacionado con la clasificación ya sea como pasivos o ya sea como patrimonio es especialmente cuidadoso. Tal clasificación debe realizarse de acuerdo a como se respondan las tres preguntas fundamentales:

¿Existen instrumentos de patrimonio que si bien satisfacen la definición de pasivos se clasifiquen como patrimonio porque representan el interés residual en los activos netos de la entidad?

¿Existen instrumentos que se clasifican como pasivos más que como patrimonio?

¿Qué ocurre con las acciones de los miembros en entidades cooperativas y con instrumentos similares?

Cada una de esas preguntas tiene una respuesta que le es propia, así como consecuencia que les son inherentes. Abajo se analizan.

¿Existen instrumentos de patrimonio que si bien satisfacen la definición de pasivo se clasifiquen como patrimonio porque representan el interés residual en los activos netos de la entidad?

La respuesta es claramente afirmativa y corresponde a una situación financiera que se tiene que reflejar en la contabilidad. Los principales son:

Instrumentos vendibles (con opción a venta) son los instrumentos que le dan al tenedor el derecho a venderle ese instrumento al emisor por el efectivo u otro activo financiero o que automáticamente son redimidos o recomprados por el emisor en la ocurrencia de un evento futuro incierto o a la muerte o retiro del tenedor del instrumento. El párrafo 4 de dicha sección enumera cinco (5) condiciones que tales instrumentos deben cumplir para poder ser clasificados como instrumento de patrimonio.

Instrumentos, o componentes e instrumentos, que estén subordinados a todas las otras clases de instrumentos que se clasifiquen como patrimonio si le impone a la entidad la obligación de venderle a otra parte la participación a pro rata de los activos netos de la entidad solamente en la liquidación para las PYMES, estos tipos de instrumentos son bastantes comunes como mecanismo de financiación no bancaria, especialmente como capital de riesgo o capital semilla.

¿Existen instrumentos que se clasifican como pasivos más que como patrimonio?

Aquí también la respuesta es afirmativa e igualmente corresponde a la situación financiera que se tiene que reflejar en la contabilidad. La Sección 22 del NIIF para PYMES ofrece una lista de ejemplo para ellos:

Si en la liquidación la distribución de los activos netos esta sujeta a una cantidad máxima (techo).

Instrumentos vendibles (con opción a venta) si, cuando se ejerce la opción de venta, el tenedor recibe la participación a pro rata de los activos netos de la entidad (medidos de acuerdo con este NIIF) sin embargo, como se vio arriba, si el tenedor tiene el derecho a una cantidad medida con alguna otra norma técnica (por ejemplo PCGA locales) el instrumento se clasifica como pasivo.

Si obliga a la entidad a hacerle pagos al tenedor antes de la liquidación, tal como es el caso de los dividendos obligatorios.

El instrumento financiero vendible (con opción a venta) se clasifica como patrimonio en los estados financieros de la subsidiaria se clasifica como pasivos en los estados financieros consolidados del grupo.

Las acciones preferidas que proveen la redención obligatoria, por parte del emisor, por la cantidad fija o determinada a una fecha futura fija o determinada, o le da al tenedor el derecho de requerir que el emisor redima el instrumento en o después de una fecha particular por una cantidad fija o determinable.

Para las PYMES, estos tipos de instrumentos son bastantes comunes como mecanismo de financiación no bancaria, especialmente como capital de riesgo o capital de semilla.

¿Qué ocurre con las acciones de los miembros en entidades cooperativas y con instrumentos similares?

a) Se les consideran como patrimonio si cumplen las siguientes condiciones:

- b) La entidad tiene el derecho incondicional de rechazar la redención de las acciones de los miembros; y
- c) La redención esta incondicionalmente prohibida por la ley local, la regulación o el estatuto que gobierna a la entidad.

4.6 Caso práctico de Norma Internacional de Información Financiera para Pymes, Sección 22 - Pasivos y Patrimonio.

Deuda convertible o instrumentos compuestos:

Para realizar el siguiente ejercicio se debe considerar lo especificado en la sección 22 “pasivo y Patrimonio”:

El producto se distribuye entre el componente de pasivo y el componente de patrimonio.

Cuando se emite el instrumento, primero se debe valorar el componente de pasivo, y la diferencia entre el importe total de la emisión (que es el valor razonable del instrumento en su totalidad) y el valor razonable del componente de pasivo se asigna al componente de patrimonio.

El 1 de enero de 20X5, una entidad emite 500 bonos convertibles. Los bonos son emitidos a la par con un valor nominal de 100 u.m. por título y son por cinco años, sin costos de transacción. El importe total de la emisión es de 50.000 u.m. El interés es pagadero anualmente al final del periodo, a una tasa de interés anual del 4 por ciento. Cada bono es convertible, a discreción del emisor, en 25 acciones ordinarias en cualquier momento hasta el vencimiento. En el momento de la emisión

de los bonos, la tasa de interés de mercado para una deuda similar sin posibilidad de conversión es del 6 por ciento.

Cuando se emite el instrumento, primero se debe valorar el componente de pasivo, y la diferencia entre el importe total de la emisión (que es el valor razonable del instrumento en su totalidad) y el valor razonable del componente de pasivo se asigna al componente de patrimonio. El valor razonable del componente de pasivo se calcula mediante la determinación de su valor presente usando la tasa de descuento del 6 por ciento

	U.M
Importe de la emisión del bono (A)	50.000
Valor presente del principal al final de cinco años (véanse abajo los cálculos)	37.363
Valor presente del interés pagadero anualmente al final del periodo de cinco años	8.425
Valor presente del pasivo, que es el valor razonable del componente de pasivo (B)	45.788
Valor residual, que es el valor razonable del componente de patrimonio(A) – (B)	4.212

Formulas:

$$V_p = V_f (1 + i)^{-n}$$

$$V_p = Q [1 - (1+i)^{-n}/i]$$

El emisor de los bonos realiza el siguiente asiento en el libro diario por la emisión efectuada el 1 de enero de 20X5:

Dr Efectivo	50.000 u.m.	
Cr Pasivo financiero – Bono convertible		45.788 u.m.
Cr Patrimonio		4.212 u.m.

El importe de 4.212 u.m. representa un descuento sobre la emisión de los bonos, de modo que el asiento también podría mostrarse como “bruto”:

Empresas Venezuela C.A

Diario 200X

Dr Efectivo	50.000 u.m.	
Dr Descuento del bono	4.212 u.m	
Cr Pasivo financiero – Bono convertible		50.000 u.m.
Cr Patrimonio		4.212 u.m.

Después de la emisión, el emisor amortizará el descuento del bono de acuerdo con la siguiente tabla:

	(a) Pago por Intereses (u.m.)	(b) Total de gastos por intereses (u.m.) = 6% x (e)	(c) Amortización de descuento del bono (u.m.) = (b) - (a)	(d) Descuento del bono (u.m.) = (d) - (c)	(e) Pasivo neto (u.m.) = 50.00 - (d)
1/1/20X5				4.212	45.788
31/12/20X5	2000	2.747	747	3.465	46.535
31/12/20X6	2000	2.792	792	2.673	47.327
31/12/20X7	2000	2.840	840	1.833	48.167
31/12/20X8	2000	2.890	890	943	49.057
31/12/20X9	2000	2.943	943	0	50.000
totales	10000	14.212	4.212		

Al final de 20X5, el emisor realizaría el siguiente asiento en el libro diario:

Empresas Venezuela C.A

Diario 200X

Dr Gastos por intereses	2.747 u.m.	
-------------------------	------------	--

Cr Descuento del bono		747 u.m.
Cr Efectivo		2.000 u.m.

4.7 Norma Internacional de Información Financiera para Pymes, Sección 35 - Transición a la NIIF para las PYMES.

4.7.1 Alcance de esta sección.

35.1 Esta Sección se aplicará a una entidad que adopte por primera vez la *NIIF para las PYMES*, independientemente de si su marco contable anterior estuvo basado en las NIIF completas o en otro conjunto de principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), tales como sus normas contables nacionales, u en otro marco tal como la base del impuesto a las ganancias local.

35.2 Una entidad solo puede adoptar por primera vez la *NIIF para las PYMES* en una única ocasión. Si una entidad que utiliza la *NIIF para las PYMES* deja de usarla durante uno o más periodos sobre los que se informa y se le requiere o elige adoptarla nuevamente con posterioridad, las exenciones especiales, simplificaciones y otros requerimientos de esta sección no serán aplicables a nueva adopción.

4.7.2 Adopción por primera vez.

35.3 Una entidad que adopte por primera vez la *NIIF para las PYMES* aplicará esta sección en sus primeros estados financieros preparados conforme a esta NIIF.

35.4 Los primeros estados financieros de una entidad conforme a esta NIIF son los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad hace una declaración, explícita y sin reservas, contenida en esos estados financieros, del cumplimiento con la *NIIF para las PYMES*. Los estados financieros preparados de acuerdo con esta NIIF son los primeros estados financieros de una entidad si, por ejemplo, la misma:

- (a) no presentó estados financieros en los periodos anteriores;
- (b) presentó sus estados financieros anteriores más recientes según requerimientos nacionales que no son coherentes con todos los aspectos de esta NIIF;
- o
- (c) presentó sus estados financieros anteriores más recientes en conformidad con las NIIF completas.

35.5 El párrafo 3.17 de esta NIIF define un conjunto completo de estados financieros.

35.6 El párrafo 3.14 requiere que una entidad revele, dentro de un conjunto completo de estados financieros, información comparativa con respecto al periodo comparable anterior para todos los importes monetarios presentados en los estados financieros, así como información comparativa específica de tipo narrativo y descriptivo. Una entidad puede presentar información comparativa con respecto a más de un periodo anterior comparable. Por ello, la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES* de una entidad es el comienzo del primer periodo para el que la entidad presenta información comparativa completa, de acuerdo con esta NIIF, en sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF.

4.7.3 Procedimientos para preparar los estados financieros en la fecha de transición.

35.7 Excepto por lo previsto en los párrafos 35.9 a 35.11, una entidad deberá, en su estado de situación financiera de apertura de la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES* (es decir, al comienzo del primer periodo presentado):

(a) reconocer todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por la *NIIF para las PYMES*;

(b) no reconocer partidas como activos o pasivos si esta *NIIF* no permite dicho reconocimiento;

(c) reclasificar las partidas que reconoció, según su marco de información financiera anterior, como un tipo de activo, pasivo o componente de patrimonio, pero que son de un tipo diferente de acuerdo con esta *NIIF*; y

(d) aplicar esta *NIIF* al medir todos los activos y pasivos reconocidos.

35.8 Las políticas contables que una entidad utilice en su estado de situación financiera de apertura conforme a esta *NIIF* pueden diferir de las que aplicaba en la misma fecha utilizando su marco de información financiera anterior. Los ajustes resultantes surgen de transacciones, otros sucesos o condiciones anteriores a la fecha de transición a esta *NIIF*. Por tanto, una entidad reconocerá tales ajustes, en la fecha de transición a esta *NIIF*, directamente en las ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, en otra categoría dentro del patrimonio).

35.9 En la adopción por primera vez de esta *NIIF*, una entidad no cambiará retroactivamente la contabilidad llevada a cabo según su marco de información financiera anterior para ninguna de las siguientes transacciones:

(a) Baja en cuentas de activos financieros y pasivos financieros. Los activos y pasivos financieros dados de baja según el marco de contabilidad aplicado por la entidad con anterioridad antes de la fecha de transición no deben reconocerse tras la

adopción de la *NIIF para las PYMES*. Por el contrario, para los activos y pasivos financieros que hubieran sido dados de baja conforme a la *NIIF para las PYMES* en una transacción anterior a la fecha de transición, pero que no hubieran sido dados de baja según el marco de contabilidad anterior de la entidad, una entidad tendrá la opción de elegir entre (a) darlos de baja en el momento de la adopción de la *NIIF para las PYMES*; o (b) seguir reconociéndolos hasta que se proceda a su disposición o hasta que se liquiden.

(b) Contabilidad de coberturas. Una entidad no cambiará su contabilidad de coberturas, realizada con anterioridad a la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*, para las relaciones de cobertura que hayan dejado de existir en la fecha de transición. Con respecto a las relaciones de cobertura que todavía existan en la fecha de transición, la entidad seguirá los requerimientos de contabilidad de coberturas de la Sección 12 *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros*, incluidos los requerimientos de discontinuar la contabilidad de cobertura para relaciones de cobertura que no cumplan las condiciones de la Sección 12.

(c) Estimaciones contables.

(d) Operaciones discontinuadas.

(e) Medición de participaciones no controladoras. Los requerimientos del párrafo 5.6 de distribuir los resultados y el resultado integral total entre las participaciones no controladoras y los propietarios de la controladora se aplicarán, de forma prospectiva, a partir de la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES* (o a partir de la primera fecha en que se aplique esta NIIF para reexpresar las combinaciones de negocios—véase el párrafo 35.10).

35.10 Una entidad podrá utilizar una o más de las siguientes exenciones al preparar sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF:

(a) Combinaciones de negocios. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por no aplicar la Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía* a las combinaciones realizadas antes de la fecha de transición a esta NIIF. Sin embargo, si la entidad que adopta por primera vez la NIIF reexpresa una de las combinaciones de negocios para cumplir con la Sección 19, deberá reexpresar todas las combinaciones de negocios posteriores.

(b) Transacciones con pagos basados en acciones. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF no está obligada a aplicar la Sección 26 *Pagos Basados en Acciones* a los instrumentos de patrimonio concedidos con anterioridad a la fecha de transición a esta NIIF, ni a los pasivos surgidos de transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden antes de la fecha de transición a esta NIIF.

(c) Valor razonable como costo atribuido. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por medir una partida de propiedades, planta y equipo, una propiedad de inversión o un activo intangible en la fecha de transición a esta NIIF por su valor razonable, y utilizar este valor razonable como el costo atribuido en esa fecha.

(d) Revaluación como costo atribuido. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por utilizar una revaluación según los PCGA anteriores, de una partida de propiedades, planta y equipo, una propiedad de inversión o un activo intangible en la fecha de transición a esta NIIF o en una fecha anterior, como el costo atribuido en la fecha de revaluación.

(e) Diferencias de conversión acumuladas. La Sección 30 *Conversión de Moneda Extranjera* requiere que una entidad clasifique algunas diferencias de conversión como un componente separado del patrimonio. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por considerar nulas las diferencias de conversión acumuladas de todos los negocios en el extranjero en la fecha de transición a la NIIF para las PYMES (es decir, aplicar el método de “nuevo comienzo”).

(f) Estados financieros separados. Cuando una entidad prepara estados financieros separados, el párrafo 9.26 requiere que contabilice sus inversiones en subsidiarias, asociadas y entidades controladas de forma conjunta de alguna de las formas siguientes:

(i) al costo menos el deterioro del valor, o

(ii) al valor razonable con los cambios en el valor razonable reconocidos en resultados.

Si una entidad que adopta por primera vez la NIIF mide esta inversión al costo, medirá esa inversión en su estado de situación financiera separado de apertura, preparado conforme a esta NIIF, mediante uno de los siguientes importes:

(i) el costo determinado de acuerdo con la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados*, o

(ii) el costo atribuido, que será el valor razonable en la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES* o el importe en libros de los PCGA anteriores en esa fecha.

(g) Instrumentos financieros compuestos. El párrafo 22.13 requiere que una entidad separe un instrumento financiero compuesto en sus componentes de pasivo y patrimonio en la fecha de la emisión. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF no necesitará separar estos dos componentes si el componente de pasivo ha dejado de existir en la fecha de transición a esta NIIF.

(h) Impuestos diferidos. No se requiere que una entidad que adopta por primera vez la NIIF reconozca, en la fecha de transición a la *NIIF para las*

PYMES, activos por impuestos diferidos ni pasivos por impuestos diferidos relacionados con diferencias entre la base fiscal y el importe en libros de cualesquiera activos o pasivos cuyo reconocimiento por impuestos diferidos conlleve un costo o esfuerzo desproporcionado.

(i) Acuerdos de concesión de servicios. No se requiere que una entidad que adopta por primera vez la NIIF aplique los párrafos 34.12 a 34.16 a los acuerdos de concesión de servicios realizados antes de la fecha de transición a esta NIIF.

(j) Actividades de extracción. Una entidad que adopta por primera vez la

NIIF, y utiliza la contabilidad de costo completo conforme a PCGA anteriores, puede optar medir los activos de petróleo y gas (activos empleados en la exploración, evaluación, desarrollo o producción de petróleo y gas) en la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*, por el importe determinado según sus PCGA anteriores. La entidad comprobará el deterioro del valor de esos activos en la fecha de transición a esta NIIF, de acuerdo con la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*.

(k) Acuerdos que contienen un arrendamiento. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por determinar si un acuerdo, vigente en la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*, contiene un arrendamiento (véase el párrafo 20.3) sobre la base de los hechos y las circunstancias existentes en esa fecha, en lugar de considerar la fecha en que dicho acuerdo entró en vigor.

(l) Pasivos por retiro de servicio incluidos en el costo de propiedades, planta y equipo. El párrafo 17.10(c) señala que el costo de una partida de propiedades, planta y equipo incluirá la estimación inicial de los costos de retiro del servicio y retirada del elemento y la restauración del lugar donde está situado, obligaciones en las que incurre la entidad, ya sea cuando adquiere el elemento o a consecuencia de haberlo utilizado durante un determinado periodo, con propósitos distintos de la producción de inventarios. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por medir este componente del costo de una partida de propiedades, planta y equipo en la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*, en lugar de en la fecha o las fechas en que surgió inicialmente la obligación.

35.11 Cuando sea impracticable para una entidad la reexpresión del estado de situación financiera de apertura, en la fecha de transición, con relación a uno o varios de los ajustes requeridos por el párrafo 35.7, la entidad aplicará los párrafos 35.7 a 35.10 para dichos ajustes en el primer periodo para el que resulte practicable hacerlo, e identificará los datos presentados en periodos anteriores que no sean comparables

con datos del periodo anterior en que prepara sus estados financieros conforme a esta NIIF. Si es impracticable para una entidad proporcionar cualquier información a revelar requerida por esta NIIF para cualquiera de los periodos anteriores al periodo en el que prepara sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF, revelará dicha omisión.

4.7.4 Información a revelar.

4.7.4.1 Explicación de la transición a la NIIF para las PYMES.

35.12 Una entidad explicará cómo ha afectado la transición desde el marco de información financiera anterior a esta NIIF a su situación financiera, al rendimiento financiero y a los flujos de efectivo presentados con anterioridad.

4.7.4.2. Conciliaciones.

35.13 Para cumplir con el párrafo 35.12, los primeros estados financieros preparados conforme a esta NIIF de una entidad incluirán:

- (a) Una descripción de la naturaleza de cada cambio en la política contable.
- (b) Conciliaciones de su patrimonio, determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior, con su patrimonio determinado de acuerdo con esta NIIF, para cada una de las siguientes fechas:
 - (i) la fecha de transición a esta NIIF; y
 - (ii) el final del último periodo presentado en los estados financieros anuales más recientes de la entidad determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior.
- (c) Una conciliación del resultado, determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior, para el último periodo incluido en los estados financieros anuales más recientes de la entidad, con su resultado determinado de acuerdo con esta NIIF para ese mismo periodo.

35.14 Si una entidad tuviese conocimiento de errores contenidos en la información elaborada conforme al marco de información financiera anterior, las conciliaciones requeridas por el párrafo 35.13(b) y (c) distinguirán, en la medida en que resulte practicable, las correcciones de esos errores de los cambios en las políticas contables.

35.15 Si una entidad no presentó estados financieros en periodos anteriores, revelará este hecho en sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF.

4.8 Análisis de la Norma Internacional de Información Financiera para Pymes, Sección 35 - Transición a la NIIF para las PYMES.

El objetivo de la Sección 35 es proporcionar un punto de partida adecuado para la contabilización de acuerdo con la NIIF para las PYMES, y también garantizar que los estados financieros contengan información de excelencia que sea clara para los usuarios, que se pueda comparar a lo largo de todos los periodos presentados y que puedan generarse a un costo que no supere los beneficios de los usuarios. Por lo tanto, la Sección 35 define el tratamiento contable y los requerimientos de información a revelar para las entidades que adoptan por primera vez la NIIF para las PYMES.

4.8.1 Alcance:

Esta sección será de empleo solo y únicamente para aquellas entidades que presenten fines de lucro, y realicen sus estados financieros con la finalidad de aportar información general, sin importar que su normativa técnica anterior haya estado basado en las NIIF Full, en otro conjunto de principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), presentándose la excepción al caso de la entidad que presentaba sus estados financieros conforme a las NIIF PYMES decidió aplicar otro marco

normativo por uno o varios periodos y posteriormente vuelve a aplicar las NIIF PYMES.

4.8.2 Adopción por primera vez.

Según El párrafo 35.4 para que pueda reconocerse los primeros estados financieros de una entidad se requiere que la entidad que adopta por primera vez la NIIF para las PYMES debe presentar una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento en su primer conjunto completo anual de estados financieros que cumplen con la NIIF para las PYMES. Para asegurar el cumplimiento, una entidad debe cumplir con todos los requerimientos de la NIIF para las PYMES.

La aplicación de la Sección 35 implica cuatro pasos principales:

Determinar si una entidad es una entidad que adopta por primera vez la NIIF para las PYMES.

Identificar la fecha de transición a la NIIF para las PYMES.

Elaborar el estado de situación financiera de apertura a su fecha de transición a la NIIF para las PYMES.

Preparar los estados financieros que cumplen con la NIIF para las PYMES, incluida la información a revelar para explicar el efecto de la transición del marco de información financiera anterior a la NIIF para las PYMES.

Una entidad que vuelva a utilizar la NIIF para las PYMES debe cumplir con todos los requerimientos de la NIIF para las PYMES como si nunca hubiera dejado de utilizar la NIIF. Por lo tanto, la entidad reexpresa la información comparativa presentada a partir de la fecha que dejó de aplicar la NIIF para las PYMES; es decir, aplica retroactivamente la NIIF para las PYMES a la fecha en que adoptó la norma

por primera vez. Aunque la sección 35 no lo aclara se entiende que el modo de definir la fecha de transición es el mismo ya que al volver al empleo de las NIIF PYMES solo se limita a la entidad al empleo de las exenciones previstas por la norma.

Para la adopción por primera vez es fundamental el reconocimiento de dos conceptos claves la fecha de transición y el periodo de transición, esto debido al requisito de la norma de que sean presentados junto a los estados financieros del año en curso, una base comparativa de estados financieros según los periodos seleccionados por la entidad.

4.8.3 Procedimientos para preparar los estados financieros en la fecha de transición.

Procedimiento general.

Al preparar su balance de apertura, la entidad que adopte las NIIF PARA PYMES deberá:

Reconocer todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por esas NIIF.

Dar de baja aquellas cuyo reconocimiento no es admitido por las NIIF.

Reclasificar las partidas que reconoció, según su marco de información financiera anterior, como activo, pasivo o componente del patrimonio, pero que son de un tipo diferente de acuerdo con las NIIF para PYMES, y

Aplicar las NIIF para PYMES al medir todos los activos y pasivos reconocidos.

Con respecto a los principios específicos, bases, convencionalismos reglas y procedimientos adoptados por una entidad para la elaboración y presentación de sus estados financieros (políticas contables) la norma establece que las mismas podrían diferir de las que se aplicaban en la misma fecha y que los ajustes resultantes surgen

de transacciones, otros sucesos o condiciones anteriores a la fecha de transición. Por tanto, tales ajustes se reconocerán directamente en las ganancias acumuladas (o, si fuese lo más apropiado, en otra partida dentro del patrimonio).

4.8.4 Exenciones de carácter obligatorio.

Al igual que la norma Full la sección 35 en su párrafo 9 prohíbe la adopción retroactiva de los estándares del IASB en algunas áreas, especialmente cuando esta exigiese el juicio profesional de la gerencia acerca de situaciones pasadas, después de que el resultado de una operación ya es conocido.

En la adopción por primera vez de las NIIF para PYMES, no se deberá modificar retroactivamente la contabilidad llevada a cabo según la normativa técnica anterior para ninguna de las cinco (5) siguientes transacciones:

Baja en cuentas de activos financieros y pasivos financieros.

Contabilidad de Coberturas.

Estimaciones contables.

Operaciones discontinuas.

Medición de participaciones no controladoras.

4.8.4.1 Baja en cuenta de activos financieros y pasivos financieros.

Los activos financieros y pasivos financieros dados de baja según la normativa técnica empleada antes de la fecha de transición no deben reconocerse tras la adopción de las NIIF para PYMES.

Por el contrario, para aquellos activos y pasivos financieros que hubieran sido dados de baja conforme a la NIIF para PYMES en una transacción anterior a la fecha de transición, pero que no hubieran sido dados de baja según el marco de contabilidad anterior, existe la opción de elegir entre.

Darlos de baja en el momento de la adopción de la NIIF para PYMES.

Seguir reconociéndolos hasta que se proceda a su disposición o hasta que se liquiden.

4.8.4.2 Contabilidad de coberturas.

No se podrá cambiar la contabilidad de coberturas, realizada antes de la fecha de transición, para las relaciones cobertura que hayan dejado de existir en dicha fecha.

Con referencia a las relaciones de cobertura que todavía existan en la fecha de transición, se deberán seguir las exigencias de contabilidad de coberturas de la sección 12 otros temas relacionados con instrumentos financieros, incluidos los de continuar la contabilidad de cobertura para aquellas relaciones que no cumplan las condiciones de esta sección.

4.8.4.3 Estimaciones Contables.

Las estimaciones contables deberán ser en base a la información que disponga la gerencia en la fecha de transición, y no podrán emplearse supuestos acerca de los juicios que la gerencia habría empleado retroactivamente si hubiera aplicado las NIIF para PYMES.

4.8.4.4 Operaciones discontinuas.

Para que una operación sea considerada discontinuada en los términos de las NIIF para PYMES, debe satisfacer el requisito de ser un componente de la entidad del que se ha dispuesto, o ha sido clasificado como mantenido para la venta, y

Representa una línea del negocio o un área geográfica que es significativa y puede considerarse separada del resto.

Es parte de un único plan coordinado para disponer de una línea de negocio o de un área geográfica de la operación que sea significativa y pueda considerarse separada del resto; o

Es una subsidiaria adquirida exclusivamente con la finalidad de revenderla.

En la fecha de transición y no podrá empleárselos de modo retroactivo.

Medición de participaciones no controladoras.

La sección numero 5 (Estado de resultado integral y Estado de resultados) de las NIIF para PYMES en su párrafo 6 requiere lo siguiente lo siguiente:

“Una entidad revelara por separado las siguientes partidas en el estado de resultado integral como atribuciones para el periodo:

El resultado del periodo atribuible a

La participación no controladora.

Los propietarios de la controladora.

El resultado integral total del periodo atribuible.

La participación no controladora;

Los propietarios de la controladora.”

Estos requerimientos se aplicaran, de forma prospectiva:

A partir de la fecha de transición; o

A partir de la primera fecha en que se apliquen estos estándares para reexpresar las combinaciones de negocios.

4.8.5 Exenciones de carácter optativo.

Esta sección admite que aquellas entidades que apliquen por primera vez las NIIF para PYMES puedan utilizar una o más de doce (12) exenciones al preparar sus primeros estados financieros, relacionadas con los siguientes temas:

Combinaciones de negocios.

Transacciones con pagos basados en acciones.

Valor razonable como costo atribuido.

Revaluación como costo atribuido.

Diferencias de conversión acumuladas.

Estados financieros separados.

Instrumentos financieros compuestos.

Impuestos diferidos.

Acuerdos de concesión de servicios.

Actividades de extracción.

Acuerdos que contienen un arrendamiento.

Pasivos por retiro de servicio incluidos en el costo de propiedades, planta y equipo.

4.8.5.1 Combinaciones de negocios.

Cuando se adopten por primera vez las NIIF para PYMES se podrá optar por:

No aplicar la sección 19 (combinaciones de negocios y plusvalía), a las combinaciones realizadas antes de la fecha de transición; o

Reexpresar las combinaciones de negocios de acuerdo a dicha sección.

Sin embargo, si se optara por reexpresar una de las combinaciones de negocios para cumplir con la sección 19, se deberán reexpresar todas las combinaciones de negocios posteriores.

4.8.5.2 Transacciones con pagos basados en acciones.

Una entidad que adopte por primera vez las NIIF para PYMES no estará obligada a aplicar los criterios contables relacionados a los pagos basados en acciones, contenidos en estas normas para:

Los instrumentos de patrimonio concedidos con anterioridad a la fecha de transición; y

Los pasivos surgidos de transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden antes de la fecha de transición.

4.8.5.3 Valor razonable como costo atribuido.

Al adoptar las NIIF para PYMES se podrá optar por medir una partida de propiedad, planta y equipo, una propiedad de inversión o un activo intangible en la fecha de transición por su valor razonable, y utilizar este valor como el costo atribuido en esa fecha.

4.8.5.4 Revaluación como costo atribuido.

Partiendo del párrafo 10(d), la entidad podrá adoptar la opción de utilizar una revaluación según los PCGA anteriores como costo atribuido en la fecha de transición para una partida de:

Propiedades, planta y equipo;

Propiedad de inversión; o

Activo intangible.

4.8.5.5 Diferencias de conversión acumulada.

La sección 30 (conversión de la moneda extranjera) requiere que las entidades clasifiquen algunas diferencias de conversión como un componente separado del patrimonio.

Cuando se adopten por primera vez la NIIF para PYMES se podrán considerar nulas las diferencias de conversión acumuladas de todos los negocios en el extranjero en la fecha de de transición (la norma indica que a este procedimiento se lo denomina como “método del nuevo comienzo”).

4.8.5.6 Estados financieros separados.

En la sección 9 (párrafo 26) se indica que aquellas combinaciones de negocios o negocios conjuntos deberán establecer una política de contabilidad conjunta:

Al costo menos el deterioro del valor, o

Al valor razonable con los cambios en el valor razonable reconocidos en resultados.

No obstante, en la sección N° 35 [párrafo 10 (f)] se permite que una entidad que adopta por primera vez la N.I.I.F. Para PYMES y mide esta inversión al costo, pueda emplear uno de los siguientes importes:

El costo determinado de acuerdo con la sección N°9; o

El costo atribuido, que será:

El valor razonable en la fecha de transición; o

El importe en los libros de los PCGA anteriores en la fecha

4.8.5.7 Instrumentos financieros compuestos.

Según el párrafo 10(g) de la sección 35, el cual cita el párrafo 13 de la sección 22 (pasivo y patrimonio) una entidad cuando presente instrumentos financieros compuestos deberá separar los componentes de pasivo y patrimonio del mismo a menos que el pasivo haya dejado de existir en la fecha de transición a las NIIF.

4.8.5.8 Impuestos diferidos.

No se requiere que una entidad que adopta por primera vez las NIIF para PYMES reconozca, en la fecha de transición, activos o pasivos por impuestos diferidos que conlleven un esfuerzo desproporcionado.

4.8.5.9 Acuerdos de concesión de servicios.

Al adoptarse por primera vez las NIIF para PYMES no podrán aplicarse los criterios para contabilizar los contratos por concesión de servicios públicos preexistentes a la fecha de transición tratados en la sección 34 (Actividades Especiales)

4.8.5.10 Actividades de Extracción.

La sección 35 permite que, cuando se adopte la Normativa internacional para PYMES y se utilice la contabilidad de costo completo conforme a PCGA anteriores, se opte por medir los activos de gas y petróleo en la fecha de transición, por el importe determinado según los PCGA anteriores.

La sección 35 párrafo 10 (j) exige que se compruebe el deterioro del valor de esos activos en la fecha de transición, de acuerdo con la sección 27, deterioro del valor de los activos.

4.8.5.11 Acuerdos que contienen un arrendamiento.

En la sección 20 Arrendamientos se dan ciertas pautas para determinar si un acuerdo contiene algún componente para ser calificado como arrendamiento en ese caso, se requiere la contabilización del componente arrendamiento del contrato anfitrión. No obstante, se admite que, cuando una entidad adopte por primera vez las PYMES se pueda optar por:

Determinar si un acuerdo, vigente en la fecha de transición, contiene un arrendamiento en base a la sección número 20 (párrafo 3), sobre la base de los hechos y las circunstancias existentes en esa fecha, o

Realizar la misma evaluación, pero considerando los hechos y circunstancias existentes a la fecha en que dicho acuerdo entro en vigencia.

4.8.5.12 Pasivos por retiro de servicio incluidos en el costo de propiedades, planta y equipo.

La Sección 17 (propiedad, planta y equipo) se señala que el costo de una partida de este tipo incluirá la estimación inicial de los costos de retiro y retirada del elemento y la restauración del lugar donde está situado, obligaciones en las que incurre la entidad, ya sea:

Cuando adquiere el elemento; o

A consecuencia de haberlo utilizado durante un determinado periodo, con propósitos distintos de la producción de inventario.

Sin embargo, al adoptar por primera vez las NIIF PYMES podrá elegir por:

Medir este componente del costo de una partida de propiedades, planta y equipo en la fecha de transición.

Medirlo de acuerdo a las fechas en que surgió inicialmente la obligación.

Aunque no esté explícitamente indicado, atendemos que de aplicarse la alternativa (b) deberá ajustarse el componerte a la fecha de transición.

Impracticabilidad de la reexpresión del estado de situación financiera de apertura.

Cuando sea impracticable para una entidad la reexpresión del estado de situación financiera de apertura en la fecha de transición, con relación a uno o varios de los ajustes requeridos por la sección número 35, la entidad:

Aplicara los párrafos 7 al 10 de esta sección para dichos ajustes en el primer periodo para el que resulte practicable hacerlo, e

Identificara los datos presentados en periodos anteriores que no sean comparables con los datos del periodo anterior en que se preparan sus estados financieros conforme a las NIIF para PYMES.

Si es impracticable proporcionar cualquier información a revelar requerida para cualquiera de los periodos anteriores, se deberá informar en notas esta omisión.

4.8.6 Información a revelar.

La sección 35 requiere que se presente cierta información en las notas referidas a la transición a las NIIF para PYMES.

Estos requerimientos están enunciados en los párrafos 12 a 15 de la mencionada sección y son los siguientes:

Párrafo 12: explicación de la transición a la NIIF para PYMES.

Párrafo 13: conciliaciones (de carácter general).

Párrafo 14: conciliaciones (de carácter particular).

Párrafo 15: explicación sobre la no presentación de los estados financieros en periodos anteriores

Explicación de la transición a la NIIF para PYMES.

Se requiere una explicación de cómo ha afectado la transición desde el marco de información financiera anterior a las NIIF para PYMES a:

La situación financiera de la entidad;

Si rendimiento financiero;

Los flujos de efectivo presentados con anterioridad.

Conciliación (de carácter general).

Los primeros estados financieros preparados conforme a las NIIF para PYMES incluirían:

Una descripción de la naturaleza de cada cambio en la política contable.

Conciliaciones de su patrimonio determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior, con su patrimonio determinado de acuerdo con las NIIF para PYMES, para cada una de las siguientes fechas:

La fecha de transición;

El final del último periodo presentado en los estados financieros anuales más recientes de la entidad determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior.

Una conciliación del resultado, determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior, para el último periodo incluido en los estados financieros anuales más recientes de la entidad, con su resultado determinado de acuerdo con las NIIF para PYMES para ese mismo periodo.

Conciliación (de carácter especial).

Si una entidad tuviese conocimiento de errores contenidos en la información elaborada conforme al marco de información financiera anterior, las condiciones requeridas distinguirán en la medida en que resulten practicable las correcciones de esos errores de los cambios en las políticas contables.

Explicación sobre la no presentación de estados financieros en periodos anteriores.

En el caso que con anterioridad no se hubiese presentado estados financieros se revelara este hecho en los primeros estados financieros conforme a las NIIF para PYMES.

4.9 Caso Práctico de la Norma Internacional de Información Financiera para Pymes, Sección 35 - Transición a la NIIF para las PYMES

La entidad venezolana C.A inició sus operaciones el 1 de enero de 2000 y eligió el 31 de diciembre como fecha de los estados financieros. La entidad ha estado elaborando sus estados financieros de acuerdo con los PCGA locales (PCGA Venezolanos) a partir del 1 de enero de 2000.

En 2004, la administración de la entidad decidió adoptar la NIIF para las PYMES. Los estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 2005 constituyen el primer conjunto de estados financieros presentados por la entidad Y que cumplen con la NIIF para las PYMES, incluida la declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con la NIIF para las PYMES. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, el año 2004). La fecha de transición de la entidad a la NIIF para las PYMES es el 1 de enero de 2004.

De acuerdo con el marco de información financiera anterior, la entidad Y adoptó ciertas políticas contables que difieren de las políticas contables requeridas o permitidas por la NIIF para las PYMES. La siguiente es la lista de los efectos de esas diferencias significativas:

La depreciación de la oficina de ventas de la entidad de acuerdo con el marco de información financiera anterior se calculó independientemente de su valor residual y, como consecuencia, al 1 de enero de 2004 el importe en libros de propiedades, planta y equipo era de 100 u.m. menos que lo habría sido si la entidad hubiera aplicado la NIIF para las PYMES. Las ganancias para 2004 eran 20 u.m. menos que si se hubiera utilizado la NIIF para las PYMES.

Los activos intangibles, de acuerdo con el marco de información financiera anterior al 1 de enero de 2004, incluían 150 u.m. por partidas que, conforme a la NIIF para las PYMES, habrían sido reconocidas en plusvalía porque no reúnen las condiciones para su reconocimiento como activos intangibles por separado. El efecto en las ganancias de 2004 no es significativo.

Los activos financieros que la Sección 11 Instrumentos Financieros Básicos y la Sección 12 Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros requieren que se contabilicen al valor razonable con cambios en resultados, de acuerdo con el marco de información financiera anterior, se registraron al costo. Por ello, al 1 de enero de 2004, el importe en libros es 420 u.m. menos que si se hubiera utilizado la NIIF para las PYMES. En 2004, el incremento en el valor razonable de tales activos financieros fue de 180 u.m.

Debido a que los costos indirectos variables y fijos de producción se excluyen del costo de inventarios de acuerdo con el marco de información financiera anterior, el importe en libros de inventarios al 1 de enero de 2004 es 400 u.m. menos que si se hubiera utilizado la NIIF para las PYMES. Por la misma razón, el costo de ventas para 2004 es 47 u.m. menos que si se hubiera utilizado la NIIF para las PYMES.

Una relación de cobertura que reúne las condiciones para la contabilidad de coberturas conforme al párrafo 12.16 que cubre el riesgo de cambio de la moneda extranjera de una venta prevista en particular (es decir, un contrato a término en moneda extranjera) existe a la fecha de transición. De acuerdo con el marco de información financiera anterior, el instrumento de cobertura se registró al costo (cero). Por consiguiente, las 431 u.m. de ganancias por moneda extranjera no realizadas sobre el instrumento de cobertura pendiente de vencimiento no se registraron en patrimonio. En 2004, la disminución en el valor razonable de tales activos financieros fue de 40 u.m.

De acuerdo con el marco de información financiera anterior, se utilizó una base contable de efectivo para contabilizar un pasivo de pensión en particular. Por lo tanto, al 1 de enero de 2004 el pasivo por beneficios a los empleados de 66 u.m. se omitió del estado de situación financiera de la entidad y sus ganancias para el año 2004 son 130 u.m. menos (es decir, el costo de ventas es más alto por 50 u.m., los costos de distribución son más altos por 30 u.m. y los gastos de administración son más altos por 50 u.m.) que si se hubiera utilizado la NIIF para las PYMES.

Al 1 de enero de 2004, una provisión por reestructuración de 250 u.m. relacionada con las actividades de la controladora se reconoció de acuerdo con el marco de información financiera anterior, pero no reúne las condiciones para ser reconocida como un pasivo conforme a la NIIF para las PYMES. En 2004 (tras la fecha de transición a la NIIF para las PYMES), las 250 u.m. de la provisión por reestructuración reunió las condiciones para su reconocimiento de acuerdo con la NIIF para las PYMES.

La siguiente información se extrajo del estado de situación financiera de la entidad Y a fecha del 31 de diciembre de 2003 (es decir, al 1 de enero de 2004, la fecha de transición a la NIIF para las PYMES):

	PCGA de Venezolana, c.a. u.m
Propiedades, planta y equipo	8.299
Plusvalía	1.220
Activos intangibles	208
Activos financieros	3.471

Activos no corrientes totales	13.198
Deudores comerciales y otras	3.710
Inventarios	2.962
Otras cuentas por cobrar	333
Efectivo y equivalentes al efectivo	748
Activos corrientes totales	7.753
Activos totales	20.951
Prestamos con interés	9.396
Acreeedores comerciales y otras cuentas por pagar	4.124
Provisión por reestructuración	250
Otros pasivos	621
Pasivos totales	<u>14.391</u>
Total activos menos total pasivos	<u>6.560</u>
Capital emitido	<u>1.500</u>
Ganancias acumuladas	5.060
Patrimonio total	6.560

La siguiente información se extrajo del estado de rendimiento financiero de la entidad Y para el año finalizado el 31 de diciembre 2004:

	PCGA de Venezolana, c.a u.m
Ingresos de actividades ordinarias	20.910
Costo de ventas	(15.283)
Ganancia bruta	5.627
Costos de distribución	(1.907)
Gastos de administración	(2.842)
Ingresos financieros	1.446
Costos financieros	(1.902)
Ganancias del año	422
Perdida en la conversión por negocio extranjero	(158)
Resultado integral total del año	264

Se requiere:

Parte A: Elabore las conciliaciones del patrimonio de la entidad Venezolana, C.A, cuya determinación se basa en su marco de información financiera anterior y su patrimonio determinado de acuerdo con la NIIF para las PYMES a la fecha de transición a la NIIF para las PYMES al 1 de enero de 2004.

Nota: Una conciliación similar del patrimonio al final del último periodo presentado en los estados financieros anuales más recientes de la entidad que se determinaron de acuerdo con su marco de información financiera anterior se exige en el párrafo 35.13(b)(ii).

Nota: En este caso práctico, por razones de simplicidad, se ha ignorado el impuesto a las ganancias.

Parte B: Elabore la conciliación de las ganancias de la entidad Venezolana, C.A determinadas de acuerdo con su marco de información financiera anterior para el último periodo presentado en los estados financieros anuales más recientes de la entidad a sus ganancias determinadas de acuerdo con la NIIF para las PYMES para el mismo periodo (es decir, para el año finalizado el 31 de diciembre de 2004).

Nota: En este caso práctico, por razones de simplicidad, se ha ignorado el impuesto a las ganancias.

RESPUESTA AL CASO PRACTICO: PARTE A

La siguiente es la conciliación del patrimonio al 1 de enero de 2004 (la fecha de transición a la NIIF para las PYME'S):

Conciliación del patrimonio al 1 de enero de 2004 (fecha de transición a la NIIF para las PYME'S).

NOTA		Marco de Información Financiera anterior u.m	Efecto de la transición a la NIIF para las PYMES u.m	NIIF para las PYME'S u.m
1	Propiedades, planta y equipo	8.299	100	8.399
2	Plusvalía	1.220	150	1.370
2	Activos intangibles	208	(150)	58

3	Activos financieros	3.471	420	3.891
	Activos no corrientes	13.198	520	13.718
	totales			
	Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	3.710	-	3.710
4	Inventarios	2.962	400	3.362
5	Otras cuentas por cobrar	333	431	764
	Efectivo y equivalentes al efectivo	748	-	748
	Activos corrientes	7.753	831	8.584
	totales			
	Activos totales	20.951	1.351	22.302
	Prestamos con interés	9.396	-	9.396
	Acreeedores comerciales y otras cuentas por pagar	4.124	-	4.124
6	Beneficios a los empleados	-	66	66
7	Provisión por reestructuración	250	(250)	-
	Otros pasivos	621	-	621
	Pasivos totales	14.391	(184)	14.207
	Total activo menos total pasivos	6.560	1.535	8.095
	Capital emitido	1.500	-	1.500
5	Reserva para coberturas	-	431	431
9	Ganancias acumuladas	5.060	1.104	6.104
	Patrimonio total	6.560	1.535	8.095

Notas a la conciliación del patrimonio al 1 de enero de 2004:

La depreciación de acuerdo con el marco de información financiera anterior ignoró el valor residual de un activo, pero en conformidad con la NIIF para las PYMES el importe depreciable de un activo es neto de su valor residual. El ajuste acumulado incrementó el importe en libros de las propiedades, planta y equipo en 100 u.m.

Los activos intangibles, según el marco de información financiera anterior, incluían 150 u.m. procedentes de partidas que son transferidas a la plusvalía, ya que no cumplen con las condiciones para su reconocimiento como activos intangibles según la NIIF para las PYMES.

Los activos financieros en particular, de acuerdo con la NIIF para las PYMES, se miden al valor razonable con cambios en el valor razonable reconocido en resultados. De acuerdo con el marco de información financiera anterior, esos activos financieros se midieron al costo. Por ello, al 1 de enero de 20X4, el importe en libros es 420 u.m. menos que si se hubiera utilizado la NIIF para las PYMES. Las ganancias resultantes se incluyen en ganancias acumuladas.

Los inventarios, conforme a la NIIF para las PYMES, incluyen costos indirectos variables y fijos de producción, por un importe de 400 u.m., si bien esta parte de los costos indirectos se excluía según el marco de información financiera anterior.

Se han reconocido, según la NIIF para las PYMES, ganancias no realizadas por un importe de 431 u.m., sobre contratos a término en moneda extranjera pendientes de vencimiento, que no fueron reconocidas según el marco de información financiera

anterior. Las ganancias resultantes de 431 u.m. se incluyen en la reserva para coberturas puesto que los contratos cubren ventas previstas.

Se ha reconocido, según la NIIF para las PYMES, un pasivo por pensiones de 66 u.m., que no estaba reconocido según el marco de información financiera anterior, donde se utilizaba una base contable de efectivo.

Una provisión por reestructuración de 250 u.m. relacionada con las actividades de la controladora se reconoció de acuerdo con el marco de información financiera anterior, pero no reúne las condiciones para ser reconocida como un pasivo conforme a la NIIF para las PYMES.

Los ajustes en las ganancias acumuladas son los siguientes:

	u.m
Depreciación (nota 1)	100
Activos financieros (nota 3)	420
Costos indirectos de producción (nota 4)	400
Pasivo por pensiones (nota 6)	(66)
Provisión por reestructuración (nota 7)	250
Ajuste total en las ganancias acumuladas	1.104

RESPUESTA AL CASO PRÁCTICO: PARTE B

Lo siguiente constituye la conciliación del resultado integral total para 20x4:

NOTA		Marco de información financiera anterior u.m	Efecto de la transición a la NIIF para las PYMES u.m	NIIF para las PYMES
	Ingresos de actividades ordinarias	20.910	-	20.910
1,2	Costo de ventas	(15.283)	(97) ^(a)	(15.380)
	Ganancia bruta	5.627	(97)	5.530
5	Otros ingresos	-	180	180
1,3	Costos de distribución	(1.907)	(10) ^(b)	(1.917)
1,4	Gastos de administración	(2.842)	(300) ^(c)	(1.902)
	Ingresos financieros	1.446	-	1.446
	Costos financieros	(1.902)	-	(1.902)
	Ganancia del año	422	(227)	195
6	Coberturas del flujo de efectivo	-	(40)	(40)
	Perdida de la conversión por negocio en el extranjero	(158)	-	(158)
	Otro resultado integral	(158)	(40)	(198)
	Resultado integral total	264	(267)	(3)

Notas para la conciliación del resultado integral total para 20X4:

Según las NIIF, se ha reconocido un pasivo por pensiones de acuerdo con la NIIF para las PYMES que no había sido reconocido según el marco de información

financiera anterior. El pasivo por pensiones aumentó en 130 u.m. durante 2004, lo que produjo incrementos en el costo de las ventas (50 u.m.), en los costos de distribución (30 u.m.) y en los gastos de administración (50 u.m.).

El costo de las ventas es superior en 47 u.m. de acuerdo con la NIIF para las PYMES porque los inventarios incluyen los costos indirectos variables y fijos de producción según la NIIF para las PYMES, pero no según el marco de información financiera anterior.

La depreciación de propiedades, planta y equipo disminuyó en 20 u.m. durante 2004 porque, a diferencia del marco de información financiera anterior, la depreciación de los edificios de acuerdo con la NIIF para las PYMES toma en cuenta el valor residual del edificio.

Se reconoció al 1 de enero de 2004, utilizando el marco de información financiera anterior, una provisión por reestructuración de 250 u.m., que no cumple los requisitos de reconocimiento según las NIIF hasta el periodo finalizado el 31 de diciembre de 2004. Esto hizo aumentar los gastos de administración para 2004 según la NIIF para las PYMES.

Los activos financieros al valor razonable con cambios en los resultados aumentaron su valor en 180 u.m. durante 2004. Se registraron al costo de acuerdo con el marco de información financiera anterior. Los cambios en el valor razonable han sido incluidos en “Otros ingresos”.

El valor razonable de los contratos a término en moneda extranjera que están eficazmente cubiertos de transacciones previstas disminuyó en 40 u.m. durante 20X4.

97 u.m. = 50 u.m. de aumento en pasivo por pensiones (véase la nota 1) + 47 u.m. de costos indirectos de producción (véase la nota 2).

50 u.m. = 30 u.m. de aumento en pasivo por pensiones (véase la nota 1) menos 20 u.m. de disminución de la depreciación (véase la nota 3).

300 u.m. = 50 u.m. de aumento en pasivo por pensiones (véase la nota 1) + 250 u.m. de provisión por reestructuración (véase la nota 4).

4.10 Análisis Comparativo de NIIF para PYME y las NIIF “FULL”.

En el año 2000 el IASC hace un replanteamiento de sus objetivos orientándose al privilegio de la información para los participantes en el mercado de capitales, en la búsqueda de una información financiera, clara transparente y comparable. En abril de 2001 nace el IASB, organización privada con sede en Londres, el cual dispuso adoptar como normas las emitidas por el IASC (NIC), hasta tanto las misma se modifiquen o reformulen las normas emitidas a partir de esta fecha llevaran la denominación a NIIF/IFRS, Normas Internacionales de Información Financiera o en ingles Internatinal Financial Reporting Standards.

En julio de 2009 el IASB publica la traducción oficial al español de una norma separada denominada Norma Internacional de Información financiera para pequeñas medianas entidades (NIIF para PYME'S).

En fecha viernes 18 y sábado 19 de marzo de 2011 en el estado Trujillo la Federación de Colegios de Contadores públicos emite el BA-VEN-NIIF-6 el cual sustituye al BA-VEN-NIFF-1 clarificando las condiciones necesarias para la calificación de una empresa como gran entidad o PYME'S, y se refirma el criterio establecido en la norma según el cual se consideraran PYME'S aquellas empresas que tengan fines de lucro y elaboren estados financieros con propósito de información general para sus usuarios, entre otros: accionistas, acreedores, empleados y público en general todo lo contrario de aquellas entidades sujetas al cumplimiento de

disposiciones emitidas por entes reguladores como: CNV, SUDEBAN y SUDESEG, entre otras.

Las NIIF PYME'S son lineamientos específicos para las condiciones de este tipo de entidades y se diferencian de las NIIF para grandes empresas porque no se ven relacionadas con ciertas NIIF que solo son aplicables a este tipo de entidades como es el caso de:

Las PYME's no se ven obligadas a cumplir con los segmentos de operación establecidos en la NIIF 8.

Tampoco tratan las ganancias por acciones NIC 33.

La NIC 34 Información financiera intermedia, no es aplicable para las PYME's.

Al igual que la NIIF 4 referente a los contratos de seguro.

No contempla la capitalización específica de los costos y gastos en las empresas en desarrollo.

La presentación de los estados financieros de una empresa en desarrollo es igual al de una empresa en plena actividad.

La adopción de las Normas Internacionales no es obligatoria, por el contrario solo serán adoptadas por aquellos países que así lo decidan, cabe destacar que tomando en cuenta la situación mundial de los mercados es una ventaja la que adquiere un país que adopte esta normativa la cual no genera efectos dentro del ordenamiento legal Venezolano y solo será de carácter impositivo para las grandes entidades sujetas a órganos de regulación, el principal cambio a evidenciarse se presentara en el patrimonio neto el cual suele variar al realizar la transición a Normas Internacionales.

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 Conclusiones.

Tras haber desarrollado nuestra tema de investigación se ha concluido que indiscutiblemente el mundo está conectado entre sí de todas las maneras posibles, el hecho de mover una pieza al otro lado del mundo nos afecta a todos. En este contexto, podemos decir que mundialmente la contabilidad ha cambiado y no nos queda otro camino que cambiar con ella, es decir adaptarnos, dejando atrás los principios contables convencionales para adoptar los nuevos cambios, cabe destacar que al decir “nuevos” nos referimos a unos cambios que están a nuestra disposición no hace menos de 30 años, pero es en la presente década que las normas contables vienen a formar parte de esa difusión masiva y por ende llegan a formar parte de nuestro interés.

Venezuela, está en el proceso de adaptación las normas internacionales de Información para las grandes y medianas empresas, con el objetivo de proporcionar a los propietarios, directivos de las entidades, a los participantes de los mercados de capital, al estado y a los contadores profesionales un conjunto de normas contables de carácter mundial que sean de alta calidad y que les permita a los mismos, la preparación, presentación, y el uso de estados financieros de carácter general en donde la información suministrada sea confiable y que facilite la toma de decisiones.

La elección una correcta política contable representa un factor clave en el resultado integral de un ejercicio por lo que al momento de realizar la transición a las NIIF bien sea full o PYMES es fundamental la correcta elección de la política contable acorde con el tipo de entidad y sus necesidades de información financiera.

El proceso de adaptación de este conjunto de normas internacionales trae consigo inminentes ventajas para el sector económico y contable favoreciendo una información financiera de mayor calidad y transparencia, su mayor flexibilidad, que dará un mayor protagonismo al enjuiciamiento para dar solución a los problemas contables, es decir la aplicación del valor razonable, o el posible incremento de la actividad litigiosa.

5.2 Recomendaciones.

El impulso por parte de profesionales y universidades para que Venezuela participe de manera activa y constante dentro de los organismos internacionales de regulación contable, lo que permita canales firmes de actualización evitando así contratiempos que generen el reto que vive actualmente la profesión.

Deben desarrollarse nuevos e innovadores modelos de gestión educativa, con sistemas de información adecuados tendientes al fortalecimiento de las escuelas, universidades y a la organización de procesos participativos de docentes, padres y comunidades locales siendo necesario facilitar información pertinente y fiable sobre la calidad de las instituciones, sus programas, servicios y niveles científicos.

El análisis de la NIIF 8 y la sección 10, ambas normas referentes a la política contable es lo más propicio antes de realizar la adopción a la normativa internacional ya que le permite al profesional cumplir con los principios de la ética y la responsabilidad en el ejercicio de la profesión.

La federación de contadores públicos de Venezuela debe jugar un papel primordial junto con las universidades para formar una alianza que mediante campañas de documentación y el ejercicio de prácticas profesionales se elimine la

desinformación en profesionales recién egresados controlando así el impacto que se vive actualmente al ingresar estos al campo laboral.

BIBLIOGRAFÍA.

- Zambrano, Freddy. (2004). Constitución de la República Bolivariana de Venezuela 1999 comentada. Caracas – Venezuela, Editorial Ateneas C.A., 2005. 1era edición. Gaceta oficial extraordinario de la Republica Bolivariana de Venezuela N° 5.453 de fecha 24 de marzo del 2000.
- Garay, J. Código Orgánico Tributario de Venezuela. Caracas - Venezuela, Librería Ciafré, *Octubre 2.010*. Gaceta oficial de la Republica Bolivariana de Venezuela N° 38.855 de fecha 22 de enero del 2008.
- CÓDIGO CIVIL DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA (1982) Gaceta oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 2990 de fecha 26 de junio del 1982.
- CÓDIGO PENAL DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA (2000) Gaceta oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5494 Extraordinario de fecha, viernes 20 de octubre de 2000.
- CÓDIGO DE COMERCIO gaceta oficial N°475 (Extraordinaria) 21 de diciembre de 1955.
- LEY DEL EJERCICIO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA (1973) Gaceta oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 30.273 de fecha, 5 de Septiembre de 1973.
- LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA (2007) Gaceta oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.628 de fecha, 16 de Febrero de 2007.
- LEY ESPECIAL DE ASOCIACIONES COOPERATIVAS (2001) Gaceta oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.285 de fecha, 18 de Septiembre de 2001.
- LEY GENERAL DE BANCOS Y OTRAS INSTITUCIONES FINANCIERAS (2001) Gaceta oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 1.526 de fecha, 3 de Noviembre de 2001.

- Hernández, A. Código de Comercio de Venezuela. Caracas, Editorial La Torre, 1.996.
- Placid, Rousie y Von chong, Gisela. Retos de la globalización al ejercicio profesional de la Contaduría Pública en el contexto de Normas Internacionales de Contabilidad y Normas Internacionales de Información Financiera. Puerto la Cruz. Trabajo de Grado. Universidad de Oriente Núcleo Anzoátegui. 2.009.
- Villarroel, Marianny; Lyon, Simón. Análisis y descripción de las Normas Internacionales de Contabilidad y/o Normas Internacionales de Información Financiera. Puerto la Cruz. Trabajo de Grado. Universidad de Oriente Núcleo Anzoátegui. 2009.
- Monger, Carolina; Martínez, Vanessa. Análisis de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF 1) “Adopción por primera vez de las normas internacionales de información financiera” Y Normas para pequeñas y medianas Entidades, Sección 22 “Pasivo y Patrimonio” y Sección 35 “(Transición a la NIIF para las PYMES)”. Puerto la Cruz. Trabajo de Grado. Universidad de Oriente Núcleo Anzoátegui.
- Rodríguez A., José. 2.009. Adopción por primera vez de las NIIF. Un análisis teórico de la norma. Universidad de los Andes. Mérida. Venezuela [http://redalyc.uaemex.mx/src/inicio/ArtPdfRed.jsp?iCve=25715409008] *Revista Actualidad Contable Faces*, vol 12, Pag. 84-99.
- Gonzalo, Antonio. 2004 Normas IASB: la primera vez. Madrid. España. *Universia Business Review*, N°001. GRUPO Recoletos Comunicación. Pag. 107-115.
- La Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.
- NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 1 (NIIF 1). 2.006. IASCF Publications Department; 1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

- Fundación IFRS: Material de formación sobre las NIIF para las PYMES. MODULO 35: TRANSICIÓN A LA NIIF PARA LAS PYMES. London EC4M 6XH United Kingdom.
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela Boletín de Adopción VEN-NIIF N° 1 (BA VEN-NIIF 1) Disponible en web: http://www.fccpv.org/htdocs/downloads/BA_VEN_NIF_1%5B1%5D.pdf
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela Boletín de Adopción VEN-NIIF N° 6 (BA VEN-NIIF 6) Disponible en web: <http://www.fccpv.org/cont3/data/files/Bole-BAVENNIF6V1.pdf>
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela Boletín de Adopción VEN-NIIF N° 8 (BA VEN-NIIF 8) Disponible en web: <http://www.fccpv.org/cont3/data/files/Bole-BAVENNIF8V0.pdf>
- ARIAS, F. (1999). El Proyecto de Investigación: Guía para su Elaboración. Caracas: Episteme, C.A.

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

TÍTULO	NIIF 1 (ADOPCION POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACION FINANCIERA), SECCIONES 22 (PASIVO Y PATRIMONIO) Y 35 (TRANSICION A LAS NIIF PARA PYME'S), Y SU RELEVANCIA EN EL CONOCIMIENTO DE LOS PROFESIONALES Y ESTUDIANTES DE CONTADURIA PUBLICA EL AÑO 2011.
SUBTÍTULO	

AUTOR (ES):

APELLIDOS Y NOMBRES	CÓDIGO CULAC / E MAIL
Rivas C. José D.	CVLAC: C.I. 19.169.721 EMAIL: danielrivas.2408@gmail.com
Rodríguez G. Patricia H.	CVLAC: C.I.16.163.790 E MAIL: rodriguezpatricia.150@gmail.com

PALABRAS O FRASES CLAVES:

NIIF 1,

Sección 35,

Sección 22,

PYMES,

Adopción,

Pasivo.

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

ÁREA	SUBÁREA
Ciencias Administrativas	Contaduría Pública

RESUMEN (ABSTRACT):

Hoy en día la globalización ha llevado a la ciencia contable a la unificación del criterio para el registro, reconocimiento, medición y revelación de las partidas que conforman los estados financieros con la finalidad de otorgar seguridad y una información financiera de calidad, estos criterios son conocidos como NIIF/NIC para las grandes entidades y NIIF PYMES para las pequeñas y medianas entidades, presentan lineamientos para cada uno de los procedimientos de una organización incluyendo la adopción a esta normativa, es por ello que en el presente año en el cual se realiza la adopción definitiva a estándares internacionales deben realizarse trabajos de investigación que permitan difundir en el país su contenido y beneficios permitiendo mejores oportunidades para los profesionales en la carrera de contaduría pública.

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

APELLIDOS Y NOMBRES	ROL / CÓDIGO CVLAC / E_MAIL				
	ROL	CA	AS	TU X	JU X
Hernández Nelson.	CVLAC:	4.939.545			
	E_MAIL	nhernandezc59@hotmail.com			
	E_MAIL				
	E_MAIL				
Martínez Juan.	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:	3.950.261			
	E_MAIL	jrafaelm@cantv.net			
	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. Analizar La NIIF 1. doc	Application/msword

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

ALCANCE

ESPACIAL: _____ (OPCIONAL)

TEMPORAL: _____ (OPCIONAL)

TÍTULO O GRADO ASOCIADO CON EL TRABAJO:

Licenciado en Contaduría Pública

NIVEL ASOCIADO CON EL TRABAJO:

Pregrado

ÁREA DE ESTUDIO:

Departamento de Contaduría Pública

INSTITUCIÓN:

Universidad de Oriente/Núcleo Anzoátegui

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

De acuerdo con el artículo 41, del reglamento de trabajo de grado:

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

AUTOR**AUTOR**

Rivas C. José D.

Rodríguez G. Patricia H.

TUTOR**TUTOR**

Hernández, Nelson.

Martínez, Juan

POR LA COMISIÓN DE TRABAJO DE GRADO

Universidad de Oriente
Núcleo de Anzoátegui
Escuela de Ciencias Administrativas
Departamento de Contaduría.



PARTE II.

RELEVANCIA DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA 240 (RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR DE CONSIDERAR EL FRAUDE EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS) Y 250 (CONSIDERACIÓN DE LEYES Y REGLAMENTOS EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS), EN LA EJECUCIÓN DE LOS TRABAJOS DE AUDITORÍA.

INTEGRANTES:

Rivas C. José D.

C.I. V- 19.169.721.

Rodriguez G. Patricia H.

C.I. V- 16.163.790.

**Trabajo de grado presentado como requisito parcial para optar al título
de: licenciado (a) en Contaduría Pública**

Barcelona, Noviembre de 2011.

Universidad de Oriente
Núcleo de Anzoátegui
Escuela de Ciencias Administrativas
Departamento de Contaduría Pública



RESUMEN

Este trabajo de grado se orientó al análisis de la responsabilidad del auditor ante el fraude, el error y el incumplimiento de las Leyes y Reglamentos pertinentes, como consecuencia de la adopción de las Normas internacionales de auditoría (NIA's) en Venezuela. Partiendo desde el modelo de la auditoría integral como la sumatoria de los distintos tipos de auditoría. La aparición de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA's) expedida por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), y las actualizaciones que realiza su Comité Internacional de Prácticas de Auditoría anualmente, denotan la presencia de una voluntad internacional orientada al desarrollo sostenido de la profesión contable, a fin de permitirle disponer de elementos técnicos uniformes y necesarios para brindar servicios de alta calidad para el interés público.

Palabras Claves: Auditoría, Auditoría Integral, fraude, error, 240, 250, incumplimiento.

INTRODUCCIÓN

Como consecuencia de los escándalos financieros acontecidos en Estados Unidos y Europa para finales de los años 90's y principios de los 2000 la profesión de la contaduría pública ha sido cuestionada fuertemente por los miembros de la comunidad contable internacional en general.

La situación crítica observada en la presentación de los informes de auditoría de las empresas auditadas, no solo en el país sino mundialmente ha llevado a los organismos controladores y reguladores de la contaduría pública a nivel mundial a realizar cambios importantes dando así origen a una serie de normas que permitan unificar la información contable a nivel global.

El análisis descriptivo estará estructurado en cinco capítulos denominados: Capítulo I: El Problema, Capítulo II: Marco Teórico, Capítulo III: Marco Metodológico, Capítulo IV: Desarrollo del Análisis de la Norma contrastando la relevancia de su conocimiento en Profesionales y Estudiantes de Educación Superior y en el Capítulo V: presentamos las Conclusiones y Recomendaciones en base al análisis y los objetivos planteados con esta Investigación.

Capítulo I: Se expondrá el planteamiento del problema, la justificación, los objetivos de la investigación; general, específicos y limitaciones.

Capítulo II: Bosqueja el marco teórico donde se representarán los antecedentes de la investigación, las teorías que orientan la investigación y las bases legales que sustentarán a la mismas.

Capítulo III: Contiene el marco metodológico. Diseño y tipo de investigación, así como técnicas e instrumentos de recolección y análisis de los datos.

Capítulo IV: Se desarrollarán los objetivos planteados a través del análisis de las normas y su ejemplificación a través de un caso práctico de cada una.

Capítulo V: En esta sección se formarán las conclusiones y se darán recomendaciones de modo tal que permita a los usuarios la formación de criterios sólidos en cuanto a la problemática.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

1.1 Planteamiento Del Problema.

Desde tiempos remotos (épocas de la civilización sumeria) la contaduría ha tenido presencia en la vida de los seres humanos en sus procesos cotidianos dándole así una importancia evidente en la historia. Esta realidad no escapa al mundo de los negocios en donde década tras década el papel de la auditoría ha incrementado su importancia gracias a los cambios que el mundo ha presentado con la llegada de la globalización como fenómeno económico, en donde las barreras comerciales, idiomáticas, políticas y territoriales vividas en el pasado en los mercados internacionales se han eliminado significativamente.

La situación actual del complicado mundo de los negocios a nivel internacional demanda un amplio conocimiento por parte de los profesionales contables en cuanto a las normas que rigen la puesta en práctica de los conocimientos contables, es por esto que se hace necesario que todo bachiller que opte a un título en contaduría, logre los conocimientos necesarios que deberá aplicar en el mundo de los negocios para poder así cumplir satisfactoriamente con las expectativas.

Siendo el tema de las Normas Internacionales de Auditoría, una de las implementaciones a nivel mundial de mayor relevancia en el mundo contable debido al giro que estas le dan al ejercicio de la profesión, es necesario que el estudio de estas normas se incluyan en los diferentes programas de estudio de educación superior a nivel nacional, logrando así que los profesionales emergentes tengan una mejor base de dichos conocimientos al momento de afrontar la realidad que se desarrolla en las empresas y el país pueda actualizar la normativa técnica que le

permitirá a los profesionales la posibilidad de ingresar a mercados laborales en el extranjero y al país un mayor acercamiento a la economía mundial.

Ante la relevancia significativa del conocimiento de estas normas en especial de aquellas que establecen la responsabilidad de un auditor al considerar el fraude o error y la consideración del cumplimiento de las leyes y reglamentos como indicio de la capacidad de permanecer en marcha cumpliendo con su objetivo es necesario tomar la iniciativa de realizar el estudio de las mismas, permitiendo así elevar el conocimiento sobre ellas y difundir su contenido incentivando estudios más profundos en el futuro.

De esta manera, En el proceso de adopción de las Normas internacionales de auditoría, surgen las siguientes interrogantes:

¿Actualmente se está realizando la capacitación necesaria tanto a profesionales de la contaduría pública como a estudiantes para la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría?

¿Están preparando las Universidades y Colegios profesionales a los estudiantes y profesionales para la aplicación de estas normas?

¿Por qué resulta importante la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría en la ejecución de un trabajo de auditoría?

¿Cómo se prepara la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela para la adopción de las Normas Internacionales?

Para dar respuesta a estas interrogantes se presentan los siguientes objetivos:

1.2 Objetivos de la Investigación.

1.2.1 Objetivo General:

Analizar la relevancia de las Normas Internacionales de Auditoría 240 (Responsabilidad Del Auditor De Considerar El Fraude En Una Auditoría De Estados Financieros) y 250 (Consideración De Leyes Y Reglamentos En Una Auditoría De Estados Financieros), en la ejecución de los trabajos de auditoría.

1.2.2 Objetivos Específicos:

- Analizar el contexto actual y la relevancia que tienen para el desarrollo de un proceso de auditoría en Venezuela las NIA's 240 (responsabilidad del auditor de considerar el fraude en una Auditoría de estados financieros) y 250 (consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros).
- Establecer la importancia de la preparación académica en la Adopción tanto para los estudiantes de Contaduría Pública como para los Profesionales en ejercicio de esta carrera.
- Interpretar y analizar las NIA's 240 (Responsabilidad Del Auditor De Considerar El Fraude En Una Auditoría De Estados Financieros) y 250 (Consideración De Leyes Y Reglamentos En Una Auditoría De Estados Financieros).
- Establecer la relación existente entre las NIA's 240 (Responsabilidad Del Auditor De Considerar El Fraude En Una Auditoría De Estados Financieros) y 250

(Consideración De Leyes Y Reglamentos En Una Auditoría De Estados Financieros).

1.3 Justificación de la investigación.

La realización de este estudio se considera de gran importancia debido a la marcada influencia que ha ejercido el fenómeno globalización a través de la unificación de los mercados existentes en los países del mundo. Por consiguiente la profesión contable estrechamente vinculada a la economía debió acogerse a los cambios que trae consigo este fenómeno y justo en este momento Venezuela presenta el reto de la adopción de las Normas Internacionales de Auditoria las cuales permitirán la evaluación y reconocimiento de los Estados Financieros elaborados en base a las Normas Internacionales de Contabilidad y las Normas Internacionales de Información Financiera.

Este estudio permite presentar la relevancia de los cambios presentados en la profesión de la contaduría pública al momento de emitir un dictamen de auditoría a través del cual las empresas se valen para rendir cuentas a la junta de accionistas y los terceros relacionados con ella así como también permite determinar la importancia de la Implementación de estos criterios unificados conocidos como Normas internacionales de Auditoria en la evaluación de información financiera de alta calidad.

Ante la deficiencia de conocimientos que actualmente se presenta en las casas de estudio a nivel nacional la iniciativa de abordar el estudio de esta nueva normativa en los cursos especiales de grado ayuda a disminuir el efecto de egresar de la universidad sin conocimientos actualizados que dificulten la realización de los trabajos de auditoría y crea una excelente iniciativa para que las demás instituciones se avoquen a la problemática hasta que se pueda conciliar una reforma de pensum en

la cual se adapten los programas empleados en la actualidad a los nuevos lineamientos logrando así que nuevamente puedan egresar profesionales preparados y con conocimientos sólidos en la ciencia Contable.

Es necesario para el estudiante de Contaduría pública egresar de la Universidad con un conocimiento profundo de las Normas Internacionales de Auditoría, específicamente las NIA's 240 (responsabilidad del auditor de considerar el fraude en una Auditoría de estados financieros) y 250 (consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros), para poder así cumplir con las expectativas de un alto desempeño de sus funciones en el ámbito profesional.

Para el ejercicio profesional de la contaduría, la Ética y la responsabilidad son elementos claves que deben tener todos los que a ella se dediquen y es por ello que estas dos normas han ser divulgadas y estudiadas para así como profesionales aportar a la economía empresas confiables y solidas que garanticen empleo y ayuden a combatir la crisis económica manteniendo siempre sus actividades dentro del marco jurídico establecido para el funcionamiento correcto de la sociedad. Devolviendo a venezolanos la confianza en su economía, sus trabajos y sus profesionales y pudiendo evitar así difíciles situaciones como la vivida en las intervenciones de entidades financieras durante los años 2009 y 2010.

1.4 Limitaciones de la investigación.

- Limitada capacitación en este tema tanto en la Universidad de Oriente como en las diferentes instituciones educativas por lo cual, al llegar a la última etapa de la formación de pregrado y a las puertas del campo laboral como profesionales los Bachilleres presentamos un conocimiento deficiente del contenido y uso de las normas internacionales de auditoría.

- Alto costo de libros y fuentes bibliográficas en español lo que dificulta el acceso a esta información por parte de los estudiantes, quienes además del costo de estos deben contar con los recursos para el traslado ida y vuelta a la capital de la República y demás gastos que implica este traslado.

- Las continuas interrupciones durante los periodos de actividades académicas motivadas por distintos factores atrasan la corrección de la información por parte de los tutores lo que al final presiona el trabajo sobre la marcha para poder cumplir con este requisito fundamental para optar al título de licenciados en Contaduría Pública en el tiempo estipulado.

CAPÍTULO II

MARCO TEORICO

2.1 Antecedentes De La Investigación.

De acuerdo con algunas reglas metodológicas establecidas para fomentar trabajos que requieran de cierto grado de complejidad académica, todo investigador debe tener presente o en cuenta los trabajos realizados por otros investigadores con el fin de recopilar antecedentes, que aporten una visión ampliada y general de la investigación. Para el desenvolvimiento de este trabajo se logro encontrar ciertos antecedentes que se relacionan directa e indirectamente con el tema:

Martínez García, F., Ramírez Cacho, S., Montoya del Corte, J., Fernández Laviada, A. (2010). La importancia relativa en auditoría. Las nuevas normas internacionales en comparación con la normativa vigente en Iberoamérica. *Contaduría y Administración*, Pág. 77-103.

Este artículo marca la orientación al estudio de la importancia de los cambios que se están presentando en Iberoamérica a partir de la implantación de las NIC/NIIIF, las cuales a su vez llevaron a modificar los estándares de revisión de los estados financieros, con la finalidad de obtener seguridad razonable e información de calidad, describe los hechos históricos que presionaron al cambio en los criterios que permiten la seguridad en la información financiera, compara la normativa empleada en el caso de Venezuela hasta el momento de la adopción plena, con la nueva normativa técnica y sus beneficios para la obtención de información financiera de alta calidad y concluye realizando la importancia de una reforma en los programas universitarios dentro de un proceso de cambio de gran relevancia al trabajar de la mano junto con

los organismos profesionales en la formación y capacitación del profesional de la Contaduría Pública.

García (2010) “De este modo, resulta imprescindible, en primer lugar, contar con el apoyo de los organismos reguladores de cada país, que a través de diferentes mecanismos deben converger de forma efectiva con las NIA’s que entrarán en vigor. Además, desde el ámbito profesional se debe contribuir al mejor ejercicio de la práctica, mediante una adecuada preparación y entrenamiento de los auditores, así como de los oportunos controles de calidad de sus trabajos. Finalmente, no podemos olvidar a las universidades, que desde el punto de vista académico deben aportar un esfuerzo adicional en la formación curricular de los futuros profesionales”. Pág. 97

Viloria, N. (2009). La importancia del concepto de independencia para la auditoría. *Actualidad Contable Faces*, 12, 115-124. Plantea la importancia del principio de independencia dentro del trabajo de auditoría para la emisión de un dictamen libre de influencias externas, basado 100% en la evidencia recolectada y en la situación real de los estados financieros, tomando en consideración el fiel cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentos internos y la prevención de errores de representación dentro de los mencionados estados

Wainstein, Mario y Antonio Lattuca (2008) en su trabajo de ascenso titulado “Adopción de las normas Internacionales de auditoría”. Este trabajo proyecta de manera precisa la Importancia que representa hoy en día la implantación de normas que regulen y supervisen los procesos de auditoría.

El desarrollo del mundo de los negocios llevo a definir con mayor precisión el papel del auditor en la emisión de informes y al mismo tiempo se advirtió que si bien no era posible fijar detalladamente el desempeño profesional, era necesario establecer reglas o normas dentro de un marco global de actuación.

2.2 Reseña Histórica De La Auditoria.

Desde tiempos de la prehistoria se tiene conocimiento la existencia de la auditoria, esta se practicaba con el simple proceso de observar, analizar y discutir las acciones cotidianas de los hombres y a medida que se desarrollo el comercio, surgió la necesidad de las revisiones independientes para asegurarse de la adecuación y finalidad de los registros mantenidos en varias empresas comerciales.

La auditoría como profesión fue reconocida por primera vez bajo la Ley Británica de Sociedades Anónimas de 1862 y el reconocimiento general tuvo lugar durante el período de mandato de la Ley “Un sistema metódico y normalizado de contabilidad era deseable para una adecuada información y para la prevención del fraude”. También reconocida como “Una aceptación general de la necesidad de efectuar una versión independiente de las cuentas de las pequeñas y grandes empresas”. Desde 1862 hasta 1905, la profesión de la auditoría creció y floreció en Inglaterra, y se introdujo en los Estados Unidos hacia el 1900. En Inglaterra se siguió haciendo hincapié en cuanto a la detección del fraude como objetivo primordial de la auditoría.

En 1912 se dijo: En los que podría llamarse los días en los que se formó la auditoría, a los estudiantes se les enseñaban que los objetivos primordiales de ésta eran:

- La detección y prevención de fraude;
- La detección y prevención de errores; sin embargo, en los años siguientes hubo un cambio decisivo en la demanda y el servicio, y los propósitos actuales son:

- El cerciorarse de la condición financiera actual y de las ganancias de una empresa,
- La detección y prevención de fraude, siendo éste un objetivo menor.

Este cambio en el objetivo de la auditoría continuó desarrollándose, no sin oposición, hasta aproximadamente 1940, en este tiempo “Existía un cierto grado de acuerdo en que el auditor podía y debería no ocuparse primordialmente de la detección de fraude”. El objetivo primordial de una auditoría independiente debe ser la revisión de la posición financiera y de los resultados de operación como se indica en los estados financieros del cliente, de manera que pueda ofrecerse una opinión sobre la adecuada presentación de éstas a las partes interesadas.

La evolución de la función de auditoría ha sido continua a lo largo de estos últimos años, caracterizada por el progresivo aumento de atribuciones y responsabilidades, con el objetivo fundamental de servir cada vez mejor a la dirección de las empresas, como instrumento que asegure la eficiencia de su gestión.

Ha sido preciso recorrer un largo camino desde el inicio de la auditoría, como una rama de la contabilidad, a la que se creía vinculada, hasta el momento actual, en que constituye toda una especialidad de la administración y gestión de la empresa. Al principio la finalidad de la función auditoría era simplemente revisar la situación económica – financiera de la empresa, buscando posibles fraudes o errores y asegurando la aplicación correcta de las normas contables, sin embargo, en los años previos a la segunda guerra mundial, los hombres de empresa tomaron conciencia de que se hacía necesario, implantar en ellas un sistema de control independiente de la estructura jerárquica y operativa.

2.3 Bases Teóricas.

2.3.1 Concepto de Auditoría.

Por el amplio marco teórico que envuelve al estudio de la auditoria existe una gran cantidad de definiciones acerca de la misma, a continuación citaremos algunos:

Según el Autor John W. Cook y Gary M. La auditoria es una sistemática evaluación de las diversas operaciones y controles de una organización, para determinar si se siguen políticas y procedimientos aceptados, si se siguen las normas establecidas, si se utilizan los recursos eficientemente y si se han alcanzado los objetivos de la organización.

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

La Auditoría es la encargada de la revisión de los estados financieros, de verificar la vigencia del proceso administrativo y del cumplimiento del ordenamiento jurídico y de las políticas de dirección y procedimientos específicos que relacionados entre sí, forman la base para obtener suficiente evidencia acerca del objeto de la revisión, cuyo propósito es poder expresar una opinión profesional sobre todo ello.

2.3.2 La Auditoria Tradicional Y La Auditoria Moderna.

Por auditoría se entienden los aspectos que se relacionan con el hecho de contratar a un contador público con capacidad y competencia, para que realice una revisión y evaluación al conjunto de elementos que forman el sistema de información

contable con fines de peritaje, el cliente espera recibir aportes que le impriman confianza a la información contable objeto de revisión, para de este modo poder exponer públicamente la información de la organización y también para poder tomar decisiones efectivas.

La auditoría es un proceso sistémico de investigación que obedece a una planeación estratégica y a un enfoque detallado, debiendo dicha planeación estratégica anticipar todo el conjunto de fases y actividades por realizar, al igual que los recursos a utilizar tales como personal, tiempo, implementos, espacio, entre otros que sean necesarios para realizar la auditoría.

En el presente, la Auditoria consiste en una revisión de los procedimientos donde los análisis de eficiencia y control internos proporcionen la base principal de evaluación de esos procedimientos. Los argumentos en favor de ese cambio se dan por:

- a) El incremento en los honorarios del Contador Público y el énfasis que se le da a la economía y efectividad de sus servicios.
- b) Las continuas exigencias por mayor información tanto de la gerencia como de otro.
- c) La complejidad en la administración de las empresas exigiendo cada día nuevas y modernas técnicas de control de sus operaciones y sus datos.
- d) El desarrollo de otros sistemas de información comunicación

A medida que se complica la administración de los negocios los objetivos cambian debido al crecimiento en los problemas del control de datos.

Antes la Auditoria se enfocaba a:

- Precisa la situación financiera y las utilidades del negocio.
- Descubrir errores en las imputaciones contables.
- Descubrir fraudes o malversaciones.
- Posteriormente los objetivos cambiaron:
- Analizar si los procedimientos y los controles contables y administrativos son adecuados para lograr máxima eficiencia y productividad.
- Buscar eficiencia en las operaciones, eficacia en la administración y buscar productividad a costos razonables a través de recomendaciones que son los que interesan al cliente, y no sólo emitir una opinión sobre los estados financieros.
- Buscar información adicional tanto para la administración como para los propietarios y otros.
- Asesorar a la gerencia en los aspectos más importantes detectados en el proceso de su trabajo

2.3.3 Futuro Próximo De La Auditoría.

Amparo Caicedo, Guillermo A Cuéllar M, Adolfo L Montilla R en el texto *ciencias contables, económicas y administrativas* expresan lo siguiente:

En los actuales momentos, (2006) se está viviendo una crisis en la auditoría, semejante a la de los años '30. Esta crisis obliga necesariamente a repensar la forma en cómo se está ejecutando la auditoría y cuáles son las necesidades actuales de las empresas del siglo XXI. Para lo anterior es necesario determinar cómo se ha realizado hasta el momento la auditoría y cuál debe ser el futuro de la misma para responder a lo que las organizaciones requieren y no estar condenada a desaparecer por ineficaz.

A mediados del siglo se inició el reordenamiento de la auditoría financiera, pues su aplicación se extendió a empresas de diversos tamaños, se desarrollaron y

profundizaron conceptos de planificación, análisis de los sistemas de control interno, técnicas de muestreo, el muestreo estadístico y pruebas de auditoría, aumentándose la eficiencia del proceso de auditoría, pues la verificación y validación se realizan sobre las transacciones representativas teniendo en cuenta su importancia relativa y riesgo probable con lo cual se disminuyen significativamente las horas de trabajo y el costo global de la auditoría.

En el siglo actual se debe hablar de Auditoría Integral, que comprende auditoría de control interno, auditoría de gestión, auditoría de cumplimiento y auditoría financiera, pero tomadas en conjunto con un enfoque de sistemas, no como la sumatoria simple de cuatro auditorías. Ninguna es más importante que las otras, ni puede considerarse la auditoría integral como una extensión de la tradicional auditoría financiera.

2.3.4 Auditoría Financiera.

La auditoría financiera examina a los estados financieros y a través de ellos las operaciones financieras realizadas por el ente contable, con la finalidad de emitir una opinión técnica y profesional.

Las disposiciones legales vigentes que regulan las actividades de la Contraloría General del Estado, definen a la Auditoría Financiera así:

"Consiste en el examen de los registros, comprobantes, documentos y otras evidencias que sustentan los estados financieros de una entidad u organismo, efectuado por el auditor para formular el dictamen respecto de la razonabilidad con que se presentan los resultados de las operaciones, la situación financiera, los cambios operados en ella y en el patrimonio; para determinar el cumplimiento de las disposiciones legales y para formular comentarios, conclusiones y recomendaciones

tendientes a mejorar los procedimientos relativos a la gestión financiera y al control interno".

Esta auditoría tiene como objetivo principal, dictaminar sobre la razonabilidad de los estados financieros preparados por la administración de las entidades públicas, entre sus objetivos específicos podemos mencionar los siguientes:

1. Examinar el manejo de los recursos financieros de un ente, de una unidad y/o de un programa para establecer el grado en que sus servidores administran y utilizan los recursos y si la información financiera es oportuna, útil, adecuada y confiable.

2. Evaluar el cumplimiento de las metas y objetivos establecidos para la prestación de servicios o la producción de bienes, por los entes y organismos de la administración pública.

3. Verificar que las entidades ejerzan eficientes controles sobre los ingresos públicos.

4. Verificar el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y normativas aplicables en la ejecución de las actividades desarrolladas por los entes públicos.

5. Propiciar el desarrollo de los sistemas de información de los entes públicos, como una herramienta para la toma de decisiones y la ejecución de la auditoría.

6. Formular recomendaciones dirigidas a mejorar el control interno y contribuir al fortalecimiento de la gestión pública y promover su eficiencia operativa.

Una auditoría de estados financieros no se circunscribe solo a una verificación de documentos en la contabilidad, sino que tiene un mayor alcance por cuanto comprueba si los documentos que llegan a la contabilidad para ser registrados y sintetizados en los estados representan fielmente las operaciones efectuadas en todas las áreas de la entidad como compras, producción, ventas, tesorería etc.

Como los estados financieros son una imagen fiel de la posición financiera y patrimonial de la entidad del resultado de sus operaciones en un periodo determinado y de los orígenes y aplicaciones de sus recursos.

2.3.5 Auditoría Integral.

Yanel Blanco Luna en el libro *normas y procedimientos de la auditoria integral*, la Define como el proceso de obtener y evaluar objetivamente en un periodo determinado evidencia relativa a la información financiera, la estructura del control interno, el cumplimiento de las leyes pertinentes y la conducción ordenada en el logro de las metas y objetivo propuestos.

La Auditoría integral es el examen crítico, sistemático y detallado de los sistemas de información financiero, de gestión y legal de una organización, realizado con independencia y utilizando técnicas específicas, con el propósito de emitir un informe profesional sobre la razonabilidad de la información financiera, la eficacia eficiencia y economicidad en el manejo de los recursos y el apego de las operaciones económicas a las normas contables, administrativas y legales que le son aplicables, para la toma de decisiones que permitan la mejora de la productividad de la misma

Este nuevo modelo de auditoría implica la ejecución de un trabajo con el alcance o el enfoque, por analogía, de las auditorías financiera, de cumplimiento, de control interno y de gestión. Según Yanel Blanco Luna, la auditoría integral es un modelo de cobertura global y por lo tanto, no se trata de una suma de auditorías, aunque con fines metodológicos sea necesario utilizar esta perspectiva.

La opinión profesional del auditor integral versará sobre si el sistema de control interno es eficiente, si existe un ambiente de control en la empresa, si hay una adecuada evaluación de riesgos, si existen y se ejecutan actividades de control, si hay

una adecuada información y comunicación sobre el control interno y si existe un monitoreo sobre el control interno (auditoría de control interno), si la empresa se administra con eficiencia, eficacia y economicidad, si el recurso humano es gestionado adecuadamente, si hay adecuada gestión de los recursos financieros, físicos y de información (auditoría de gestión), si las operaciones financieras, administrativas, económicas o de otra índole ocurridas en un ente económico se efectuaron de acuerdo con la normatividad vigente en el campo laboral, comercial, tributario, del medio ambiente, entre otros, y de acuerdo con los estatutos y demás reglamentos institucionales, todo encaminado a la búsqueda de los objetivos propuestos, (auditoría de cumplimiento), si los estados financieros presentan en forma razonable la situación financiera y el resultado de sus operaciones de acuerdo a las normas de contabilidad de general aceptación y se han hecho las revelaciones pertinentes.

Como se puede apreciar, la auditoría financiera tradicional es un servicio necesario pero insuficiente para esta época de cambio constante y sostenido. La profesión contable no puede continuar hablando de auditoría como sinónimo de auditoría financiera, debe especificarse el tipo de auditoría de que se trate cuando se mencione la palabra.

2.3.5.1 Principios Generales de Auditoria Integral.

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

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

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

Certificación: Este principio indica que por residir la responsabilidad exclusivamente en cabeza de contadores públicos, los informes y documentos suscritos por el auditor tienen la calidad de certeza es decir, tienen el sello de la fe pública, de la refrenda de los hechos y de la atestación. Se entiende como fe pública el asentamiento o aceptación de lo dicho por aquellos que tienen una investidura para atestar, cuyas manifestaciones son revestidas de verdad y certeza.

Integridad: Determina que las tareas deben cubrir en forma integral todas las operaciones, áreas, bienes, funciones y demás aspectos consustancialmente económico, incluido su entorno. Esta contempla, al ente económico como un todo compuesto por sus bienes, recursos, operaciones, resultados, etc.

Planeamiento: Se debe definir los objetivos de la Auditoría, el alcance y metodología dirigida a conseguir esos logros.

Supervisión: El personal debe ser adecuadamente supervisado para determinar si se están alcanzando los objetivos de la auditoría y obtener evidencia

suficiente, competente y relevante, permitiendo una base razonable para las opiniones del auditor.

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

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

Para que la auditoría Integral se lleva a cabo es necesario que se unan cuatro tipos de auditoría, estas son:

2.3.6 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.

2.3.7 Auditoría de cumplimiento.

Hernán Cardozo cuencas define a la auditoría de cumplimiento como la comprobación o examen de las operaciones financieras, administrativas, económicas

y de otra índole de una entidad para establecer que se han realizado conforme a las normas legales, estatutarias y de procedimientos que le son aplicables.

La auditoría de cumplimiento determina si la organización ha cumplido a cabalidad con las normas y disposiciones legales en el desarrollo de su actividad económica y Consiste esencialmente en la comprobación de las operaciones financieras, administrativas, económicas y sociales de la empresa, para establecer que están cumpliendo con las normas estatutarias previstas por el gobierno para el correcto funcionamiento de sus operaciones.

Tiene como objetivo comprobar si los procedimientos y las medidas de control son las adecuados y si están siendo aplicados de manera efectiva y a su vez verifica e informa sobre el cumplimiento legal de las disposiciones legales, tales como:

- Civiles, comerciales, estatutarias, contables, fiscales o tributarias, presupuestarias etc.

La importancia de la auditoría de cumplimiento radica en que Las organizaciones se encuentran sujetas a leyes y regulaciones cuyo incumplimiento puede poner en peligro la continuidad de cualquier organización o generar grandes pérdidas financieras por multas y recargos que pueden afectar la imagen, la credibilidad y hasta cerrar su Negocio u Organización y En ocasiones estos incumplimientos pueden ser ocasionados por desconocimientos de los responsables de cumplir con tales regulaciones o simplemente por no tener un adecuado sistema de supervisión que garantice su cumplimiento.

2.3.8 Auditoría de Gestión.

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública en su pronunciamiento No. 7 presenta la siguiente definición de Auditoría de Gestión:

La auditoría de gestión es el examen que se realiza a una entidad con el propósito de evaluar el grado de eficiencia y eficacia con que se manejan los recursos disponibles y se logran los objetivos previstos por el Ente.

Sin embargo siguiendo el mismo método para realizar los conceptos de Auditoría es posible afirmar que auditoría de gestión es:

El examen crítico, sistemático y detallado de las áreas y Controles Operacionales de un ente, realizado con independencia y utilizando técnicas específicas, con el propósito de emitir un informe profesional sobre la eficacia eficiencia y economicidad en el manejo de los recursos, para la toma de decisiones que permitan la mejora de la productividad del mismo.

La auditoría de gestión tiene como objetivos primordiales:

- Evaluar los objetivos y planes organizacionales.
- Vigilar la existencia de políticas adecuadas y su cumplimiento
- Comprobar la confiabilidad de la información y de los controles.
- Verificar la existencia de métodos adecuados de operación.
Comprobar la correcta utilización de los recursos.

2.3.9 Auditoría de Control Interno.

Tiene como objetivo primordial evaluar el sistema de control interno, su aplicabilidad y su funcionamiento. En esta auditoría se deben tener en cuenta el cumplimiento de los componentes del control interno, en los que se pueden mencionar:

- Ambiente de control
- Evaluación de riesgos
- Actividades de control
- Información y comunicación
- Supervisión y seguimiento

Al evaluar los sistemas de control interno se debe tener en cuenta que un sistema puede resultar efectivo para unas empresas pero puede ser obsoleto y no aplicable para otras, por ello se debe tener en cuenta factores que lo delimitan como el tipo de producción y productos que comercializa, la naturaleza de la entidad, el tamaño, su cultura organizacional y todos los que se trenzan en su conformación y funcionamiento.

En último lugar se tiene que poner en claro, que el realizar una auditoría fuera de los parámetros establecidos por la leyes y por las entidades gubernamentales de cada país, conllevan a sanciones para los dueños de las empresas, para el contador o revisor fiscal que realizo la auditoría, estas pueden ser de carácter provisional o permanente de acuerdo a las omisiones o errores que se presenten en la realización del trabajo.

Además de las denominaciones de auditoría anteriormente mencionadas (auditoría integral, auditoría de control interno, auditoría de gestión, auditoría de cumplimiento, auditoría financiera) existen actualmente distintas y variadas denominaciones de auditoría generalmente relacionadas con el área sujeta a examen como la siguiente lista enumerativa más no exhaustiva:

Auditoría Operacional

Auditoría en Informática

Auditoría Operativa

Auditoría Analítica

Auditoría Administrativa	Auditoría Interna
Auditoría Técnica	Auditoría Tributaria
Auditoría Ambiental	Auditoría Gubernamental
Auditoría Social	Auditoría Socio-laboral
Auditoría Forense	

2.3.10 Organismos Profesionales que rigen la Contaduría Pública.

2.3.10.1 IFAC. Federación Internacional de Contadores.

Es la organización global de la profesión de la contaduría. Trabaja con sus 159 miembros y asociados en 124 países para proteger el interés público al fomentar prácticas de alta calidad por parte de los contadores del mundo. Los miembros y asociados de IFAC, que son principalmente organismos profesionales nacionales de contaduría, representan a 2.5 millones de contadores que prestan sus servicios en el sector público, en la industria y el comercio, en el gobierno y en el entorno académico.

2.3.10.2 IAESB. (International Accounting Education Standard).

Se encarga de realizar guías para mejorar la normativa internacional de formación de los profesionales de la auditoría. Se centra en dos áreas clave: los elementos esenciales de la acreditación, que son la formación, la experiencia práctica y las pruebas de competencia profesional; y la naturaleza y el alcance de la necesidad de formación profesional continuada por parte de los auditores.

2.3.10.3 IAASB. Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento.

El IAASB emite los estándares internacionales de Auditoría (NIAs o ISA en inglés), utilizado para reportar acerca de la confiabilidad de información preparada bajo normas de contabilidad (generalmente información histórica), también emite estándares internacionales para trabajos de aseguramiento (ISAE), Control de Calidad (ISQC), y servicios relacionados (ISRS). Así mismo emite las denominaciones Declaraciones o Prácticas (IAPSs) para promover asistencia técnica en la implementación de los estándares y promover las buenas prácticas.

El objetivo de las IAASB, un cuerpo para el establecimiento de normas independientes dentro de la Federación Internacional de Contadores, es servir al interés público, estableciendo normas de auditoría y aseguramiento de alta calidad y ayudando a la convergencia de normas internacionales y nacionales, mejorando así la calidad y uniformidad de la práctica global, fortaleciendo la confianza del público en la profesión y profesionales de la auditoría.

2.3.10.4 PIAB. Consejo de Supervisión del Interés Público.

El objetivo del Consejo de Supervisión del Interés Público (PIOB, siglas en inglés) es incrementar la confianza de los inversores y otras personas en que las actividades de interés público de IFAC responden adecuadamente al interés público.

El PIOB fue establecido formalmente en febrero de 2005 como resultado de un esfuerzo conjunto por parte de la comunidad internacional de regulación financiera, junto con IFAC, para garantizar que las normas internacionales de auditoría y aseguramiento, ética y educación para la profesión de la contaduría, se emitieran de una forma transparente que reflejase el interés público

PIOB supervisa a los Comités con Actividades de Interés Público de IFAC: el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB, siglas en inglés), el Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría (IAESB, siglas en Inglés), el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA, siglas en inglés), y el Grupo Asesor de Cumplimiento. PIOB también supervisa los respectivos Grupos Consultivos (CAG, siglas en inglés) de IAASB, IAESB e IESBA.

2.3.10.5 IASB. Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad.

De acuerdo con esto el 29 de junio de 1973 se creó un Comité llamado el IASC (International Accounting Standards Committee), que fue creado como un organismo de carácter profesional, es decir privado y de ámbito mundial, mediante “Un acuerdo realizado por organizaciones profesionales de nueve países como Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, Holanda, Reino Unido, Irlanda y Estados Unidos.

En el año 2000 el IASC hace un replanteamiento de sus objetivos, orientándose al privilegio de la información para los participantes en el mercado de capitales, en la búsqueda de una información financiera clara, transparente y comparable, permitiendo la toma de decisiones a los diferentes agentes involucrados, esto se debió en gran parte a los problemas que se presentaron con algunas empresas en donde sus estados financieros no reflejaban fielmente su situación financiera, un ejemplo de ello, fue lo que sucedió con la empresa de telecomunicaciones en EE.UU.

De acuerdo a este replanteamiento en abril 1 del 2.001 nace el IASB, esta es una organización privada con sede en Londres, que depende de (Internacional

Accounting Committee Foundation). En el transcurso de la transformación del IASC por el IASB surgieron cambios en su estructura donde el IASB dispuso adoptar como normas las emitidas por el IASC (NIC), hasta tanto las mismas se modifiquen o reformulen. Las NIC cambian su denominación por International Financial Reporting Standards (IFRS), en castellano se denominan Normas internacionales de Información Financiera (NIIF).

2.3.10.6 FCCPV. Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.

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

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

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

2.3.11 Normas Emitidas por IAASB.

2.3.11.1 Normas Internacionales De Auditoria:

200-299 Responsabilidades

Objetivos Y Principios Básicos Que Regulan Una Auditoría De Estados Financieros (NIA 200):

Esta norma establece las normas y los lineamientos sobre el objetivo de una auditoria de estados financieros el cual no es más que la posibilidad que tiene el auditor de manifestar su opinión están correctamente presentados, si el reconocimiento se corresponde con la realidad, medición de acuerdo con los estándares establecidos y revelación suficiente de la información sustancial, aunque la opinión del auditor eleva la credibilidad de dichos estados los usuarios no podrán asumir que la opinión asegura la eficiencia y eficacia con la que la administración llevara las operaciones de la entidad ya que la responsabilidad por los estados financieros tal como lo establece la NIA es de la Administración, dentro de esta norma también se mencionan los Principios generales por los cuales se debe regir los profesionales de la auditoria según el Código de Ética del Contadores profesionales emitido por la Federación Internacional de Contadores , por medio de ello se procura que los auditores mantengan lineamientos específicos que no atenten en contra de la sociedad y el bien común y refuercen el sentimiento de escepticismo profesional según el cual todo auditor debe esperar encontrar situaciones en las que no sean aplicadas correctamente las normas y es aquí donde deberá determinar si esta ante un fraude o error, estos principios son: independencia, integridad, objetividad, competencia profesional y debido cuidado, confidencialidad, conducta profesional, normas técnicas.

Términos De Los Trabajos De Auditoría (NIA 210):

Esta norma establece los lineamientos sobre el acuerdo con los clientes de los términos para la realización de un trabajo de Auditoría y la respuesta de un auditor ante la propuesta de un cliente de cambiar los términos por otros que den mayor grado de certeza, mediante las cartas de compromiso u otra forma adecuada de contrato, como medio de soporte el contenido de estas pueden variar pero de manera general deberían incluir el objetivo de la auditoría, la responsabilidad de la administración sobre los Estados Financieros según lo establece la NIA 200, el marco de referencia empleado por la administración para preparar los estados financieros, alcance de la auditoría, la posibilidad de que por factores limitantes quede sin descubrir alguna situación de error en los estados financieros, accesos limitados a alguna información.

Control De Calidad Del Trabajo De Auditoría (NIA 220):

Proporciona las normas referentes al control de calidad en trabajos realizados por firmas contabilidad y el trabajo delegado a auxiliares dentro de una auditoría en particular, toda auditoría debe ser realizada bajo los preceptos de las Normas Internacionales de Auditoría y para lograr alcanzar los objetivos que establece cada norma será responsabilidad de las firmas y/o particulares establecer reglamentos que aseguren la correcta aplicación de los procedimientos obteniendo así resultados confiables que cumplan a cabalidad lo establecido en los términos del trabajo de auditoría (NIA 210), antes de realizar un proceso de auditoría debe cerciorarse que las políticas de trabajo sean del conocimiento de todo el personal de manera que sean asimiladas y puestas en práctica por todos los involucrados en el trabajo de auditoría.

Documentación (NIA 230):

Esta NIA reconoce como documentación a los papeles de trabajo preparados y obtenidos por el auditor durante el desarrollo del trabajo de auditoría para ayudar a la planificación, realización, supervisión de los procedimientos que brindan la evidencia de auditoría más confiable con respecto a ciertas afirmaciones.

Además esta norma contiene algunas consideraciones sobre procedimientos de auditoría diseñados con el fin de constituir una base razonable para concluir si las inversiones a largo plazo están contabilizadas de acuerdo con los principios de contabilidad aplicables.

Responsabilidad Del Auditor De Considerar El Fraude En Una Auditoría De Estados Financieros (NIA 240):

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamiento sobre la responsabilidad del auditor de considerar el fraude en una auditoría de estados financieros y abundar en cómo deben aplicarse las normas los lineamientos de la NIA 315, Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa y de la NIA 330. Procedimiento del auditor en respuesta a los riesgos evaluados en relación con los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude. Las normas y lineamientos de esta NIA son con la intención de integrarse en el proceso global de auditoría.

Esta norma, Distingue entre fraude y error y describe los dos tipos de fraude que son relevantes para el auditor, es decir, representaciones erróneas que resultan de malversación de activos y representaciones erróneas que resultan de información financiera fraudulenta: describe las responsabilidades respectivas de los encargados

del gobierno corporativo y de la administración de la entidad sobre la prevención y detección de fraude, describe las limitaciones inherentes de una auditoría en el contexto de fraude, y fija las responsabilidades del auditor para detectar representaciones erróneas de importancia relativa debidas a fraude.

Requiere que el auditor mantenga una actitud de escepticismo profesional reconociendo la posibilidad de que pudiera existir una representación errónea de importancia relativa debida a fraude, a pesar de la experiencia pasada del auditor con la entidad sobre la honradez e integridad de la administración y de los encargados del gobierno corporativo.

Requiere que los miembros del equipo del trabajo discutan la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a una representación errónea de importancia relativa debida a fraude y requiere que el socio del trabajo considere que asuntos deben comunicarse a los miembros del equipo del trabajo no involucrados en la discusión

Consideración De Leyes Y Reglamentos En Una Auditoría De Estados Financieros (NIA 250):

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la responsabilidad del auditor considerar las leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros.

Cuando planea y desempeña procedimientos de auditoría y cuando evalúa y reporta los resultados consecuentes, el auditor debe reconocer que el incumplimiento por parte de la entidad con leyes y reglamentos puede afectar sustancialmente a los estados financieros. Sin embargo, no puede esperarse que una auditoría detecte incumplimiento con todas las leyes y reglamentos, La detección de incumplimiento, sin considerar la importancia relativa, requiere consideración de las implicaciones

para la integridad de la administración o empleados v el posible efecto en otros aspectos de la auditoría.

El término "incumplimiento" según se usa en esta NIA se refiere a actos de omisión o comisión por la entidad que esté siendo auditada. Ya sea intencionales o no intencionales, que son contrarios a las leyes y reglamentos vigentes. Tales actos. Incluyen transacciones asumidas por, o a nombre de, la entidad o por su cuenta por parte de la administración o empleados.

Comunicación de Asuntos de Auditoría con los Encargados del Mando (NIA 260):

Establece los lineamientos que regulan la transmisión de información entre el auditor y los encargados de una entidad, esta información solo podrá ser aquella que es de interés del mando y que es mencionada en el contenido de la NIA, para poder comunicar la información sobre asuntos de Auditoría el auditor deberá determinar quiénes son las personas relevantes al mando, la el asunto a transmitir, y la oportunidad en la que vayan surgiendo estas informaciones.

300-399 Evaluación Del Riesgo Y Respuesta A Los Riesgos Evaluados.

Planeación (NIA 300):

Otorga al auditor los lineamientos para el diseño de la estrategia a seguir para determinar el alcance, duración, documentación, atención requerida a áreas importantes y oportunidades de un trabajo de Auditoría, esta NIA necesita del conocimiento sobre la entidad, sus políticas contables, riesgos y oportunidades, a auditar con la finalidad de poder proyectar el plan concreto de acción, esta planeación deberá ser documentada para que pueda servir de guía a los auxiliares involucrados involucrándolos en el logro del objetivo planteado por la NIA 200.

Entendimiento De La Entidad Y Su Entorno Y La Evaluación De Los Riesgos De Representación Erróneas De Importancia Relativa (NIA 315):

Tiene como propósito fundamental el otorgar a los auditores los lineamientos para obtener la información relevante de un ente para así poder lograr una planeación efectiva y acorde con las necesidades además de poder identificar aquellas transacciones relevantes a los estados financieros o donde podría presentarse malas representaciones por parte de la administración o gobierno corporativo. Esta información deberá ser obtenida antes de aceptar, al momento de aceptar y podrá ser evaluada durante el desarrollo del trabajo de auditoría quedando así como referencia para trabajos posteriores, el uso del conocimiento y la experiencia previa también proporcionan al auditor la certeza de si la información es correcta o no.

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.

Importancia Relativa de la Auditoría (NIA 320):

Es la NIA que presenta los lineamientos para la consideración de la importancia relativa (partidas cuya omisión presentaría alteración importante a los Estados Financieros) y su relación con el riesgo de auditoría. Identifica tres componentes distintos del riesgo de auditoría: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección. El auditor evaluará la relación de ambos factores ya que a mayor exactitud en la importancia relativa menor será el riesgo de auditoría.

Procedimientos de auditoría para responder a los riesgos evaluados (NIA 330):

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.

500-599 Evidencia de Auditoría.**Evidencia de Auditoría (NIA 500):**

El auditor deberá obtener evidencia suficiente en calidad y cantidad para poder dar conclusiones razonables que se adecuen a dicha evidencia y esta norma da los lineamientos para que a través de los procedimientos correctos se logre obtener información pertinente y adecuada para emitir un eficiente dictamen de auditoría. La

norma establece que la evidencia suficiente solo podrá ser obtenida aplicando una apropiada mezcla de pruebas de control y procedimientos sustantivos:

“Pruebas de control” significan pruebas realizadas para obtener evidencia de auditoría sobre la adecuación del diseño y operación efectiva de los sistemas de contabilidad y de control interno.

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

- a) Pruebas de detalles de transacciones y balances; y
- b) Procedimientos analíticos

Evidencia De Auditoría - Consideraciones Adicionales Para Partidas Específicas (NIA 501):

El propósito de esta norma es proporcionar pautas relacionadas con la obtención de evidencia específica como complemento de la evidencia de auditoría a través de la observación de inventarios, confirmación de cuentas a cobrar e indagación referida a acciones judiciales, evaluación y revelación de inversiones a largo plazo e información por segmentos ya que en general se considera que estas partidas conforman información relevante dentro de los estados financieros y los servicios de auditoría y relacionados. Este marco no es aplicable a otros servicios, tales como impuestos, consultoría y asesoramiento financiero y contable.

Confirmaciones Externas (NIA 505):

El objetivo de esta norma es establecer las políticas referentes al empleo de confirmaciones externas de las relaciones entre terceros y la entidad como evidencia de auditoría. Para ello deberá determinar si es necesario el uso de las mismas para corroborar algunos datos en partidas de los estados financieros, el riesgo de control y

riesgo inherente y la reducción de la documentación en futuros procesos de auditoría, con frecuencia se usan las confirmaciones externas en relación con los saldos de cuentas y sus componentes, pero no necesitan restringirse a estas partidas. Por ejemplo, el auditor puede pedir confirmación externa de los términos de convenios o transacciones que tenga una entidad con terceros. La solicitud de confirmación se diseña para averiguar si se han hecho modificaciones al convenio, y si es así, cuáles son los detalles relevantes.

Trabajos Iniciales - Balances De Apertura (NIA 510):

Establece los lineamientos para el trabajo de auditoría cuando los estados financieros son auditados por primera vez o cuando en el periodo anterior fue otro auditor quien llevo a cabo la Auditoria. En los casos en que los estados financieros sean auditados por primera vez se tomara a consideración que los balances de apertura no presentes representaciones erróneas que afecten el resultado del ejercicio, que los saldos del cierre anterior fueron trasladados o reexpresados correctamente al periodo actual y que las políticas contables sean apropiadas a la entidad o el cambio en alguna de ellas se realizo y revelo correctamente, Cuando los estados financieros del período anterior han sido auditados por otro auditor, el auditor actual podría obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría respecto de los saldos de apertura al revisar los papeles de trabajo del auditor antecesor. En estas circunstancias, el auditor actual también consideraría la competencia profesional e independencia del auditor antecesor. Si el dictamen del auditor del período anterior fue modificado, el auditor deberá prestar especial atención en el período actual al asunto que dio lugar a la modificación.

Procedimientos Analíticos (NIA 520):

Establece las pautas sobre la aplicación de procedimientos analíticos en un trabajo de auditoría, estos procedimientos consisten en el análisis de las fluctuaciones y cambios infundados en la información relevante en comparación a los pronósticos y resultados anteriores estos procedimientos podrán ser empleados por el auditor en el momento de la planeación, en la revisión global de la auditoría y en las demás etapas del proceso en el que sea necesario. Los procedimientos analíticos son los que llevan al auditor a emitir el dictamen definitivo de la auditoría basado en la documentación elaborada o recopilada durante el proceso.

Muestreo De Auditoría Y Otros Procesos De Pruebas Selectivas (NIA 530):

Guía al auditor al momento de hacer la selección aleatoria de ciertos registros o transacciones relacionadas a determinadas partidas que permitirán evaluar el comportamiento y características de las mismas como evidencia de auditoría el muestreo presenta un grado de riesgo relacionado con los resultados que podría ser diferente de emplearse un 100% de las muestras para disminuir este riesgo se consideran el tamaño de la muestra, el objetivo y sobre todo las características del conjunto de donde serán extraídas las muestras. Se aplica tanto para el muestreo estadístico como para el no estadístico.

Auditoría De Estimaciones Contables (NIA 540):

No pretende ser aplicable al examen de auditoría a información prospectiva, aunque muchos de los procedimientos empleados aquí puedan ser aplicados a dicho examen esta norma otorga al auditor los lineamientos para realizar la evaluación de estimaciones contables contenidas en los estados financieros, considera la estimación como la aproximación al saldo de una partida en ausencia de un medio exacto de medición ejemplo de ello el costo de activos fijos sobre sus vidas útiles y la pérdida por un caso legal, es por ello que el auditor deberá encontrar evidencia relevante que

justifique una estimación razonable basado en el conocimiento que se tiene sobre la entidad, el grado de riesgo en el control y las políticas contables empleadas en la entidad.

El auditor debería adoptar uno o una combinación de los siguientes enfoques, en la auditoría de una estimación contable:

- (a) Revisar y comprobar el proceso usado por la administración para desarrollar la estimación;
- (b) Usar una estimación independiente para comparación con la preparada por la administración; o
- (c) Revisar hechos posteriores que confirmen la estimación hecha.

Partes Relacionadas (NIA 550):

Es la encargada de proporcionar lineamientos sobre las responsabilidades del auditor y los procedimientos de auditoría respecto de las partes relacionadas y de las transacciones con dichas partes sin importar si la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 24, Partes Relacionadas, o algún requisito similar, es parte del marco de referencia de los informes financieros.

El auditor deberá desempeñar procedimientos de auditoría diseñados para obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría respecto de la identificación y revelación por la administración, de las partes relacionadas y el efecto de transacciones de las partes relacionadas que sean importantes para los estados financieros. Sin embargo, no puede esperarse que una auditoría detecte todas las transacciones de partes relacionadas.

Hechos Posteriores (NIA 560):

El auditor no tiene responsabilidad sobre todos aquellos hechos que puedan acontecer después de la emisión del dictamen de auditoría, ya que solo la administración es responsable del buen control sobre la información financiera, sin embargo cuando se realiza un procedimiento de auditoría el auditor tomara las previsiones con respecto a aquellas partidas que podrían sufrir modificaciones relevantes antes de la emisión del dictamen para esto desarrollara procedimientos de ajustes que permitan medir las variaciones recientes y determinar la relevancia de estas en la situación financiera de la entidad.

Empresa En Marcha (NIA 570):

Otorga al auditor la facultad de emitir su opinión sobre la consideración de la administración de cumplir con el principio de empresa en marcha, durante la realización del trabajo de auditoría a través de la evaluación de las partidas relevantes, se puede comprobar que tan cerca están los estados financieros de cumplir con este principio y si por lo tanto la empresa podrá seguir operando en ejercicios posteriores.

Representaciones De La Administración (NIA 580):

Esta norma orienta al auditor respecto al empleo de las representaciones de la gerencia como evidencia relevante de auditoría, los procedimientos que debe aplicar evaluar y documentar dichas representaciones y las circunstancias en las que se deberá obtener una representación por escrito. Trata también sobre las situaciones en las que la gerencia se niega a proporcionar o confirmar representaciones sobre asuntos que el auditor considera necesario.

600-699 Uso del Trabajo de Otros.**Consideraciones Especiales – Auditoría Especial De Grupo De Estados Financieros (Trabajo Que Incluye El Trabajo De Auditoría De Componentes) (NIA 600):**

Esta norma requiere que el auditor principal documente en sus papeles de trabajo los componentes examinados por otros auditores, su significatividad con respecto al conjunto, los nombres de otros auditores, los procedimientos aplicados y las conclusiones alcanzadas por el autor principal con respecto a dichos componentes. Requiere también que el auditor efectúe ciertos procedimientos además de informar al otro auditor sobre la confianza que depositará en la información entregada por él.

Uso del trabajo de auditoría interna (NIA 610):

Esta norma proporciona pautas detalladas con respecto a qué procedimientos deben ser considerados por el auditor externo para evaluar el trabajo de un auditor interno con el fin de utilizar dicho trabajo como evidencia dentro de su propio trabajo, el auditor toma como referencia el dictamen del auditor interno para la planeación y desarrollo de la documentación además de ser una evidencia para el dictamen final más aun así este dictamen es independiente de las consideraciones que lleven al auditor externo a la elaboración de su propio dictamen

Uso del trabajo de un experto (NIA 620):

El propósito de esta NIA es establecer estándares y ofrecer orientación sobre el uso del trabajo de un experto como evidencia de auditoría. La capacitación de un auditor lo lleva a conocer ampliamente de asuntos económicos en general pero de llegar a ser necesario este podría valerse de un profesional en otra área para lograr la correcta valuación de alguna partida, el reconocimiento de algún incumplimiento

legal, la valuación de contratos de mantenimiento específico de alguna maquinaria etc., sobre todo cuando actualmente la auditoría integral se encarga de la evaluación profunda de todos los aspectos de la entidad que pueda afectar los estados financieros.

Este experto deberá tener la certificación profesional correspondiente y la experiencia que le permita ser objetivo en el momento de realizar la evaluación.

700-799 Conclusiones Y Dictamen De Auditoria.

Dictamen Del Auditor Sobre Los Estados Financieros (NIA 700):

La norma trata sobre la forma y contenido del informe del auditor sobre su opinión referente a los estados financieros auditados, dictamen es el resultado de la conclusión arrojada por el análisis de la evidencia recogida. El dictamen del auditor deberá contener una clara expresión de opinión por escrito sobre los estados financieros tomados en conjunto como un todo.

Debe contener título, destinatario, estados financieros auditados y la fecha de inicio y duración del trabajo de auditoría, párrafo introductorio donde se especifique que los estados financieros son responsabilidad de la administración, el siguiente párrafo incluirá una descripción de la auditoría el alcance, y su apego a los principios de auditoría, el tercer párrafo incluirá el dictamen según la decisión a la que haya llegado el auditor y por último la firma e identificación del auditor, el grupo de auditores o el representante de la firma según sea necesario.

Otra Información En Documentos Que Contienen Estados Financieros Auditados (NIA 720):

El propósito de esta Norma es establecer guías y proporcionar lineamientos sobre las responsabilidades del auditor respecto de los comparativos. No se refiere a

situaciones en las que se presenten estados financieros resumidos con los estados financieros auditados

El auditor tendrá que determinar si los comparativos cumplen con todos los aspectos importantes en el marco de referencia para información financiera relevante a los estados financieros que están siendo auditados.

El Informe Del Auditor En Compromisos De Auditorías De Propósitos Especiales (NIA 800):

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.

2.3.11.2 Normas Internacionales para Contratos de Aseguramiento.

ISAE-3000 Contratos de Aseguramientos diferentes de las auditorías de información histórica:

El propósito de esta ISAE es establecer los principios básicos y los procedimientos esenciales y promover guías a los contadores profesionales en la práctica pública la ejecución de contratos de aseguramiento diferentes de auditorías o revisiones de la información financiera histórica cubierta por las ISRE.

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

ISAE - 3400 El Examen De Información Contable Prospectiva (ICP).

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 Servicios.

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 en una organización de servicio, que pueda ser relevante para usuarios internos de lo que se refiere a los servicios financieros de presentación de informes.

Esta ISAE sólo trata de compromisos basados en la afirmación que transmiten una seguridad razonable, con la conclusión de garantía redactada directamente en términos de la materia y el criterio. Esta ISAE se aplica sólo cuando la empresa de servicio es responsable, o de lo contrario puede hacer una afirmación sobre el diseño adecuado de los controles. Esta ISAE no se refiere a compromisos de aseguramiento: (A) un informe sólo sobre si los controles en una organización de servicio operado como esta descrito, o (B) Informar sobre los controles en una organización de servicios distintos de los relacionados con un servicio que es probable que sea para el control de las entidades de usuarios internos como se refiere a la información financiera (por ejemplo, los controles que afectan a usuarios la producción de entidades o de control de calidad).

2.3.11.3 Estándares Internacionales Sobre Servicios Relacionados (ISRS).

Contratos Para Aplicar Procedimientos De Acuerdo Convenido Relacionados Con Información Financiera (ISRS 4400):

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 solo 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.

Contratos Para Compilar Información Financiera ISRS 4410:

El objetivo de estos servicios es utilizar la pericia del contador para reunir, clasificar y exponer la información contable. La norma le exige tener como un conocimiento apropiado del negocio y de las normas contables del negocio. Esta norma tiene como propósito proporcionar los lineamientos sobre las responsabilidades profesionales del contador público cuando lleva a cabo un contrato para compilar información financiera sobre la forma y contenido del informe que el contador emita en conexión con dicha compilación.

2.3.11.4 Normas Internacionales de Compromisos de Revisión (NICRs) o International Standards on Riview Engagements (ISREs).

Estas normas fueron emitidas para aplicarlas en la revisión de información financiera histórica. (Blanco Luna, 2006).

Esta normativa, es análoga a las SECP-1, ya que establecen la guía para el auditor, al momento de la revisión de estados financieros.

NICR 2400. Compromisos De Revisión De Estados Contables:

Proporciona lineamientos sobre las responsabilidades profesionales referentes a la revisión de los estados contables cuando un profesional que no es el auditor de una entidad, inicia un trabajo para revisar los estados financieros sobre la forma y contenido del dictamen que el profesional emite en conexión con dicha revisión. Por ello, el auditor luego de explicar en su informe la limitación al alcance y que no expresa una opinión de auditoría, es decir, que el informe ofrece un nivel moderado de seguridad (seguridad negativa) que es menor que la seguridad de auditoría.

**NICR 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.

2.3.11.5 DIPA. Declaraciones Internacionales sobre Prácticas de Auditoría.

DIPA 1000 Procedimientos De Confirmación Inter-Bancos:

El propósito de esta Declaración es ayudar al auditor externo y a miembros de la gerencia del bando, tales como auditores internos o inspectores, en los

procedimientos de confirmación interbancaria. Esta guía contribuirá a la efectividad de estos procedimientos y a la eficiencia del procesamiento de respuestas.

DIPA 1004 Relación Entre Los Supervisores Bancarios Y Los Auditores Externos (Declaración 4):

Esta Declaración define las responsabilidades fundamentales de la gerencia, analiza las características esenciales de los roles de los supervisores y auditores, considera el alcance de la supervisión de funciones, y sugiere un mecanismo para coordinar en forma más eficiente el cumplimiento de las tareas de supervisores y auditores.

DIPA 1005 Consideraciones Particulares Para La Auditoría De Entidades Pequeñas (Declaración 5):

El propósito de esta Declaración es asistir al auditor en la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría en las situaciones típicas que se presentan en las pequeñas empresas.

DIPA 1006 Auditoría De Bancos Comerciales Internacionales (Declaración 6):

El propósito de esta Declaración es proporcionar una guía adicional a los auditores mediante la ampliación e interpretación de pautas para la auditoría de bancos comerciales internacionales. Sin embargo, no pretende ser una lista exhaustiva de los procedimientos y prácticas utilizados en este tipo de auditoría.

DIPA 1010 Consideraciones De Los Estudios Ambientales En La Auditoria De Los Estados Financieros:

Esta declaración se refiere a la influencia que las cuestiones del medio ambiente (protección de recursos naturales, contaminación del aire o del agua, emisiones de gas nocivo, etc.) tienen en la auditoría de los estados contables y que deben ser consideradas por el auditor a la luz de las leyes y reglamentos existentes, tanto en la etapa de planeamiento como de ejecución de la auditoría.

DIPA 1012 Auditoria De Instrumentos Financieros Derivados.

Auditoría de instrumentos financieros derivados. La norma provee guías para la planificación y auditoría de las afirmaciones de los estados contables respecto de los instrumentos financieros derivados (futuros, opciones, swaps, etc.) y sus variaciones, tanto respecto de su medición como de su exposición.

DIPA 1013 Comercio Electrónico – Efecto Sobre La Auditoria De Estados Financieros:

Esta declaración se refiere a los efectos en la auditoría de estados contables cuando el ente auditado utiliza medios electrónicos para la comercialización de sus bienes o servicios.

DIPA 1014 Presentación De Reportes, Por Parte De Los Auditores, Sobre El Cumplimiento Con Los International 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.

2.3.12 Comparación DNA y NIAs.

NORMAS LOCALES (DNA'S)	NORMAS INTERNACIONALES (NIA'S)
<p>La DNA Nro. 1 Titulada “papeles de trabajo”: Es aquella donde el contador público debe preparar y conservar el contenido de su material de trabajo, los cuales proporcionan la base principal para el dictamen del mismo.</p>	<p>La NIA 230 Documentación de la Auditoría: Ésta es considerada como los papeles de trabajo preparados u obtenidos por el auditor y conservados por él para ayudar a la realización del trabajo.</p>
<p>DNA 02 Solicitud de Información al Abogado del Cliente: Proporciona una guía de los procedimientos que un contador público debe considerar para identificar litigios, demandas, y otras reclamaciones o contingencias de tipo legal.</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>DNA 3 Manifestaciones de la Gerencia: Establece la obligación del contador público, de obtener de la gerencia por escrito, manifestaciones donde reconozcan su responsabilidad por la preparación de los estados financieros de acuerdo a los principios contables de aceptación general.</p>	<p>NIA 580 Representaciones de la Administración: Norma que detalla los pasos a seguir sobre el uso de representaciones por escrito de la administración como evidencia de auditoría, los modos que se deben aplicar para evaluar y documentar dichas representaciones y la acción a tomar si la administración se rehúsa a proporcionar representaciones apropiadas.</p>

<p>DNA 04 Informe de control Interno: Este informe versa sobre el contenido y presentación del informe, por medio del cual el contador comunica a la gerencia cuyos estados examina, las debilidades importantes que haya llamado su atención durante la evaluación del control interno.</p>	<p>NIA 315 Entendimiento De La Entidad Y Su Entorno Y La Evaluación De Los Riesgos De Representación Erróneas De Importancia Relativa: 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.</p>
<p>La DNA Nro. 5 efectos de la función de auditoría: Esta Norma muestra lo importante que puede ser el trabajo de auditoría interno para determinar el trabajo de auditor externo este puede investigar a sus vez las cualidades del personal de auditoría interna tales como instrucción profesional, experiencias de trabajos anteriores, entre otros.</p>	<p>La NIA 610 Consideraciones del trabajo de la Auditoría Interna: Su propósito es establecer normas y proporcionar lineamientos a los auditores externos al considerar el trabajo de auditoría interna. Esta NIA no trata de casos cuando el personal de auditoría interna ayudan al auditor externo a llevar a cabo procedimientos de auditoría externa.</p>
<p>La DNA Nro. 6 planificación y supervisión: Establece que el auditor debe planificar y supervisar adecuadamente sobre las auditorias asistenciales si los hubiera, el contador público tiene la responsabilidad final del examen.</p>	<p>La NIA 300 Planeación de la Auditoría de Estados Financieros: Esta norma establece que el auditor debe documentar por escrito su plan general y un programa de auditoría que defina los procedimientos necesarios para implantar dicho plan</p>

<p>La DNA 7 titulada Transacciones entre partes relacionadas: Esta le facilita al contador público orientar y guías en la relación a los procedimientos de auditoría que debe considerar para identificar las transacciones entre otras partes relacionadas. se relaciona con la NIA 550</p>	<p>La NIA 550 Partes relacionados: Proporciona pautas referidas a los procedimientos que el auditor debe aplicar para obtener evidencia de auditoría con respecto a la identificación de las partes vinculadas.</p>
<p>La DNA 8 Comunicación entre el auditor predecesor y el sucesor: Proporciona una guía a ser utilizada por auditores, cuando un cambio en la auditoria ha ocurrido. El auditor sucesor debe iniciar las comunicaciones, la cual puede ser oral o escrita pero ambas deben guardar confidencialidad de la información que crucen entre sí.</p>	<p>NIA 600 Consideraciones especiales – auditorías de estados financieros de grupos. (Incluye el trabajo de los auditores del componente): Esta requiere que el auditor principal documente en sus papeles de trabajo los componentes examinados por otros auditores, además debe informarle al otro auditor sobre la confianza que depositara en la información entregada.</p>
<p>La DNA Nro. 9 Procedimientos analíticos de revisión: Es un examen efectuado de acuerdo con PCGA, estos procedimientos corresponden a pruebas sustantivas de la información financiera hecha por un estudio y comparación de datos. Esta declaración guarda relación con la NIA 520 Y 530.</p>	<p>La NIA 530 Muestreo de Auditoría: Identifica los factores que el auditor debe tener en cuenta al elaborar y seleccionar su auditoria y evaluar el resultado de dicho procedimiento.</p> <p>NIA 520 Procedimientos Analíticos Proporciona pautas detalladas con respecto a la naturaleza objetivos y oportunidad de los procedimientos de revisión analítica.</p>
<p>La DNA Nro. 10 Evidencia comprobatoria: Esta expresa que se debe</p>	<p>La NIA 500 Evidencia de Auditoría: Tiene como propósito ampliar el principio</p>

<p>obtener una evidencia comprobatoria suficiente y competente por medio de la Inspección, observación, indagación y confirmación, con el objeto de tener una base razonable para emitir una opinión sobre los estados financieros que se examinan.</p>	<p>básico relacionado con la evidencia de auditoría suficiente y adecuada que debe obtener para poder arribar a conclusiones razonables con la que basara su opinión</p>
---	--

<p>La DNA Nro. 11 El dictamen del contador público independiente: Tiene como principal objetivo emitir una opinión sobre los estados financieros que ha examinado, el dictamen debe contener dicha opinión con todos los elementos en conjunto además este describe la naturaleza y alcance del examen.</p>	<p>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.</p> <p>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.</p> <p>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 auditor en esas circunstancias.</p>
<p>La DNA Nro. 12 Control de calidad en</p>	<p>La NIA 220 Control de calidad de</p>

<p>el ejercicio profesional Proporciona una guía para las organizaciones o contadores públicos, políticos y procedimientos sobre el control de calidad general, los cuales deben estar enfocados para asegurar que todos aquellos trabajos sean ejecutados se acuerdo con las normas y procedimientos de auditorías.</p>	<p>trabajo de auditoría. Trata con el control de calidad que se relaciona con el trabajo delegado a un equipo de trabajo y con las políticas y procedimientos adoptados por un profesional para asegurar en forma razonable que la auditoria este de acuerdo con los principios básicos que la regulan.</p>
<p>La DNA 13 Examen de la información financiera prospectiva: Esta declaración se refiere a la certeza CPI respecto a la información financiera prospectiva a la evaluación, uso información financiera y otros.</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>

2.3.13 Comparación DNA 0 Y NIA's.

<u>DNA 0</u>	<u>NIA's</u>
--------------	--------------

<p>Esta declaración emanada en el año 1974, actúa como marco referencial resumiendo en su contenido la descripción del contenido de las Normas técnicas que regían el proceso de auditoría en el país. Así como también declara su basamento en las NAGAS Normas de Auditoria de Aceptación General y la política de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela de adaptar la normativa local a la internacional.</p>	<p>Las Normas Internacionales de Auditoria (NIA's), aunque vienen a sustituir a las DNA en la normativa técnica que rige los procesos de auditoría no representa un cambio absoluto en los lineamientos ya que muchas de nuestras normas locales están basadas en los lineamientos empleados a nivel internacional.</p>
<p>Normas relativas a la capacidad y Personalidad Profesional del Auditor:</p> <p>El trabajo de auditoría, con la finalidad de emitir una opinión profesional sobre estados financieros, debe ser desempeñado por personas que teniendo un título universitario de Contador Público nacional o revalidado, o licencia otorgada legalmente, tengan capacidad como auditores.</p> <p>El auditor está obligado a emplear el mayor celo y diligencia en la realización de su examen y la preparación de su informe.</p> <p>El auditor está obligado a mantener una actitud de objetividad e independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional.</p>	<p>La sección 200-299 (Principios Generales Y Responsabilidades), es la encargada de establecer los principios que rigen tanto al proceso de auditoría como las responsabilidades del auditor con respecto a esta actividad profesional, describe cada una de los puntos que debe considerar el profesional de la contaduría para obtener seguridad razonable de que los estados financieros corresponden fielmente con los registros y revelaciones afirmados por la administración.</p> <p>La sección 700-799 (Conclusiones Y Dictamen De Auditoría), otorga al auditor las directrices a seguir para la el planteamiento de sus conclusiones en el informe de auditoría, el cual el auditor debe realizar confiando en la evidencia obtenida y evaluada bajo escepticismo profesional.</p>

<p>Normas sobre Organización y Ejecución del Trabajo:</p> <p>El trabajo de auditoría debe ser planificado adecuadamente. Los asistentes que se empleen deben ser responsablemente supervisados.</p> <p>El auditor debe efectuar un estudio y evaluación de control interno existente como base para determinar la extensión de los procedimientos de auditoría que va a aplicar.</p> <p>El auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente; mediante inspección, observación, confirmación e indagación; para proporcionar una base razonable con el fin de emitir un informe respecto a los estados financieros examinados.</p>	<p>La sección 300-399 (Evaluación Del Riesgo Y Respuesta A Los Riesgos Evaluados), contiene la normativa relacionada a los procedimientos que el auditor debe planificar para ejecutar antes durante y después de recolectada la evidencia, las evaluaciones del control interno y las respuestas ante posibles riesgos de importancias relativa determinados en la entidad y que afecten los estados financieros.</p> <p>En la sección 200-299 (Principios Generales Y Responsabilidades), son también expuestas las responsabilidades del auditor en cuanto a los elementos que conforman la ejecución de un trabajo de auditoría.</p> <p>La sección 500-599 (Evidencia De Auditoría), expone claramente los lineamientos para la manipulación y evaluación de la evidencia recolectada.</p>
<p>Normas Relativas al Dictamen:</p> <p>El informe debe indicar si los estados financieros se presentan de acuerdo con principios de contabilidad de aceptación general.</p> <p>A menos que el Contador Público haga una declaración expresa en contrario, se considerara que él estima que las revelaciones</p>	<p>La sección 700-799 (Conclusiones Y Dictamen De Auditoría), plasma los estándares para la formulación de las conclusiones en cuanto a si hay en los estados financieros una seguridad razonable o si por el contrario a través del dictamen el auditor debe manifestar la incongruencia de la información financiera con la realidad</p>

<p>incluidas en las notas los estados financieros, están razonablemente presentadas.</p> <p>El informe debe contener la expresión de una opinión en relación con los estados financieros, tomados en conjunto; o una opinión: con salvedad, abstención o negación, en estos casos debe indicarse las razones para el tipo de opinión.</p> <p>En todos los casos en que el nombre de un Contador Público quede asociado con alguna información financiera, el Contador Público debe expresar, de manera clara e inequívoca, la naturaleza de su relación con dicha información financiera. Si se ha realizado algún examen de ella, el Contador Público debe manifestar, de modo expreso y claro, el carácter de su examen, su alcance y grado de responsabilidad que, como consecuencia de él, asume.</p>	<p>que vive la entidad.</p> <p>En la sección 600-699 (Uso Del Trabajo De Otros), se da los lineamientos a seguir para aquellos auditores que dentro de su trabajo consideren la opinión de bien sean otros auditores o profesionales expertos en otros campos relacionados con la actividad de la entidad estas opiniones podrían servir de respaldo al auditor en la evaluación de la evidencia y la formulación de un criterio en base al conjunto de estados financieros.</p> <p>La sección 800-899 (Áreas Especializadas), se plantea las consideraciones referentes al dictamen del contador en situaciones especiales como es el caso del reporte de compromisos en los estados financieros. O la emisión de salvedades en cuentas específicas.</p>
---	---

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

Según **Hurtado (2000)**: "La metodología es el área del conocimiento que estudia los métodos generales de las disciplinas científicas. La metodología incluye los métodos, las técnicas, las estrategias y los procedimientos que utilizara el investigador para lograr los objetivos". (p. 75)

3.1 Nivel de la Investigación.

Según **Hernández (1991)** "Los estudios descriptivos buscan especificar las propiedades importantes de personas, grupos, comunidades o cualquier otro fenómeno que sea sometido a análisis. Miden o evalúan diversos aspectos, dimensiones o componentes del fenómeno o fenómenos a investigar. Desde el punto de vista científico, describir es medir. Esto es, en un estudio descriptivo se selecciona una serie de ecuaciones y se mide cada una de ellas independientemente, para así describir lo que se investiga" (p.63)

Tamayo y Tamayo (1997) Dice que: "La investigación descriptiva trabaja sobre realidades de hechos y su característica fundamental es la de presentarnos una interpretación correcta"(p. 54)

Según **Rodríguez (2009)** una investigación descriptiva "Comprende la descripción, registro, análisis e interpretación de la naturaleza actual, y la composición o procesos de los fenómenos. El enfoque se hace sobre conclusiones dominantes o sobre cómo una persona, grupo o cosa se conduce o funciona en el presente. La investigación descriptiva trabaja sobre realidades de hecho, y su característica fundamental es la de presentación correcta" (p.1)

La presente investigación es de tipo descriptiva considerando la recopilación de material bibliográfico con la finalidad de definir y describir los factores inmensos en la problemática existente con respecto a la poca capacitación de los profesionales de la contaduría pública y los estudiantes de educación superior en cuanto a la adopción de las normas internacionales de información financiera (NIIF) y su normativa de auditoría las NIAs.

3.2 Diseño de la Investigación.

Franklin (1997) Define la investigación documental aplicada a la organización de empresas como una técnica de investigación en la que “se deben seleccionar y analizar aquellos escritos que contienen datos de interés relacionados con el estudio...,” (p. 13)

Acuña (2002) “un diseño de investigación se define como un plan global de investigación que integra de un modo coherente y adecuadamente correcto técnicas de recogido de datos a utilizar, análisis previstos y objetivos...El diseño de investigación intenta dar de manera clara y no ambigua, respuestas a las preguntas planteadas de la misma” (131).

De acuerdo a lo que plantea **Arias (2004)** los estudios documentales están basados en: “Un proceso basado en la búsqueda, recuperación, análisis, crítica e interpretación de datos secundarios, es decir los datos obtenidos y registrados por otros investigadores en fuentes documentales; impresas, audiovisuales o electrónicas” (p. 27).

El diseño de la investigación es de carácter documental debido al conocimiento que se obtiene al utilizar fuentes primeras como los documentos, revistas electrónicas, artículos certificados por la federación de colegios de contadores públicos de Venezuela, tesis de grado, y un sinnúmero de información basados en leyes y especificaciones generales para uso de la profesión contable, la información es recolectada para un profundo y detallado análisis convirtiéndolo en una fuente secundaria para determinar cual hecho o problema queremos encontrarle solución, mediante una revisión, interpretación y un exhaustivo análisis de toda la información se determinara o establecerá las pautas, la comparación y el resultado obtenido para relacionar la NIA 240 Responsabilidad del Auditor al considerar el fraude en una Auditoria de Estados Financieros y la NIA 250 Consideración de las Leyes y Reglamentos en una Auditoria de Estados Financieros.

3.3 Procedimiento Para La Recolección De Datos.

Se utilizo la revisión bibliográfica documental para obtener toda la información necesaria de las normas. Esta técnica consiste en la selección y análisis de fuentes secundarias de información, provenientes de publicaciones escritas, trabajos de grados, diccionarios, revistas especializadas e información suministrada a través de internet.

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS.

4.1 NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 240

RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR EN RELACIÓN CON EL
FRAUDE EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS.

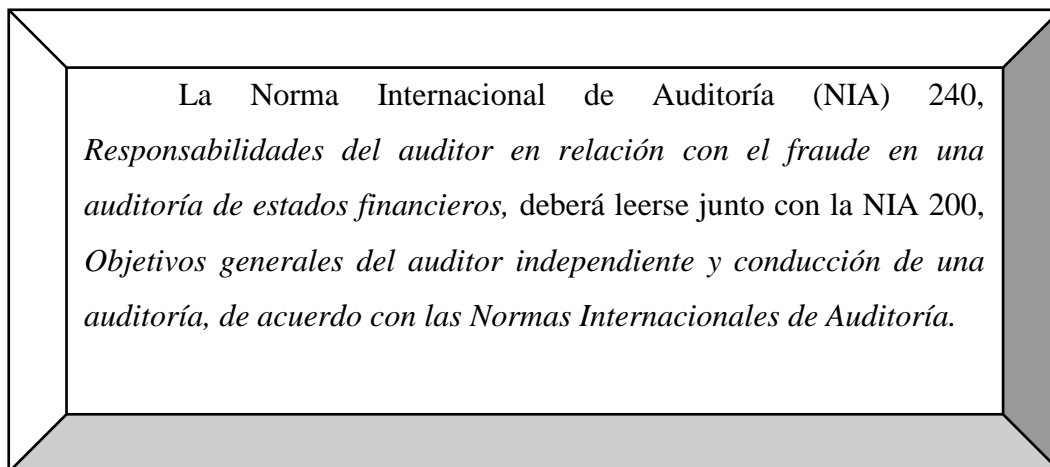
(En vigor para auditorías de estados financieros que inicien a partir del 15 de
diciembre de 2009).

CONTENIDO

	Párrafo.
Introducción	1
Alcance de esta NIA	2-3
Características del Fraude	4-8
Responsabilidad sobre la Prevención y Detección del Fraude	9
Objetivos	10
Definiciones	11
Requisitos	
Escepticismo Profesional	12-14
Discusión entre el Equipo de Trabajo	15
Procedimientos de Evaluación de los Riesgos y Actividades Relacionadas	16-24
Identificación y Evaluación de los Riesgos de Declaraciones Equivocadas Materiales Debido A Fraude.	25-27

Respuestas a los Riesgos Evaluados de Declaraciones equivocadas materiales debido al Fraude.	28-33
Evaluación de Evidencia de Auditoria	34-37
Incapacidad del Auditor de Continuar el Trabajo	38
Representaciones Escritas	39
Comunicación a la Administración y a los Encargados del Gobierno Corporativo	40-42
Comunicación a Autoridades Reguladoras y Ejecutoras	43
Documentación	44-47
Material de Referencia	
Características de Fraude	A1-A6
Escepticismo Profesional	A7-A9
Discusión entre el Equipo de Trabajo	A10-A11
Procedimientos de Evaluación del Riesgo y Actividades Relacionadas	A12-A27
Identificación Y Evaluación De Los Riesgos De Declaraciones Equivocadas Materiales Debido Al Fraude	A28-A32
Respuestas A Los Riesgos Evaluados De Error De Declaraciones Equivocadas Materiales Debido Al Fraude	A33-A48
Evaluación de la Evidencia de Auditoria	A49-A53
Incapacidad de Auditor para continuar el Trabajo	A54-A57
Representaciones Escritas	A58-A59
Comunicaciones a la Administración y a los Encargados del Gobierno Corporativo	A60-A64
Comunicación con Autoridades Reguladoras y Ejecutoras	A65-A67
Apéndice 1: Ejemplos de Factores de Riesgo de Fraude	
Apéndice 2. Ejemplos de posibles Procedimientos de Auditoría para tratar los Riesgos Evaluados de Error de Importancia Relativa debido a Fraude	
Apéndice 3. Ejemplos de circunstancias que indican la posibilidad de	

fraude



Introducción.

Alcance de esta NIA.

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades del auditor con relación al fraude en una auditoría de estados financieros. Específicamente, abunda sobre cómo deben aplicarse la NIA 315 (*Identificación y evaluación de los riesgos de errores de error material mediante el entendimiento de la entidad y su entorno*) y la NIA 330 (*Respuestas del auditor a los riesgos evaluados*). En relación con los riesgos de errores de importancia relativa debidos al fraude.

Características Del Fraude.

2. Los errores en los estados financieros pueden surgir ya sea por fraude o por equivocaciones. El factor distintivo entre fraude y equivocación es si la acción fundamental que produce el error en los estados financieros es intencional o no intencional.

3. Aunque el fraude es un concepto legal amplio, para fines de las NIA, al auditor le interesa el fraude que es causa de errores de importancia relativa en los estados financieros. Dos tipos de errores intencionales son relevantes para al auditor -los errores que son resultado de información financiera fraudulenta y los errores resultado de malversación de activos. Aunque el auditor puede sospechar o, en contados casos, identificar la ocurrencia de fraude, el auditor no hace consideraciones legales de si ha ocurrido realmente fraude. (Ref. A1-A6.)

Responsabilidad Sobre La Prevención Y Detección Del Fraude.

4. La responsabilidad principal sobre la prevención y detección del fraude descansa tanto en los encargados del gobierno corporativo como en la administración. Es importante que la administración, con supervisión de los encargados del gobierno corporativo, enfatice, fuertemente, la prevención del fraude, lo que puede reducir las oportunidades de que tenga lugar el fraude, y la disuasión del fraude, lo que podría persuadir a las personas a no cometer fraude por la probabilidad de detección y castigo. Esto implica un compromiso de crear una cultura de honestidad y conducta ética que pueden reforzarse con una activa supervisión de parte de los encargados del gobierno corporativo. La supervisión por los encargados del gobierno corporativo incluye considerar el potencial de sobrepasar los controles o de otra influencia no apropiada en el proceso de información financiera, como los esfuerzos de la administración de manipular las utilidades para influir en las percepciones de los analistas en cuanto al desempeño y rentabilidad de la entidad.

Responsabilidades Del Auditor.

5. Un auditor que conduce una auditoría de acuerdo con las NIA es responsable de obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están

libres de errores de importancia relativa, ya sea por causa de fraude o equivocaciones. Debido a las inherentes limitaciones de una auditoría, hay un riesgo inevitable de que no puedan detectarse algunos errores de importancia relativa de los estados financieros, aun cuando la auditoría sea planeada y desempeñada de manera apropiada de acuerdo con las NIA (NIA 200, *Objetivos generales del auditor independiente y conducción de una auditoría, de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría*, párrafo A51.)

6. Según se describe en la NIA 200 (párrafo A51.) los efectos potenciales de las limitaciones inherentes son particularmente importantes en el caso de errores resultantes de fraude. El riesgo de no detectar un error resultado de fraude es mayor que el riesgo de no detectar uno que sea resultado de una equivocación. Esto es porque el fraude puede implicar esquemas sofisticados y organizados cuidadosamente para ocultarlo, como la falsificación, dejar de registrar transacciones de forma deliberada, o errores intencionales que se hacen al auditor. Estos intentos de ocultación pueden ser aún más difíciles de detectar cuando van acompañados de colusión. La colusión puede hacer que auditor crea que la evidencia de auditoría es persuasiva cuando es, en verdad, falsa. La capacidad del auditor de detectar un fraude depende de factores tales como la pericia del perpetrador, la frecuencia y extensión de la manipulación, el grado de colusión implicado, el tamaño relativo de las cantidades individuales manipuladas, y la antigüedad de los involucrados. Mientras que el auditor tal vez pueda identificar las oportunidades potenciales para perpetrar fraude, es difícil para el auditor determinar si los errores en áreas de juicio como las estimaciones contables son causados por fraude o equivocaciones.

7. Más aún, el riesgo de que el auditor no detecte un error de importancia relativa por fraude de la administración es mayor que para el fraude de empleados, porque la administración frecuentemente está en posición de manipular directa o indirectamente los registros contables, de presentar información financiera fraudulenta o de

sobrepasar los procedimientos de control planeados para prevenir fraudes similares por otros empleados.

8. Al obtener una seguridad razonable, el auditor es responsable de mantener el escepticismo profesional en toda la auditoría, considerando el potencial de que la administración sobrepase los controles y reconociendo el hecho de que los procedimientos de auditoría que son efectivos para detectar equivocaciones pueden no ser efectivos para detectar fraudes. Los requisitos de esta NIA están planeados para ayudar al auditor a identificar y evaluar los riesgos de errores de importancia relativa debida a fraude y a diseñar procedimientos para detectar estos errores.

Fecha De Vigencia.

9. Esta NIA entra en vigor para las auditorías de estados financieros para ejercicios que inicien a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivos.

10. Los objetivos del auditor son:

- a) Identificar y evaluar los riesgos de errores de importancia relativa de los estados financieros debidos a fraudes;
- b) Obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría respecto de los riesgos evaluados de errores de importancia relativa debidos a fraudes, mediante el diseño e implementación de respuestas apropiadas; y
- c) Responder de manera apropiada al fraude o sospecha de fraude identificados durante la auditoría.

Definiciones.

11. Para fines de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que se les atribuyen enseguida:

- a) Fraude. Un acto intencional por una o más personas de entre la administración, los encargados del gobierno corporativo, empleados, o terceros, que implique el uso de engaño para obtener una ventaja injusta o ilegal.
- b) Factores de riesgo de fraude. Eventos o condiciones que indican un incentivo o presión para cometer fraude o que brindan una oportunidad de cometer fraude.

Requisitos:

Escepticismo Profesional.

12. De acuerdo con la NIA 200, el auditor deberá mantener el escepticismo profesional durante toda la auditoría, reconociendo la posibilidad de que pudiera existir un error de importancia relativa debido a fraude, no obstante su experiencia del pasado sobre la honestidad e integridad de la administración de la entidad y de los encargados del gobierno corporativo. (Ref. A7-A8.)

13. A no ser que el auditor tenga razón para creer lo contrario, el auditor puede aceptar los registros y documentos como genuinos. Si condiciones identificadas durante la auditoría hacen que el auditor crea que un documento pueda no ser auténtico o que los términos de un documento se han modificado pero no se ha revelado al auditor, el auditor deberá hacer una investigación adicional. (Ref. A9).

14. Cuando las respuestas a las investigaciones con la administración o los encargados del gobierno corporativo sean inconsistentes, el auditor deberá investigar las inconsistencias.

Discusión Entre El Equipo Del Trabajo.

15. La NIA 315; requiere una discusión entre los miembros del equipo del trabajo y una determinación del socio del trabajo acerca de qué asuntos se han de comunicar a los miembros del equipo del trabajo que no participan en la discusión (NIA 315, párrafo 10.). Esta discusión deberá poner un énfasis especial en cómo y cuándo pueden ser susceptibles los estados financieros de la entidad a errores de importancia relativa debidos a fraudes, incluyendo cómo podría ocurrir el fraude. La discusión deberá ocurrir haciendo a un lado las creencias que puedan tener los miembros del equipo del trabajo sobre la honestidad e integridad de la administración y de los encargados del gobierno corporativo. (Ref. A10-A11).

Procedimientos De Evaluación Del Riesgo Y Actividades Relacionadas.

16. Cuando desempeñe los procedimientos de evaluación del riesgo y actividades relacionadas para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad, según requiere la NIA 315 (párrafos 5-24.), el auditor deberá desempeñar los procedimientos de los párrafos 17-24 para obtener información para la identificación de los riesgos de errores de importancia relativa debidos a fraudes.

La Administración Y Otros Dentro De La Entidad.

17. El auditor deberá hacer investigaciones con la administración respecto de:

- a) La evaluación de la administración del riesgo de que los estados financieros puedan estar representados de una manera errónea de importancia relativa

debida a fraude, incluyendo la naturaleza, extensión y frecuencia de estas evaluaciones. (Ref. A12-A13.)

- b) El proceso de la administración para identificar y responder a los riesgos de fraude en la entidad, incluyendo riesgos específicos de fraude que la administración haya identificado o que se hayan atraído su atención, o clases de transacciones, saldos de cuentas, o revelaciones para las que es probable que exista un riesgo de fraude; (Ref. A14)
- c) Comunicación de la administración, si la hay, a los encargados del gobierno corporativo respecto de sus procesos para identificar y responder a los riesgos de fraude en la entidad; y
- d) Comunicación de la administración, si la hay, a los empleados respecto de sus puntos de vista sobre prácticas de negocios y conducta ética.

18. El auditor deberá hacer investigaciones con la administración y otros dentro de la entidad, según sea apropiado, para determinar si tienen conocimiento de algún fraude real, sospecha o alegato de fraude que afecte a la entidad. (Ref. A15-A17).

19. Para las entidades que tengan una función de auditoría interna, el auditor deberá hacer investigaciones con auditoría interna para determinar si tienen conocimiento de algún fraude real, o sospecha o alegato de fraude que afecte a la entidad, y obtener sus puntos de vista sobre el riesgo de fraude. (Ref. A18).

Los Encargados Del Gobierno Corporativo

20. A menos que todos los encargados del gobierno corporativo estén involucrados en administrar la entidad (NIA 260, *Comunicación con los encargados del gobierno corporativo*, párrafo 13), el auditor deberá obtener un entendimiento de cómo ejercen los encargados del gobierno corporativo la supervisión de los procesos de la administración para identificar y responder a los riesgos de fraude en la entidad y el

control interno que ha establecido la administración para mitigar esos riesgos. (Ref. A19-A21).

21. A menos que todos los encargados del gobierno corporativo estén involucrados en administrar la entidad, el auditor deberá hacer investigaciones con los encargados del gobierno corporativo para determinar si tienen conocimiento de algún fraude real o de sospecha o alegato de fraude que afecte a la entidad. Estas investigaciones se hacen en parte para corroborar las respuestas de la administración a las investigaciones.

Relaciones Inusuales O Insospechadas Identificadas

22. El auditor deberá evaluar si las relaciones inusuales o insospechadas que se han identificado al desempeñar los procedimientos analíticos, incluyendo las relacionadas con cuentas de ingresos, pueden indicar riesgos de error debido a un fraude.

Otra Información

23. El auditor deberá considerar si otra información obtenida por el auditor indica riesgo de error de importancia relativa debida a fraude. (Ref. A22).

Evaluación De Factores De Riesgo De Fraude

24. El auditor deberá evaluar si la información obtenida con los otros procedimientos de evaluación del riesgo y actividades relacionadas desempeñadas indica que están presentes uno o más factores de riesgo. Si bien los factores de riesgo pueden no necesariamente indicar la existencia de fraude, a menudo han estado presentes en circunstancias en las que han ocurrido fraudes y por tanto pueden indicar riesgo de error de importancia relativa debido a fraude. (Ref. A23-A27).

Identificación Y Evaluación De Los Riesgos De Declaraciones Equivocadas Materiales Debido Al Fraude.

25. De acuerdo con la NIA 315, el auditor deberá identificar y evaluar los riesgos de errores de importancia relativa debidos a fraudes a nivel de estado financiero, y a nivel de aseveración para clases de transacciones, saldos de cuenta y revelaciones (NIA 315, párrafo 25).

26. Al identificar y evaluar los riesgos de errores de importancia relativa debida a fraude, el auditor, con base en un supuesto de que hay riesgo de fraude en el reconocimiento de ingresos, deberá evaluar qué tipos de ingreso, transacciones de ingresos o aseveraciones hacen que surjan estos riesgos. El párrafo 47 especifica la documentación que se requiere cuando el auditor concluye que el supuesto no es aplicable en las circunstancias del trabajo y, en consecuencia, no ha identificado el reconocimiento de ingresos como un riesgo de error de importancia relativa debido a fraude.

27. El auditor deberá tratar todos los riesgos evaluados de error de importancia relativa debido a fraude como riesgos importantes y en consecuencia, al grado en que no se haya hecho ya, el auditor deberá obtener un entendimiento de los controles relacionados de la entidad, incluyendo actividades de control, relevantes a dichos riesgos. (Ref. A31-A32.)

Respuestas A Los Riesgos De Declaraciones Equivocadas Materiales Debido Al Fraude.

Respuestas Generales

28. De acuerdo con la NIA 230, el auditor deberá determinar respuestas generales para manejar los riesgos evaluados de errores de importancia relativa debidos a fraudes a nivel de estado financiero (NIA 330, párrafo 5). (Ref. A33.)

29. Al determinar las respuestas generales para tratar los riesgos evaluados de errores de importancia relativa debidos a fraudes a nivel estado financiero, el auditor deberá:

Asignar y supervisar el personal, tomando en cuenta el conocimiento, habilidad y capacidad de la persona a quien se darán responsabilidades importantes del trabajo y la evaluación del auditor de los riesgos de errores de importancia relativa debidos a fraudes para el trabajo. (Ref. A34-A35.)

Evaluar si la selección y aplicación de políticas contables por la entidad, particularmente las relacionadas con mediciones subjetivas y transacciones complejas, pueden ser indicativas de información financiera fraudulenta resultante del esfuerzo de la administración por manipular las utilidades; y

Incorporar un elemento de impredecibilidad en la selección de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría. (Ref. A36.)

Procedimientos De Auditoría Que Responden A Los Riesgos Evaluados De Error De Importancia Relativa Debido A Fraude A Nivel Aseveración

30. De acuerdo con la NIA 330, el auditor deberá planear y desempeñar procedimientos adicionales de auditoría cuya naturaleza, oportunidad y extensión respondan a los riesgos evaluados de error de importancia relativa debido a fraude a nivel de aseveración (NIA 330, párrafo 6). (Ref. A37-A40.)

Procedimientos De Auditoría Que Responden A Los Riesgos Relacionados A Que La Administración Sobrepase Los Controles

31. La administración está en una posición única para perpetrar fraude debido a la capacidad de la administración de manipular los registros contables y preparar estados financieros fraudulentos, sobrepasando los controles que, por otra parte, parecerían estar operando de manera efectiva. Aunque el nivel de riesgo, de que la administración sobrepase los controles, variará de entidad a entidad, el riesgo está, sin embargo, presente en todas las entidades. Debido a la forma impredecible en que pudiera ocurrir este sobrepasarse, es un riesgo de errores de importancia relativa debida a fraude y es, así, un riesgo importante.

32. Sin referencia a la evaluación del auditor de los riesgos de que la administración sobrepase los controles, el auditor deberá planear y desempeñar procedimientos de auditoría para:

Poner a prueba la propiedad de los asientos del diario registrados en el libro mayor y otros ajustes hechos en la preparación de los estados financieros. Al planear y desempeñar los procedimientos de auditoría para estas pruebas, el auditor deberá:

Hacer investigaciones con las personas involucradas en el proceso de información financiera sobre actividad inapropiada o inusual relativa al procesamiento de asientos y otros ajustes del diario;

Seleccionar asientos y otros ajustes del diario hechos al final del ejercicio que se reporta; y

Considerar la necesidad de someter a prueba los asientos y otros ajustes del diario en todo el ejercicio. (Ref. A41-A44.)

Revisar las estimaciones contables en busca de indicios y evaluar si las circunstancias que producen el indicio, si lo hay, representan un riesgo de error de importancia relativa debido a fraude. Al desempeñar esta revisión, el auditor deberá:

Evaluar si los juicios y decisiones hechos por la administración, al hacer las estimaciones contables, incluidas en los estados financieros, aun si son individualmente razonables, indican un posible indicio por parte de la administración de la entidad que pueda representar un riesgo de error de importancia relativa debido a fraude. Si es así, el auditor deberá reevaluar las estimaciones contables tomadas como un todo; y

Desempeñar una revisión retrospectiva de los juicios y supuestos de la administración relacionados con estimaciones contables importantes reflejadas en los estados financieros del año anterior. (Ref. A45-A47.)

Para transacciones importantes que estén fuera del curso normal de negocios para la entidad, o que de algún otro modo parezcan ser inusuales dado el entendimiento del auditor de la entidad y su entorno y de otra información obtenida durante la auditoría, el auditor deberá evaluar si la lógica de negocios (o la falta de la misma) de las transacciones sugiere que pueda haberse convenido en ellas para participar en información financiera fraudulenta o para ocultar malversación de activos. (Ref. A48.)

33. El auditor deberá determinar si, para responder a los riesgos identificados de que la administración sobrepase los controles, el auditor necesita desempeñar otros procedimientos de auditoría, además de los que se mencionan antes (es decir, cuando hay riesgos adicionales específicos de que la administración sobrepase que no estén cubiertos como parte de los procedimientos desempeñados para tratar los requisitos del párrafo 32).

Evaluación De Evidencia De Auditoría (Ref. A49)

34. El auditor deberá evaluar si los procedimientos analíticos que se desempeñan cerca del final de la auditoría, cuando forma una conclusión general sobre si los estados financieros son consistentes con el entendimiento de la entidad por el auditor, indican un riesgo no reconocido previamente de error de importancia relativa debido a fraude. (Ref. A50).

35. Si el auditor identifica un error, el auditor deberá evaluar si éste es indicativo de fraude. Si hay tal indicación, el auditor deberá evaluar las implicaciones del error en relación con otros aspectos de la auditoría, particularmente la confiabilidad de la información de la administración, reconociendo que es improbable que un caso de fraude sea una ocurrencia aislada. (Ref. A51).

36. Si el auditor identifica un error, ya sea de importancia relativa o no, y tiene razón para creer que es, o puede ser el resultado de fraude en el que está involucrada la administración (en particular, la administración *sénior*), deberá reevaluar la valoración de los riesgos de error de importancia relativa, debido a fraude y su impacto resultante en la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría, para responder a los riesgos evaluados. El auditor deberá, también, considerar si las circunstancias o condiciones indican posible colusión que implique a los empleados, administración o terceros cuando reconsidera la confiabilidad de evidencia obtenida previamente. (Ref. A52).

37. Si el auditor confirma que, o no puede concluir si es que, los estados financieros están representados en una forma errónea de importancia relativa como resultado de fraude, el auditor deberá evaluar las implicaciones para la auditoría. (Ref. A53).

Incapacidad del auditor para continuar el trabajo.

38. Si, como resultado de un error resultante de fraude o sospecha de fraude, el auditor encuentra circunstancias excepcionales que traen a cuestionamiento la capacidad del auditor para continuar desempeñando la auditoría, el auditor deberá:

- a. Determinar las responsabilidades profesionales y legales aplicables en las circunstancias, incluyendo si hay un requisito de que el auditor reporte a la persona o personas que hicieron el nombramiento de la auditoría o, en algunos casos, a las autoridades de regulación;
- b. Considerar si es apropiado retirarse del trabajo, cuando sea posible el retiro bajo la ley o regulación aplicable; y
- c. Si el auditor se retira:
 - i. Discutir con el nivel apropiado de administración y con los encargados del gobierno corporativo el retiro del auditor del trabajo y las razones para el retiro; y
 - ii. Determinar si hay un requisito profesional o legal para reportar a la persona o personas que hicieron el nombramiento de auditoría o, en algunos casos, a las autoridades de regulación, el retiro del auditor del trabajo y las razones para el retiro. (Ref. A54-A57.)

Representaciones Escritas.

39. El auditor deberá obtener confirmaciones escritas de la administración y, cuando sea apropiado, de los encargados del gobierno corporativo de que:

- a. Reconocen su responsabilidad sobre el diseño, implementación y mantenimiento del control interno para prevenir y detectar el fraude;
- b. Han revelado al auditor los resultados de la valoración de la administración del riesgo de que los estados financieros puedan estar representados en forma errónea de importancia relativa como resultado de fraude;

- c. Han revelado al auditor su conocimiento de fraude o sospecha del mismo que afecta a la entidad involucrando a:
 - i. La administración;
 - ii. Empleados que tienen funciones importantes en control interno;
 - iii. Otros cuando el fraude pudiera tener un efecto de importancia relativa en los estados financieros; y
- d. Han revelado al auditor su conocimiento de cualquier alegato de fraude, o sospecha de fraude, que afecte a los estados financieros de la entidad comunicados por empleados, empleados anteriores, analistas, reguladores u otros. (Ref. A58-A59).

Comunicación A La Administración Y A Los Encargados Del Gobierno Corporativo.

40. Si el auditor ha identificado un fraude o ha obtenido información que indique que pueda existir un fraude, el auditor deberá comunicar estos asuntos de manera oportuna al nivel apropiado de administración para informar a los que tengan la responsabilidad principal de la prevención y detección de fraude de asuntos relevantes a sus responsabilidades. (Ref. A60).

41. A menos que todos los encargados del gobierno corporativo estén involucrados en administrar la entidad, si el auditor ha identificado o sospecha un fraude que implique a:

- a. La administración;
- b. Empleados que tengan funciones importantes en control interno; Otro
- c. Otros, cuando el fraude da como resultado un error de importancia relativa en los estados financieros, el auditor deberá comunicar estos asuntos a los

encargados del gobierno corporativo de manera oportuna. Si el auditor sospecha fraude que involucra a la administración, el auditor deberá comunicar estas sospechas a los encargados del gobierno corporativo y discutir con ellos la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría necesarios para completar la auditoría. (Ref. A61-A63.)

42. El auditor deberá comunicar a los encargados del gobierno corporativo cualesquiera otros asuntos relacionados con fraude que sean, a juicio del auditor, relevantes a sus responsabilidades. (Ref. A64).

Comunicaciones A Autoridades Reguladoras Y Ejecutoras.

43. Si el auditor ha identificado o sospecha un fraude, el auditor deberá determinar si hay una responsabilidad de reportar la ocurrencia o sospecha a una parte fuera de la entidad. Aunque el deber profesional del auditor de mantener la confidencialidad de información del cliente puede impedir este reporte, las responsabilidades legales del auditor pueden sobrepasar el deber de confidencialidad en algunas circunstancias. (Ref. A65-A67).

Documentación.

44. El auditor deberá incluir lo siguiente en la documentación de auditoría (NIA 230, *Documentación de auditoría*, párrafos 8-11 y párrafo A6) del entendimiento de la entidad y su entorno por el auditor y la valoración de los riesgos de error de importancia relativa que requiere la NIA 315 (*párrafo 32*).

- a. Las decisiones importantes que se alcanzaron durante la discusión entre el equipo del trabajo respecto de la susceptibilidad de los estados financieros a errores de importancia relativa debidos a fraudes; y

- b. Los riesgos identificados y evaluados de errores de importancia relativa debidos a fraudes a nivel de estado financiero y a nivel de aseveración.

45. El auditor deberá incluir lo siguiente en la documentación de auditoría de las respuestas del auditor a los riesgos evaluados de errores de importancia relativa requeridos por la NIA 330 (*párrafo 28*).

- a. Las respuestas generales a los riesgos evaluados de errores de importancia relativa debidos a fraudes a nivel de estado financiero y la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría, y el vínculo de esos procedimientos con los riesgos evaluados de error de importancia relativa debido a fraude a nivel aseveración; y
- b. Los resultados de los procedimientos de auditoría, incluyendo los planeados para tratar el riesgo de que la administración sobrepase los controles.

46. El auditor deberá incluir en la documentación de auditoría comunicaciones sobre fraude hecho a la administración, a los encargados del gobierno corporativo, reguladores y otros.

47. Si el auditor ha concluido que el supuesto de que hay un riesgo de error de importancia relativa debido a fraude relacionado con reconocimiento de ingresos no es aplicable en las circunstancias del trabajo, el auditor deberá incluir en la documentación de auditoría las razones para dicha conclusión.

Material De Referencia.

Características Del Fraude (Ref. Párr. 3)

A1. El fraude, ya sea información financiera fraudulenta o malversación de activos, implica un incentivo o presión para cometer un fraude, una oportunidad percibida para hacerlo y alguna racionalización del acto. Por ejemplo:

Puede existir incentivo o presión para emitir información financiera fraudulenta cuando la administración está bajo presión, de fuentes de fuera o dentro de la entidad, para lograr una meta esperada (y quizá no realista) de utilidades o de resultados financieros, particularmente, ya que las consecuencias para la administración por dejar de cumplir con los objetivos financieros pueden ser importantes. De modo similar, las personas pueden tener un incentivo para la malversación de activos, por ejemplo, porque las personas viven por encima de sus medios.

Puede existir una oportunidad percibida para cometer fraude cuando una persona cree que puede sobrepasar el control interno, por ejemplo, porque la persona está en una posición de confianza o tiene conocimiento de deficiencias específicas en el control interno.

Las personas tal vez puedan racionalizar la comisión de un acto fraudulento. Algunas personas poseen una actitud, carácter o conjunto de valores éticos que les permiten a sabiendas e intencionalmente cometer un acto deshonesto. Sin embargo, incluso personas que, por otra parte, son honradas pueden cometer fraude en un entorno que impone suficiente presión sobre ellas.

A2. La información financiera fraudulenta implica errores intencionales que incluyen omisiones de cantidades o revelaciones en los estados financieros para engañar a los usuarios de los estados financieros. La causa pueden ser los esfuerzos de la administración por manipular las utilidades para engañar a los usuarios de los estados financieros al influir en sus percepciones en cuanto al desempeño y rentabilidad de la entidad. Estas manipulaciones de las utilidades pueden comenzar con pequeñas acciones o con el ajuste inapropiado de supuestos y cambios en juicios por parte de la administración. Las presiones e incentivos pueden llevar a que estas

acciones se incrementen al grado de que produzcan información financiera fraudulenta. Esta situación podría ocurrir cuando, debido a presiones por cumplir con las expectativas del mercado o a un deseo por maximizar la compensación que se basa en el desempeño, la administración intencionalmente toma posiciones que llevan a la información financiera fraudulenta al representar de forma errónea de importancia relativa los estados financieros. En algunas entidades, la administración puede estar motivada a reducir las utilidades en una cantidad de importancia relativa para minimizar impuestos o a inflar las utilidades para asegurar un financiamiento bancario.

A3. La información financiera fraudulenta puede lograrse mediante:

Manipulación, falsificación (incluyendo alteración), o alteración de registros contables o documentación soporte con los que se preparan los estados financieros.

Representación engañosa, u omisión intencional en los estados financieros de hechos, transacciones u otra información importante.

Mala aplicación intencional de principios de contabilidad relativos a montos, clasificación, manera de presentación, o revelación.

A4. La información financiera fraudulenta a menudo implica que la administración sobrepase los controles que por otra parte puede parecer que están operando de manera efectiva. El fraude puede cometerse al sobrepasar la administración los controles usando técnicas como:

Registrar asientos ficticios en el diario, particularmente cerca del final de un ejercicio contable, para manipular los resultados de operación o lograr otros objetivos.

Ajustar en forma inapropiada supuestos y cambiar juicios que se usan para estimar saldos de cuentas.

Omitir, adelantar o retrasar el reconocimiento en los estados financieros de hechos y transacciones que han ocurrido durante el ejercicio que se reporta.

Ocultar, o no revelar, hechos que pudieran afectar los montos registrados en los estados financieros.

Participar en transacciones complejas que se estructuran para presentar de forma engañosa la posición financiera o el desempeño financiero de la entidad.

Alterar registros y términos relacionados con transacciones importantes e inusuales.

A5. La malversación de activos implica el robo de los activos de una entidad y a menudo la perpetran empleados por cantidades relativamente pequeñas e insignificantes. Sin embargo, puede también involucrar a la administración quienes generalmente pueden mejor disimular u ocultar las malversaciones en formas difíciles de detectar. La malversación de activos puede lograrse en una variedad de formas que incluyen:

Desfalcar ingresos (por ejemplo, malversar cobros de cuentas por cobrar o desviar entradas respecto de cuentas canceladas a cuentas bancarias personales).

Robar activos físicos o propiedad intelectual (por ejemplo, robar inventario para uso personal o para vender, robar chatarra para reventa, coludirse con un competidor revelándole datos tecnológicos a cambio de un pago).

Hacer que una entidad pague por bienes y servicios no recibidos (por ejemplo, pagos a vendedores ficticios, sobornos pagados por vendedores a los agentes de compras de la entidad a cambio de inflar los precios, pagos a empleados ficticios).

Usar activos de una entidad para uso personal (por ejemplo, usar los activos de la entidad como colateral por un préstamo personal o un préstamo a una parte asociada).

La malversación de activos a menudo se acompaña de registros o documentos falsos o engañosos para ocultar el hecho de que hay activos faltantes o de que han sido comprometidos en prenda sin la autorización apropiada.

Consideraciones Específicas A Entidades Del Sector Público.

A6. Las responsabilidades del auditor del sector público, en relación con el fraude, pueden provenir de la ley, regulación u otra autoridad aplicables a entidades del sector público o cubiertas por separado por el mandato del auditor. En consecuencia, las responsabilidades del auditor del sector público no pueden limitarse a la consideración de los riesgos de errores de importancia relativa de los estados financieros, sino que pueden también incluir una responsabilidad más amplia de considerar los riesgos de fraude.

Escepticismo Profesional.

A7. Mantener el escepticismo profesional requiere un cuestionamiento continuo de si la información y evidencia de auditoría obtenida, sugieren que pueda existir un error de importancia relativa debido a fraude. Incluye considerar la confiabilidad de la información que se va a usar como evidencia de auditoría y los controles sobre su preparación y mantenimiento cuando sea relevante. Debido a las características del fraude, el escepticismo profesional del auditor es particularmente importante cuando se consideran los riesgos de errores de importancia relativa debida a fraude.

A8. Aunque no puede esperarse que el auditor haga a un lado su experiencia pasada sobre la honestidad e integridad de la administración y de los encargados del gobierno corporativo de la entidad, el escepticismo profesional del auditor es particularmente importante al considerar los riesgos de error de importancia relativa debido a fraude porque puede haber cambios en las circunstancias.

A9. Una auditoría desempeñada de acuerdo con NIA rara vez implica la autenticación de documentos, ni está el auditor entrenado ni se espera que sea un experto en tal autenticación (*NIA 200, párrafo A47*). Sin embargo, cuando el auditor identifica condiciones que hacen que el auditor crea que un documento puede no ser auténtico o que los términos de un documento han sido modificados pero no es revelado al auditor, los posibles procedimientos para investigar pueden incluir:

Confirmar directamente con el tercero.

Usar el trabajo de un experto para evaluar la autenticidad del documento.

Discusión Entre El Equipo Del Trabajo (Ref. Párr. 15)

A10. Discutir con el equipo del trabajo la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a errores de importancia relativa debida a fraude:

Brinda una oportunidad para que los miembros con más experiencia del equipo compartan sus ideas sobre cómo y cuándo pueden ser susceptibles los estados financieros a error de importancia relativa debido a fraude.

Facilita al auditor considerar una respuesta apropiada a esta susceptibilidad y determinar qué miembros del equipo del trabajo conducirán ciertos procedimientos de auditoría.

Permite al auditor determinar cómo se compartirán los resultados de los procedimientos de auditoría entre el equipo del trabajo y cómo manejar cualesquiera alegatos de fraude que puedan llegar a llamar la atención del auditor.

A11. La discusión puede incluir asuntos como:

Un intercambio de ideas entre los miembros del equipo del trabajo sobre cómo y cuándo creen que pueden ser susceptibles los estados financieros de la entidad a error de importancia relativa debido a fraude, cómo podría la administración perpetrar y ocultar información financiera fraudulenta, y cómo podrían malversarse los activos de la entidad.

Consideración de circunstancias que podrían ser indicativas de manipulación de utilidades y las prácticas que podría seguir la administración para manipular las utilidades que pudieran conducir a información financiera fraudulenta.

Consideración de los factores externos e internos conocidos que afectan a la entidad que puedan crear un incentivo o presión a la administración o a otros para cometer fraude, que brinde la oportunidad para perpetrar fraude, e indiquen una cultura o entorno que permite a la administración u otros racionalizar la comisión de fraude.

Consideración del involucramiento de la administración en la supervisión de empleados con acceso a efectivo u otros activos susceptibles de malversación.

Consideración de cambios inusuales o no explicados de conducta o estilo de vida de la administración o empleados que hayan llegado a llamar la atención del equipo del trabajo.

Énfasis en la importancia de mantener un estado mental apropiado durante la auditoría respecto del potencial de errores de importancia relativa debidos a fraudes.

Consideración de los tipos de circunstancias que, si se encuentran, podrían indicar la posibilidad de fraude.

Consideración de cómo se incorporará un elemento de impredecibilidad en la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría por desempeñar.

Consideración de los procedimientos de auditoría que podrían seleccionarse para responder a la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a errores de importancia relativa debidos a fraudes y de si ciertos tipos de procedimientos de auditoría son más efectivos que otros.

Consideración de cualesquiera alegatos de fraude que hayan llegado a la atención del auditor.

Consideración del riesgo de que la administración sobrepase los controles.

Procedimientos De Evaluación Del Riesgo Y Actividades Relacionadas.

Investigaciones Con La Administración

Evaluación de la administración del riesgo de error de importancia relativa debido a fraude [Ref. Párr. 17a)].

A12. La administración acepta responsabilidad sobre el control interno de la entidad y sobre la preparación de los estados financieros de la entidad. En consecuencia, es apropiado que el auditor haga investigaciones con la administración respecto de la propia evaluación de la administración del riesgo de fraude y de los controles instalados para prevenirlo y detectarlo. La naturaleza, extensión y frecuencia de la evaluación de la administración de este riesgo y controles puede variar de entidad a entidad. En algunas entidades, la administración puede hacer evaluaciones detalladas en una base anual o como parte de un monitoreo continuo. En otras entidades, la evaluación de la administración puede ser menos estructurada y menos frecuente. La naturaleza, extensión y frecuencia de la evaluación de la administración son relevantes para el entendimiento del auditor del entorno de control de la entidad, Por ejemplo, el hecho de que la administración no haya hecho una evaluación del riesgo de fraude puede, en algunas circunstancias, ser indicador de la falta de importancia que la administración da al control interno.

Consideraciones específicas a pequeñas entidades.

A13. En algunas entidades, particularmente pequeñas entidades, el foco de la evaluación de la administración puede ser sobre los riesgos de fraude de empleados o malversación de activos.

Proceso de la administración para identificar y responder a los riesgos de fraude [Ref. Párr. 17b)].

A14. En el caso de entidades con múltiples localidades los procesos de la administración pueden incluir diferentes niveles de monitoreo de localidades operativas, o de segmentos de negocios. La administración puede también haber identificado localidades operativas o segmentos de negocios particulares para los que puede ser más probable que exista un riesgo de fraude.

Investigación Con La Administración Y Otros Dentro De La Entidad (Ref. Párr. 18)

A15. Las investigaciones del auditor con la administración pueden dar información útil concerniente a los riesgos de error de importancia relativa en los estados financieros resultantes de fraude de empleados. Sin embargo, es poco probable que estas investigaciones brinden información útil respecto de los riesgos de error de importancia relativa en los estados financieros resultantes de fraude de la administración. Hacer investigaciones con otros dentro de la entidad puede dar a las personas la oportunidad de transmitir información al auditor que de otro modo pudiera no comunicarse.

A16. Ejemplos de otras personas dentro de la entidad a quienes el auditor puede dirigir las investigaciones sobre la existencia o sospecha de fraude incluyen:

Personal operativo no involucrado directamente en el proceso de información financiera.

Empleados con diferentes niveles de autoridad.

Empleados involucrados en el inicio, procesamiento o registro de transacciones complejas o inusuales y quienes supervisan o monitorean a dichos empleados.

Consejero legal interno.

Director de ética o persona equivalente.

La persona o personas encargadas de tratar los alegatos de fraude.

A17. La administración a menudo está en la mejor posición para perpetrar fraude. En consecuencia, al evaluar las respuestas de la administración a las investigaciones con una actitud de escepticismo profesional, el auditor puede juzgar necesario corroborar las respuestas a las investigaciones con otra información.

Investigación a Auditoría Interna (Ref. Párr. 19)

A18. La NIA 315 y la NIA 610; establecen requisitos y dan lineamientos para auditorías de las entidades que tienen una función de auditoría interna (NIA 315, párrafo 23, y NIA 610, *Uso del trabajo de auditores internos.*). Al llevar a cabo los requisitos de dichas NIA en el contexto de fraude, el auditor puede averiguar sobre actividades específicas de auditoría interna incluyendo, por ejemplo:

Los procedimientos para detectar fraude, si los hay, desempeñados por los auditores internos durante el año.

Si la administración ha respondido de manera satisfactoria a cualesquiera resultados producto de esos procedimientos.

Obtener Un Entendimiento De La Supervisión Ejercida Por Los Encargados Del Gobierno Corporativo (Ref. Párr. 20)

A19. Los encargados del gobierno corporativo de una entidad supervisan los sistemas de la entidad para monitorear el riesgo, el control financiero y cumplimiento de la ley. En muchos países, las prácticas de gobierno corporativo están bien desarrolladas y los encargados del gobierno corporativo desempeñan un papel activo en la supervisión de la evaluación de los riesgos de fraude y del control interno relevante de la entidad. Ya que las responsabilidades de los encargados del gobierno corporativo y de la administración pueden variar por entidad y por país, es importante que el auditor entienda sus respectivas responsabilidades para permitirle al auditor obtener un entendimiento de la supervisión ejercida por las personas apropiadas (*NIA 260, párrafos A1-A8, discute con quién se comunica el auditor cuando la estructura de gobierno corporativo no está bien definida*).

A20. El entendimiento de la supervisión ejercida por los encargados del gobierno corporativo puede brindar ideas claras respecto de la susceptibilidad de la entidad a fraude de la administración, de lo adecuado del control interno sobre los riesgos de fraude, y de la competencia e integridad de la administración. El auditor puede obtener este entendimiento de varias formas, como asistir a reuniones donde tienen lugar estas discusiones, leer las minutas de dichas reuniones o hacer investigaciones con los encargados del gobierno corporativo. Consideraciones específicas a pequeñas entidades.

A21. En algunos casos, todos los encargados del gobierno corporativo están involucrados en administrar la entidad. Este puede ser el caso en una pequeña entidad donde un solo dueño administra la entidad y nadie más tiene una función de gobierno corporativo. En estos casos, ordinariamente no hay acción por parte del auditor porque no hay supervisión aparte de la administración.

Consideración de otra información (Ref. Párr. 23).

A22. Además de la información obtenida con la aplicación de procedimientos analíticos, puede ser útil otra información obtenida sobre la entidad y su entorno para identificar los riesgos de error de importancia relativa debido a fraude. La discusión entre miembros del equipo del trabajo puede brindar información que es útil para identificar tales riesgos. Además, la información obtenida de los procesos de aceptación y retención del cliente por el auditor, y la experiencia lograda en otros trabajos desempeñados para la entidad, por ejemplo, trabajos para revisar información financiera provisional, puede ser relevante en la identificación del error de importancia relativa debido a fraude.

Evaluación De Factores De Riesgo De Fraude (Ref. Párr. 24)

A23. El hecho de que el fraude, generalmente, se oculta, puede hacerlo muy difícil de detectar. Sin embargo, el auditor puede identificar hechos o condiciones que indiquen un incentivo o presión para cometer fraude o que brindan una oportunidad de cometer fraude (factores de riesgo de fraude). Por ejemplo:

La necesidad de cumplir expectativas de terceros para obtener capital adicional de financiamiento puede crear presión para cometer fraude;

La concesión de bonos importantes si se cumplieran objetivos de utilidades poco realistas puede crear un incentivo para cometer fraude; y

Un entorno de control que no sea efectivo puede crear una oportunidad para cometer fraude.

A24. Los factores de riesgo de fraude no pueden clasificarse, fácilmente, en orden de importancia. La importancia de los factores de riesgo de fraude varía, ampliamente. Algunos de estos factores estarán presentes en entidades donde las condiciones específicas no presentan riesgos de error de importancia relativa. En

consecuencia, la determinación de si está presente un factor de riesgo de fraude y de si debe considerarse en la evaluación de los riesgos de error de importancia relativa de los estados financieros debido a fraude requiere del ejercicio de juicio profesional.

A25. En el Apéndice 1 se presentan ejemplos de factores de riesgo de fraude relacionados con información financiera fraudulenta y malversación de activos. Estos factores ilustrativos de riesgo se clasifican sobre la base de las tres condiciones que generalmente están presentes cuando existe fraude:

- Un incentivo o presión para cometer fraude;
- Una oportunidad percibida para cometer fraude; y
- Una capacidad de racionalizar la acción fraudulenta,

Los factores de riesgo que reflejan una actitud que permite la racionalización de la acción fraudulenta pueden no ser susceptibles a observación por el auditor. Sin embargo, el auditor puede darse cuenta de la existencia de esa información. Aunque los factores de riesgo de fraude que describe el Apéndice 1, cubren una amplia gama de situaciones que pueden enfrentar los auditores, sólo son ejemplos y pueden existir otros factores.

A26. El tamaño, complejidad y características de propiedad de la entidad tienen una influencia importante en la consideración de relevantes factores de riesgo de fraude. Por ejemplo, en el caso de una entidad grande, puede haber factores que generalmente restringen la conducta impropia de la administración, tales como:

- Supervisión efectiva por los encargados del gobierno corporativo.
- Una función de auditoría interna efectiva.
- La existencia y aplicación de un código de conducta escrito.

Más los factores de riesgo de fraude considerados a nivel operativo de un segmento de negocios pueden brindar diferente claridad de ideas cuando se comparan con la obtenida cuando se consideran a nivel de toda la entidad.

Consideraciones específicas a pequeñas entidades.

A27. En el caso de una pequeña entidad, algunas o todas estas consideraciones pueden no ser aplicables o menos relevantes. Por ejemplo, una pequeña entidad puede no tener un código escrito de conducta pero, en vez, puede haber desarrollado una cultura que enfatiza la importancia de la administración. El dominio de la administración por una sola persona en una pequeña entidad no indica generalmente, en sí y por sí, que la administración deje de mostrar y comunicar una actitud apropiada respecto del control interno y del proceso de información financiera. En algunas entidades, la necesidad de autorización de la administración puede compensar los deficientes controles y reducir el riesgo de fraude de empleados. Sin embargo, el dominio de la administración por una sola persona puede ser una deficiencia potencial en el control interno ya que hay una oportunidad de que la administración sobrepase los controles.

Identificación Y Evaluación De Los Riesgos De Los Riesgos De Declaraciones Equivocadas Materiales Debido Al Fraude.

Riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos (Ref. Párr. 26).

A28. Los errores de importancia relativa debidos a información financiera fraudulenta, en relación con el reconocimiento de ingresos, a menudo es resultado de una sobrestimación de los ingresos mediante; por ejemplo, el reconocimiento prematuro de ingresos o registro de ingresos ficticios. Puede ser resultado, también, de subestimar los ingresos mediante el traspaso de ingresos a un ejercicio posterior.

A29. Los riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos pueden ser mayores en algunas entidades que en otras. Por ejemplo, puede haber presiones o incentivos sobre la administración para emitir información financiera fraudulenta mediante el reconocimiento inapropiado de ingresos en el caso de entidades que cotizan en bolsa cuando, por ejemplo, el desempeño se mide en términos de crecimiento de ingresos o utilidad año sobre año. De modo similar, puede haber mayores riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos en el caso de entidades que generan una porción sustancial de ingresos mediante ventas en efectivo.

A30. El supuesto de que hay riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos puede rebatirse. Por ejemplo, el auditor puede concluir que no hay riesgo de error de importancia relativa debido a fraude relacionado con reconocimiento de ingresos en el caso cuando haya un solo tipo de transacción simple de ingresos, por ejemplo, ingresos por arrendamientos de una propiedad en renta de una sola unidad.

Identificación Y Evaluación De Los Riesgos De Errores De Importancia Relativa Debidos A Fraudes Y Entendimiento De Los Controles Relacionados De La Entidad (Ref. Párr. 27)

A31. La administración puede hacer juicios sobre la naturaleza y extensión de los controles que decide implementar, y la naturaleza y extensión de los riesgos que decide asumir (*NIA 315, párrafo A48*). Al determinar qué controles implementar para prevenir y detectar fraude, la administración considera los riesgos de que los estados financieros contengan errores de importancia relativa como resultado de fraude. Como parte de esta consideración, la administración puede concluir que no es rentable implementar y mantener un control particular para la reducción que se quiere lograr en los riesgos de error de importancia relativa debido a fraude.

A32. Por tanto, es importante que el auditor obtenga un entendimiento de los controles que la administración ha diseñado, implementado y mantenido para prevenir y detectar fraude. Al hacerlo así, el auditor puede saber, por ejemplo, que la administración ha escogido de manera consciente aceptar los riesgos asociados con una falta de separación de deberes. La información de la obtención de este entendimiento puede también ser útil para identificar los factores de riesgos de fraude que pueden afectar la evaluación del auditor de los riesgos de que los estados financieros puedan contener error de importancia relativa debido a fraude.

Respuestas A Los Riesgos De Declaraciones Equivocadas Materiales Debido Al Fraude.

Respuestas Generales (Ref. Párr. 28).

A33. Determinar respuestas generales para tratar los riesgos evaluados de error de importancia relativa debido a fraude generalmente incluye la consideración de cómo la conducción general de la auditoría puede reflejar un mayor escepticismo profesional, por ejemplo, mediante:

Mayor sensibilidad en la selección de la naturaleza y extensión de la documentación que se va a examinar como soporte de las transacciones de importancia relativa.

Mayor reconocimiento de la necesidad de corroborar explicaciones o representaciones de la administración concernientes a asuntos de importancia relativa.

También implica consideraciones más generales aparte de los procedimientos específicos planeados por otra parte; estas consideraciones incluyen los asuntos listados en el párrafo 29, que se discuten más adelante.

Asignación Y Supervisión De Personal [Ref. Párr. 29a)]

A34. El auditor puede responder a los riesgos identificados de error de importancia relativa debido a fraude asignando; por ejemplo, personas adicionales con habilidades y conocimiento especializado, como expertos forenses y en TI, o asignando personas con más experiencia al trabajo.

A35. El grado de la supervisión refleja la evaluación del auditor de los riesgos de error de importancia relativa debido a fraude y las competencias de los miembros del equipo del trabajo que desempeñan el trabajo.

Impredecibilidad En La Selección De Los Procedimientos De Auditoría (Ref. Párr. 29c)]

A36. Es importante incorporar un elemento de impredecibilidad en la selección de la naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría por desempeñar ya que las personas dentro de la entidad que estén familiarizados con los procedimientos de auditoría que normalmente se desempeñan en los trabajos pueden tener más facilidad para ocultar información financiera fraudulenta. Esto puede lograrse con, por ejemplo:

Desempeñar procedimientos sustantivos sobre saldos de cuenta y aseveraciones seleccionadas que por otra parte no se han sometido a prueba debido a su importancia relativa o riesgo.

Ajustar la programación de los procedimientos de auditoría respecto de lo que por otra parte se esperaría.

Usar diferentes métodos de muestreo.

Desempeñar procedimientos de auditoría en diferentes localidades o en localidades sin previo aviso.

Procedimientos De Auditoría Que Responden A Los Riesgos Evaluados De Error De Importancia Relativa Debido A Fraude A Nivel Aseveración (Ref. Párr. 30).

A37. Las respuestas del auditor para tratar los riesgos evaluados de error de importancia relativa debido a fraude a nivel aseveración pueden incluir el cambio de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría de las siguientes formas:

La naturaleza de los procedimientos de auditoría por desempeñar puede necesitar cambiarse para obtener evidencia de auditoría que sea más confiable y relevante o para obtener información adicional que corrobore. Esto puede afectar tanto el tipo de procedimientos de auditoría por desempeñar como su combinación. Por ejemplo:

Puede hacerse más importante la observación física o inspección de ciertos activos o el auditor puede escoger usar técnicas de auditoría con ayuda de computadora para reunir más evidencia sobre los datos contenidos encuestas importantes o en archivos electrónicos de operaciones.

El auditor puede diseñar procedimientos para obtener información adicional para corroborar. Por ejemplo, si el auditor identifica que la administración está bajo presión para cumplir las expectativas de utilidades, puede haber un riesgo relacionado de que la administración esté inflando las ventas al participar en convenios de ventas que incluyen términos que impiden el reconocimiento de ingresos o al facturar ventas antes de su entrega. En estas circunstancias, el auditor puede, por ejemplo, planear realizar confirmaciones externas no solo para confirmar las cantidades vigentes, sino también para confirmar detalles de los convenios de ventas, incluyendo fecha, cualesquiera derechos de devolución y términos de entrega. Además, el auditor podría encontrar efectivo el suplementar estas confirmaciones externas con investigaciones al personal que no sea de finanzas de la entidad respecto de cualquier cambio en los convenios de ventas y términos de entrega.

La programación de los procedimientos sustantivos puede necesitar modificarse. El auditor puede concluir que desempeñar pruebas sustantivas en o cerca del final del ejercicio es un mejor tratamiento de un riesgo evaluado de error de importancia relativa debido a fraude. El auditor puede concluir que, dados los riesgos evaluados de errores o manipulación intencionales, no serían efectivos procedimientos de auditoría para extender las conclusiones de auditoría de una fecha provisional al final del ejercicio. En contraste, debido a que puede haberse iniciado un error intencional- por ejemplo, un error que implique un reconocimiento de ingresos no apropiado- en un periodo intermedio, el auditor puede elegir aplicar procedimientos sustantivos a las transacciones que ocurran al principio de o a lo largo del ejercicio que se reporta.

La extensión de los procedimientos aplicados refleja la evaluación de los riesgos de error de importancia relativa debido a fraude. Por ejemplo, puede ser más apropiado aumentar los tamaños de las muestras o desempeñar procedimientos analíticos a un nivel más detallado. También, las técnicas de auditoría con ayuda de computadora pueden hacer posible pruebas más extensas de los archivos electrónicos de transacciones y cuentas. Estas técnicas pueden usarse para escoger transacciones muestra de los archivos electrónicos clave, para seleccionar transacciones con características específicas, o para poner a prueba toda una población en vez de una muestra.

A38. Si el auditor identifica un riesgo de error de importancia relativa debido a fraude que afecte a las cantidades de inventarios, puede ser de ayuda examinar los registros de inventario de la entidad para identificar lugares o partidas que requieren atención específica durante o después del conteo físico de inventario. Esta revisión puede llevar a una decisión de observar los conteos de inventario en ciertas localidades sin previo aviso o a conducir conteos de inventario en todas las localidades en la misma fecha.

A39. El auditor puede identificar un riesgo de error de importancia relativa debido a fraude que afecte a un número de cuentas y aseveraciones. Estas pueden incluir valuación de activos, estimaciones relativas a transacciones específicas (como adquisiciones, reestructuraciones, o disposiciones de un segmento del negocio), y otros pasivos acumulados importantes (como pensiones u otras obligaciones de beneficios a los empleados por retiro, u obligaciones para controles ambientales). El riesgo puede también relacionarse con cambios importantes en supuestos relacionados con estimaciones recurrentes. La información reunida cuando se obtiene un entendimiento de la entidad y su entorno puede ayudar al auditor al evaluar lo razonable de estas estimaciones de la administración y los juicios y supuestos fundamentales. Una revisión retrospectiva de similares juicios y supuestos de la administración aplicados a ejercicios anteriores puede también dar una idea clara sobre lo razonable de los juicios y supuestos que soportan las estimaciones de la administración.

A40. En el Apéndice 2 se presentan ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para tratar los riesgos evaluados de error de importancia relativa debido a fraude, incluyendo los que ilustran la incorporación de un elemento de impredecibilidad. El apéndice incluye ejemplos de respuestas a la evaluación del auditor de los riesgos de error de importancia relativa resultantes tanto de información financiera fraudulenta, incluyendo información financiera fraudulenta resultado de reconocimiento de ingresos, como de malversación de activos.

Procedimientos De Auditoría Que Responden A Los Riesgos Con Relación A Que La Administración Sobrepase Los Controles.

Asientos y otros ajustes del diario [Ref. Párr. 32a)]

A41. Los errores de importancia relativa de los estados financieros debidos a fraude a menudo implica la manipulación del proceso de información financiera al registrar asientos del diario inapropiados o no autorizados. Esto puede ocurrir durante el año o a final del ejercicio, o al hacer la administración ajustes a montos reportados en los estados financieros que no se reflejan en los asientos del diario, como cuando se consolidan ajustes y reclasificaciones.

A42. Más aún, es importante la consideración del auditor de los riesgos de error de importancia relativa asociados con que se sobrepasen en forma inapropiada los controles de los asientos del diario ya que los procesos y controles automatizados pueden reducir el riesgo de error inadvertido pero no superan el riesgo de que las personas puedan sobrepasar de manera inapropiada dichos procesos automatizados, por ejemplo, al cambiar los montos que se pasan automáticamente al libro mayor o al sistema de información financiera. Y más, cuando se usa TI para transferir información de manera automática, puede haber poca o ninguna evidencia visible de esta intervención en los sistemas de información.

A43. Cuando se identifican y seleccionan entradas y otros ajustes del diario para pruebas y se determina el método apropiado para examinar el soporte fundamental de las partidas seleccionadas, son de relevancia los siguientes asuntos:

La evaluación de los riesgos de error de importancia relativa debido a fraude. La presencia de factores de riesgo de fraude y otra información obtenida durante la evaluación del auditor de los riesgos de error de importancia relativa debido a fraude puede ayudar al auditor a identificar clases específicas de asientos del diario y otros ajustes para someterlos a prueba.

Controles que se han implementado sobre los asientos y otros ajustes del diario. Los controles efectivos sobre la preparación y anotación de asientos y otros

ajustes del diario pueden reducir la extensión de las pruebas sustantivas necesarias, siempre que el auditor haya puesto a prueba la efectividad operativa de los controles.

El proceso de información financiera de la entidad y la naturaleza de la evidencia que puede obtenerse. Para muchas entidades el procesamiento de rutina de las transacciones implica una combinación de pasos y procedimientos manuales y automatizados. De modo similar, el procesamiento de asientos y otros ajustes del diario puede implicar procedimientos y controles tanto manuales como automatizados. Cuando se usa tecnología de la información en el proceso de información financiera, los asientos y otros ajustes del diario tal vez existan solo en forma electrónica.

Las características de asientos del diario y otros ajustes fraudulentos. Los asientos inapropiados y otros ajustes del diario, a menudo tienen características de identificación únicas. Esas características pueden incluir asientos: a) hechos a cuentas no relacionadas, inusuales o que se usan rara vez; b) hechos por personas que típicamente no hacen asientos en el diario; c) registrados al final del ejercicio o como entradas posteriores al cierre que tienen poca o ninguna explicación o descripción; d) hechos ya sea antes o durante la preparación de los estados financieros que no tienen números de cuenta, o (e) que contienen números redondos o números con terminaciones uniformes.

La naturaleza y complejidad de las cuentas. Los asientos o ajustes inapropiados del diario pueden aplicarse a cuentas que: a) contienen transacciones que son complejas o inusuales en su naturaleza; (b) contienen estimaciones importantes y ajustes de final de ejercicio; c) han estado propensos a errores en el pasado; d) no se han conciliado oportunamente o contienen diferencias sin conciliar; e) contienen transacciones intercompañía, o f) están de algún otro modo asociados con un riesgo identificado de error de importancia relativa debido a fraude. En auditorías de entidades que tengan varias localidades o componentes, se considera la necesidad de seleccionar asientos del diario de múltiples localidades.

Asientos u otros ajustes del diario procesados fuera del curso normal de negocios. Los asientos del diario fuera de lo estándar pueden no estar sujetos al mismo nivel de control interno que los asientos del diario que se usan de forma recurrente para registrar transacciones como las ventas mensuales, compras y desembolsos de efectivo.

A44. El auditor usa el juicio profesional para determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los asientos y otros ajustes del diario. Sin embargo, porque los asientos y otros ajustes fraudulentos de diario a menudo se hacen al final del ejercicio que se reporta, el párrafo 32 a) ii), requiere que el auditor seleccione los asientos y otros ajustes del diario hechos en esa época. Más aún, porque el error de importancia relativa en los estados financieros debido a fraude puede ocurrir durante el ejercicio y puede implicar extensos esfuerzos por ocultar cómo se logró el fraude, el párrafo 32 a) iii) requiere que el auditor considere si hay también necesidad de someter a prueba los asientos y otros ajustes del diario durante el ejercicio.

Estimaciones Contables [Ref. Párr. 32b)]

A45. La preparación de los estados financieros requiere que la administración haga un número de juicios o supuestos que afectan a las estimaciones contables importantes y que monitoree lo razonable de dichas estimaciones en forma continua. La información financiera fraudulenta a menudo se logra mediante errores en las estimaciones contables. Esto puede lograrse, por ejemplo, al subestimar o sobrestimar todas las provisiones o reservas del mismo modo para que se suavicen las utilidades por dos o más ejercicios contables, o para lograr un nivel pensado de utilidades para engañar a los usuarios de los estados financieros al influir en sus percepciones en cuanto al desempeño y rentabilidad de la entidad.

A46. El propósito de desempeñar una revisión retrospectiva de los juicios y supuestos de la administración en relación con las estimaciones contables importantes reflejadas en los estados financieros del año anterior es determinar si hay una indicación de un posible sesgo por parte de la administración. No se propone cuestionar los juicios profesionales del auditor hechos el año anterior que se basaron en información disponible en ese momento.

A47. La NIA 540 (*Auditoría de estimaciones contables, incluyendo estimaciones del valor razonable, y revelaciones relacionadas, párrafo 9.*) también requiere una revisión retrospectiva. Esa revisión se conduce como un procedimiento de evaluación del riesgo para obtener información respecto de la efectividad del proceso de estimación de la administración en el ejercicio anterior, la evidencia de auditoría sobre el resultado, o cuando sea aplicable, la posterior re-estimación de las estimaciones contables del ejercicio anterior, y evidencia de auditoría de asuntos como falta de certeza de la estimación, que pueda requerirse se revelen en los estados financieros. Como un asunto práctico, la revisión del auditor de los juicios y supuestos de la administración en busca de sesgos que pudieran representar un riesgo de errores de importancia relativa debida a fraude de acuerdo con esta NIA puede realizarse conjuntamente con la revisión que requiere la NIA 540.

Razonamiento De Negocios Para Transacciones Importantes [Ref. Párr. 32c)]

A48. En seguida, los indicadores que pueden sugerir qué transacciones importantes están fuera del curso normal de los negocios para la entidad, o que de algún otro modo parecen ser inusuales, se pueden haber realizado para participar en información financiera fraudulenta o para ocultar malversación de activos:

La forma de dichas transacciones parece demasiado compleja (por ejemplo, la transacción implica a múltiples entidades dentro de un grupo consolidado o múltiples terceros no relacionados).

La administración no ha discutido la naturaleza y la contabilización de dichas transacciones con los encargados del gobierno corporativo de la entidad, y hay documentación inadecuada.

La administración pone más énfasis en la necesidad de un tratamiento contable particular que en la parte económica subyacente de la transacción.

Transacciones que implican a partes relacionadas no consolidadas, incluyendo entidades con propósito especial, no se han revisado o aprobado de manera apropiada por los encargados del gobierno corporativo de la entidad.

Las transacciones involucran a partes relacionadas no identificadas previamente o partes que no tienen la sustancia o la fuerza financiera para soportar la transacción sin ayuda de la entidad que se encuentra bajo auditoría.

Evaluación De La Evidencia De Auditoría (Ref. Párr. 34-37).

A49. La NIA 330; requiere que el auditor, con base en los procedimientos de auditoría desempeñados y la evidencia de auditoría obtenida, evalúe si las valoraciones de los riesgos de error de importancia relativa a nivel de aseveración siguen siendo apropiadas (*NIA 330, párrafo 25*). Esta evaluación es principalmente un asunto cualitativo con base en el juicio del auditor. La evaluación puede brindar mayor claridad sobre los riesgos de error de importancia relativa debido a fraude y de si hay necesidad de desempeñar procedimientos de auditoría adicionales o diferentes. El Apéndice 3 contiene ejemplos de circunstancias que pueden indicar la posibilidad de fraude.

Procedimientos Analíticos Desempeñados Cerca Del Final De La Auditoría Para Formar Una Conclusión General (Ref. Párr. 34).

A50. Determinar qué tendencias y relaciones particulares pueden indicar un riesgo de errores de importancia relativa debida a fraude requiere de juicio profesional. Son relevantes las relaciones inusuales que implican ingresos y entradas de fin de año. Podrían incluir, por ejemplo: que se reporten cantidades de ingreso excepcionalmente grandes en las últimas semanas del ejercicio que se reporta o transacciones inusuales; o ingreso que no es consistente con las tendencias de flujo de efectivo por las operaciones.

Consideración De Errores Identificados (Ref. Párr. 35-37).

A51. Ya que el fraude implica incentivo o presión para cometerlo, una oportunidad para hacerlo o alguna racionalización del acto, es poco probable que un caso de fraude sea una ocurrencia aislada. En consecuencia, los errores, tal como numerosos errores en una localidad específica aun cuando el efecto acumulativo no sea de importancia relativa, pueden indicar un riesgo de error de importancia relativa debido a fraude.

A52. Las implicaciones del fraude identificado dependen de las circunstancias. Por ejemplo, un fraude que de algún otro modo sería insignificante puede ser importante si involucra a la administración. En esas circunstancias, la confiabilidad de la evidencia previamente obtenida puede ser cuestionada, ya que puede haber dudas sobre la integridad y veracidad de los registros hechos y sobre lo genuino de los registros contables y la documentación. Puede, también, haber posibilidad de colusión que involucre a empleados, administración o terceros.

A53. La NIA 450 (*Evaluación de las representaciones erróneas identificadas durante la auditoría*) y la NIA 700 (*Formación de una opinión y dictamen sobre los estados financieros*) establecen requisitos y dan lineamientos sobre la evaluación y

disposición de los errores y el efecto en la opinión del auditor reflejada en su dictamen.

Incapacidad Del Auditor De Continuar Con El Trabajo (Ref. Párr. 38).

A54. Los ejemplos de circunstancias excepcionales que pueden surgir y que pueden hacer cuestionar la capacidad del auditor de continuar desempeñando la auditoría incluyen:

La entidad no toma la acción apropiada respecto del fraude que el auditor considera necesaria en las circunstancias, aun cuando el fraude no sea de importancia relativa para los estados financieros.

La consideración del auditor de los riesgos de errores de importancia relativa debida a fraude y los resultados de las pruebas de auditoría indican un riesgo importante de fraude penetrante y de importancia relativa.

El auditor tiene una preocupación importante sobre la competencia o integridad de la administración o de los encargados del gobierno corporativo.

A55. Debido a la variedad de circunstancias que pueden surgir, no es posible describir en forma definitiva cuándo es apropiado retirarse de un trabajo. Los factores que afectan la conclusión del auditor incluyen las implicaciones de algún miembro de la administración o de los encargados del gobierno corporativo (lo que puede afectar la confiabilidad de los registros de la administración) y los efectos en la continuidad de una asociación del auditor con la entidad.

A56. El auditor tiene responsabilidades profesionales y legales en tales circunstancias y estas responsabilidades pueden variar por país. En algunos países, por ejemplo, el auditor puede tener derecho a, o se le puede requerir, hacer una declaración o reporte a la persona o personas que hicieron el nombramiento de

auditoría o, en algunos casos, a las autoridades reguladoras. Dada la naturaleza excepcional de las circunstancias y la necesidad de considerar los requisitos legales, el auditor puede considerar apropiado buscar consejo legal cuando esté decidiendo si se retira de un trabajo o determina un curso apropiado de acción, incluyendo la posibilidad de reportar a los accionistas, reguladores u otros (El *Código de Ética para Contadores Profesionales* de IFAC da guías sobre las comunicaciones con un auditor que reemplace al auditor actual.).

Consideraciones Específicas A Entidades Del Sector Público.

A57. En muchos casos, en el sector público, la opción de retirarse del trabajo puede no estar disponible al auditor debido a la naturaleza del mandato o por consideraciones del interés público.

Representaciones Escritas (Ref. Párr. 39).

A58. La NIA 580 (*Declaraciones escritas*) establece requisitos y da lineamientos para obtener las confirmaciones apropiadas de la administración y, cuando sea apropiado, de los encargados del gobierno corporativo en la auditoría. Además de reconocer que han cumplido su responsabilidad sobre la preparación de los estados financieros, es importante que, sin importar el tamaño de la entidad, la administración y, cuando sea apropiado, los encargados del gobierno corporativo reconozcan su responsabilidad sobre el control interno diseñado, implementado y mantenido para prevenir y detectar fraude.

A59. Debido a la naturaleza del fraude y a las dificultades que encuentran los auditores para detectar los errores de importancia relativa en los estados financieros como resultado de fraude, es importante que el auditor obtenga una confirmación

escrita de la administración y, cuando sea apropiado, de los encargados del gobierno corporativo confirmando que han revelado al auditor:

Los resultados de la evaluación de la administración del riesgo de que los estados financieros puedan estar representados en forma errónea de importancia relativa como resultado de fraude; y

Su conocimiento de fraude real, sospecha o alegato de fraude que afecte a la entidad.

Comunicaciones A La Administración Y A Los Encargados Del Gobierno Corporativo.

Comunicación A La Administración (Ref. Párr. 40).

A60. Cuando el auditor ha obtenido evidencia de que existe o puede existir fraude, es importante que el asunto se lleve a la atención del nivel apropiado de administración tan pronto sea factible. Esto es así aun si el asunto pudiera considerarse sin consecuencias (por ejemplo, un desfalco menor por un empleado en un nivel bajo de la organización de la entidad). La determinación de qué nivel de administración es el apropiado es cuestión de juicio profesional y la afectan factores como la probabilidad de colusión y la naturaleza y magnitud del fraude que se sospecha. Ordinariamente, el nivel apropiado de administración es cuando menos un nivel por encima de la persona que parece estar involucrada en la sospecha de fraude.

Comunicación Con Los Encargados Del Gobierno Corporativo (Ref. Párr. 41).

A61. La comunicación del auditor con los encargados del gobierno corporativo puede ser verbal o escrita. La NIA 260; identifica factores que el auditor considera al determinar si se ha de comunicar verbalmente o por escrito (*NIA 260, párrafo A38*).

Debido a la naturaleza y sensibilidad del fraude que involucra a la administración, o al fraude que da como resultado un error de importancia relativa en los estados financieros, el auditor reporta dichos asuntos, oportunamente, y puede considerar necesario reportar. También, esos asuntos por escrito.

A62. En algunos casos, el auditor puede considerar apropiado comunicarse con los en-cargados del gobierno corporativo cuando el auditor se da cuenta de fraude que involucra a empleados distintos de la administración que no da como resultado un error de importancia relativa. De modo similar, los encargados del gobierno corporativo pueden desear estar informados de estas circunstancias. Se ayuda al proceso de comunicación si el auditor y los encargados del gobierno corporativo convienen en una etapa inicial de la auditoría sobre la naturaleza y extensión de las comunicaciones del auditor a este respecto.

A63. En las circunstancias excepcionales en que el auditor tenga dudas sobre la integridad u honestidad de la administración o de los encargados del gobierno corporativo, el auditor puede considerar apropiado obtener consejo legal para ayudarle a determinar el curso de acción apropiado.

Otros Asuntos Relacionados Con El Fraude (Ref. Párr. 42).

A64. Otros asuntos relacionados con el fraude que deben discutirse con los encargados del gobierno corporativo de la entidad pueden incluir, por ejemplo:

Preocupaciones sobre la naturaleza, extensión y frecuencia de las evaluaciones de la administración de los controles instalados para prevenir y detectar fraude y del riesgo de que los estados financieros pueden representarse en forma errónea.

Fallas de la administración en el manejo apropiado de las deficiencias importantes en el control interno, o de responder de manera apropiada a un fraude identificado.

La evaluación del auditor del entorno de control de la entidad, incluyendo cuestiones respecto de la competencia e integridad de la administración.

Acciones de la administración que puedan indicar información financiera fraudulenta, como la selección y aplicación por la administración de políticas contables que puedan indicar el esfuerzo de la administración por manipular las utilidades para engañar a los usuarios de los estados financieros influyendo en sus percepciones en cuanto al desempeño y rentabilidad de la entidad.

Preocupaciones sobre lo adecuado y completo de la autorización de transacciones que parecen ser fuera del curso normal de los negocios.

Comunicaciones con autoridades reguladoras y ejecutoras (Ref. Párr. 43).

A65. El deber profesional del auditor de mantener la confidencialidad de la información del cliente puede impedir reportar el fraude a una parte fuera de la entidad cliente. Sin embargo, las responsabilidades legales del auditor varían por país y, en ciertas circunstancias, el deber de confidencialidad puede sobrepasarse por el estatuto, la ley o los juzgados. En algunos países, el auditor de una institución financiera tiene un deber estatutario de reportar la ocurrencia de fraude a las autoridades supervisoras. También, en algunos países el auditor tiene un deber de reportar las representaciones erróneas a las autoridades en los casos cuando la administración y los encargados del gobierno corporativo no tomen la acción correctiva.

A66. El auditor puede considerar apropiado obtener consejo legal para determinar el curso de acción apropiado en las circunstancias, el propósito del cual es

asegurar los pasos necesarios para considerar aspectos del interés público del fraude identificado.

Consideraciones específicas a entidades del sector público.

A67. En el sector público, los requisitos para reportar el fraude, ya sean o no descubiertos mediante el proceso de auditoría, pueden estar sujetos a disposiciones específicas del mandato de auditoría o ley, regulación u otra autoridad relacionadas.

Apéndice 1

(Ref. Párr. A25)

Ejemplos De Factores De Riesgo De Fraude.

Los factores de riesgo de fraude identificados en este apéndice son ejemplos de los factores que pueden encontrarse los auditores en una amplia gama de situaciones. Por separado, se presentan ejemplos que se relacionan con los dos tipos de fraude relevantes a la consideración del auditor, es decir, información financiera fraudulenta y malversación de activos. Para cada uno de estos tipos de fraude, los factores de riesgo se clasifican con más detalle con base en las tres condiciones generalmente presentes cuando ocurren errores de importancia relativa debidos a fraude: a) incentivos/presiones, b) oportunidades, y c) actitudes/racionalizaciones. Aunque los factores de riesgo cubren una amplia gama de situaciones, son solo ejemplos y, en consecuencia, el auditor puede identificar factores de riesgo adicionales o diferentes. No todos estos ejemplos son relevantes en todas las circunstancias, y algunos pueden ser de mayor o menor importancia en entidades de diferente tamaño o con diferentes características de propiedad o circunstancias. También, el orden de los ejemplos de factores de riesgo que se presentan no se propone reflejar la relativa importancia o frecuencia de ocurrencia.

Factores De Riesgo Relativos A Errores Que Se Originan En Información Financiera Fraudulenta.

Los siguientes son ejemplos de factores de riesgo relativos a errores que se originan en información financiera fraudulenta.

Incentivos/Presiones.

La estabilidad o rentabilidad financiera es amenazada por las condiciones económicas, industriales u operativas de la entidad, tales como (o según indican):

Alto grado de competencia o situación de mercado, junto con márgenes en declive.

Alta vulnerabilidad a cambios rápidos, como cambios en tecnología, obsolescencia de productos, o tasas de interés.

Bajas importantes en demanda de clientes y aumento de fracasos de negocios ya sea en la industria o en la economía en general.

Pérdidas de operación que hacen inminente la amenaza de quiebra, embargo, o toma hostil.

Recurrentes flujos de efectivo negativos de operaciones o incapacidad de generar flujos de efectivo de operaciones a la vez que se reportan utilidades y crecimiento de utilidades.

Rápido crecimiento o rentabilidad inusual especialmente en comparación con la de otras compañías en la misma industria.

Nuevos requisitos contables, estatutarios, o de regulación.

Existe excesiva presión para que la administración cumpla con los requisitos o expectativas de terceros debido a lo siguiente:

Expectativas de rentabilidad o nivel de tendencias de analistas de inversiones, inversionistas institucionales, acreedores importantes, u otras partes externas (particularmente expectativas que son indebidamente agresivas o poco realistas), incluyendo expectativas creadas por la administración en, por ejemplo, boletines de prensa exageradamente optimistas o mensajes de informes anuales.

Necesidad de obtener financiamiento adicional de deuda o capital para seguir siendo competitivos, incluyendo financiamiento de investigación y desarrollo de importancia o gastos de capital.

Capacidad marginal para cumplir requisitos de listado en bolsa o devolución de deudas u otros requisitos de pactos de deuda.

Efectos adversos percibidos o reales por reportar malos resultados financieros en transacciones pendientes importantes, como combinaciones de negocios u otorgamiento de contratos.

La información disponible indica que la situación financiera personal de la administración o de los encargados del gobierno corporativo está amenazada por el desempeño financiero de la entidad, lo que se origina en:

Intereses financieros importantes en la entidad.

Importantes porciones de su compensación (por ejemplo, bonos, opciones a acciones, y arreglos por devengar) son contingentes al logro de metas agresivas de precios de acciones, resultados de operación, posición financiera, o flujos de efectivo (Los planes de incentivos a la administración pueden ser contingentes al logro de metas relativas solo a ciertas cuentas o actividades seleccionadas de la entidad, aun cuando las cuentas o actividades relacionadas puedan no ser de importancia relativa a la entidad como un todo).

Garantías personales de deudas de la entidad.

Hay excesiva presión en la administración o personal de operación para cumplir con metas financieras establecidas por los encargados del gobierno corporativo, incluyendo objetivos de incentivos de ventas o rentabilidad.

Oportunidades.

La naturaleza de la industria o de las operaciones de la entidad brinda oportunidades de participar en información financiera fraudulenta que puede originarse en:

Transacciones importantes de partes relacionadas fuera del curso ordinario de los negocios o con partes relacionadas no auditadas o auditadas por otra firma.

Una fuerte presencia financiera o capacidad de dominar un cierto sector de la industria que permite a la entidad dictar términos o condiciones a proveedores o clientes que pueden resultar inapropiados o transacciones no de libre competencia.

Activos, pasivos, ingresos, o gastos basados en estimaciones importantes que implican juicios subjetivos o faltas de certeza difíciles de corroborar.

Transacciones importantes, inusuales o altamente complejas, especialmente las cercanas al fin del ejercicio que presentan cuestiones difíciles de "sustancia sobre forma".

Operaciones importantes localizadas o realizadas a través de fronteras internacionales en jurisdicciones donde existen entornos de negocios y culturas diferentes.

Uso de intermediarios de negocios para el que no parece haber una clara justificación de negocios.

Importantes cuentas bancarias u operaciones de subsidiarias o sucursales en jurisdicciones de paraísos fiscales para las que no parece haber una clara justificación de negocios.

El monitoreo de la administración no es efectivo como resultado de:

Dominio de la administración por una sola persona o grupo pequeño (en un negocio no administrado por el dueño) sin controles que compensen.

La supervisión de los encargados del gobierno corporativo sobre el proceso de información financiera y el control interno no es efectiva.

Hay una estructura organizacional compleja o inestable, como se evidencia por:

Dificultad para determinar la organización o personas que tienen un interés de control en la entidad.

Estructura organizacional demasiado compleja que implica entidades legales o líneas gerenciales de autoridad inusuales.

Alta rotación de la administración *sénior*, asesoría legal, o de los encargados del gobierno corporativo.

Los componentes del control interno son deficientes como resultado de:

Monitoreo inadecuado de los controles, incluyendo controles automatizados y controles sobre información financiera provisional (cuando se requiere reportar externamente).

Altas tasas de rotación o empleo de personal poco efectivo en contabilidad, auditoría interna, o tecnología de la información.

Sistemas de contabilidad e información que no son efectivos, incluyendo situaciones que implican deficiencias importantes en control interno.

Actitudes/Racionalizaciones.

Comunicación, implementación, soporte, o aplicación de valores o normas éticas de la entidad por la administración, o la comunicación de valores o normas éticas inapropiadas, que no son efectivos.

Participación excesiva o preocupación de la administración no financiera en la selección de políticas contables o la determinación de estimaciones importantes.

Conocida historia de violaciones de leyes de valores u otras leyes y regulaciones o reclamos contra la entidad, su administración, o los encargados del gobierno corporativo, alegando fraude o violaciones de leyes o regulaciones.

Excesivo interés de la administración en mantener o aumentar el precio por acción de la entidad o la tendencia de utilidades.

La práctica por la administración de comprometerse con analistas, acreedores, y otros terceros al logro de pronósticos agresivos o poco realistas.

La falla de la administración para remediar oportunamente importantes deficiencias en control interno.

Interés de la administración en emplear medios inapropiados para minimizar las utilidades reportadas por razones de impuestos.

Baja moral entre la administración sénior.

El administrador-dueño no hace distinción entre las transacciones personales y las de negocios.

Disputa entre accionistas en una entidad de participación cerrada.

Intentos recurrentes de la administración de justificar la contabilidad marginal o inapropiada según la importancia relativa.

La relación entre la administración y el auditor actual o precursor es tensa, como se muestra por:

Discusiones frecuentes con el auditor actual sobre contabilidad, auditoría o asuntos de reportes.

Requerimientos irrazonables al auditor, restricciones poco realistas de tiempo respecto de la terminación de la auditoría o emisión del dictamen del auditor.

Restricciones sobre el auditor que limitan de manera inapropiada el acceso a personas o información o la capacidad de comunicarse de modo efectivo con los encargados del gobierno corporativo.

Conducta dominante de la administración en sus tratos con el auditor, especialmente implicando intentos de influir en el alcance del trabajo del auditor o en la selección o continuidad del personal asignado o consultado sobre el trabajo de auditoría.

Factores De Riesgo Que Se Originan Por Errores Que Surgen De La Malversación De Activos.

Los factores de riesgo que se relacionan con errores que surgen de la malversación de activos se clasifican también de acuerdo a las tres condiciones generalmente presentes cuando existe fraude: incentivos/presiones, oportunidades, y actitudes/racionalización. Algunos de los factores de riesgo relacionados con errores que se originan en la información financiera fraudulenta también pueden estar presentes cuando ocurren errores que se originan en malversación de activos. Por ejemplo, el monitoreo inefectivo de la administración y otras deficiencias de control interno pueden estar presentes cuando existen errores debidos a información financiera fraudulenta o a malversación de activos. Los siguientes son ejemplos de factores de riesgo relacionados con errores que se originan en malversación de activos.

Incentivos/Presiones.

Las obligaciones financieras personales pueden crear presión en la administración o en los empleados con acceso a efectivo u otros activos susceptibles de robo para malversación de dichos activos.

Las relaciones adversas entre la entidad y los empleados con acceso a efectivo u otros activos susceptibles a robo pueden motivar a dichos empleados a la malversación de esos activos. Por ejemplo, relaciones adversas creadas por:

Despidos futuros de empleados conocidos o anticipados.

Cambios recientes o anticipados a planes de compensación o beneficios a empleados.

Promociones, compensación, u otras recompensas inconsistentes con las expectativas.

Oportunidades.

Ciertas características o circunstancias pueden aumentar la susceptibilidad de los activos a malversación. Por ejemplo, las oportunidades de malversación de activos aumentan cuando:

Se procesan o están disponibles grandes cantidades de efectivo.

Hay artículos de inventario que son de tamaño pequeño, de alto valor, o de gran demanda.

Hay activos fácilmente convertibles, como bonos al portador, diamantes, o minicomponentes de computadora.

Hay activos fijos que son de tamaño pequeño, negociables, o que no tienen identificación de propiedad visible.

El control interno inadecuado sobre los activos puede aumentar la susceptibilidad a malversación de esos activos. Por ejemplo, la malversación de activos puede ocurrir porque hay:

Inadecuada segregación de deberes o verificaciones independientes.

Supervisión inadecuada de gastos de la administración sénior, como viajes y otros reembolsos.

Supervisión inadecuada de la administración sobre los empleados responsables de los activos, por ejemplo, supervisión o monitoreo inadecuados de localidades lejanas.

Filtros inadecuados de aspirantes a empleados con acceso a activos.

Mantenimiento inadecuado de registros respecto de los activos.

Sistema inadecuado de autorización y aprobación de transacciones (por ejemplo, en compras).

Salvaguardas físicas inadecuadas sobre el efectivo, inversiones, inventario, o activos fijos.

Falta de conciliación completa y oportuna de activos.

Falta de documentación oportuna y apropiada de transacciones, por ejemplo, créditos por devoluciones de mercancía.

Falta de vacaciones obligatorias para empleados que desempeñan funciones de control claves.

Entendimiento inadecuado de la administración de la tecnología de la información, lo que facilita a los empleados de tecnología de la información perpetrar una malversación.

Controles de acceso inadecuados a registros automatizados, incluyendo controles sobre y revisión de registro de eventos de sistemas de computadora.

Actitudes /Racionalizaciones.

Desatención a la necesidad de monitorear o reducir los riesgos relacionados con malversación de activos.

Desatención al control interno sobre la malversación de activos al sobrepasar los controles existentes o al dejar de tomar la acción remedial apropiada sobre deficiencias conocidas en el control interno.

Conducta que indica descontento o insatisfacción con la entidad o su tratamiento a los empleados.

Cambios en conducta o estilo de vida que pueden indicar que ha habido malversación de activos.

Tolerancia a pequeños hurtos.

Apéndice 2

(Ref. Párr. A40)

Ejemplos De Posibles Procedimientos De Auditoría Para Tratar Los Riesgos Evaluados De Error De Importancia Relativa Debido A Fraude.

Los siguientes son ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para tratar los riesgos evaluados de error de importancia relativa debido a fraude resultantes tanto de información financiera fraudulenta como de malversación de activos. Aunque estos procedimientos cubren una amplia gama de situaciones, son solo ejemplos y, en consecuencia, pueden no ser los más apropiados ni los más necesarios en cada circunstancia. También, el orden de los procedimientos no pretende reflejar su relativa importancia.

Consideración a nivel aseveración.

Las respuestas específicas a la evaluación del auditor de los riesgos de error de importancia relativa debido a fraude variarán dependiendo de los tipos de combinaciones o condiciones de factores de riesgo de fraudes identificados, y las clases de transacciones, saldos de cuenta, revelaciones y aseveraciones que puedan afectar. Los siguientes son ejemplos específicos de respuestas:

Visitar ciertas localidades o realizar ciertas pruebas por sorpresa o sin previo aviso. Por ejemplo, observar el inventario en localidades donde la asistencia del

auditor no se ha anunciado previamente o contar el efectivo en una fecha particular por sorpresa.

Solicitar que se cuenten los inventarios al final del ejercicio que se reporta o en una fecha más cercana al final del ejercicio para minimizar el riesgo de manipulación de saldos en el periodo entre la fecha de terminación del conteo y el final del ejercicio que se reporta.

Alterar el enfoque de la auditoría en el año actual. Por ejemplo, contactar a los principales clientes y proveedores verbalmente además de enviar confirmaciones escritas, enviar solicitudes de confirmación a una parte específica dentro de una organización, o buscar más o diferente información.

Desempeñar una revisión detallada de los asientos de final de trimestre o final de año de la entidad e investigar cualquiera que parezca inusual en cuanto a su naturaleza y monto.

Para transacciones importantes e inusuales, particularmente las que ocurran en o cerca del final de año, investigar la posibilidad de soporte de las transacciones por partes relacionadas y las fuentes de los recursos financieros.

Desempeñar procedimientos analíticos sustantivos usando datos no agregados. Por ejemplo, comparar ventas y costo de ventas por localidad, línea de negocios o por mes con las expectativas desarrolladas por el auditor.

Conducir entrevistas del personal involucrado en áreas donde se haya identificado un riesgo de errores de importancia relativa debida a fraude, para obtener sus ideas sobre el riesgo y si, o cómo, tratan los controles el riesgo.

Cuando otros auditores independientes están auditando los estados financieros de una o más subsidiarias, divisiones o sucursales, discutir con ellos la extensión del trabajo necesario por desempeñar para tratar el riesgo evaluado de errores de importancia relativa debida a fraude resultante de transacciones y actividades entre estos componentes.

Si se hace particularmente importante el trabajo de un experto con respecto a una partida del estado financiero para la que es alto el riesgo evaluado de errores

debida a fraude, desempeñar procedimientos adicionales relativos a uno o todos los supuestos, métodos o resultados del experto para determinar que los resultados no son poco razonables, o contratar otro experto para ese fin.

Desempeñar procedimientos de auditoría para analizar cuentas escogidas del balance de apertura de estados financieros previamente auditados para evaluar cómo se resolvieron con el beneficio de la mirada retrospectiva ciertos asuntos que implicaban estimaciones contables y juicios, por ejemplo, una reserva para devoluciones de ventas.

Desempeñar procedimientos en conciliaciones de cuentas u otras preparadas por la entidad, incluyendo la consideración de conciliaciones realizadas en periodos intermedios.

Desempeñar técnicas con ayuda de computadora, como minería de datos para poner a prueba anomalías en una población.

Poner a prueba la integridad de registros y transacciones producidos por computadora.

Buscar evidencia de auditoría adicional de fuentes fuera de la entidad bajo auditoría.

Respuestas Especificas-Errores Resultantes De Información Financiera Fraudulenta.

Ejemplos de respuestas a la evaluación del auditor de los riesgos de error de importancia relativa debido a información financiera fraudulenta.

Reconocimiento de ingresos.

Desempeñar procedimientos analíticos sustantivos relativos a ingresos usando datos no agregados, por ejemplo, comparar ingreso reportado por mes y por línea de producto o segmento de negocio durante el periodo actual con periodos anteriores

comparables. Las técnicas de auditoría con ayuda de computadora pueden ser útiles para identificar relaciones o transacciones de ingresos inusuales o inesperados.

Confirmar con clientes ciertos términos de contratos relevantes y la ausencia de convenios laterales, porque la contabilización apropiada a menudo es influenciada por de esos términos o acuerdos y la base para bonificaciones o el periodo al que se relacionan a menudo están mal documentados. Por ejemplo, a menudo son relevantes en tales circunstancias los criterios de aceptación, los términos de entrega y pago, la ausencia de obligaciones futuras o continuas del vendedor, el derecho a devolución del producto, montos garantizados de reventa, y disposiciones de cancelación o reembolso.

Investigar con el personal de ventas y mercadotecnia de la entidad o de asesoría legal interna respecto de ventas o embarques cerca del final del ejercicio y su conocimiento de cualesquiera términos o condiciones inusuales asociadas con estas transacciones.

Estar físicamente presente en una o más localidades al final del ejercicio para observar mercancías que se embarcan o que se alistan para embarque (o devoluciones que esperan su procesamiento) y desempeñar otros procedimientos apropiados de cierre de ventas e inventario.

Para las situaciones en las que las transacciones de ingresos se inician, procesan, y registran en forma electrónica, poner a prueba los controles para determinar si dan seguridad de que las transacciones de ingresos registradas ocurrieron y están registradas de manera apropiada.

Cantidades de inventario.

Examinar los registros de inventario de la entidad para identificar localidades o partidas que requieran atención específica durante o después del conteo físico del inventario.

Observar conteos de inventario en ciertas localidades sin anuncio previo o conducir conteos de inventario en todas las localidades en la misma fecha.

Conducir conteos de inventario en o cerca del final del ejercicio que se reporta para minimizar el riesgo de manipulación inapropiada durante el periodo entre el conteo y el final del ejercicio que se reporta.

Desempeñar procedimientos adicionales durante la observación del conteo, por ejemplo, examinar más rigurosamente los contenidos de artículos en cajas, la manera en que se apilan (por ejemplo, en cuadrados vacíos) o etiquetan las mercancías, y la calidad (es decir, pureza, grado, o concentración) de sustancias líquidas como perfumes o productos químicos especializados. Puede ser útil usar el trabajo de un experto en este respecto.

Comparar las cantidades para el periodo actual con periodos anteriores por clase o categoría de inventario, localidad u otros criterios, o comparación de cantidades contadas con registros perpetuos.

Usar técnicas de auditoría con ayuda de computadora para pruebas adicionales de la compilación de los conteos de inventario físico- por ejemplo, clasificando por número de etiqueta para poner a prueba controles de etiquetas o por número de serie de artículo para probar la posibilidad de omisión o duplicación de artículos.

Estimaciones de la Administración.

Usar un experto para desarrollar una estimación independiente para comparación con la estimación de la administración.

Hacer extensivas las investigaciones con personas fuera de la administración y del departamento de contabilidad para corroborar la capacidad e intención de la administración de llevar a cabo planes que son relevantes para desarrollar la estimación.

Respuestas Específicas-Errores Debidos A Malversación De Activos.

Circunstancias diferentes, necesariamente, dictarían respuestas diferentes. Por lo general, la respuesta de auditoría a un riesgo evaluado de errores de importancia relativa debidos a fraude con relación a malversación de activos se dirigirá a ciertos saldos de cuentas y clases de transacciones. Aunque algunas de las respuestas de auditoría anotadas en las dos categorías anteriores pueden aplicar en tales circunstancias, el alcance del trabajo debe vincularse con la información específica sobre el riesgo de malversación que se haya identificado.

Ejemplos de respuestas a la evaluación del auditor del riesgo de error de importancia relativa debido a malversación de activos:

Contar efectivo o valores al final o cerca del final de año.

Confirmar directamente con clientes la actividad de cuentas (incluyendo actividad de memos de crédito y de devolución de ventas así como fechas en que se hicieron los pagos) por el ejercicio bajo auditoría.

Analizar recuperaciones de cuentas canceladas.

Analizar escasez de inventario por localidad o tipo de producto.

Comparar índices clave de inventario sobre norma de la industria.

Revisar documentación de soporte por reducciones a registros del inventario perpetuo. Realizar un cotejo computarizado de la lista de vendedores con una lista de empleados para identificar coincidencia de direcciones o número de teléfono.

Realizar una busca computarizada de registros de nómina para identificar direcciones, identificación de empleados o números de pagos de impuestos o cuentas bancarias duplicados.

Revisar archivos de personal en busca de los que tienen poca o ninguna evidencia de actividad, por ejemplo, falta de evaluaciones del desempeño.

Analizar descuentos y devoluciones de ventas en busca de patrones o tendencias inusuales.

Confirmar términos específicos de contratos con terceros.

Obtener evidencia de que los contratos se están cumpliendo de acuerdo con sus términos.

Revisar la propiedad de gastos grandes e inusuales. • Revisar la autorización y valor en libros de préstamos de la administración *sénior* y partes relacionadas.

Revisar el nivel y propiedad de reportes de gastos sometidos por la administración *sénior*.

Apéndice 3

(Ref. Párr. A49)

Ejemplos De Circunstancias Que Indican La Posibilidad De Fraude.

Los siguientes son ejemplos de circunstancias que pueden indicar la posibilidad de que los estados financieros puedan contener errores de importancia relativa resultantes de fraude. Discrepancias en los registros contables, que incluyen:

Transacciones que no se registran de manera completa y oportuna o que se registran de manera impropia en cuanto a monto, ejercicio contable, clasificación, o política de la entidad.

Saldos o transacciones sin soporte o no autorizados.

Ajustes de última hora que afectan de manera importante los resultados financieros.

Evidencia de acceso de empleados a sistemas y registros inconsistente con el necesario para desempeñar sus deberes autorizados.

"Pitazos" o quejas al auditor sobre supuesto fraude.

Evidencia conflictiva o faltante, incluyendo:

Documentos faltantes.

Documentos que parecen haber sido alterados.

Falta de disponibilidad de documentos que no sean fotocopias o transmitidos electrónicamente cuando se espera que existan los documentos en forma original.

Partidas importantes sin explicar en las conciliaciones.

Cambios inusuales en hojas de balance, o cambios en tendencias o en índices o relaciones importantes de los estados financieros - por ejemplo, cuentas por cobrar que crecen más rápido que los ingresos.

Respuestas inconsistentes, vagas o poco plausibles de la administración o empleados que surgen en las investigaciones o procedimientos analíticos.

Discrepancias inusuales entre registros de la entidad y respuestas de confirmación.

Gran número de asientos de crédito y otros ajustes hechos a los registros de las cuentas por cobrar.

Diferencias sin explicar o explicadas de manera inadecuada entre el auxiliar de cuentas por cobrar y la cuenta de control, o entre declaraciones de clientes y el auxiliar de cuentas por cobrar.

Cheques cancelados faltantes o inexistentes en circunstancias en que los cheques cancelados ordinariamente se devuelven a la entidad con el estado de cuenta bancario.

Inventario o activos físicos de tamaño importante faltantes.

Evidencia electrónica no disponible o faltante, inconsistente con las prácticas o políticas de retención de registros de la entidad.

Menos respuestas de confirmación que las anticipadas o mayor número de respuestas que las anticipadas.

Incapacidad de producir evidencia del desarrollo de sistemas clave y de pruebas a cambios de programa y actividades de implementación para cambios y despliegues de cambios de sistemas en el año actual.

Relaciones problemáticas o inusuales entre el auditor y la administración, incluyendo:

Negativa de acceso a registros, instalaciones, a ciertos empleados, clientes, vendedores, u otros de quienes podría buscarse evidencia de auditoría.

Presiones indebidas de tiempo, impuestas por la administración para resolver asuntos complejos o contenciosos.

Quejas de la administración sobre la conducción de la auditoría o intimidación de la administración a los miembros del equipo del trabajo, particularmente en conexión con la evaluación crítica de evidencia de auditoría o en la resolución de potenciales desacuerdos con la administración.

Demoras inusuales de la entidad para proporcionar información solicitada.

Falta de disposición de facilitar al auditor acceso a archivos electrónicos claves para pruebas del uso de técnicas de auditoría con ayuda de computadora.

Negativa de acceso a personal y a instalaciones claves de TI, incluyendo seguridad, operaciones, personal de desarrollo de sistemas.

Falta de disposición de añadir o revisar revelaciones en los estados financieros para hacerlos más completos y comprensibles.

Falta de disposición de tratar deficiencias identificadas en control interno de manera oportuna.

Otros:

Falta de disposición de la administración para permitir al auditor reunirse en forma privada con los encargados del gobierno corporativo.

Políticas contables que parecen variar respecto de normas de la industria.

Cambios frecuentes en estimaciones contables que no parecen ser resultado de circunstancias que hayan cambiado.

Tolerancia de violaciones al código de conducta de la entidad.

4.2 Análisis NIA 240 Responsabilidades del Auditor en relación con el Fraude en una Auditoría de Estados Financieros.

Esta Normativa Internacional trata las responsabilidades del Auditor en relación al Fraude en Auditoría de estados financieros. Puntualmente, aborda el cómo debe aplicarse la NIA 315 (Identificación y evaluación de los riesgos de errores de error material mediante el entendimiento de la entidad y su entorno) y la NIA 330 (Respuestas del auditor a los riesgos evaluados), tomando en cuenta los errores de Importancia Relativa debido al fraude.

Los Errores dentro de los Estados Financieros se pueden presentar en dos (2) casos bien sea por Fraude o por Equivocaciones. El factor que distingue entre fraude y equivocación es la intención con la cual se comete la acción fundamental que genera el error.

Dos tipos de errores intencionales son significativos para el Auditor los provenientes de Información Financiera Fraudulenta y los resultantes de la malversación de Activos. Aunque el auditor puede en ciertas ocasiones identificar fraude o sospechar el mismo no toma consideraciones legales de si ha ocurrido fraude realmente.

La responsabilidad en cuanto a la prevención y detección del fraude reposa sobre los encargados del gobierno corporativo tanto como en la administración. Es fundamental que la administración bajo la supervisión del gobierno corporativo tome como función constante la prevención y desmoralización del fraude en los empleados, lo que puede reducir las oportunidades de que esta situación tenga lugar persuadiendo a las personas de no cometerlo por la posibilidad de detección y sanción. Esto establece el compromiso de formar una cultura de honestidad y ética reforzada con

una supervisión activa por parte de los encargados del gobierno corporativo. La vigilancia por parte de los encargados del gobierno corporativo incluye el tomar en cuenta el potencial de sobrepasar los controles o de otra influencia no apropiada en el proceso de información financiera, como los posibles esfuerzos de la administración por manipular las utilidades para influir en la apreciación de los analistas en cuanto a la rentabilidad y desempeño de la entidad.

Todo auditor que conduce su trabajo basándose en las NIA es responsable de lograr una seguridad razonable de que la información financiera en su conjunto está libre de representaciones erróneas de importancias relativa, sea el caso de fraude o equivocaciones. Debido a las inherentes limitantes que se presentan en un proceso de auditoría, se presenta un riesgo inevitable de que no se detecten errores de importancia relativa dentro de los estados financieros, aun cuando el desarrollo del trabajo de auditoría este planeado y ejecutado de acuerdo a las NIA.

Según se describe en la NIA 200 (Objetivos generales del auditor independiente y conducción de una auditoría, de acuerdo con las Normas), los efectos potenciales de las limitaciones inherentes son de gran importancia en el caso de errores provenientes de fraude. Se presenta mayor riesgo de no detectar un error por fraude que uno por equivocación y esto se debe a que el fraude puede presentar esquemas modernos y premeditados para ser ocultado cuidadosamente por ejemplo la falsificación, el dejar de registrar operaciones de forma premeditada, el cometer errores intencionales hechos al auditor. Estas acciones pueden ser más difíciles de detectar cuando el fraude es perpetrado en conjunto por varios miembros de distintos niveles jerárquicos dentro de la organización. Dando a entender al auditor que la evidencia es contundente cuando en realidad esta es falsa. La capacidad del auditor de poder detectar el fraude depende fundamentalmente de factores como la frecuencia y extensión de la manipulación, el grado de colusión implicado, el tamaño de las cantidades manipuladas, la antigüedad de los involucrados. Mientras que un auditor

puede detectar las oportunidades propicias para el fraude es difícil para este el determinar si errores en partidas de juicio como las estimaciones contables son causadas por fraude o equivocaciones.

Es mayor aun el riesgo de que el auditor no detecte, un error de importancia relativa por fraude de la administración que para el fraude por parte de empleados esto se debe a la posición privilegiada con respecto al manejo de la información financiera o sobrepasar los controles internos, hechos para prevenir situaciones similares por otros empleados en la que se encuentran los miembros de la administración.

En el momento de obtener seguridad razonable sobre las evidencias, el auditor tendrá la responsabilidad de conservar escepticismo profesional durante todo el trabajo de auditoría, tomando en cuenta la potencial posibilidad de que la administración pudo haber sobrepasado los controles y reconociendo que los procedimientos aplicados para detectar equivocaciones pueden no ser efectivos al momento de detectar fraudes. Los requerimientos planteados en esta norma están planeados para ayudar al auditor a deducir y evaluar los riesgos de errores de importancia relativa debida a fraude así como al diseño de procedimientos para la detección de dichos errores.

Esta NIA será de aplicación para aquellos procedimientos que inicien a partir del 15 de diciembre de 2009.

Los objetivos del Auditor durante su trabajo con respecto a esta norma son:

Identificar y evaluar los errores de importancia relativa originados por fraude en los estados financieros.

Obtener suficientes pruebas de auditoría respecto a los riesgos evaluados de errores de importancia relativa debido a fraude mediante el diseño e implementación de procedimientos y acciones apropiadas.

Responder de manera efectiva al fraude o sospecha del mismo identificado durante la auditoría.

A los fines de las NIA, los términos a presentar presentan los significados aquí atribuidos son: Fraude es aquel acto intencional que realiza una o más personas de entre la administración los encargados del gobierno corporativo, empleados, o terceros, que comprometa el uso del engaño para obtener una ventaja ilegal o injusta. Los factores de riesgo de fraude: son aquellos eventos o situaciones que muestran un incentivo o presión para realizar un fraude o permiten la oportunidad de cometer el fraude.

La NIA 240; establece como requisito fundamental para la detección de riesgos de errores de importancia relativa motivados por fraude, el escepticismo profesional el cual según lo establece la NIA 200 (Objetivos generales del auditor independiente y conducción de una auditoría, de acuerdo con las Normas) deberá mantener el auditor durante todo el trabajo de auditoría, aceptando la posibilidad de que pudiera existir errores de importancia relativa debido a fraude este escepticismo podría aumentar o no según los antecedentes que presente la entidad en cuanto a honestidad e integridad de la administración y los encargados del gobierno.

A menos que el auditor tenga razones o sospechas en cuanto a la veracidad de los registros y documentos esta podrá tomarlos como auténticos. Si durante el desarrollo del trabajo ciertas condiciones puedan dar a entender al auditor que el documento fue modificado o violado y no le fue avisado este podría realizar una investigación extra.

La NIA 315 (Entendimiento De La Entidad Y Su Entorno Y La Evaluación De Los Riesgos De Representación Errónea De Importancia Relativa), exige que se realice una reunión entre los miembros claves del equipo de trabajo y el socio del trabajo con respecto a la información que deberá ser revelada a aquellos miembros secundarios del equipo de trabajo. Esta reunión pondrá especial atención a cuando y como pueden ser vulnerables los estados financieros a errores de importancia relativa debido a fraude así como la forma en que podría darse el fraude. La discusión se realizara haciendo a un lado las creencias personales que pudieran tener los miembros del equipo sobre la honestidad de la administración o los miembros del gobierno corporativo.

Como requisito fundamental para la efectividad del trabajo de auditoría y la detección de errores de importancia relativa también resalta el procedimiento de evaluación del riesgo y actividades relacionadas para así cumplir con el estudio del entorno y entendimiento de la entidad incluyendo su control interno según requiere la NIA 315; estos procedimientos se realizan tanto a la administración como a los representantes del gobierno corporativo y otros dentro de la entidad.

El auditor deberá hacer averiguaciones con la administración con respecto a:

La evaluación de la administración del riesgo de que los estados financieros puedan estar presentados de forma errónea de importancia relativa debida a fraude incluyendo extensión frecuencias y la naturaleza de estas evaluaciones.

Los procesos empleados por la administración para la identificación y respuestas ante los riegos de fraudes identificados por la misma o que hayan llamado su atención bien sea transacciones, saldos de cuentas o revelaciones para las que es probable el riesgo de fraude.

La comunicación entre la administración y los encargados del gobierno corporativo sobre los procedimientos de detección y respuesta al fraude.

La comunicación de la administración con los empleados (en el caso de haberla) sobre las prácticas de negocios y conducta ética.

El auditor deberá averiguar tanto con la administración como con otros dentro de la organización según lo apropiado para así determinar si están en conocimiento de fraude real o sospecha de este que afecte a la entidad.

En aquellas entidades donde cuenten con un departamento de auditoría interna el auditor deberá realizar investigaciones dentro de este para ver si están al tanto o sospechan de un error de importancia relativa originado por fraude y así obtener sus puntos de vista sobre este riesgo su origen y extensión.

Con excepción de aquellas entidades donde los encargados del gobierno corporativo manejen todos los puestos involucrados a la administración, el auditor deberá obtener evidencia y razonamiento de cómo estos ejercen la supervisión de los procedimientos de la administración para identificar y responder ante riesgos de errores de importancia relativa producto del fraude.

El auditor tendrá que considerar la evaluación de las relaciones poco comunes o insospechadas que se identifiquen al realizar los procedimientos analíticos, tomando en cuenta las relacionadas con partidas de ingreso, en estas se puede encontrar indicios de riesgos debido a fraude.

De acuerdo con la NIA 315; el auditor deberá identificar y evaluar los riesgos de errores de importancia relativa a nivel de estados financieros, estimaciones para clases de transacciones, saldos en cuenta y revelaciones.

Al momento de identificar y evaluar los riesgos de importancia relativa debida a fraude, el auditor en base a un supuesto de que hay riesgo de fraude en el reconocimiento de los ingresos, deberá evaluar que tipos de ingresos, transacciones de ingreso o aseveraciones que hacen que surjan estos riesgos.

El auditor deberá presentar una actitud desconfiada antes los riesgos de error de importancia relativa debido a fraude y considerarlos a todos como importantes y en consecuencia evaluar los controles relacionados, sus acciones de respuesta ya que permitieron esta situación.

Tomando en cuenta lo establecido en la NIA 230 (Documentación de Auditoría) se deberá establecer respuestas generales para el manejo de los riesgos estimados de importancia relativa debido a fraude a nivel de estados financieros.

Al establecer las respuestas generales para tratar los riesgos evaluados de importancia relativa debido a fraude a nivel de estados financieros el auditor deberá:

Ubicar y supervisar el personal, tomando en cuenta el conocimiento, la capacidad y habilidad de la persona a quien se le otorgara responsabilidades de importancia dentro del equipo y la evaluación del auditor experto de los riesgos de importancia debido a fraudes para el trabajo.

Valorar si la selección y aplicación de políticas contables empleadas por la entidad, especialmente las relacionadas con mediciones subjetivas y transacciones complejas, pueden ser reflejo de información financiera fraudulenta manipulada por la administración para conseguir mayor o menor utilidad.

Implementar la aplicación aleatoria de ciertos procedimientos de auditoría dentro de las distintas áreas o departamentos y así anexar el elemento impredecibilidad que permitirá tener mayor oportunidad de detectar los riesgos antes que puedan ser manipulados por partes interesadas.

Una vez identificados y evaluados los riesgos de errores de importancia relativa originados por fraude a nivel de aseveración el auditor desarrolla las respuestas a través de procedimientos de auditoría de acuerdo a lo que establece la NIA 330 (procedimientos del auditor en respuestas a los riesgos evaluados), donde este deberá implementar pruebas complementarias que ayuden a clarificar la situaciones ejemplo de esta es la toma física o observación de la realización de ciertas actividades dentro de la empresa.

Cuando los riesgos de error de importancia relativa motivada por fraude provengan indicios de violaciones de los controles por parte de la administración el auditor tomara en cuenta que este riesgo permanece latente en todas las entidades.

Sin hacer referencia a los riesgos de errores en la información financiera producto de la manipulación de la administración, encontrados después de la evaluación el auditor deberá realizar los siguientes procedimientos:

Llevar a revisión la razonabilidad de los asientos del diario trasladados al mayor y otros ajustes realizados durante la elaboración de los estados financieros.

Evaluar las estimaciones contables con la finalidad de encontrar señales y las circunstancias que producen dichas señales. Si las hay es porque se está frente a un riesgo de error de importancia relativa producto de fraude.

Para aquellas transacciones importantes que estén fuera del flujo normal de operaciones de la entidad o que de otro modo se consideren inusuales según la evaluación del entendimiento de la entidad y su entorno el auditor deberá revisar si la lógica comercial revela posibles convenios para participar en información fraudulenta o malversación de activos.

El auditor se verá en la obligación de determinar si los riesgos de que la administración sobrepase los controles identificados están cubiertos por los

procedimientos de auditorías planificados o si ameritan la aplicación de otros procedimientos de auditoría que traten aspectos específicos.

Una vez finalizada la aplicación de los procedimientos de auditoría el auditor deberá desarrollar la revisión y análisis de toda la evidencia de auditoría para así poder desarrollar una conclusión sólida fundamentada en los resultados de dichas pruebas pudiendo observar desde un punto de vista general que tan afectada esta la entidad por los riesgos de error de importancia positiva.

El auditor tendrá que evaluar si los procedimientos de análisis y síntesis realizados al final del trabajo de auditoría, donde este forma su criterio sobre si los estados financieros se ajustan al entendimiento previamente desarrollado, o arrojan un riesgo no reconocido anteriormente de error de importancia relativa.

Si durante el análisis el auditor identifica un error deberá determinar si es indicativo de fraude, de ser afirmativo el resultado tendrá que medir las implicaciones del error con el desarrollo de la auditoría sobre todo la confiabilidad de la información de la administración y aceptando que es poco probable que un fraude se presente como un hecho aislado.

Una vez que el auditor determina o no, el si los estados financieros contienen representaciones erróneas de importancia relativa resultante de fraude este deberá considerar lo que implica esto para el trabajo de auditoría.

Si, como resultado de un error producto de fraude el auditor encuentra circunstancias únicas que cuestionen su capacidad para culminar el trabajo de auditoría este deberá:

Establecer las responsabilidades legales y profesionales aplicables en la situación, incluyendo algún requisito que el auditor debe notificar a quienes hicieron

el nombramiento de auditoría o a las autoridades reguladoras violando en principio de confidencialidad.

Tomar en cuenta si es apropiado realizar el retiro, cuando aun lo permita la ley o regulación aplicable:

Si el auditor se retira:

Razonar con los miembros de la administración o los encargados del gobierno corporativo las razones que llevaron al registro del trabajo de auditoría , y

Establecer si hay algún requisito necesario para realizar la denuncia de las personas que hicieron el nombramiento de auditoría, el retiro del trabajo y las razones que llevaron al retiro.

El auditor durante la ejecución de su trabajo deberá obtener confirmaciones escritas de la administración o de ser necesario de los encargados del gobierno corporativo a manera de tener evidencia escrita de que:

Aceptan su responsabilidad sobre el diseño, implantación y mantenimiento del control interno para prevenir y detectar el fraude.

Han revelado al auditor los resultados de la valoración de la administración sobre los posibles riesgos de que los estados financieros pueden estar representados de forma errónea como fraude en áreas de importancias relativa.

Han revelado al auditor su sospechas de fraude o el conocimiento sobre este dentro de la entidad a nivel de:

Empleados que tienen funciones importantes en el control interno.

La administración.

Otros cuando el fraude pueda tener efectos de importancia relativa en los estados financieros.

Han comunicado al auditor cualquier denuncia de fraude que pudiera afectar los estados financieros realizada por empleados, analistas, fiscales de entes reguladores trabajadores anteriores o cualquier otro.

Si durante el análisis de las evidencias escritas o procedimientos de auditoría, el auditor identifica un fraude o indicios de que puede existir uno, este deberá informar al nivel adecuado de la administración para que este tome las acciones correctivas según sus responsabilidades en la prevención y detección del fraude a ese nivel.

Cuando el fraude de cómo resultado errores de importancia que desvirtúen los estados financieros el auditor deberá comunicar esta situación a los encargados del gobierno corporativo de manera oportuna. Así como deberá manifestar a los encargados del gobierno corporativo las sospechas de fraude en el que estén involucrados miembros de la administración, discutiendo con ellos la extensión, naturaleza y oportunidad de los procedimientos complementarios para llevar a culminar la auditoría.

El auditor solo comunicará a los encargados del gobierno corporativo aquellos asuntos referentes al fraude relevantes a sus responsabilidades, reservándose para sí mismo los detalles y sus papeles de trabajo los resultados de los procedimientos de auditoría.

Si el auditor llegara a identificar o a sospechar de un fraude, este deberá determinar si está en la obligación de reportarlo a algún ente exterior a la entidad. Aunque es un requisito por ética profesional el que el auditor mantenga la confidencialidad de la información del cliente sus responsabilidades para con la ley son superiores y este deberá actuar de acuerdo a las normas que regulan la conducta humana y la interacción entre los hombres.

Dentro del proceso de recolección de información para el entendimiento, evaluación del entorno y determinación de los riesgos de errores de importancia

relativa de la entidad que establece la NIA 315; el auditor deberá incluir la siguiente documentación:

Los riesgos identificados y evaluados de errores de importancia relativa debido a fraudes a nivel de estados financieros y aseveraciones.

Las decisiones importantes que se canalizaron por medio de la reunión con el equipo de trabajo con relación a la vulnerabilidad de los estados financieros a errores por fraude.

El auditor incluirá según los requerimientos de la NIA 330; la siguiente documentación sobre las respuestas del auditor a los riesgos evaluados de errores de importancia relativa:

Respuestas generales a los riesgos evaluados de errores de importancia relativa debido a fraude a nivel de los estados financieros y la relación de estos procedimientos con los riesgos de errores de importancia relativa a nivel aseveraciones de cada uno de estos procedimientos se deberá indicar naturaleza, extensión y oportunidad.

Los resultados de los procedimientos de auditoría incluyendo los diseñados para la evaluación de posibles violaciones de los controles por parte de la administración.

Deberá el auditor anexar a la documentación correspondiente a comunicaciones referentes a fraudes hechos a la administración, a los encargados del gobierno corporativo, entes reguladores y otros.

En aquellos casos en los que el auditor concluya que hay un riesgo de importancia relativa por fraude en el reconocimiento de ingresos pero este no es aplicable en las circunstancias del trabajo deberá anexar los documentos de auditoría que razonan dicha conclusión

4.3 NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 250

CONSIDERACIÓN DE LEYES Y REGLAMENTOS EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS.

(Vigente para auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en o a partir del 15 de diciembre 2009)

CONTENIDO

	PARRAFO
Introducción	
Alcance de la NIA	1
Efectos de las leyes y reglamentos	2
Obligaciones relativas al cumplimiento de leyes y reglamentos	3 – 8
Fecha de entrada en vigor	9
Objetivos	10
Definición	11
Requerimientos	
Análisis de el auditor del cumplimiento de leyes y reglamentos	12 – 17
Procedimientos de auditoría cuando existe incumplimiento o sospecha	18 – 21
Notificación de casos de incumplimiento o sospecha	22 – 28
Documentación	29
Disposiciones de aplicación y otras disposiciones explicativas	
Obligaciones relativas al cumplimiento de leyes y reglamentos	A1 – A6

reglamentos

Análisis por el auditor del cumplimiento de leyes y reglamentos	A7 – A12
Procedimientos de auditoría cuando el incumplimiento se identifica o sospecha	A13 – A18
Notificación de casos de incumplimiento presunto o detectado	A19 – A20
Documentación	A21

Introducción.

Alcance.

Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) se ocupa de la responsabilidad del auditor de considerar las leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros. Esta Norma internacional de auditoría no aplica a otros trabajos en los que el auditor se comprometa específicamente a poner a prueba y reportar por separado sobre el cumplimiento con leyes o reglamentos específicos.

Efecto de las Leyes y Reglamentos.

Las leyes y reglamentos varían considerablemente en su relación con los estados financieros. Algunas leyes o reglamentos determinan la forma o contenido de los estados financieros de una entidad o los montos que se deben registrar o revelaciones que se deben hacer en los estados financieros. Debe cumplirse con otras leyes o reglamentos por parte de la administración o dichas leyes establecen las provisiones bajo las cuales se permite a la entidad conducir su negocio. Algunas

entidades operan en industrias fuertemente reguladas (como bancos y compañías químicas). Otras están sujetas sólo a las muchas leyes y reglamentos que generalmente se relacionan con los aspectos de operación del negocio (como las que se refieren a seguridad y salud en el trabajo y a empleos iguales). El incumplimiento con las leyes y reglamentos podría resultar en consecuencias financieras para la entidad como multas, litigios, etc. Generalmente, mientras más alejado está el incumplimiento de los eventos y transacciones ordinariamente reflejados en los estados financieros, menos probable que el auditor se entere del mismo o que reconozca su posible incumplimiento.

Responsabilidad Para El Cumplimiento De Leyes Y Reglamentos (Ref: Para A1-A6).

Es responsabilidad de la administración, con la supervisión de los encargados del gobierno, asegurar que las operaciones de la entidad se llevan a cabo en conformidad con las disposiciones de las leyes y regulaciones, incluyendo el cumplimiento de las disposiciones de las leyes y regulaciones que determinan los montos y revelaciones en los estados financieros de una entidad.

Responsabilidad del Auditor.

Los requerimientos de esta NIA han sido diseñados para ayudar al auditor en la identificación de material de representación errónea de los estados financieros, debido al incumplimiento las leyes y reglamentos. Sin embargo, el auditor no es responsable de prevenir el incumplimiento y no puede esperarse que una auditoría detecte incumplimiento con todas las leyes y reglamentos.

El auditor es responsable de obtener una seguridad razonable de que los estados financieros, en su conjunto, están libres de errores significativos, ya sea causado

por fraude o error. En la realización de una auditoría de estados financieros, el auditor toma en cuenta el marco legal y regulatorio aplicable.

Debido a las limitaciones inherentes de una auditoría, existe un riesgo inevitable de que algunos errores materiales en los estados financieros no pueden ser detectados, a pesar de que la auditoría sea debidamente planificada y realizada de acuerdo con las NIA. Este riesgo es más alto respecto de representaciones erróneas de importancia relativa resultantes de incumplimiento con leyes y reglamentos debido a factores como:

Hay muchas leyes y reglamentos, que se refieren principalmente a los aspectos de operación de la entidad, que típicamente no tienen un efecto importante sobre los estados financieros y no son capturadas por los sistemas de contabilidad y de control interno

El incumplimiento puede implicar conducta que tiene la intención de ocultarlo, como colusión, falsificación, falta deliberada de registro de transacciones, el que la administración senior sobrepase los controles, o representaciones erróneas intencionales hechas al auditor

Si un acto constituye incumplimiento es en última instancia, una cuestión de determinación legal por un tribunal de justicia.

Por lo general, mientras más alejado este el incumplimiento de las declaraciones de los estados financieros es menos probable que el auditor reconozca el incumplimiento.

Esta NIA distingue las responsabilidades del auditor en relación con el cumplimiento de las dos categorías de leyes y reglamentos de la siguiente manera:

a) Las disposiciones de las leyes y normas generalmente reconocidas tienen un efecto directo en la determinación de montos sustanciales y revelaciones en los

estados financieros, tales como las leyes y regulaciones fiscales y de pensiones (véase el párrafo 13), y

b) Otras leyes y reglamentos que no tienen un efecto directo sobre la determinación de los montos y revelaciones en las declaraciones de los estados financieros, pero cuyo cumplimiento puede ser fundamental para los aspectos operativos del negocio, la capacidad de una entidad para continuar su negocio, o para evitar sanciones materiales (por ejemplo, el cumplimiento de los términos de una licencia de explotación, el cumplimiento de solvencia regulatorios requisitos, o el cumplimiento de la normativa ambiental), el incumplimiento con las leyes y reglamentos por lo tanto, puede tener un efecto material en los estados financieros (véase el párrafo 14)

En esta NIA, los diferentes requisitos se especifican para cada una de las anteriores categorías de leyes y reglamentos. Para la categoría mencionada en el párrafo 6(a), la responsabilidad del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y pruebas apropiadas sobre el cumplimiento de las disposiciones de las leyes y los reglamentos. Para la categoría mencionada en el párrafo 6(b), la responsabilidad del auditor se limita a llevar a cabo los procedimientos especificados de auditoría para ayudar a con el incumplimiento de las leyes y regulaciones que pueden tener un efecto material en los estados financieros.

El auditor es requerido por esta noma de auditoria para estar alerta al hecho de que los procedimientos aplicados con el propósito de formarse una opinión sobre los estados financieros pueden traer a la atención del auditor sobre casos de posible incumplimiento con leyes y reglamentos

Fecha de Vigencia

Esta NIA entra en vigencia para auditorías de estados financieros para los ejercicios iniciados a partir del 15 de diciembre 2009

Objetivos.

Los objetivos de la auditoria son:

- a) obtener evidencia suficiente de auditoría sobre el cumplimiento con las disposiciones de las leyes y reglamentos en general reconocida por tener un efecto directo en la determinación de revelaciones en los estados financieros;
- b) Llevar a cabo los procedimientos de auditoría específicos para ayudar a identificar los casos de incumplimiento de otras leyes y reglamentos que puedan tener un efecto significativo en los estados financieros, y
- c) Responder adecuadamente en caso de incumplimiento o de sospecha de incumplimiento de las leyes y regulaciones identificadas durante la auditoría.

Definición.

A los efectos de esta NIA, la siguiente expresión tiene el significado que se atribuye a continuación:

Incumplimiento, según se usa en esta NIA se refiere a actos de omisión o comisión por la entidad que está siendo auditada, ya sea intencionales o no intencionales, que son contrarios a las leyes y reglamentos vigentes. Tales actos, incluyen transacciones asumidas por, o a nombre de, la entidad o por su cuenta por parte de la administración o empleados. Para propósitos de esta NIA, el incumplimiento no incluye una falta de conducta personal (no relacionada con las actividades del negocio de la entidad) por parte de la administración o empleados de la entidad

Requerimientos.

Análisis Del Auditor Del Cumplimiento De Leyes Y Reglamentos.

Como parte de obtener una comprensión de la entidad y su entorno en acuerdo con la NIA 315, el auditor deberá obtener una comprensión general de:

- (a) El marco jurídico y normativo aplicable a la entidad y a la industria o sector en que opera la entidad, y
- (b) cómo la entidad está cumpliendo con dicho marco. (Ref: párrafo A7)

El auditor deberá obtener suficiente evidencia de auditoría sobre el cumplimiento de las disposiciones de las leyes y reglamentos generalmente reconocidas por tener un efecto directo en la determinación de montos sustanciales y revelaciones en los estados financieros. (Ref: párrafo A8).

El auditor deberá realizar los siguientes procedimientos de auditoría para ayudar a identificar los casos de incumplimiento de otras leyes y reglamentos que puedan tener un efecto significativo sobre los estados financieros: (Ref: ParaA9-A10).

- a) Averiguar con la administración si la entidad está en cumplimiento con dichas leyes y reglamentos.
- b) Inspeccionar correspondencia con las principales autoridades que otorgan licencias o imponen reglamentos.

Durante la auditoria el auditor deberá estar alerta al hecho de que los procedimientos aplicados con el propósito de formarse una opinión sobre los estados financieros pueden traer a la atención del auditor casos de posible incumplimiento con leyes y reglamentos (Ref: párrafo A11).

El auditor debería obtener representaciones escritas de que la administración ha revelado al auditor todos los incumplimientos reales o posibles conocidos, con las leyes y reglamentos cuyos efectos deberían considerarse al preparar los estados financieros (Ref: párrafo A12).

Ante la ausencia de incumplimiento el auditor no es requerido para realizar los procedimientos de auditoría sobre el cumplimiento de la entidad con leyes y reglamentos, que no sean los establecidos en los párrafos 12-16.

Si el auditor se da cuenta de información concerniente a un posible caso de incumplimiento o sospecha del mismo en cuanto a leyes y reglamentos deberá obtener: (Ref: Para A13).

a) una comprensión de la naturaleza del acto y las circunstancias en las que se ha producido, y

b) Más información para evaluar el posible efecto sobre las declaraciones de los estados financieros.

Si el auditor sospecha que puede haber incumplimiento, deberá discutir el asunto con la administración y, en su caso, con los encargados del gobierno. Si la administración o, en su caso, los encargados del gobierno no proporcionan información suficiente que apoye que la entidad está en cumplimiento de las leyes y reglamentos y, a juicio del auditor, el efecto de la sospecha de incumplimiento puede ser importante para los estados financieros, el auditor deberá considerar la necesidad de obtener asesoramiento jurídico. (Ref: párrafo A15-A16).

Si no se puede obtener información suficiente sobre la sospecha de incumplimiento el auditor deberá evaluar el efecto de la falta de información suficiente sobre la opinión del auditor.

El auditor deberá evaluar las implicaciones de incumplimiento en relación con otros aspectos de la auditoría, incluyendo la evaluación de riesgo por el auditor y la confiabilidad de las representaciones por escrito, y tomar las medidas adecuadas. (Ref: párrafo. A17-A18)

Notificación De Casos De Incumplimiento O Sospecha.

Notificación De Incumplimiento A Los Encargados Del Gobierno.

A menos que los encargados del gobierno participen en la gestión de la entidad y por lo tanto estén conscientes de la sospecha de incumplimiento, notificada por el auditor, el auditor deberá comunicar a los encargados del gobierno los asuntos por incumplimiento de leyes y reglamentos que vienen a la atención del auditor durante el curso de la auditoría, salvo cuando las cuestiones no tengan consecuencias.

Si, a juicio del auditor, el incumplimiento mencionado en el párrafo 22 se cree que es intencional y material, el auditor deberá comunicar el asunto a los encargados del gobierno tan pronto como sea posible.

Si el auditor sospecha que la gestión o los encargados del gobierno están involucrados en el incumplimiento, el auditor deberá comunicar el asunto al siguiente nivel superior de autoridad en la entidad, si existe, como un comité de auditoría.

Reporte Del Auditor Sobre Incumplimiento En Los Estados Financieros.

Si el auditor concluye que el incumplimiento tiene un efecto importante sobre los estados financieros, y no se ha reflejado adecuadamente en los estados

financieros, el auditor deberá, de acuerdo con la NIA 705, expresar una opinión calificada o una opinión adversa sobre las declaraciones de los estados financieros.

Si el auditor es impedido por la administración o los encargados del gobierno de obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría para evaluar si el incumplimiento tiene importancia para los estados financieros, o es probable que tenga, el auditor deberá expresar una opinión calificada o abstenerse de opinar sobre los estados financieros sobre la base de una limitación en el alcance de la auditoría de acuerdo con la NIA 705.

Si el auditor no puede determinar si el incumplimiento se ha producido debido a las limitaciones impuestas por las circunstancias y no por la administración o los encargados del gobierno, el auditor deberá evaluar el efecto sobre la opinión del auditor, de acuerdo con la NIA 705.

Informe De Incumplimiento A Las Autoridades Reguladoras Y Ejecutorias.

Si el auditor ha identificado o sospecha de incumplimiento de las leyes y reglamentos, deberá determinar si tiene la responsabilidad de informar a las partes fuera de la entidad. (Ref: Para A19-A20)

Documentación.

El auditor hará constar en la documentación de la auditoría la sospecha o la identificación de incumplimiento de leyes y reglamentos y los resultados de la discusión con la administración y, en su caso, con los encargados del gobierno y otras partes fuera de la entidad. (Ref.:Para A21).

Aplicación Y Otro Material Explicativo.

Responsabilidad para el cumplimiento de leyes y reglamentos.
(Ref: Para 3-8)

A1 Es responsabilidad de la administración, con la supervisión de los encargados del gobierno, asegurarse que las operaciones de la entidad se realicen de conformidad con las leyes y los reglamentos. Las Leyes y reglamentos pueden afectar las declaraciones de los estados financieros de diferentes maneras: por ejemplo, más directamente, pueden afectar las revelaciones específicas que se requieren de la entidad en los estados financieros o bien prescribir el marco de referencia de información financiera. También pueden establecer ciertos derechos y obligaciones legales de la entidad, algunos de los cuales serán reconocidos en los estados financieros de la entidad. Además, las leyes y los reglamentos pueden imponer sanciones en caso de incumplimiento.

A2 Las siguientes políticas y procedimientos, entre otros, pueden auxiliar a la administración para descargar sus responsabilidades de la prevención y detección de incumplimiento:

Monitorear los requisitos legales y asegurar que los procedimientos de operación están diseñados para cumplir con esos requisitos.

Instituir y operar sistemas apropiados de control interno.

Desarrollar, hacer público, y seguir un código de conducta.

Asegurar que los empleados están apropiadamente entrenados y comprenden el código de conducta.

Monitorear el cumplimiento del código de conducta y actuar apropiadamente para disciplinar a los empleados que dejan de cumplir con él.

Contratar asesores legales para auxiliar en el monitoreo de los requisitos legales.

Mantener un registro de leyes importantes con las que la entidad tiene que cumplir dentro de su industria particular y un registro de quejas.

En entidades más grandes, estas políticas y procedimientos pueden ser suplementados asignando responsabilidades apropiadas a:

Una función de auditoría interna

Un comité de auditoría

Responsabilidad Del Auditor.

A3 El incumplimiento por la entidad con leyes y regulaciones puede resultar en un error importante de los estados financieros. La detección de incumplimiento, con independencia de la materialidad, puede afectar a otros aspectos de la auditoría, incluyendo, por ejemplo, la consideración del auditor de la integridad de la administración o empleados.

A4 Si un acto constituye incumplimiento de las leyes y reglamentos es una cuestión de determinación legal, que normalmente va más allá de la competencia profesional del auditor. Sin embargo, el auditor de la formación, experiencia y conocimiento de la entidad y su industria o sector puede servir de base para reconocer que algunos actos, llegando a la atención del auditor, pueden constituir incumplimiento de las leyes y reglamentos.

A5 De acuerdo con requerimientos estatutarios específicos, el auditor puede estar específicamente en la obligación de informar, como parte de la auditoría de los estados financieros, sobre si la entidad cumple con ciertas disposiciones de las leyes o reglamentos. La NIA 7008 o NIA 8009; trata cómo estas responsabilidades de auditoría se abordan en el informe del auditor. Además, cuando existen requerimientos específicos de información legal, puede ser necesario para el plan de auditoría incluir las pruebas adecuadas para el cumplimiento de estas disposiciones de las leyes y reglamentos.

Consideraciones específicas a las entidades del Sector Público.

A6 En el sector público, puede haber responsabilidades adicionales de auditoría con respecto a la consideración de las leyes y reglamentos que pueden estar relacionados con la auditoría de estados financieros o puede extenderse a otros aspectos de las operaciones de la entidad.

Examen del auditor de cumplimiento con las leyes.

La obtención de un conocimiento del marco legal y regulatorio (Ref.: Párrafo 12)

A7 Para obtener la comprensión general de leyes y reglamentos, el auditor puede:

Usar el conocimiento existente de la industria y negocio de la entidad, factores externos reguladores y otros.

Actualizar el conocimiento de las leyes y reglamentos que determinan directamente los montos y revelaciones en los estados financieros;

Averiguar con la administración que otras leyes o reglamentos puede esperarse que tengan un efecto fundamental sobre las operaciones de la entidad;

Averiguar con la administración sobre las políticas de la entidad y procedimientos sobre el cumplimiento de leyes y reglamentos, y

Averiguar con la administración en relación con las políticas o procedimientos adoptados para identificar, evaluar y contabilizarlas demandas de litigio.

Leyes Y Normas Que Tienen Un Efecto Directo Sobre La Determinación De Montos Sustanciales Y Revelaciones En Los Estados Financieros (Ref: Párrafo 13).

A8 Ciertas leyes y reglamentos están bien establecidos, conocidos por la entidad y dentro de la industria o sector, y la correspondiente a los estados financieros de la entidad (tal como se describe en el párrafo 6 (a)). Se podrían incluir los relativos a, por ejemplo:

La forma y el contenido de los estados financieros;

Industria de problemas específicos de los informes financieros;

Contabilización de las transacciones bajo contratos de gobierno, y

La acumulación o reconocimiento de gastos por impuesto sobre la renta o los gastos de pensiones.

Algunas disposiciones de las leyes y reglamentos puede estar directamente relacionadas con las afirmaciones específicas en los estados financieros (por ejemplo, la totalidad de las disposiciones de impuesto sobre la renta), mientras que otros pueden estar directamente relacionadas con los estados financieros en su conjunto (por ejemplo, las declaraciones requeridas constituyen un conjunto completo de estados financieros). El objetivo del requisito establecido en el párrafo 13 es que el auditor obtenga suficiente evidencia de auditoría apropiada respecto de la determinación de los montos y revelaciones en los estados financieros de acuerdo con las disposiciones pertinentes de las leyes y reglamentos.

El incumplimiento de otras disposiciones de las leyes y reglamentos y otras leyes y reglamentos puede resultar en multas, litigios o consecuencias para la entidad, los costos de las cuales puede ser necesario prevenir en los estados financieros, pero no se considera que tengan un efecto directo sobre los estados financieros como se describe en el párrafo 6 (a).

Procedimientos Para Identificar Los Casos De No Cumplimiento De Otros Estatutos Y Reglamentos (Ref: Párrafo 14).

A9 Otras leyes y regulaciones pueden necesitar una atención especial por parte del auditor, ya que tienen un efecto fundamental sobre las operaciones de la entidad (como se describe en el párrafo 6(b)). El incumplimiento de las leyes y reglamentos que tienen un efecto fundamental sobre las operaciones de la entidad puede causar que la entidad cese sus operaciones, o poner en cuestionamiento la continuidad de la entidad como negocio en marcha. Por ejemplo, el incumplimiento de los requisitos de la licencia de la entidad o de otro derecho para llevar a cabo sus operaciones podría tener un impacto (por ejemplo, para un banco, el incumplimiento de requisitos de capital o de inversión). También hay muchas leyes y reglamentos relativos principalmente a los aspectos operativos de la entidad que por lo general no afectan a los estados financieros y no son captados por los sistemas de información relevante para la información financiera de la entidad.

A10 Como las consecuencias de los informes financieros de otras leyes y reglamentos pueden variar en función de las operaciones de la entidad, los procedimientos de auditoría requeridos por el párrafo 14 se dirigen a llevar a las instancias de la atención del auditor de incumplimiento de las leyes y regulaciones que pueden tener un efecto material en los estados financieros.

Incumplimiento De Puesta En Conocimiento Del Auditor Por Otros Procedimientos De Auditoría (Ref: Párrafo 15).

A11 Los procedimientos de auditoría aplicados para formarse una opinión sobre los estados financieros pueden traer a los casos de incumplimiento o sospecha incumplimiento de las leyes y reglamentos la atención del auditor. Por ejemplo, los procedimientos de auditoría pueden incluir:

Lectura de minutas;

Averiguar con la administración de la entidad y en la casa el asesor legal o litigio asesor jurídico externo sobre, demandas y avalúos; y

Realizar pruebas sustantivas de detalles de las clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones.

Manifestaciones escritas (*Ref: párrafo 16.*)

A12 Debido a que el efecto en los estados financieros de las leyes y regulaciones puede variar considerablemente, las manifestaciones escritas proporcionan evidencia de auditoría necesaria sobre la sospecha o incumplimiento de las leyes y reglamentos, cuyos efectos pueden tener un efecto significativo sobre los estados financieros. Sin embargo, las representaciones escritas no proporcionan suficiente evidencia apropiada por su propia cuenta y, por consiguiente, no afectan a la naturaleza y el alcance de la evidencia de auditoría que se va a obtener por el auditor.

Procedimientos de auditoría cuando el incumplimiento se identifica o se sospecha.

Indicios De Incumplimiento De Leyes Y Reglamentos (Ref.: Párrafo 18.

A13 Si el auditor se da cuenta de la existencia de información sobre los siguientes asuntos, puede ser un indicio de incumplimiento de las leyes y reglamentos:

Las investigaciones realizadas por los organismos reguladores y de los departamentos del gobierno o el pago de multas o sanciones.

Pagos por servicios no especificados o préstamos a consultores, relacionados con partes, empleados o empleados del gobierno.

Comisiones de ventas u honorarios a agentes que parecen excesivos en relación con los ordinariamente pagados por la entidad o en su industria o con los servicios realmente recibidos.

Compras a precios notablemente por encima o por debajo del precio de mercado.

Pagos inusuales en efectivo, compras en forma de cheques al portador o transferencias a cuentas bancarias numeradas.

Transacciones inusuales con compañías registradas en paraísos fiscales.

Pagos por bienes o servicios hechos a algún país distinto del país de que los bienes o servicios de origen.

Los pagos sin la documentación apropiada de control de cambios.

Existencia de un sistema de información que falla, ya sea por diseño o por accidente, en dar un rastro de auditoría adecuado o suficiente evidencia.

Las transacciones no autorizadas o transacciones registradas en forma impropia.

Medios de comentarios adversos.

Cuestiones Pertinentes A La Evaluación Del Auditor (Ref: Párrafo 18(B))

A14 Asuntos relacionados con la evaluación del auditor de los posibles efectos sobre los estados financieros incluyen:

- Las potenciales consecuencias financieras del incumplimiento de las leyes y reglamentos sobre los estados financieros, incluyendo, por ejemplo, la imposición de multas, sanciones, daños, amenaza de expropiación de activos, discontinuación forzosa de operaciones y procesos judiciales.

- Si las potenciales consecuencias financieras requieren revelación.

- Si las potenciales consecuencias financieras son tan serias como para cuestionar la presentación razonable de los estados financieros, o de cualquier otra forma los estados financieros engañosos.

Procedimientos De Auditoría (Ref: Párrafo 19).

A15 El auditor puede discutir los resultados con los encargados del gobierno en el que puede ser capaz de proporcionar evidencia adicional de auditoría. Por ejemplo, el auditor puede confirmar que los encargados del gobierno tienen la misma comprensión de los hechos y circunstancias relevantes para las transacciones o eventos que han dado lugar a la posibilidad de incumplimiento de leyes y reglamentos.

A16 Si la administración o, en su caso, los encargados del gobierno no proporcionan información suficiente para que el auditor de la entidad este, de hecho, en cumplimiento de las leyes y reglamentos, el auditor puede considerar apropiado consultar con al asesor legal de la entidad o externo o asesoría legal sobre la aplicación de las leyes y reglamentos a las circunstancias, incluida la posibilidad de fraude, y los posibles efectos sobre los estados financieros. Si no se considera conveniente consultar con un asesor legal de la entidad o si el auditor no está satisfecho con la opinión del asesor legal, el auditor puede considerar apropiado consultar con un asesor jurídico propio en cuanto a una violación de una ley o reglamento, las posibles consecuencias jurídicas, incluida la posibilidad de fraude, y qué otras medidas, en su caso, el auditor debería tomar.

Evaluar Las Implicaciones De Incumplimiento (Ref: Párrafo 21).

A17 Como es requerido por el párrafo 21, el auditor evalúa las implicaciones de incumplimiento en relación con otros aspectos de la auditoría, incluyendo la evaluación de riesgos del auditor y la confiabilidad de las representaciones escritas. Las implicaciones de casos particulares de incumplimiento identificados por el auditor dependerán de la relación de la perpetración y ocultamiento, en su caso, de la ley a las actividades específicas de control y el nivel de administración o

empleados involucrados, especialmente las implicaciones derivadas de la participación de la máxima autoridad dentro de la entidad.

A18 En casos excepcionales, el auditor puede considerar si el retiro del trabajo, donde la retirada es posible bajo la ley o regulación aplicable, es necesario que la gerencia o los encargados del gobierno no tomen las medidas correctivas que el auditor considere adecuado a las circunstancias, incluso cuando el incumplimiento no es importante para los estados financieros. Al decidir si el retiro del trabajo es necesario, el auditor puede considerar buscar asesoría legal. Si el retiro del trabajo no es posible, el auditor puede considerar medidas alternativas, incluida la descripción de la falta de conformidad en un párrafo de otras materias en el informe del auditor.

Informes De Identificación O De Sospecha De Incumplimiento.

Informe sobre el incumplimiento de las autoridades reguladoras y control
(Ref: Párrafo 28).

A19 Es deber profesional del auditor mantener la confidencialidad de la información del cliente que pueda impedir la presentación de informes de incumplimiento o sospechas de incumplimiento de leyes y reglamentos para un partido fuera de la entidad. Sin embargo, las responsabilidades legales del auditor varían según la jurisdicción y, en determinadas circunstancias, el deber de confidencialidad puede ser sobrepasado por el estatuto, la ley o los tribunales de justicia. En algunas jurisdicciones, el auditor de una institución financiera tiene la obligación legal de informar la ocurrencia o sospecha de incumplimiento de las leyes y reglamentos a las autoridades de supervisión. Además, en algunas jurisdicciones, el auditor tiene el deber de informar errores a las autoridades en los casos en que la gestión y, en su caso, los encargados del gobierno no tomen medidas correctivas. El

auditor puede considerar apropiado obtener asesoramiento legal para determinar el curso apropiado de acción.

Consideraciones específicas a entidades del sector público.

A20 Un auditor del sector público puede estar obligado a denunciar los casos de incumplimiento a la legislatura u otro órgano de gobierno o a informar sobre ellos en el informe del auditor.

Documentación (Ref.: párrafo 29).

A21 La documentación de la auditoría de los resultados en relación a incumplimiento identificado o sospechado de las leyes y reglamentos puede incluir, por ejemplo:

Copias de los registros o documentos.

Las actas de los debates celebrados con la administración, los encargados de gobierno o las partes fuera de la entidad.

4.4 Análisis De La NIA 250 Consideración De Leyes Y Reglamentos En Una Auditoría De Estados Financieros.

Esta Norma Internacional de Auditoría se encarga de la responsabilidad que posee el auditor de considerar Leyes y Reglamentos en un estado financiero y se aplica solo a los trabajos en donde el auditor se comprometa a poner a prueba y reportar por separado el cumplimiento de las leyes y reglamentos.

Las entidades bajos procesos de auditoría pueden estar sometidas a distintas leyes y reglamentos por lo tanto el efecto que estas puedan tener sobre los estados

financieros varía considerablemente de acuerdo a la relación que tengan con los estados financieros. El incumplimiento con las leyes y reglamentos por parte de la entidad podría resultar en consecuencias financieras para ella como multas, litigios, etc.

La administración, junto con los encargados del gobierno, es responsable de hacer que las leyes y reglamentos se cumplan. Esta Norma Internacional de Auditoría ha sido diseñada para ayudar al auditor a identificar representaciones erróneas dentro de los estados financieros de acuerdo con las leyes y reglamentos mas no es responsable de prevenir dicho incumplimiento.

Teniendo en cuenta el marco legal y jurídico el auditor es responsable de una seguridad razonable de que los estados financieros estén libres de errores significativos, bien sea por fraude o error. En toda auditoría existe un riesgo de que el auditor no pueda detectar algunos errores y ese riesgo es más alto dependiendo de los siguientes factores:

Leyes y reglamentos que se refieren principalmente a los aspectos de la entidad que no tienen un efecto importante y no son capturados por ningún control interno.

Si un acto constituye incumplimiento es en última instancia, una cuestión de determinación legal por un tribunal de justicia.

Por lo general, mientras más alejado este el incumplimiento de las declaraciones de los estados financieros es menos probable que el auditor reconozca el incumplimiento.

Esta NIA distingue las responsabilidades del auditor en relación con el cumplimiento de las dos categorías de leyes y reglamentos de la siguiente manera:

Las disposiciones de las leyes y normas generalmente reconocidas tienen un efecto directo en la determinación de montos sustanciales y revelaciones en los estados financieros, tales como las leyes y regulaciones fiscales y de pensiones y

Otras leyes y reglamentos que no tienen un efecto directo sobre la determinación de los montos y revelaciones en las declaraciones de los estados financieros, pero cuyo cumplimiento puede ser fundamental para los aspectos operativos del negocio, la capacidad de una entidad para continuar su negocio, o para evitar sanciones materiales

En esta NIA, los diferentes requisitos se especifican para cada una de las anteriores categorías de leyes y reglamentos. La responsabilidad del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y pruebas apropiadas sobre el cumplimiento de las disposiciones de las leyes y los reglamentos. La responsabilidad del auditor se limita a llevar a cabo los procedimientos especificados de auditoría para ayudar a con el incumplimiento de las leyes y regulaciones que pueden tener un efecto material en los estados financieros.

El auditor es requerido por esta norma para estar alerta sobre los posibles casos q puedan llamar la atención del auditor en cuanto a incumplimiento se refiere

Esta NIA entra en vigencia para auditorías de estados financieros para los ejercicios iniciados a partir del 15 de diciembre 2009.

Los objetivos de la auditoria son:

a) Obtener evidencia suficiente de auditoría sobre el cumplimiento con las disposiciones de las leyes y reglamentos en general reconocida por tener un efecto directo en la determinación de revelaciones en los estados financieros;

b) Llevar a cabo los procedimientos de auditoría específicos para ayudar a identificar los casos de incumplimiento de otras leyes y reglamentos que puedan tener un efecto significativo en los estados financieros, y

c) Responder de manera adecuada en caso de incumplimiento o de sospecha de incumplimiento de las leyes y regulaciones identificadas durante la auditoría.

A los efectos de esta NIA, la siguiente expresión tiene el significado que se atribuye a continuación:

Incumplimiento, según se usa en esta NIA se refiere a actos de omisión o comisión por la entidad que está siendo auditada, ya sea intencionales o no intencionales, que son contrarios a las leyes y reglamentos vigentes. Entre esos actos tenemos transacciones asumidas por, o a nombre de, la entidad o por su cuenta por parte de la administración o empleados. Para propósitos de esta NIA, el incumplimiento no incluye una falta de conducta personal (no relacionada con las actividades del negocio de la entidad) por parte de la administración o empleados de la entidad.

Como parte de obtener una comprensión de la entidad y su entorno en acuerdo con la NIA 315, el auditor deberá obtener una comprensión general de:

- (a) El marco jurídico y normativo aplicable a la entidad y a la industria o sector en que opera la entidad, y
- (b) cómo la entidad está cumpliendo con dicho marco.

Es deber del auditor obtener evidencia suficiente sobre el cumplimiento de las leyes y reglamentos por su efecto directo en los estados financieros.

El auditor deberá realizar los siguientes procedimientos de auditoría para ayudar a identificar los casos de incumplimiento de otras leyes y reglamentos que puedan tener un efecto significativo sobre los estados financieros:

a) Averiguar con la administración si la entidad está en cumplimiento con dichas leyes y reglamentos.

b) Inspeccionar correspondencia con las principales autoridades que otorgan licencias o imponen reglamentos.

Durante el proceso de auditoría el auditor debe permanecer en todo momento alerta en cuanto a aquellos indicios que puedan llamar su atención con respecto al incumplimiento de las leyes y reglamentos sobre un estado financiero.

El auditor debe pedirle a la administración y de ser necesario a los encargados del gobierno todas las representaciones escritas que le hayan revelado al auditor casos de incumplimiento o sospecha del mismo.

Cuando no exista caso alguno de incumplimiento o sospecha del mismo el auditor no es requerido para realizar ningún proceso de auditoría sobre el cumplimiento de la entidad con las leyes y reglamentos.

Si el auditor se da cuenta o sospecha de un posible caso de incumplimiento con las leyes y reglamentos, deberá obtener:

a) una comprensión de la naturaleza del acto y las circunstancias en las que se ha producido, y

b) Más información para evaluar el posible efecto sobre las declaraciones de los estados financieros.

Si el auditor sospecha de que hay incumplimiento deberá acudir a la administración o en su caso a los encargados del gobierno, si estos no proporcionan suficiente información que soporten que la entidad está en cumplimiento con las leyes y reglamentos y que el auditor considere que sea importante para los estados financieros, este puede considerar pertinente si acudir a un asesoramiento jurídico.

En caso de que el auditor no pueda obtener suficiente información sobre el incumplimiento deberá considerar la falta de información sobre la opinión del auditor.

El auditor debe considerar las implicaciones de incumplimiento en relación con otros aspectos de la auditoría y de la confiabilidad de las representaciones escritas y tomar medidas al respecto.

El auditor deberá comunicar a los encargados del gobierno, cuando estos no estén al tanto, los asuntos por incumplimiento de leyes y reglamentos que vienen a la atención del auditor durante el curso de la auditoría, salvo cuando las cuestiones no tengan consecuencias.

Si, a juicio del auditor, el incumplimiento mencionado en el párrafo 22 se cree que es intencional y material, el auditor deberá comunicar el asunto a los encargados del gobierno tan pronto como sea posible.

Si el auditor sospecha que la gestión o los encargados del gobierno están involucrados en el incumplimiento, deberá comunicar el asunto al siguiente nivel superior de autoridad en la entidad, si existe, como un comité de auditoría.

Si el auditor llega a la conclusión que el incumplimiento tiene un efecto importante sobre los estados financieros y esto no está reflejado adecuadamente en los mismos, deberá, según la NIA 705, expresar una opinión calificada o una opinión adversa.

Con base en la NIA 705, el auditor puede abstenerse en su opinión, si este es impedido por la administración o por los encargados del gobierno de obtener

suficiente evidencia apropiada de auditoría para evaluar si el incumplimiento tiene importancia para los estados financieros.

Si el auditor no puede determinar si el incumplimiento se ha producido debido a las limitaciones impuestas por las circunstancias y no por la administración o los encargados del gobierno, el auditor deberá evaluar el efecto sobre la opinión del auditor, de acuerdo con la NIA 705.

Si el auditor identifica o sospecha de incumplimiento de las leyes y reglamentos, deberá determinar si tiene la responsabilidad de informar a las partes fuera de la entidad.

El auditor deberá constar en la documentación de la auditoría la sospecha o la identificación de incumplimiento de leyes y reglamentos y los resultados de la discusión con la administración y, en su caso, con los encargados del gobierno y otras partes fuera de la entidad.

4.5 Análisis comparativo entre la NIA 240 Responsabilidad del Auditor de considerar el Fraude en una Auditoría de Estados Financieros y la NIA 250 Consideración de Leyes y Reglamentos en una Auditoría de Estados Financieros.

NIA 240 Responsabilidad del Auditor de considerar el Fraude en una Auditoría de Estados Financieros	NIA 250 Consideración de Leyes y Reglamentos en una Auditoría de Estados Financieros.
Ambas normas otorgan al auditor la responsabilidad de a través de su criterio profesional emitir su opinión respecto al cumplimiento del marco de seguridad interno establecido por los representantes del gobierno corporativo	

<p>supervisado y promovido por la administración así como el cumplimiento del marco legal establecido por el estado velando por el respeto y desarrollo equitativo de la sociedad.</p>
<p>La aplicación de ambas normas no da un porcentaje absoluto de seguridad en cuanto al descubrimiento del 100% de los incumplimientos o representaciones erróneas.</p>
<p>El incumplimiento de una ley o reglamento según la legislación de cada país puede tener como consecuencia una representación errónea de importancia relativa según se compruebe la intención de violar la normativa o todo lo contrario bien podría una representación errónea motivada a fraude desencadenar la violación de una o varias normativas legales.</p>
<p>La responsabilidad respecto al mantenimiento, diseño y evaluación de los sistemas encargados de prevenir y dar respuestas a los casos de incumplimiento de las leyes y reglamentos o al fraude recaen sobre la administración.</p>
<p>Resultan fundamentales para el proceso de entendimiento de la entidad arrojando así los primeros indicios al auditor de la confiabilidad en las aseveraciones de la administración según un marco técnico no adecuado.</p>
<p>Basándose en las leyes, reglamentos y su criterio profesional el auditor determinara si debe acudir a terceros bien sea profesionales en esta área o entes de control sobrepasando así el principio de confidencialidad por alto y renunciando así al trabajo por no tener la evidencia necesaria para definir el incumplimiento o fraude o al evidenciarse la intención de no solventar las deficiencias por parte de la administración.</p>

4.6 Análisis comparativo entre la NIA 240 Responsabilidad del Auditor de considerar el Fraude en una Auditoria de Estados Financieros y la NIA 250 Consideración de Leyes y Reglamentos en una Auditoria de Estados Financieros

con la DNA 11 El dictamen del Contador Público Independiente sobre los Estados Financieros.

<p>NIA 240 Responsabilidad del Auditor de considerar el Fraude en una Auditoria de Estados Financieros.</p> <p>NIA 250 Consideración de Leyes y Reglamentos en una Auditoria de Estados Financieros</p>	<p>DNA 11 El dictamen del Contador Público Independiente sobre los Estados Financieros.</p>
<p>La DNA 11 al ser reformulada adopto aspectos esenciales de la NIA 700 y la SAS 58, adoptando así un marco referencial confiable de la normativa internacional.</p>	
<p>Las NIAS 240 y 250, son bases fundamentales para que el auditor pueda emitir un dictamen de auditoría limpio o sin salvedad ya que los procedimientos contenidos en las mismas proveen al auditor de la evidencia necesaria para cumplir con su responsabilidad y el objetivo de una auditoria de estados financieros.</p>	
<p>La normativa internacional proporciona al profesional que desempeñe trabajos de auditoría lineamientos más claros y definidos en cuanto a los procedimientos a seguir con la finalidad recolectar la información adecuada así como las características de cada de las posibles respuestas ante sucesos de incumplimiento o fraude, estos procedimientos que refuerzan la preparación profesional del auditor no se evidenciaban las explícitamente dentro de la normal local derogada.</p>	
<p>La normativa internacional al ser de aplicación mundial es de mayor adaptabilidad a los cambios y realidades de las entidades a través del tiempo.</p>	
<p>Ambas normas exigen la declaración de la administración de su entera responsabilidad sobre la elaboración de los estados financieros y por lo tanto de su responsabilidad sobre los procedimientos que conllevan a su preparación.</p>	

4.7 Análisis comparativo entre la NIA 240 Responsabilidad del Auditor de considerar el Fraude en una Auditoria de Estados Financieros y la DNAI 3 La responsabilidad del Auditor Interno al considerar el efecto del fraude o error en la auditoria.

<p>NIA 240 Responsabilidad del Auditor de considerar el Fraude en una Auditoria de Estados Financieros.</p>	<p>DNAI 3 La responsabilidad del Auditor Interno al considerar el efecto del fraude o error en la auditoria.</p>
<p>Las disposiciones establecidas en la DNAI 3 solo son de aplicación a aquellas empresas del sector privado que cuenten con el departamento encargado para dicho trabajo.</p>	
<p>La DNAI complementa las descripciones de casos de fraude y error presentada en la NIA 240, además de resultar un apoyo a la administración en la disuasión de fraude y el apoyo al auditor externo mediante su dictamen o entrevistas que permitan denunciar fraudes a niveles elevados de la organización.</p>	
<p>La auditoría interna es más vulnerable al soborno por lo cual requiere mayores controles dentro del personal que la conforma.</p>	
<p>Ambas normas consideran atributos es decir tratan lo referente a las características de las organizaciones y los individuos que desarrollan actividades de auditoría. Estas Normas se refieren particularmente al propósito, autoridad y responsabilidad, independencia y objetividad del auditor, aptitud y cuidado profesional y al programa de aseguramiento y mejora de la calidad.</p>	

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 Conclusiones.

En la actualidad ante los continuos cambios económicos el dictamen del auditor así como las consideraciones que este pueda emitir sobre los estados financieros se ven altamente reforzado por la adopción de la normativa internacional mucho mas explicita y completa en cuanto a los lineamientos y procedimientos que determinan los incumplimientos legales, o fraudes, lo cual permite a los usuarios de los estados financieros información altamente confiable y segura.

Para el ejercicio de la Contaduría pública es poder estar a la vanguardia en cuanto a la normativa y procedimientos que emplean las grandes economías le permite al profesional cumplir con su principio ético de la responsabilidad al poder emitir un juicio confiable y consistente sobre la realidad financiera de una entidad además de abrir nuevos horizontes en un campo laboral altamente competitivo que requiere de personal preparado y actualizado.

Para quienes se preparan para el ejercicio profesional como para quienes ya se encuentran desempeñando la importante labor de auditores interna o externamente en las entidades, es fundamental la preparación dentro de este nuevo reto que el país ha decidido afrontar, por ser un asunto de carácter nacional es que cada día se estrechan fuertes lazos de cooperación entre los gremios profesionales y las casas de formación superior preparando profesionales capaces de contribuir a la mejora y progreso de la economía y desarrollo de la nación.

La NIA 240 Responsabilidad del Auditor de considerar el Fraude en una Auditoria de Estados Financieros y la NIA 250 Consideración de Leyes y Reglamentos en una Auditoria de Estados Financieros, forman parte de los elementos indispensables dentro del proceso de auditoría aportando al auditor las herramientas necesarias para la ejecución de un trabajo responsable, ético y profesional el cual de testimonio de la honradez y honestidad de los miembros de la administración y gobierno corporativo de una entidad al registrar, medir, presentar y revelar su información financiera.

No podemos hablar de un caso de fraude sin establecer que es una violación a las leyes y reglamentos tanto internos de la empresa como de aquellos que rigen las relaciones entre los seres humanos, así como no podríamos hablar de violación de las leyes que no simbolice una representación errónea por parte de la administración o gobierno corporativo sea o no de importancia relativa, es por ello que la aplicación de los lineamientos de estas NIA's generalmente se aplica en conjunto complementándose una a la otra de manera que el auditor pueda obtener evidencia solida y confiable con la cual emitir su opinión.

5.2 Recomendaciones.

- El acercamiento de Venezuela a las normativas internacionales en los últimos 20 años había sido algo indiferente por lo que es considerable realizar estudios periódicamente que permitan determinar la posición de la normativa técnica nacional en comparación a las realidades que vive el mundo con la finalidad de no permitir atrasos significativos en la Ciencias contables.
- Los continuos cambios que afectan a la economía generan efectos de cambio sobre el ejerció de la Contaduría Pública es por ello que siguiendo el principio

de planeación los profesionales de las ciencias contables están obligados a la actualización y preparación por medio de estudios que les permita responder de manera efectiva a estos cambios con cierto grado de anticipación.

- Es recomendable para los profesionales de la Contaduría Pública como para los estudiantes la realización de campañas de conciencia profesional que procuren atraer a los profesionales rezagados en el proceso de actualización así como la divulgación de las nuevas tendencias por medio de seminarios, talleres, foros, entre otros que permitan el compartir de ideas entre agremiados y relacionados en busca de soluciones y mejoras beneficiosas para el colectivo profesional y económico en general.
- La reformulación de los programas universitarios de manera que las practicas de auditoría tomen un papel más influyente dentro de la formación profesional sobre todo aquellos objetivos que consideren el ejercicio de procedimientos analíticos de fraude e incumplimiento legal durante los trabajos de auditoría.
- El desarrollo de nuevas técnicas de evaluación de evidencia en cuanto a la consideración de fraudes, errores o violaciones de leyes y reglamentos que permitan al auditor evaluar y responder rápidamente a los riesgos de importancia relativa presentados durante un trabajo de auditoría.

BIBLIOGRAFÍA

- Martínez García, F., Ramírez Cacho, S., Montoya del Corte, J., Fernández Laviada, A. (2010). La importancia relativa en auditoría. Las nuevas normas internacionales en comparación con la normativa vigente en Iberoamérica. Universidad Nacional Autónoma de México. México.[<http://redalyc.uaemex.mx/src/inicio/ArtPdfRed.jsp?iCve=395118670> 05] *Contaduría y Administración* Núm. 230 Pág. 77-103.
- Ariza Buenaventura, Efrén Danilo. (2008). Transformaciones contextuales, y disciplinares del pensum de contaduría pública: un análisis relacional. Universidad Militar Nueva Granada. Bogotá, Colombia. [<http://redalyc.uaemex.mx>] Revista facultad de ciencias económicas: Investigación y Reflexión. Numero 001. vol. XVI. Pág. 217-232.
- Vilorio, N. (2009). La importancia del concepto de independencia para la auditoría. Colombia. Revista *Actualidad Contable Faces*, Núm. 12, 115-124.
- Wainstein, Mario y Antonio Lattuca (2008) Adopción de las Normas Internacionales de Auditoría. Trabajo de ascenso. Universidad de Oriente. Venezuela.
- Norma Internacional De Auditoría 240. Responsabilidad del auditor de considerar el fraude en una auditoría de estados financieros. Disponible en Web:
http://www.leyes.com.py/documentaciones/infor_interes/contabilidad/NIA/NI A-240.pdf
- Norma Internacional De Auditoría 250. Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros. Disponible en:
http://www.leyes.com.py/documentaciones/infor_interes/contabilidad/NIA/NI A-250.pd.

- ARIAS, F. (1999). El Proyecto de Investigación: Guía para su Elaboración. Caracas: Episteme, C.A.
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela DNI-3 Responsabilidad del Auditor de considerar el efecto del fraude o error en la Auditoria. Disponible en web: <http://www.fccpv.org/cont3/data/files/DNAI-3.pdf>
- Declaración de Normas de Auditoria: Venezuela DNA-0 Disponible en web: <http://dnasonmer.blogspot.com/2008/10/dna-0.html>
- Declaración de Normas de Auditoria: Venezuela DNA-11 El Dictamen del Contador Público Independiente. Disponible en web: <http://dnasonmer.blogspot.com/>
- Monografias.com Auditoría Integral. Disponible en web: <http://www.monografias.com/trabajos10/auin/auin.shtml>
- Universidad de Cauca Normas Internacionales de Auditoría. Disponible en web: <http://fcca.unicauca.edu.co/old/nias.htm>
- Monografias.com Auditoría. Disponible en web: <http://www.monografias.com/trabajos14/auditoria/auditoria.shtml>
- Monografias.com Auditoría Financiera. Disponible en web: <http://www.monografias.com/trabajos12/aufi/aufi.shtml>
- Wikipedia.org International Accounting Standards Board. Disponible en web: http://en.wikipedia.org/wiki/International_Accounting_Standards_Board

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

TÍTULO	RELEVANCIA DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA 240 (RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR DE CONSIDERAR EL FRAUDE EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS) Y 250 (CONSIDERACIÓN DE LEYES Y REGLAMENTOS EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS), EN LA EJECUCIÓN DE LOS TRABAJOS DE AUDITORÍA.
SUBTÍTULO	

AUTOR (ES):

APELLIDOS Y NOMBRES	CÓDIGO CULAC / E MAIL
Rivas C. José D.	CVLAC: C.I. 19.169.721 EMAIL: danielrivas.2408@gmail.com
Rodríguez G. Patricia H.	CVLAC: C.I. 16.163.790 E MAIL: rodriguezpatricia.150@gmail.com

PALABRAS O FRASES CLAVES:**Auditoría,****Auditoría Integral,****Fraude y error,****NIA 240,****NIA 250,****Incumplimiento.****METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:**

ÀREA	SUBÀREA
Ciencias Administrativas	Contaduría Pública

RESUMEN (ABSTRACT):

Este trabajo se orientó al análisis de la responsabilidad del auditor ante el fraude y el error como consecuencia de la adopción de las Normas internacionales de auditoría (NIA's) en Venezuela. Partiendo desde el modelo de la auditoría integral como la sumatoria de los distintos tipos de auditoría. La aparición de las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) expedida por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), y las actualizaciones que realiza su Comité Internacional de Prácticas de Auditoría anualmente, denotan la presencia de una voluntad internacional orientada al desarrollo sostenido de la profesión contable, a fin de permitirle disponer de elementos técnicos uniformes y necesarios para brindar servicios de alta calidad para el interés público.

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

APELLIDOS Y NOMBRES	ROL / CÓDIGO CVLAC / E_MAIL				
González Iris	ROL	CA	AS	TU X	JU X
	CVLAC:	10.830.599			
	E_MAIL	Irismar13.16@gmail.com			
	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.Relevancia de las NIA's 240 y 250.Doc.	Application/msword

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

ALCANCE

ESPACIAL: _____ (OPCIONAL)

TEMPORAL: _____ (OPCIONAL)

TÍTULO O GRADO ASOCIADO CON EL TRABAJO:

Licenciado en Contaduría Pública

NIVEL ASOCIADO CON EL TRABAJO:

Pregrado

ÁREA DE ESTUDIO:

Departamento de Contaduría Pública

INSTITUCIÓN:

Universidad de Oriente/Núcleo Anzoátegui

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

De acuerdo con el artículo 41, del reglamento de trabajo de grado:

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

AUTOR

Rivas C. José D.

AUTOR

Rodríguez G. Patricia H.

TUTOR

González Iris.

POR LA COMISION DE TRABAJO DE GRADO
