

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



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

Realizado por:

**Sandra E. Poblador V.**

**Sara A. Romero C.**

Trabajo de grado presentado ante la Universidad de Oriente  
como requisito parcial para optar al título de  
**LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA**

Puerto La Cruz, abril de 2011

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



**ANALISIS DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA,  
CONSIDERACIÓN DEL TRABAJO DE LA AUDITORÍA INTERNA (NIA 610)  
Y USO DEL TRABAJO DE UN EXPERTO (NIA 620), MEDIANTE UNA  
COMPARACIÓN CON LA DECLARACIÓN DE NORMAS DE AUDITORÍA  
(DNA)**

**ANALISIS DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD  
NIC 1 “PRESENTACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS”, NIC 29  
“INFORMACIÓN FINANCIERA EN ECONOMÍA HIPERINFLACIONARIA”  
EN SU APLICACIÓN A LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS  
PYMES SECCIÓN 31 “HIPERINFLACIÓN”**

Realizado por:

**Sandra E. Poblador V.**

**Sara A. Romero C.**

Puerto La Cruz, abril de 2011

## **RESOLUCIÓN**

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

“Los trabajos de grado son de exclusiva propiedad de la universidad y sólo podrán ser utilizados para otros fines con el consentimiento del Consejo de Núcleo respectivo, quien lo participará al Consejo Universitario”.

## DEDICATORIA

Primeramente quiero dedicarle mi trabajo a **Dios Todopoderoso** por haberme bendecido y permitido alcanzar una de las metas transcendentales para mi, en base a esto quiero agregar que fue la fe y mi confianza en él, lo que pudo darme la voluntad y el impulso necesario en los momentos más difíciles vividos en el curso de mi carrera. Gracias **Dios** a ti te dedico este inmenso éxito.

Quiero dedicar de manera muy especial este trabajo a mis dos pequeños grandes amores mis hijos **Angela Victoria** y **José Jesús** pilares fundamentales en mi vida, por quienes me he esforzado aun más en alcanzar esta meta.

Mi madre **María Adelina** a quien le debo la vida, de quien me siento orgullosa, la veo como ese ejemplo a seguir y en fin por ser la mejor madre y amiga del mundo.

A mi padre **José Elías** por alentarme a seguir adelante.

Así mismo quiero dedicar este trabajo a una persona que amo con todo mi corazón fuiste una base de apoyo y una de mis inspiraciones para poder culminar mi meta; Gracias por estar conmigo en estos momentos tan importantes en mi vida. Te amo **José Velásquez**.

A mis hermanos **Eliannys, Juan y Pablo**; a los cuales quiero dedicar también este trabajo ya que ellos son parte de este triunfo, estuvieron conmigo en las buenas y en las malas, fueron un fiel ejemplo de cómo se logran las metas en la vida con esfuerzo y tenacidad. Gracias por estar conmigo y apoyarme siempre los quiero mucho.

**Sandra Poblador**

## DEDICATORIA

Principalmente a **Dios** y a la **Virgen** por darme la fe, e iluminar siempre mi camino, dándome la fortaleza y paciencia para lograr este objetivo.

A mis padres **Beatriz Caruto y Rafael Romero**, por darme la vida y ser mi guía, enseñándome que cuando todo se hace con amor cosecha buenos frutos, gracias por estar ahí cuando más los necesite brindándome su cariño incondicional, este éxito es de ustedes los amo mucho.

A mis hermanos **Arturo y Abrahán**, por estar siempre conmigo apoyándome y demostrándome que nada es imposible, le doy gracias a Dios por haberme dado unos hermanos tan maravillosos, los quiero mucho.

A prima bella **Gris Carminia Colina**, por ser un ejemplo a seguir, gracias por ser tan incondicional conmigo, que Dios siempre guíe tu camino, te quiero.

De manera muy especial a mi abuela **Rosa Caruto**, que aunque no estés aquí con nosotros se que debes de sentirte muy orgullosa donde quiera que estés, ya que fuiste un pilar fundamental en mi formación académica y personal.

A mis amigos **Maricarmen, Yulasse, Rodolfo, Norelys, Nelly, Rogsiry, Eduardo y Roydelys** por estar allí siempre que los necesite y brindarme su amistad. ¡Los quiero mucho!

**Sara Romero**

## AGRADECIMIENTOS

Quizás en tan pocas líneas no me alcance agradecerles a todos los que de una manera u otra me han ayudado a lo largo de mi carrera Universitaria.

Primeramente quiero agradecerle a **Dios** por darme la fortaleza y llenarme de ganas para poder seguir adelante, por no dejarme caer en ninguno de los obstáculos que se cruzaban en mi camino.

A mis angelitos **Angela Victoria** y **José Jesús**, por ese amor que me dan todos los días, y esos momentos en los cuales me decían mami tú puedes. Los amo mis angeles.

A mi **Mamá** por estar allí a lo largo de toda mi carrera y en toda mi vida, por enseñarme cada día a ser una mejor persona, sobre todas las cosas por siempre creer en mí.

Quiero agradecer muy especialmente a mi esposo **José**, quien durante bastante tiempo tuvo la paciencia suficiente para apoyarme profundamente, para darme su comprensión y su amor.

A mis **Hermanos**, por estar siempre conmigo, en especial a mi **Luly**, por estar siempre ahí cuando te necesito, a mi hermano **Juan** por toda su ayuda y colaboración. Los quiero mucho.

A mi **Papá**, por creer en mí.

Agradezco a la Lic. **Iris González**, por haberme facilitado sus conocimientos, en la realización de este trabajo.

**Sandra Poblador**

## AGRADECIMIENTOS

Quiero agradecer por esta tesis a quienes me acompañaron durante estos cinco largos años de travesía universitaria. A Dios sobre toda las cosas, por demostrarme tantas veces su existencia y con ello darme serenidad y fortaleza para seguir adelante en cada tropiezo.

Mi madre hermosa **Beatriz**, aquella incansable mujer que desde que era pequeña me ha guiado y acompañado en los momentos que mas la he necesitado. Principalmente por su amor que no espera nada a cambio Te Amo, a mi padre **Rafael**, por preocuparse que a lo largo de este camino no me faltase nada y ser un ejemplo de trabajo y honestidad.

Mi Compañera de Áreas **Sandra Poblador** por ser mi compañera durante todo este tiempo, le doy gracias a Dios por haberla conocido y estar juntas logrando alcanzar esta meta, Gracias Te Quiero Mucho.

**Maricarmen Hernández** con quien compartí casi toda mi carrera, siempre me motivó y estuvo ahí para darme un buen consejo. Por ser mi hermana aunque no sea de sangre siempre lo he considerado así, Gracias Te Quiero Mucho.

**Juan Carlos Poblador**, hermano de mi compañera de área, gracias por ser tan incondicional con nosotras, por los trasnochos que te dabas con nosotras en busca de alcanzar este objetivo.

Señora **María Villalobos**, madre de mi compañera gracias por su apoyo incondicional y por su trato tan lindo que tuvo conmigo y su cariño, fue como una madre adoptiva para mi durante ese tiempo, la Quiero Mucho.

**Sara Romero**

## INTRODUCCIÓN

Los Cursos Especiales son el conjunto de actividades académicas para el estudio de problemas especiales, su contenido se funda en el interés académico del estudiante y la disponibilidad del personal para su desarrollo; los cursos representan el medio más rápido para obtener el título universitario.

Asimismo, obtuvimos una serie de información a través de las diferentes investigaciones que fueron objeto de análisis, mediante el asesoramiento de los profesores, generando la capacidad para aplicar los conocimientos adquiridos a lo largo de esta.

Por tal razón se desarrollará las siguientes investigaciones:

“Análisis de las Normas Internacionales de Auditoría, consideración del trabajo de la auditoría interna (NIA 610) y uso del trabajo de un experto (NIA 620), mediante una comparación con la Declaración de Normas de Auditoría (DNA)”

“Análisis de las Normas Internacionales de Contabilidad NIC 1 “Presentación de los Estados Financieros”, NIC 29 “Información Financiera en Economía Hiperinflacionaria” en su aplicación a las pequeñas y medianas empresas PYMES sección 31 “Hiperinflación””.

## **OBJETIVOS**

### **Objetivo general**

Cumplir con los reglamentos y estatutos pautados por la Universidad De Oriente, Núcleo Anzoátegui, con el propósito de cumplir con los requisitos exigidos por el alma máster, para optar al Título en Licenciadas en Contaduría Pública.

### **Objetivos específicos**

- Aportar a los estudiantes de la Escuela de Ciencias Administrativas un instrumento de consulta sobre puntos enfocados en el presente proyecto.
- Preparar y complementar la información de los estudiantes para el mejor desempeño de su carrera profesional.
- Lograr que los estudiantes que utilicen esta modalidad obtengan su Título Profesional con mayor rapidez.
- Aportar conocimientos actualizados acerca de los temas estudiados durante el curso especial de grado.

## **IMPORTANCIA**

Los Cursos Especiales de Grado, son importantes para los estudiantes de la Universidad de Oriente, ya que permite en el periodo de un semestre académico obtener el título Universitario.

Además se obtiene una serie de información de temas de la actualidad, que ayudan al enriquecimiento intelectual del profesional universitario, necesario para su aplicación en el campo laboral.

De este modo, permite a los estudiantes la oportunidad de desenvolverse expresivamente durante la participación y presentación del trabajo de grado.

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

## **PRESENTACIÓN**

De acuerdo a lo solicitado por la Universidad de Oriente, Núcleo Anzoátegui, a continuación se presenta el siguiente trabajo de grado como requisito parcial para optar al título de Licenciada en Contaduría Pública.

Se elabora un informe el cual es revisado y aprobado por el personal encargado de las áreas especiales de grado.

Tutores:

Lic. Iris González  
Lic. Juan Martínez  
Lic. Manuel Ramos

Realizado por:

Sandra E. Poblador V.  
Sara A. Romero C.

## CONTENIDO

<b>RESOLUCIÓN</b> .....	<b>III</b>
<b>DEDICATORIA</b> .....	<b>IV</b>
<b>DEDICATORIA</b> .....	<b>V</b>
<b>AGRADECIMIENTOS</b> .....	<b>VI</b>
<b>AGRADECIMIENTOS</b> .....	<b>VII</b>
<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>VIII</b>
<b>OBJETIVOS</b> .....	<b>IX</b>
OBJETIVO GENERAL .....	IX
OBJETIVOS ESPECÍFICOS .....	IX
<b>IMPORTANCIA</b> .....	<b>X</b>
<b>PRESENTACIÓN</b> .....	<b>XI</b>
<b>CONTENIDO</b> .....	<b>XII</b>
<b>PARTE I</b> .....	<b>1</b>
<b>RESUMEN</b> .....	<b>2</b>
<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>3</b>
<b>CAPÍTULO 1: FORMULACIÓN DEL PROBLEMA</b> .....	<b>5</b>
1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA .....	5
1.2 OBJETIVOS .....	9
1.2.1 Objetivo general .....	9
1.2.2 Objetivos específicos .....	9
1.3 JUSTIFICACIÓN E IMPORTANCIA .....	9
1.4 DEFINICIÓN DE TÉRMINOS BÁSICOS .....	11

<b>CAPÍTULO 2: MARCO TEÓRICO.....</b>	<b>14</b>
2.1 ANTECEDENTES .....	14
2.1.1 Evolución de la auditoría.....	16
2.2 BASES TEÓRICAS .....	17
2.2.1 Auditoría general.....	17
2.2.2 Clasificación de la auditoría .....	18
2.2.2.1 Auditoría Externa.....	18
2.2.2.2 Auditoría Interna.....	19
2.2.3 Diferencias entre auditoría interna y externa .....	20
2.2.4 Tipos de auditoría .....	20
2.2.4.1 Auditoría de administrativa .....	20
2.2.4.2 Auditoría forense .....	21
2.2.4.3 Auditoría integral .....	21
2.3 FEDERACIONES, INSTITUCIONES Y JUNTAS.....	24
2.3.1 Federación Del Colegio De Contadores Públicos De Venezuela (FCCPV) .....	24
2.3.2 Instituto Mexicano De Contadores Públicos (IMCP) .....	25
2.3.3 Federación Internacional De Contadores ó International Federation of Accountants (IFAC) .....	25
2.3.4 Junta Internacional De Normas De Auditorias y Aseguramiento o International Auditing And Assurance Standards Board (IAASB) .....	25
2.3.5 Normas Internacionales De Auditoria (NIAs) o International Standard On Auditing (ISAs).....	26
2.4 DECLARACIONES DE NORMAS DE AUDITORÍA (DNA) .....	27
2.4.1 DNA 01 Papeles de trabajo .....	27
2.4.2 DNA 02 Solicitud de información al abogado del cliente.....	27
2.4.3 DNA 03 Manifestaciones de la gerencia .....	28
2.4.4 DNA 04 El informe de control interno.....	29

2.4.5 DNA 05 Efecto de la función de auditoría interna en el alcance del examen del contador público .....	29
2.4.6 DNA06 Planificación y supervisión .....	30
2.4.7 DNA 07 Transacciones entre partes relacionadas.....	31
2.4.8 DNA 08 Comunicación entre el auditor predecesor y el sucesor	32
2.4.9 DNA 09 Procedimientos analíticos de revisión .....	32
2.4.10 DNA 10 Evidencia comprobatoria .....	33
2.4.11 DNA 11 El dictamen del contador público independiente sobre los estados financieros .....	34
2.4.12 DNA 12 Control de calidad en el ejercicio profesional .....	35
2.4.13 DNA 13 El examen de la información financiera prospectiva ..	35
2.5 NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA (NIAS) .....	36
2.5.1 NIA 200 Objetivos y principios que gobiernan una auditoría.....	37
2.5.2 NIA 210 Términos de los trabajos de auditoría .....	37
2.5.3 NIA 220 Control de calidad para el trabajo de auditoría.....	38
2.5.4 NIA 230 Documentación del trabajo .....	39
2.5.5 NIA 240 Fraude y error en los estados contables.....	39
2.5.6 NIA 250 Consideraciones de las leyes y regulaciones en la auditoría de los estados financieros.....	40
2.5.7 NIA 260 Comunicación de asuntos de auditoría con los administradores de la entidad.....	41
2.5.8 NIA 300 Planeamiento de la auditoría de estados financieros....	41
2.5.9 NIA 315 Comprensión del ente y su ambiente y evaluación del riesgo de errores significativos .....	42
2.5.10 NIA 320 Importancia relativa de la auditoría .....	42
2.5.11 NIA 330 Respuestas del auditor a los riesgos valorados.....	43
2.5.12 NIA 500 Elementos de juicio en la auditoría .....	43
2.5.13 NIA 501 Elementos de juicio en la auditoría - consideraciones para ítems específicos.....	44

2.5.14 NIA 505 Confirmaciones externas .....	44
2.5.15 NIA 510 Contrato iniciales de auditoría - balance de apertura .	44
2.5.16 NIA 520 Procedimientos analíticos .....	45
2.5.17 NIA 530 Muestreo en la auditoria y otros procedimientos en pruebas selectivas .....	45
2.5.18 NIA 540 Auditoria de estimaciones contables.....	46
2.5.19 NIA 550 Partes relacionadas .....	46
2.5.20 NIA 560 Eventos subsiguientes .....	47
2.5.21 NIA 570 Negocio en marcha.....	47
2.5.22 NIA 580 Representaciones de la administración .....	48
2.5.23 NIA 600 Uso del trabajo de otro auditor.....	48
2.5.24 NIA 610 Consideración del trabajo de auditoría interna.....	48
2.5.25 NIA 620 Uso del trabajo de un experto .....	48
2.5.26 NIA 700 El informe del auditor sobre los estados financieros...	49
2.5.27 NIA 701 Modificaciones al reporte del auditor independiente ...	50
2.5.28 NIA 710 Comparativos.....	50
2.5.29 NIA 720 Responsabilidad del auditor en relación con otra información contenida en documentos que contienen estados financieros auditados .....	51
2.5.30 NIA 800 El informe del auditor sobre compromisos de auditoría de propósitos especiales .....	51
2.6 DECLARACIONES INTERNACIONALES DE AUDITORÍA (DIPAS).....	52
2.6.1 DIPA 1000 Procedimientos de confirmación entre bancos .....	52
2.6.2 DIPA 1001 Ambientes de procesamientos electrónicos de datos - Microcomputadores .....	52
2.6.3 DIPA 1002 Ambientes de procesamientos electrónicos de datos- sistemas de computadores “en línea” .....	53
2.6.4 DIPA 1003 Ambientes de procedimientos electrónicos de datos- sistemas de base de datos .....	53

2.6.5 DIPA 1004 La relación entre supervisores bancarios y auditores externos .....	53
2.6.6 DIPA 1005 Consideraciones especiales en la auditoría de entidades pequeñas .....	53
2.6.7 DIPA 1006 La auditoría de bancos comerciales internacionales .	54
2.6.8 DIPA 1007 Comunicación con la administración .....	54
2.6.9 DIPA 1008 Evaluación del riesgo y el control interno .....	54
2.6.10 DIPA 1009 Técnicas de auditoría con ayuda del computador ....	54
2.6.11 DIPA 1010 La consideración de asuntos ambientales en la auditoría de estados financieros .....	55
2.6.12 DIPA 1012 Auditoría de instrumentos derivados financieros .....	55
2.6.13 DIPA 1013 Comercio electrónico - Efecto sobre la auditoría de estados financieros .....	55
2.6.14 DIPA 1014 Presentación de reportes, por parte de los auditores, sobre el cumplimiento con los Internacional Financial Reporting Standards (IFRS).....	56
2.7 NORMAS INTERNACIONALES SOBRE SERVICIOS RELACIONADOS (NISR) O INTERNATIONAL STANDARDS ON RELATED SERVICES (ISRSs) .....	56
2.7.1 NISR O ISRS 4400 Compromisos para ejecutar procedimientos acordados sobre información contable .....	56
2.7.2 NISR O ISRS 4410 Compromisos de compilación de información	57
2.8 NORMAS INTERNACIONALES DE COMPROMISOS DE REVISIÓN (NICRs) O INTERNATIONAL STANDARDS ON RIVIEW ENGAGEMENTS (ISREs).....	57
2.8.1 NICR O ISRE 2400 Norma internacional sobre compromisos de revisión .....	58
2.8.2 NICR O ISRE 2410 Revisión de información financiera intermedia, realizada por el auditor independiente de la entidad .....	59
2.9 NORMAS INTERNACIONALES SOBRE COMPROMISOS DE SEGURIDAD (NICS) O INTERNATIONAL STANDARS ON ASSURANCE ENGAGEMENTS (ISAEs) .....	60

2.9.1 NICS O ISAE 3000 Contratos de aseguramiento diferentes de las auditorías o revisiones de información financiera histórica.....	61
2.9.2 NICS O ISAE 3400 El examen de información contable prospectiva (ICP) .....	62
2.9.3 NICS 3402 Garantía de informes sobre los controles en una organización de servicios.....	63
2.10 CUADRO COMPARATIVO ENTRE LAS NORMAS DE AUDITORÍA LOCALES Y SERVICIOS AFINES CON LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA .....	64
2.11 COMPARACIÓN DE LA DECLARACIÓN DE NORMA DE AUDITORIA N° 0 CON LAS NORMAS INTERNACIONAL DE AUDITORIA .....	72
2.11.1 Normas relativas a la capacidad y Personalidad Profesional del Auditor .....	72
2.11.2 Las NIAS en su sección principios y responsabilidades generales (ISAs 200-299).....	72
2.11.3 Normas sobre Organización y Ejecución del Trabajo .....	73
2.11.4 La Sección de Valoración del riesgo y respuesta a los riesgos valorados (ISAs 300-499) .....	73
2.11.5 Evidencia de Auditoria (ISAs 500-599) .....	73
2.11.6 Uso del trabajo de otros (600-699) .....	74
2.11.7 Normas Relativas al Dictamen.....	74
2.11.8 Conclusiones de Auditoria y presentación de reportes (700-799) .....	74
2.11.9 Áreas especializadas (ISAs 800-899).....	74
<b>CAPÍTULO 3: MARCO METODOLOGICO .....</b>	<b>76</b>
3.1 MODELO DE LA INVESTIGACIÓN .....	76
3.2 DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN .....	76
3.3 NIVEL DE INVESTIGACIÓN .....	77
3.4 PROCEDIMIENTOS PARA LA RECOLECCIÓN DE DATOS .....	78

<b>CAPÍTULO 4: ANALISIS DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA 610 Y 620.....</b>	<b>79</b>
4.1 NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 610 CONSIDERACIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA INTERNA .....	79
4.1.1 Introducción .....	79
4.1.2 Alcance y Objetivos de la auditoría interna.....	80
4.1.3 Relación entre auditoría interna y el auditor externo .....	81
4.1.4 Comprensión y evaluación preliminar de la auditoría interna .....	81
4.1.5 Planeación del tiempo para enlace y coordinación .....	83
4.1.6 Evaluación y prueba del trabajo de auditoría interna.....	84
4.2 ANÁLISIS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 610 CONSIDERACIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA INTERNA.....	85
4.3 NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 620 USO DEL TRABAJO DE UN EXPERTO.....	88
4.3.1 Introducción .....	88
4.3.2 Competencia y objetividad del experto .....	90
4.3.3 Alcance del trabajo del experto.....	91
4.3.4 Evaluación del trabajo del experto .....	92
4.3.5 Referencia a un experto en el dictamen del auditor.....	93
4.4 ANÁLISIS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 620 USO DEL TRABAJO DE UN EXPERTO .....	94
4.5 COMPARACIÓN DE LA DNA 05 EFECTO DE LA FUNCIÓN DE AUDITORÍA INTERNA EN EL ALCANCE DEL CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE CON LA NIA 610 CONSIDERACIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA INTERNA.....	97
4.5.1 Semejanzas: .....	97
4.5.2 Diferencias:.....	98
<b>CAPITULO 5: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES .....</b>	<b>99</b>
5.1 CONCLUSIONES .....	99

5.2 RECOMENDACIONES .....	101
<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>102</b>
<b><u>METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO.....</u></b>	<b>103</b>
<b>PARTE II.....</b>	<b>108</b>
<b>RESUMEN.....</b>	<b>109</b>
<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>110</b>
<b>CAPÍTULO I: FORMULACIÓN DEL PROBLEMA .....</b>	<b>111</b>
1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA .....	111
1.2 OBJETIVOS .....	114
1.2.1 Objetivo general.....	114
1.2.2 Objetivos específicos .....	115
1.3 JUSTIFICACIÓN E IMPORTANCIA.....	115
<b>CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO.....</b>	<b>117</b>
2.1 ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN .....	117
2.2 ANTECEDENTES .....	118
2.3 DEFINICIÓN DE EMPRESA .....	120
2.4 CARACTERÍSTICAS DE LAS EMPRESAS .....	121
2.5 LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA .....	122
2.5.1 Ventajas y Desventajas De Las Pymes .....	123
2.5.2 La Pequeña y Mediana Empresa en Venezuela.....	124
2.5.3 NIIF Para Pequeñas y Medianas Empresas .....	125
<b>CAPÍTULO III: METODOLOGÍA .....</b>	<b>132</b>
3.1 MODELO DE LA INVESTIGACIÓN.....	132
3.2 DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN .....	132
3.3 NIVEL DE LA INVESTIGACIÓN.....	133

3.4 PROCEDIMIENTOS PARA LA RECOLECCIÓN DE DATOS.....	134
<b>CAPÍTULO IV .....</b>	<b>135</b>
4.1 NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 1 PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS.....	135
4.2 ANÁLISIS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N°1 PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS .....	183
4.3 NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD NIC 29.....	192
4.3.1 Información financiera en economías hiperinflacionarias .....	192
4.4 ANÁLISIS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD (NIC) 29 INFORMACIÓN FINANCIERA EN ECONOMÍA HIPERINFLACIONARIA. ....	205
4.5 CRITERIOS PARA LA APLICACIÓN EN VENEZUELA DE LA NIC 29.....	218
4.6 ANÁLISIS DEL NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD (NIC) 29 INFORMACIÓN FINANCIERA EN ECONOMÍAS HIPERINFLACIONARIAS CON LA SECCIÓN 31 HIPERINFLACIÓN PARA PYMES.....	223
4.7 CASOS PRÁCTICOS.....	225
4.7.1 Caso práctico de la NIC 1 .....	225
4.7.2 Caso practicó de la NIC 29.....	227
<b>CAPÍTULO V: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....</b>	<b>233</b>
4.5 CONCLUSIONES .....	233
4.6 RECOMENDACIONES.....	235
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>236</b>
<b><u>METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO.....</u></b>	<b>238</b>

UNIVERSIDAD DE ORIENTE  
NÚCLEO DE ANZOÁTEGUI  
ESCUELA DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS  
DEPARTAMENTO DE CONTADURIA PÚBLICA



## **PARTE I**

**ANÁLISIS DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA,  
CONSIDERACIÓN DEL TRABAJO DE LA AUDITORÍA INTERNA (NIA 610)  
Y USO DEL TRABAJO DE UN EXPERTO (NIA 620), MEDIANTE UNA  
COMPARACIÓN CON LA DECLARACIÓN DE NORMAS DE AUDITORÍA  
(DNA)**

Realizado por:

**Sandra E. Poblador V.**

**Sara A. Romero C.**

Jurado:

---

**Lic. Iris González**  
**Asesor Académico**

Puerto La Cruz, abril de 2011

## RESUMEN

Las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) son un conjunto de pautas que proporcionan los lineamientos que deben seguir los profesionales de la contaduría al momento de realizar su trabajo, estas normas son de gran importancia debido a los cambios en la economía mundial las cuales vienen a cubrir la necesidad de información financiera real y confiable. El propósito fundamental del presente trabajo es hacer énfasis en lo referente al estudio de la NIA 610 “Consideración del Trabajo de la Auditoría Interna” cuyo propósito es establecer estándares y ofrecer orientación para los auditores externos cuando consideren el trabajo de la auditoría interna para sus propios trabajos y la NIA 620 “Uso del Trabajo de un Experto” la cual proporciona las pautas con respecto a la responsabilidad del auditor y los procedimientos que debe aplicar con relación a la utilización del trabajo de un especialista considerando necesario su apoyo en el trabajo a realizar. El diseño seleccionado para esta investigación es documental, porque el propósito es el revisar, estudiar documentos relacionados con el tema objeto de estudio que se refiere a las Normas Internacionales de Auditoría. Las NIAs son de gran ayuda tanto para los profesionales de la contaduría como para una empresa ya el profesional está preparado técnicamente sobre la normativa internacional y las empresas tendrán un mayor control financiero y operacional en su negocio lo que permite estar preparado para cualquier evento que se presente.

## INTRODUCCIÓN

La evolución del mundo hacia bloques económicos y de allí hacia empresas multinacionales con llevan que cada vez pierdan importancia las normas específicas de cada país y tome mayor apogeo la estandarización internacional y las reglas que se fijen en ese contexto. Dentro de este argumento los inversionistas internacionales exigen reglas ajustadas que les faciliten la realización de sus negocios en este entorno apoyados en sistemas de información que le provean reportes financieros de calidad que sirvan para la toma de sus decisiones.

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

El IFAC creó un Comité denominado IAASB (Internacional Auditing and Assurance Standards Board), (antes denominado Internacional Auditing Practicas Committe IAPC) con el fin de implantar la uniformidad de las prácticas de auditoría y servicios relacionados a través de la emisión de pronunciamientos en una pluralidad de funciones de auditoría y aseguramiento.

La aparición de las Normas Internacionales de Auditoria denotan la presencia de una voluntad internacional orientada al desarrollo sostenido de la profesión contable, a fin de permitirle disponer de mecanismos técnicos uniformes y necesarios para brindar servicios de alta calidad.

Entre las NIAs emitidas se encuentran la NIA 610 “Uso del trabajo de auditoría interna” 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. Y la NIA 620 “Uso del Trabajo de un Experto”, El propósito de esta norma es proporcionar pautas con respecto a la responsabilidad del auditor y los procedimientos que debe aplicar con relación a la utilización del trabajo de un especialista como evidencia de auditoría.

# **CAPÍTULO 1**

## **FORMULACIÓN DEL PROBLEMA**

### **1.1 Planteamiento del problema**

Con el creciente auge del desarrollo económico y tecnológico que se vive en la actualidad, las empresas se han visto en la obligación de unificar su lenguaje contable, con el propósito de expandir su información de manera que esta no sea una limitante al momento de hacer negociaciones en cualquier parte del mundo.

Dentro de este contexto, los inversionistas Internacionales exigen reglas estandarizadas que les faciliten la realización de sus negocios en este entorno apoyados en el uso de la tecnología y en sistemas de información que les provean reportes financieros de calidad que sirvan para la toma de sus decisiones.

A nivel Internacional desde la década del 70 la profesión de la Contaduría Pública cuenta con un organismo denominado la IFAC - Internacional Federación of Accountants (fundada en 1977), esta vela por el desarrollo y mejoramiento de la profesión contable por medio del uso armónico de normas profesionales las cuales suministran información de mucha importancia en cuanto al interés del público.

El directorio del IFAC cuenta con el Consejo Internacional de Normas de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), reemplazante desde el 2001 del Comité Internacional de Practicas de Auditoría (IAPC). Con el fin de implantar la uniformidad de las prácticas de auditoría.

El IAASB emite las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs o ISA en inglés), utilizado para reportar acerca de la confiabilidad de información preparada bajo normas de contabilidad (normalmente información histórica), también emite Estándares Internacionales para trabajos de aseguramiento (ISAE), Control de Calidad (ISQC), y servicios relacionados (ISRS). Así mismo emite las denominadas Declaraciones o Prácticas (IAPSs) para proveer asistencia técnica en la implementación de los Estándares y promover las buenas prácticas.

Estas normas actualmente se están aplicando en los sectores empresariales y universidades. El objetivo primordial de la emisión y aplicación de estas normas o estándares es que cada profesional contable disponga de elementos técnicos uniformes y necesarios para brindar servicios de alta calidad a las entidades.

La Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), en su Directorio Nacional Ampliado, celebrado en la ciudad de Acarigua - Araure el 30 y 31 de enero de 2004, decidió la adopción en Venezuela de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIC-NIIF) y las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs).

Durante el proceso de adopción se preparo un plan para poner en funcionamiento las Normas Internacionales de Información Financiera y de Auditoría, el cual fue aprobado en el Directorio Nacional Ampliado celebrado en la ciudad de Caracas durante el mes de junio de 2004.

Dentro de este plan, el inicio de la práctica de las Normas Internacionales de Auditoría para las entidades en general se estableció a partir del 01 de Enero del 2009. Las entidades que califiquen como

Pequeñas y Medianas Empresas PYMEs empezaron desde el 01 de Enero del 2011 y para las entidades que cotizan en el mercado de valores, la Comisión Nacional de Valores como organismo regulador será el encargado de emitir la fecha.

El 17 de octubre del 2009 en Directorio Nacional Ampliado Extraordinario reunido en Caracas, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) adoptó la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades NIIF para PYMEs. Con la aplicación de esta norma se sustituirán los VEN - PCGA por las VEN - NIF.

Hoy en día la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela lleva a cabo jornadas de divulgación acerca de la aplicación de las VEN - NIF que ahora serán nuestros principios de contabilidad generalmente aceptado. Por tal razón el auditor debe considerar estas normas al momento de realizar su trabajo de auditoría.

Dado que en la actualidad la aplicación de las NIAs está en pleno desarrollo surge la iniciativa de realizar una investigación donde se considera necesario el estudio las NIAs 610 (El propósito de esta Norma Internacional de Auditoria es establecer normas y proporcionar lineamientos a los auditores externos al considerar el trabajo de auditoría interna) y la 620 (El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre el uso del trabajo de un experto como evidencia de auditoría) para así establecer una comparación con la Declaración de Normas de Auditoria (DNA).

La contaduría es una profesión independiente y a la vez complementaria de otras; en donde los profesionales tienen un importante campo de acción para desarrollar su trabajo extendiéndose y diversificándose de acuerdo al ámbito del país y a las exigencias que los rodean, esta ha desarrollado cambios en los últimos años, dando paso a la globalización con un crecimiento exponencial y una gran necesidad de adaptarse a la entrada en vigencia de las Normas Internacionales de auditorías (NIAs). Debido a esta necesidad la Universidad de Oriente promueve una constante actualización de las normas vigentes en el país por parte de los futuros profesionales.

En estos momentos se están desarrollando programas de capacitación y entrenamiento a los profesionales de la materia, debido al que el contador debe ejercer su profesión con la suficiente capacidad, conocimiento y habilidad, es decir, el contador necesita un nivel de competencia amplio y tener una visión global del mundo y de la contabilidad. Para poner en marcha normas que garanticen a nuestro país, técnicas contables estándar permitiendo así que la información sea confiable, objetiva, relevante y comparable a nivel internacional. Estos programas son promovidos en el estado por la Universidad de oriente y el Colegio de Contadores de Anzoátegui, todo esto para suplir la necesidad de información que se ha presentado desde el momento que se inicio la adopción y aplicación de la Normas Internacionales de Auditoría.

De acuerdo a lo expuesto anteriormente surgen las siguientes interrogantes:

- ¿Por qué es importante la aplicación de las NIAs en Venezuela?
- ¿Existe alguna relación entre la NIA 610 y 620 con la DNA?

## **1.2 Objetivos**

### **1.2.1 Objetivo general**

Analizar las Normas Internacionales de Auditoría, consideración del trabajo de la auditoría interna (NIA 610) y uso del trabajo de un experto (NIA 620), mediante una comparación con la Declaración de Normas de Auditoría (DNA).

### **1.2.2 Objetivos específicos**

1. Investigar Sobre las Normas Internacionales de Auditoría (610 y 620).
2. Describir las características de la Declaración de Normas de Auditoría (DNA).
3. Estudiar las Normas Internacionales de Auditoría
4. Relacionar las Normas Internacionales de Auditoría (610 y 620) con la Declaración de Normas de Auditoría (DNA).
5. Analizar la relación entre las Normas Internacionales de Auditoría (610 y 620) con la Declaración de Normas de Auditoría (DNA).

## **1.3 Justificación e importancia**

Se persigue con el desarrollo de este trabajo de investigación, además del logro de los objetivos establecidos en el mismo, estudiar la aplicación de las NIAs como una herramienta de trabajo para la profesión contable donde el profesional debe asumir el reto de nuevos cambios y la transformación de información financiera.

Frente a la compleja situación económica del país y por ende de las empresas se debe contar con alguien que maneje y explique la situación contable en los diferentes momentos de dichas empresas y que actúen en beneficio para ellas; es por esto que el contador juega un papel importante en esas circunstancias, lo cual requiere de una formación integral que responda a las necesidades del entorno y debido a la gran oferta de contadores en el mercado laboral es primordial pensar en una educación muy completa.

Por tal razón las universidades que quieran formar profesionales en esta área deben ser capaces de responder a las exigencias de entornos futuros, brindando al estudiantado en contaduría pública una formación integral, moderna en donde se combine lo económico con lo humano y lo tecnológico apuntando el conocimiento hacia un proceso orientado al desarrollo sostenible. Esto se pudiera lograr a través del mejoramiento de los programas de estudio considerando los cambios que manifiesta el mundo actual en razón de la internacionalización de la economía, unidos a los requerimientos de información de las empresas en un mercado altamente competitivo, en el cual, la eficiencia es factor fundamental del éxito.

También el estudiantado debe tener un espíritu de investigación científica en la cual se promueve la práctica investigativa como rutina diaria del futuro contable y vinculando a los docentes por medio de grupos de investigación que produzcan nuevas tecnologías y conocimientos científicos. Deben tener una actitud autocrítica franca y honesta para descubrir nuestros errores.

Se considera de gran importancia el análisis y la comparación de estas normas, ya que están en plena aplicación dentro de los sectores empresariales y universidades, por tal motivo se viene difundiendo y

adoptando cada vez más en la mayoría de los Países del Mundo los denominados Estándares Internacionales de Contabilidad y por consiguiente las Normas Internacionales de Auditoría, lo que facilitará la lectura de la información sin importar en qué país se produce.

Desde el punto de vista académico por ser un tema reciente y de sumo interés, esta investigación nos permite indagar sobre los aportes de la adopción en Venezuela de las Normas Internacionales de Auditoría, de igual manera ésta representa una contribución a la comunidad universitaria en el suministro de información referente al tema cuyo contenido es pertinente para la formación de los contadores públicos egresados de esta prestigiosa universidad.

#### **1.4 Definición de términos básicos**

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

**Aseveración:** son representaciones de la administración, explícitas o de otro tipo que están incorporadas en los estados financieros (ver Aseveraciones de los Estados Financieros).

**Asistencia:** consiste en estar presente durante todo o parte de un proceso que otros desempeñan, por ejemplo asistir a la toma de inventario físico, hará posible al auditor inspeccionar el inventario.

Auditor: es la persona con responsabilidad final de la auditoría. Este término también se utiliza para referirse a una firma de auditoría (para facilidad de referencia se usa el término en todas las NIAs cuando se describe tanto auditoría como servicios relacionados que pueda presentarse)

Auditoría Integral: Bravo (2003), indica que la auditoría integral es la ejecución de exámenes estructurados de programas, organizaciones, actividades o segmentos operativos de una entidad pública o privada, con el propósito de medir e informar sobre la utilización de manera económica y eficiente de sus recursos y el logro de sus objetivos operativos.

Cómputo: el cómputo consiste en verificar la exactitud aritmética de los documentos fuentes y registros contables o en llevar a cabo cálculos independientes.

Documentación: es el material (papeles de trabajo) preparados por y para, u obtenido y retenido por el auditor en conexión con el desempeño de la auditoría.

Estados Financieros: conjunto de documentos compuesto por: un balance; una cuenta de resultados; un estado de cambios en el patrimonio neto que muestre todos los cambios habidos en el patrimonio neto, o bien los cambios en el patrimonio neto diferentes de los procedentes de las transacciones con los propietarios del mismo, cuando actúen como tales; un estado de flujos de efectivo; y notas, en las que se incluirá un resumen de las políticas contables más significativas y otras notas explicativas.

Inspección: la inspección consiste en examinar registros, documentos o activos intangibles.

Inventarios: son bienes tangibles que se tienen para la venta en el curso ordinario del negocio o para ser consumidos en la producción de bienes o servicios para su posterior comercialización. Los inventarios comprenden, además de las materias primas, productos en proceso y productos terminados o mercancías para la venta, los materiales, repuestos y accesorios para ser consumidos en la producción de bienes fabricados para la venta o en la prestación de servicios; empaques y envases y los inventarios en tránsito.

Normas Internacionales de Auditoría: es un conjunto de normas de auditoría definidas por la federación internacional de contadores (IFAC) a un nivel internacional, cuya aplicación es obligatoria para conducir una auditoría o servicios relacionados.

Observación: consiste en mirar un proceso o procedimiento que se lleva a cabo por otros, por ejemplo la observación por parte del auditor del conteo de inventarios por el personal de la entidad o del desempeño de procedimientos de control interno que no dejan rastro de auditoría.

Riesgo de Auditoría: es el riesgo de que el auditor emita una opinión inapropiada cuando los estados financieros están expresados en una forma sustancialmente errónea.

## **CAPÍTULO 2**

### **MARCO TEÓRICO**

#### **2.1 Antecedentes**

La auditoría ha sido, en el mundo, una práctica cada vez más extendida y de importancia creciente en los más diversos aspectos de la vida social, de negocios y gubernamental.

En su rango amplio de manifestaciones, su utilidad no tiene cuestionamiento, se acude a ella como alternativa de solución para los más diversos problemas, especialmente de aquellos donde hay conflictos de interés.

Como practica es tan antigua, como la humanidad misma y tan diversa como lo son las distintas civilizaciones. Y ha ido evolucionando al mismo tiempo que la humanidad se ha transformado.

La historia nos dice que las primeras Normas de Contabilidad se emitieron en los Estados Unidos de América, cuando nació el APB - Accounting Principles Board (consejo de principios de contabilidad), este consejo emitió los primeros enunciados que guiaron la forma de presentar la información financiera. Luego surgió el FASB Financial Accounting Standard Board (consejo de normas de contabilidad financiera), este comité logro (aun en vigencia en EE.UU) gran incidencia en la profesión contable. Emitió un sin número de normas que transformaron la forma de ver y presentar la información financiera.

Con el paso de los años las actividades comerciales se fueron internacionalizando y así mismo la información contable. Esta situación empezó a repercutir en la forma en que las personas de diferentes países veían los estados financieros, es por esta problemática que surgen las Normas Internacionales de Contabilidad, siendo su principal objetivo "la uniformidad en la presentación de las informaciones en los estados financieros", sin importar la nacionalidad de quien los estuviera leyendo e interpretando.

Siendo en 1973 cuando nace el IASC - International Accounting Standard Committee (comité de normas internacionales de contabilidad) por convenio de organismos profesionales de diferentes países: Australia, Canadá, Estados Unidos, México, Holanda, Japón y otros. Cuyo organismo es el responsable de emitir las NIC.

Este comité tiene su sede en Londres, Europa y su aceptación es cada día mayor en todo los países del mundo.

El éxito de las NICs está dado porque las normas se han adaptado a las necesidades de los países, sin intervenir en las normas internas de cada uno de ellos. Las normas del FASB - Financial Accounting Standard Board respondía a las actividades de su país, Estados Unidos, por lo que era en muchas ocasiones difícil de aplicar en países sub - desarrollados.

Las NIAs surgen como respuestas a varias interrogantes: ¿Qué cualidades deben tener los Auditores y las firmas que ejercen esta profesión? ¿Un Auditor podrá dar la tranquilidad al Ente Auditado, de que mantiene la calidad debida? No es suficiente que una compañía diga que cumple con las NIIF. Es imperativo que un auditor de la credibilidad necesaria. Es por eso

que debe existir “Las Normas Internacionales de Auditoría” para todos los profesionales cuya misión sea atestiguar.

En 1977 se funda el IFAC - Internacional Federation of Accountants, la organización que aglutina a los Contadores Públicos de todo el Mundo y cuyos objetivos son los de proteger el interés público a través de la exigencia de altas practicas de calidad.

El IFAC creó un Comité denominado IAASB (Internacional Auditing and Assurance Standards Board), (antes denominado Internacional Auditing Practicas Committe IAPC) con el fin de implantar la uniformidad de las prácticas de auditoría y servicios relacionados a través de la emisión de pronunciamientos en una variedad de funciones de auditoría y aseguramiento.

Este comité emite las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs o ISA en inglés), las cuales son utilizadas para reportar acerca de la confiabilidad de información preparada bajo normas de contabilidad (normalmente información histórica), también emite Estándares Internacionales para trabajos de aseguramiento (ISAE), Control de Calidad (ISQC), y servicios relacionados (ISRS). Así mismo emite las denominadas Declaraciones o Prácticas (IAPSs) para proveer asistencia técnica en la implementación de los Estándares y promover las buenas prácticas.

### **2.1.1 Evolución de la auditoría**

En la Edad Media, la auditoría trataba de descubrir fraudes; este enfoque se mantiene hasta finales del siglo XIX.

Hasta la Revolución Industrial la economía se desarrollaba en base a una estructura de empresa familiar donde la propiedad y la dirección de sus negocios confluían en las mismas personas, que, por tanto, no sentían ninguna necesidad de la auditoría independiente ni tampoco se les imponía por normativa legal.

Con la aparición de las grandes sociedades, la propiedad y la administración quedó separada y surgió la necesidad, por parte de los accionistas y terceros, de conseguir una adecuada protección, a través de una auditoría independiente que garantizara toda la información económica y financiera que les facilitaban los directores y administradores de las empresas.

## **2.2 Bases teóricas**

### **2.2.1 Auditoría general**

La auditoría es una actividad profesional, que debe realizarse haciendo uso de profundos conocimientos académicos, y utilizando una serie de técnicas especializadas; que conduzcan a la prestación de un servicio con el más alto nivel de calidad y asumiendo la debida responsabilidad social; no solamente con el cliente, sino también con el público en general, que tenga que hacer uso del dictamen del auditor, para la toma de decisiones.

En forma sencilla y clara, escribe 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."

Por otra parte tenemos la conceptualización sintética de un profesor de la Universidad de Harvard el cual expresa lo siguiente:

"... el examen de todas las anotaciones contables a fin de comprobar su exactitud, así como la veracidad de los estados o situaciones que dichas anotaciones producen."

Tomando en cuenta los criterios anteriores podemos decir que la auditoría es la actividad por la cual se verifica la corrección contable de las cifras de los estados financieros; Es la revisión misma de los registros y fuentes de contabilidad para determinar la razonabilidad de las cifras que muestran los estados financieros emanados de ellos.

## **2.2.2 Clasificación de la auditoría**

### **2.2.2.1 Auditoría Externa**

Aplicando el concepto general, se puede decir que la auditoría externa es el examen crítico, sistemático y detallado de un sistema de información de una unidad económica, realizado por un Contador Público sin vínculos laborales con la misma, utilizando técnicas determinadas y con el objeto de emitir una opinión independiente sobre la forma como opera el sistema, el control interno del mismo y formular sugerencias para su mejoramiento. El dictamen u opinión independiente tiene trascendencia a los terceros, pues da plena validez a la información generada por el sistema ya que se produce bajo la figura de la Fe Pública, que obliga a los mismos a tener plena credibilidad en la información examinada.

Esta auditoría examina y evalúa cualquiera de los sistemas de información de una organización y emite una opinión independiente sobre los mismos, pero las empresas generalmente requieren de la evaluación de su sistema de información financiero en forma independiente para otorgarle validez ante los usuarios del producto de este, por lo cual tradicionalmente se ha asociado el término Auditoría Externa a Auditoría de Estados Financieros, lo cual como se observa no es totalmente equivalente, pues puede existir Auditoría Externa del Sistema de Información Tributario, Auditoría Externa del Sistema de Información Administrativo, Auditoría Externa del Sistema de Información Automático etc.

En términos generales esta tiene como propósito fundamental la detección de desviaciones, deficiencias, errores y fraudes que pudieran ocurrir tanto en la gestión administrativa como en el sistema contable de una organización, ocasionando gran dificultad en cuanto a la eficiencia en el logro de los objetivos y eficacia de los resultados. (Mantilla, 2005).

#### **2.2.2.2 Auditoría Interna**

Esta definición de Auditoría Interna fue aprobada por el Consejo de Administración del IIA (The Institute of Internal Auditors).

"La Auditoría Interna es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, cuya finalidad es aumentar el valor y mejorar las operaciones de la organización. Ayuda a que la organización cumpla con sus objetivos mediante la aplicación de un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la efectividad de los procesos de manejo de riesgos, control y dirección"

### **2.2.3 Diferencias entre auditoría interna y externa**

Existen diferencias substanciales entre la auditoría interna y la auditoría externa, algunas de las cuales se pueden detallar así:

En la auditoría interna existe un vínculo laboral entre el auditor y la empresa, mientras que en la auditoría externa la relación es de tipo civil.

En la auditoría interna el diagnóstico del auditor, está destinado para la empresa; en el caso de la auditoría externa este dictamen se destina generalmente para terceras personas o sea ajena a la empresa.

La auditoría interna está inhabilitada para dar Fe Pública, debido a su vinculación contractual laboral, mientras la auditoría externa tiene la facultad legal de dar Fe Pública.

### **2.2.4 Tipos de auditoria**

#### **2.2.4.1 Auditoria de administrativa**

Podemos definir a la auditoría administrativa como el examen integral o parcial de una organización con el propósito de precisar su nivel de desempeño y oportunidades de mejora.

Según Williams P. Leonard la auditoria administrativa se define como: "Un examen completo y constructivo de la estructura organizativa de la empresa, institución o departamento gubernamental; o de cualquier otra entidad y de sus métodos de control, medios de operación y empleo que dé a sus recursos humanos y materiales".

Mientras que Fernández Arena J.A. sostiene que es la revisión objetiva, metódica y completa, de la satisfacción de los objetivos institucionales, con base en los niveles jerárquicos de la empresa, en cuanto a su estructura, y a la participación individual de los integrantes de la institución.

El aspecto distintivo de estos diversos usos del término, es que cada caso de auditoría se lleva a cabo según el sentido que tiene esta auditoría para la dirección superior. Otras definiciones de auditoría administrativa se han formulado en un contexto independiente de la dirección superior, a beneficio de terceras partes.

#### **2.2.4.2 Auditoria forense**

Es una ciencia que permite reunir y presentar información financiera, contable, legal, administrativa e impositiva, en una forma que será aceptada por una corte de jurisprudencia contra los perpetradores de un crimen económico, por lo tanto, existe la necesidad de preparar personas con visión integral, que faciliten evidenciar especialmente, delitos como la corrupción administrativa, el fraude contable, el delito en los seguros, el lavado de dinero y el terrorismo, entre otros. La sociedad espera de los investigadores, mayores resultados que minimicen la impunidad, especialmente en estos momentos tan difíciles, en los cuales el crimen organizado utiliza medios más sofisticados para lavar dinero, financiar operaciones ilícitas y ocultar los resultados de sus diversos delitos.

#### **2.2.4.3 Auditoria 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.

El modelo de auditoría integral se desarrolla en gran medida por la necesidad de los usuarios de la información de tener resultados amplios, de cobertura total en la cual los auditores participan en forma permanente en el desarrollo de sus labores, dando seguridad razonable a toda los informes que se entregan y haciéndose acreedores de la confianza pública, que es la razón de ser de los contadores públicos ya que son los únicos profesionales que pueden dar fe pública, de los hechos económicos de las empresas.

Puede parecer que se trata de disciplinas diferentes, lo cual no es así ya que la auditoría integral es un modelo de responsabilidad global por cuanto para el juicio profesional, se debe analizar en su conjunto, viéndola como un todo, a pesar de que el enfoque del trabajo deba hacerse por áreas, siempre estarán interrelacionadas, sin que exista importancia especial por alguna.

Como se ha venido comentando, las auditorías que se deben llevar a cabo dentro de la auditoría integral, son las siguientes:

- a) De control interno.
- b) De gestión.
- c) De cumplimiento.
- d) Financiera.

a) Auditoría De Control Interno:

Es una actividad independiente que tiene lugar dentro de la empresa y que está encaminada a la revisión de operaciones contables y de otra naturaleza, con la finalidad de prestar un servicio a la dirección. Es un control de dirección que tiene por objeto la medida y evaluación de la eficacia de otros controles.

b) 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 la entidad.

c) Auditoría De Cumplimiento:

Es la comprobación o examen de operaciones financieras, administrativas, económicas y de otra índole de una entidad para establecer que se han realizado conforme a las normas legales, reglamentarias, estatutarias y de procedimientos que le son aplicables.

Esta auditoría se practica mediante la revisión de documentos que soportan legal, técnica, financiera y contablemente las operaciones para determinar si los procedimientos utilizados y las medidas de control interno están de acuerdo con las normas que le son aplicables y si dichos procedimientos están operando de manera efectiva y son adecuados para el logro de los objetivos de la entidad y para la detección de riesgos que les está afectando o para la prevención de los posibles riesgos que le pueden incidir.

d) Auditoría Financiera:

Consiste en el examen objetivo, sistemático, profesional e independiente de los registros, comprobantes, documentos y otras evidencias que sustentan los estados financieros de una entidad u organismo, el cual es efectuado por el auditor para formular y emitir una opinión o dictamen sobre si presentan razonablemente la situación financiera de las empresas, los resultados de sus operaciones y los cambios que ésta haya sufrido, todo ello en concordancia con normas de contabilidad generalmente aceptadas o con las disposiciones legales vigentes aplicables para cada caso, y asegurándose de que dichos estados financieros hayan sido preparados en forma consistente de un período a otro.

## **2.3 Federaciones, instituciones y juntas**

### **2.3.1 Federación Del Colegio De Contadores Públicos De Venezuela (FCCPV)**

Es una corporación profesional reconocida por la colectividad como organismo facultado para vincular y promover el desarrollo de la profesión en Venezuela. Corresponde a esta federación emitir disposiciones reglamentarias inherentes al ejercicio profesional, normas técnicas de aceptación general, pronunciamientos relativos a la ética del contador público y a su régimen disciplinario.

### **2.3.2 Instituto Mexicano De Contadores Públicos (IMCP)**

El IMCP tiene como objeto hacer cada día más grande, más digna y más prestigiada a nuestra profesión y propugnar que los contadores públicos brindan a la sociedad servicios de la más alta calidad. La Misión del Instituto es fortalecer a la comunidad contable en su desarrollo humano y profesional, dentro de los más altos estándares éticos.

### **2.3.3 Federación Internacional De Contadores ó International Federation of Accountants (IFAC)**

Fue fundada en 1977 y su emisión consiste en desplegar y promover una profesión contable con estándares armonizados, capaces de promover servicios de alta calidad consecuente con el interés público. En la actualidad agrupa ciento cincuenta y siete (157) organizaciones de 18 países que en total representan 2.5 millones de profesiones de contabilidad con el objetivo de contribuir a la formación y desarrollo de organizaciones nacionales y regionales, buscando la alta calidad técnica profesional y de la normas.

### **2.3.4 Junta Internacional De Normas De Auditorias y Aseguramiento o International Auditing And Assurance Standards Board (IAASB)**

Es una junta establecida por IFAC estableciendo una meta para desarrollar un conjunto de normas internacionales de aceptación general en el mundo. Para lograr esta meta La IAASB trabaja coordinadamente con los emisores nacionales de normas y toma una posición de liderazgo en conjunto con los emisores nacional, para promover la convergencia entre las normas nacional é internacional y lograr la aceptación de la normas de la IAASB. (Blanco Luna, 2006).

El propósito del IAASB, es emitir los pronunciamientos normativos que gobiernan los servicios de seguridad (assurance), entre los cuales se cuenta la auditoría y los denominados servicios relacionados. (Lattuca, 2003).

Los pronunciamientos del IAASB gobiernan el aseguramiento y los servicios relacionados que son dirigidos de acuerdo con normas internacionales. No pasan por encima de las leyes o regulaciones locales que gobiernan la auditoría de estados financieros históricos o los contratos de aseguramientos de otra información en un país particular requeridas para que sean seguidas de acuerdo con las normas nacionales de ese país. (Blanco Luna, 2006).

### **2.3.5 Normas Internacionales De Auditoría (NIAs) o International Standard On Auditing (ISAs)**

Las normas internacionales de auditoría pretenden su aceptación y aplicación mundial; sin embargo, no prevalecen sobre las reglamentaciones locales que rigen la auditoría de información financiera de cada país. En la medida en que estas normas estén de acuerdo con la reglamentaciones locales sobre un asunto en particular, la auditoría de la información financiera en dicho país estará realizada de acuerdo con dichas reglamentaciones y cumplirá con las normas internacionales relativas a esa materia (IFAC – IMCP, 2007) la auditoría de acuerdo con las NIAs, es diseñada para suministrar seguridad razonable en los estados financieros y que se encuentren libres de errores materiales, pero es de aclarar que la elaboración y presentación de los estados financieros le corresponde a la administración de la entidad. La aplicación de las NIAs conlleva: aplicar, simultáneamente, los estándares internacionales de ética profesional (Código De Ética para Contadores Profesionales) de control de calidad estándar

internacional de control de calidad (ISQC1) y de calificación profesional estándar internacionales de educación de contadores profesionales (IESs); un nivel alto pero no absoluto de aseguramiento; la ejecución de un contrato; hacerlo con las particularidades propias del ente cuyo estado financiero está siendo sometido a auditoría. (Mantilla, 2009).

## **2.4 Declaraciones de Normas de Auditoría (DNA)**

Las DNA comprenden un conjunto de normas (13 en total), que van a ser los lineamientos por los cuales los contadores profesionales que realicen actividades de auditoría se van a regir, cada una de ellas toca un punto en especial del proceso de auditoría, permitiendo al contador realizar sus actividades de manera óptima y eficazmente. Estas son:

### **2.4.1 DNA 01 Papeles de trabajo**

El Contador Público debe preparar y conservar papeles de trabajo. La forma y contenido de los mismos debe ser diseñada para llenar las circunstancias de un trabajo en particular. La información contenida en los papeles de trabajo constituye el registro principal del trabajo que el Contador Público ha hecho y las conclusiones a que ha llegado sobre asuntos importantes.

### **2.4.2 DNA 02 Solicitud de información al abogado del cliente**

Esta declaración proporciona una guía de los procedimientos que un contador público debe considerar para identificar litigios, demandas y otras reclamaciones o contingencias de tipo legal, y para satisfacerse así mismo de la forma en que éstos se contabilizan y revelan cuando está llevando a cabo un examen de acuerdo con normas de auditoría de aceptación general.

La Gerencia de la empresa es la responsable de adoptar políticas y procedimientos para identificar, evaluar y registrar los litigios, demandas y otras reclamaciones o contingencias de tipo legal, como base para la preparación de estados financieros de acuerdo con principios de contabilidad de aceptación general.

### **2.4.3 DNA 03 Manifestaciones de la gerencia**

Durante el examen de los estados financieros, la gerencia hace muchas manifestaciones al contador público, tanto en forma verbal como escrita, ya sea en respuesta a alguna solicitud o por medio de los estados financieros. Estas manifestaciones verbales o escritas son parte de la evidencia que el contador público obtiene, pero no sustituyen la aplicación de otros procedimientos de auditoría necesarios para respaldar su opinión sobre los estados financieros.

Las manifestaciones escritas de la gerencia normalmente confirman las informaciones dadas al contador público en forma verbal, documentan la veracidad de dichas manifestaciones, y reducen la posibilidad de malas interpretaciones de los asuntos relacionados con las mismas.

El contador público debe obtener manifestaciones escritas de la gerencia sobre sus conocimientos de la entidad examinada o intenciones en diversos asuntos, cuando considere que son necesarias para complementar sus procedimientos de auditoría, específicamente diseñados para satisfacerse de las manifestaciones verbales o escritas recibidas de la gerencia.

Hay casos en los que se solicitan manifestaciones escritas, pero que, sin embargo, se hace difícil la comprobación de las mismas con la aplicación de procedimientos de auditoría, distintos a la simple indagación.

#### **2.4.4 DNA 04 El informe de control interno**

Este pronunciamiento versa sobre el contenido y presentación del informe, por medio del cual el Contador Público comunica a la Gerencia de la entidad cuyos estados financieros examina, las debilidades importantes que hayan llamado su atención durante el estudio y evaluación del Control Interno, realizado sobre bases selectivas, con la finalidad de determinar el alcance de las pruebas de auditoría, y no para expresar una opinión sobre el mismo.

El título “Informe de Control Interno”, se usa a lo largo de este pronunciamiento. En la práctica profesional, en nuestro país se utilizan títulos como “Carta a la Gerencia”, “Carta de Recomendaciones” u otra similar para informes con el mismo objetivo.

#### **2.4.5 DNA 05 Efecto de la función de auditoría interna en el alcance del examen del contador público**

El Contador Público Independiente puede considerar el trabajo de los auditores internos al determinar el alcance, naturaleza y oportunidad de sus procedimientos de auditoría y así mismo, utilizar la ayuda de éstos para la realización de su trabajo. Sin embargo, el trabajo del auditor interno no puede sustituir al trabajo del Contador Público Independiente.

Cuando los auditores internos estudian y evalúan el control interno o realizan pruebas sustantivas de las transacciones y de saldos, están

cumpliendo una labor especial de control. Para efectos de este pronunciamiento, el concepto de auditor no es aplicable a aquellas personas a las que, si bien se les da este título, no ejercen las funciones propias del auditor interno, ni persiguen los objetivos que se han señalado a éstos. Sin embargo, si aplica a personas con otros títulos que realizan estas funciones.

El trabajo de los auditores internos puede ser un factor en la determinación de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos del Contador Público Independiente. Cuando el Contador Público Independiente decide utilizar el trabajo de los auditores Internos como parte de sus propios procedimientos, deberá evaluar la independencia y competencia de los auditores internos, así como el trabajo por ellos realizado.

#### **2.4.6 DNA06 Planificación y supervisión**

La presente declaración proporciona orientación al auditor independiente para que haga su examen de acuerdo con normas de auditoría de aceptación general, respecto a las consideraciones y procedimientos aplicables a la planificación y supervisión, incluyendo la preparación de un programa de auditoría, la obtención del conocimiento del negocio de la entidad, y el manejo de las diferentes opiniones de los principales funcionarios y empleados de la empresa. La planificación y supervisión continúan durante todo el examen, y los procedimientos relativos con frecuencia se mantienen durante el mismo.

El Contador Público que tiene la responsabilidad final del examen puede delegar parte de la planificación y supervisión en otro miembro de la firma. Para efectos de esta declaración, (a) se designa como auditores

asistentes al personal de la firma distinto del Contador Público que tiene la responsabilidad final del examen, y (b) el término auditor se refiere tanto al Contador Público que tiene la responsabilidad final así como a los asistentes.

#### **2.4.7 DNA 07 Transacciones entre partes relacionadas**

Esta declaración tiene por objeto definir lo que constituyen transacciones entre partes relacionadas, facilitar al contador público orientación y guías en relación con los procedimientos de auditoría que debe considerar para identificar dichas transacciones, satisfacerse de su esencia, de su registro apropiado, y finalmente, establecer el alcance y la forma de su revelación en los estados financieros examinados de acuerdo con las normas de auditoría de aceptación general.

Para efectos de esta declaración se consideran partes relacionadas, cuando se encuentran presentes vínculos o condiciones que ocasionan, en forma directa o indirecta, que una de las partes pueda influir significativamente a la otra en sus políticas de operación o en la consecución de sus objetivos e intereses, y que tiene poder para interferir en el desarrollo de una actuación completamente libre e independiente. Constituyen ejemplos de partes relacionadas, las transacciones o vínculos entre:

- Empresas filiales o subsidiarias de una matriz común.
- Empresas que tienen uno o varios accionistas o propietarios principales comunes.
- Empresas que registran su inversión por el método de participación patrimonial.

- Empresas con ejecutivos o gerencias comunes. Por ejemplo, presidente y/u otros miembros de la Junta Directiva.
- Empresas o personas con las cuales existen contratos o convenios que representan volúmenes significativos en las operaciones de una de ellas. Por ejemplo, el tener un solo cliente, proveedor, distribuidor, financista.

#### **2.4.8 DNA 08 Comunicación entre el auditor predecesor y el sucesor**

Esta declaración proporciona una guía a ser utilizada entre el auditor predecesor y su sucesor, cuando un cambio de auditores ha ocurrido, o está en proceso. El término “auditor predecesor” se refiere a un auditor que ha renunciado a un trabajo de auditoría o al que se le ha notificado que sus servicios han terminado. El término “auditor sucesor” se refiere a un auditor que ha aceptado un trabajo de auditoría o un auditor que ha sido invitado a hacer una propuesta para un trabajo de auditoría. Esta declaración es aplicable siempre que un auditor independiente ha sido contratado o está por ser contratado para hacer el examen de los estados financieros de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas.

La comunicación podrá ser oral o escrita, pero el auditor predecesor y el sucesor deberán guardar, con la confidencialidad que el caso requiera, la información que crucen entre sí. Esta obligación es necesaria aun cuando el auditor sucesor acepte o no el trabajo.

#### **2.4.9 DNA 09 Procedimientos analíticos de revisión**

Esta Declaración se aplica a los procedimientos analíticos de revisión en un examen efectuado de acuerdo con las normas de auditoría de aceptación

general. Proporciona una guía para la consideración del auditor cuando aplica tales procedimientos, pero no especifica los procedimientos de revisión analítica que se requieren en esta Declaración.

Los procedimientos analíticos de revisión corresponden a pruebas sustantivas de la información financiera hecha por un estudio y comparación de las relaciones entre los datos. El grado de confianza del auditor en las pruebas sustantivas puede derivarse de las pruebas de detalle de las transacciones y saldos, de los procedimientos de revisión analítica, o de la combinación de ambos. Tal decisión dependerá de cómo juzgue el auditor la efectividad y eficiencia esperadas de los tipos de procedimientos respectivos.

Cuando los procedimientos analíticos de revisión identifican fluctuaciones que no se esperaban, o la ausencia de fluctuaciones cuando éstas se esperaban u otras partidas que aparezcan anormales, el auditor deberá investigarlas si considera que son indicativas de hechos que tengan un efecto importante en su examen.

#### **2.4.10 DNA 10 Evidencia comprobatoria**

Esta norma relativa a la ejecución del trabajo expresa: “Se debe obtener una evidencia comprobatoria suficiente y competente por medio de la inspección, observación, indagación, y confirmación, con objeto de tener una base razonable para emitir una opinión sobre los estados financieros que se examinan”.

El grado de validez de tal evidencia, para efectos de la auditoria, descansa en el juicio del auditor; en este respecto, la evidencia de auditoría difiere de la evidencia legal, la cual se encuentra circunscrita a reglas rígidas.

La influencia del material de evidencia sobre el auditor varía substancialmente a medida que éste va formando su opinión sobre los estados financieros que está examinando. La pertinencia de la evidencia, su objetividad, oportunidad y la existencia de otro material que corrobore las conclusiones a las cuales conduce, descansa en su adecuabilidad.

#### **2.4.11 DNA 11 El dictamen del contador público independiente sobre los estados financieros**

La función primaria y principal responsabilidad del contador público en su actuación como profesional independiente, es expresar una opinión sobre los estados financieros que ha examinado; es lo que se conoce como el “informe de auditoría” o “dictamen”. Este concepto establece lo siguiente:

El dictamen debe contener la expresión de una opinión en relación con los estados financieros tomados en conjunto o una declaración de que dicha opinión no puede ser expresada, en cuyo caso deben indicarse las razones para dicha abstención.

En todos los casos en que el nombre de un contador público quede asociado con algunos estados financieros, el contador público debe expresar, de manera clara e inequívoca, la naturaleza de su relación con dichos estados financieros.

El dictamen de auditoría es el documento que describe la naturaleza y alcance del examen de los estados financieros de una entidad y presenta la opinión del contador público independiente (auditor) sobre los estados financieros que ha examinado.

#### **2.4.12 DNA 12 Control de calidad en el ejercicio profesional**

Esta declaración proporciona una guía para las organizaciones o firmas de Contadores Públicos y Contadores Públicos Independientes que presten sus servicios en forma individual, en relación con las políticas y procedimientos sobre el control de calidad.

La organización profesional deberá implementar políticas y procedimientos de control de calidad debidamente enfocados para asegurar que todos aquellos trabajos son ejecutados de acuerdo con las normas y procedimientos de auditoría.

La aplicación de las políticas y procedimientos de control de calidad, dependerán de factores variables como son: número de clientes, naturaleza de esos clientes, situaciones geográficas con respecto a los clientes (dispersión o concentración), organización consideraciones sobre un apropiado costo/beneficio. Por lo tanto las políticas y procedimientos que deberían aplicarse varían dependiendo de las circunstancias anteriores.

#### **2.4.13 DNA 13 El examen de la información financiera prospectiva**

El propósito de esta Declaración es establecer normas y proporcionar lineamientos para examinar y comunicar sobre información financiera prospectiva, incluyendo los procedimientos del examen para los mejores estimados y supuestos hipotéticos.

Esta norma aclara y circunscribe la responsabilidad del contador público independiente (CPI) en relación con la información prospectiva, de acuerdo

con lo establecido en el artículo 12 del Código de Ética Profesional del Contador Público, en el que se establece:

*“Artículo 12.— El Contador Público que actúe en forma independiente no permitirá que se utilice su nombre en relación con proyectos e información financiera o estimaciones de cualquier índole, cuya realización dependa de hechos futuros, en tal forma que induzca a creer que el Contador Público asume la responsabilidad sobre el cumplimiento o realización de esas estimaciones o proyectos”.*

Esta DNA no aplica al examen de información financiera prospectiva expresada en términos generales o narrativos, como por ejemplo, los informes para la discusión y análisis presentados a la gerencia en el informe anual de una entidad.

Información financiera prospectiva significa información financiera proyectada de una entidad, basada en supuestos sobre hechos o sucesos que pueden ocurrir en el futuro y que afectarán financieramente los planes de esta entidad en un contexto económico determinado. La información financiera prospectiva puede ser en forma de presupuesto, una proyección o una combinación de ambos, por ejemplo, un presupuesto de un año y una proyección de 5 años.

## **2.5 Normas Internacionales de Auditoría (NIaS)**

Las normas de auditoría son los requisitos mínimos de calidad, relativas a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo. La mayoría de este grupo de normas es contemplado también en los Códigos de Ética de otras profesiones.

### **2.5.1 NIA 200 Objetivos y principios que gobiernan una auditoría**

Esta norma establece que el objetivo de la auditoría de estados financieros, preparados dentro del marco de políticas contables reconocidas, es permitir que el auditor exprese su opinión sobre dichos estados financieros. Esta norma describe los principios básicos que regulan las responsabilidades de un auditor, y que deben ser cumplidos cuando se lleva a cabo una auditoría.

Para ello el contador público debe cumplir con las prescripciones del Código de Ética, con las de las NIAs y con otras normas legales o reglamentarias aplicables manteniendo una actitud de escepticismo dado que los estados contables pueden contener errores importantes.

Dichos principios básicos son aplicables al examen de la información financiera de una entidad, ya sea ésta con o sin fines de lucro, y sin tener en cuenta su tamaño y forma jurídica, cuando dicho examen es conducido con el propósito de expresar una opinión sobre la misma. Esta norma cubre aspectos tales como integridad, objetividad e independencia, confiabilidad, destrezas y competencia.

Finalmente, la norma, claramente destaca que es responsabilidad de la dirección del ente la preparación de los estados contables, mientras que la responsabilidad del auditor se circunscribe a su examen. (Mantilla, 2009).

### **2.5.2 NIA 210 Términos de los trabajos de auditoría**

Esta norma proporciona pautas para la preparación de la carta de contratación, en la cual el auditor documenta y confirma la aceptación de un

trabajo, el objetivo y alcance de la auditoría, el grado de su responsabilidad ante el cliente y el formato del informe a ser emitido. (Mantilla, 2009).

### **2.5.3 NIA 220 Control de calidad para el trabajo de auditoría**

Trata sobre 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 todas las auditorías efectuadas están de acuerdo con los principios básicos que regulan la auditoría.

Las políticas y procedimientos de control de calidad deberán implementarse tanto al nivel de la firma de auditoría como en las auditorías en particular.

La firma de auditoría deberá implementar políticas y procedimientos de control de calidad diseñados para asegurar que todas las auditorías son conducidas de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría. Las políticas y procedimientos generales de control de calidad de la firma deberán comunicarse a su personal en una manera que brinde certidumbre de que las políticas y procedimientos son comprendidos e implementados.

El auditor deberá implementar aquellos procedimientos de control de calidad que sean, en el contexto de las políticas y procedimientos de la firma, apropiados a la auditoría en particular. (Mantilla, 2009).

#### **2.5.4 NIA 230 Documentación del trabajo**

Son los papeles de trabajo preparados u obtenidos por el auditor y conservados por él para ayudar a la planificación, realización, y supervisión de 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.

Esta norma establece que el auditor debe dejar evidencia documentada de los asuntos importantes para respaldar su opinión y demostrar que la auditoría se realizó de acuerdo a las Normas Internacionales de Auditoría.

El auditor deberá tomar las medidas necesarias para mantener la confidencialidad de los papeles de trabajo y para su retención por un periodo suficiente. (Lattuca, 2003).

#### **2.5.5 NIA 240 Fraude y error en los estados contables**

Trata la responsabilidad del auditor para la detección de información significativamente errónea que resulte de fraude o error, al efectuar la auditoría de información financiera. Proporciona una guía con respecto a los procedimientos que debe aplicar el auditor cuando encuentra situaciones que son motivo de sospecha o cuando determina que ha ocurrido un fraude o error.

Establece la responsabilidad del auditor respecto a la existencia de fraude y error en los estados contables sometidos a su examen.

La norma señala como responsabilidad del auditor, la de conducir una auditoría cumpliendo con las NIAs de manera que los procedimientos seleccionados estén dirigidos a expresar una opinión acerca de si los estados contables examinados, en sus aspectos significativos, están libres de errores y fraudes importantes. Cabe notar que, claramente, la norma destaca que el auditor no es responsable por la prevención del fraude y el error.

La NIA que se comenta destaca las limitaciones inherentes a una auditoría respecto de obtener absoluta seguridad de detectar fraudes y errores aún cuando la auditoría haya sido eficientemente planeada y eficazmente ejecutados los procedimientos de acuerdo con las NIAs.

También la norma hace un análisis de los procedimientos que debe cumplir el auditor cuando existen circunstancias que indican una posible distorsión de los estados contables y, en particular, cuando la distorsión se debe a un posible fraude. (Lattuca, 2003).

#### **2.5.6 NIA 250 Consideraciones de las leyes y regulaciones en la auditoría de los estados financieros**

Esta norma tiene como objetivo establecer normas y pautas sobre la responsabilidad del auditor en la consideración de las leyes y reglamentaciones en una auditoría de estados financieros.

El auditor debe planear la auditoria con una actitud de escepticismo profesional reconociendo que la auditoria puede revelar hechos que pueden cuestionar si la entidad está incumpliendo con leyes y reglamentos. (Mantilla, 2009).

### **2.5.7 NIA 260 Comunicación de asuntos de auditoría con los administradores de la entidad**

Esta norma establece que el auditor deberá comunicar a los administradores de la compañía, asuntos de interés que surjan como resultado de su auditoria. Para ello debe establecer claramente las personas relevantes encargadas de la administración, con la debida confidencialidad que debe guardar respecto de los hallazgos de auditoría. (Lattuca, 2003).

### **2.5.8 NIA 300 Planeamiento de la auditoria de estados financieros**

Esta norma establece lineamientos para enfocar el alcance esperado en la auditoría a través de un plan global, desarrollando, documentando el alcance y conducción esperado de la auditoría. Y el programa de auditoría exponiendo su naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos planeados.

Se refiere a la responsabilidad del auditor para el planeamiento efectivo de un trabajo recurrente y distingue los aspectos que debe considerar en una primera auditoria. Algunos de los asuntos que deberá tener en cuenta para desarrollar este plan son, el conocimiento del negocio, la comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno, la determinación e identificación de los riesgos y la importancia relativa, la naturaleza, tiempos,

y alcance de los procedimientos, la coordinación, dirección, supervisión y revisión, entre otros asuntos. (Mantilla, 2009).

### **2.5.9 NIA 315 Comprensión del ente y su ambiente y evaluación del riesgo de errores significativos**

El auditor debe obtener una comprensión de la entidad y de su ambiente incluido el control interno que sea suficiente para identificar y evaluar los riesgos de errores significativos en los estados contables debido a fraudes o simplemente errores y que sea suficiente para diseñar y ejecutar los procedimientos de auditoría apropiados. Entre los procedimientos que el auditor debería ejecutar, 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. (Mantilla, 2009).

### **2.5.10 NIA 320 Importancia relativa de la auditoría**

La norma proporciona las guías para determinar la significación, su relación con el riesgo de auditoría y la evaluación de los efectos de los errores. Se refiere al efecto que los errores significativos tienen en el informe del auditor.

Al realizar el plan de auditoría el auditor establece un nivel aceptable de importancia relativa a modo de detectar en forma cuantitativa las representaciones erróneas de importancia relativa. Adicionalmente, el auditor necesita considerar la posibilidad de representaciones erróneas de cantidades relativamente pequeñas que, acumulativamente podrían tener un efecto importante sobre los estados financieros. (Mantilla, 2009).

### **2.5.11 NIA 330 Respuestas del auditor a los riesgos valorados**

Esta norma se fundamenta en los procedimientos que el auditor debe realizar en vista a los riesgos arrojados en la auditoría es decir aplicar todos aquellos procedimientos que sean necesarios para corregir los riesgos, como son pruebas de controles.

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, incluyendo 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. Expresa de qué modo deben documentarse en los papeles de trabajo los resultados de procedimientos aplicados. (Lattuca, 2003).

### **2.5.12 NIA 500 Elementos de juicio en la auditoría**

Su propósito es establecer estándares y ofrecer orientación sobre que constituye evidencia en la auditoría de estados financieros, la calidad y la cantidad de la evidencia de auditoría a ser obtenida, y los procedimientos de auditoría que los auditores usan para obtener esa evidencia. Algunos de los procedimientos que se desarrollan son los siguientes : a) la inspección de registros y documentos; b) la inspección de activos físicos; c) la observación; d) la indagación oral; e) las confirmaciones de terceros; f) los re cálculos aritméticos; g) el reproceso de la información y h) las revisiones analíticas sustantivas.( Mantilla, 2009).

### **2.5.13 NIA 501 Elementos de juicio en la auditoría - consideraciones para ítems específicos**

Su propósito es establecer estándares y ofrecer orientación adicional a la contenida en la ISA 500 con relación a ciertos saldos de cuentas específicas y otras revelaciones; Cuando el inventario es de importancia relativa para los estados financieros, el auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría respecto de su existencia y condición, asistiendo al conteo físico del inventario a menos que no sea factible.

Esta norma trata también, los procedimientos que el auditor debe llevar a cabo para tomar conocimiento de cualquier litigio o reclamo que involucre al ente y que pueda tener un efecto significativo en los estados financieros. (Mantilla, 2009).

### **2.5.14 NIA 505 Confirmaciones externas**

Esta norma establece que la confirmación externa es el proceso de obtener y evaluar evidencia de auditoría a través de comunicación directa de una tercera parte.

Como esta evidencia de auditoría es más confiable por ser externa a la entidad y por ser escrita, ayuda a reducir a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de auditoría para las aseveraciones relacionadas.

### **2.5.15 NIA 510 Contrato iniciales de auditoría - balance de apertura**

Se refiere a las responsabilidades del auditor relacionado con los saldos de apertura cuando llevan a cabo un contrato inicial de auditoría, el auditor

deberá obtener evidencia suficiente apropiada de que los saldos de apertura no contengan representaciones erróneas que afecten los estados financieros del periodo actual.

Además de las cantidades de los estados financieros, los saldos de apertura incluyen asuntos que requieren revelación dado que existían al inicio del período, tales como las contingencias y los compromisos. (Mantilla, 2009)

#### **2.5.16 NIA 520 Procedimientos analíticos**

La norma define “procedimientos analíticos” como aquellos relacionados con el análisis de índices y tendencias significativas incluyendo la investigación resultante de fluctuaciones y relaciones que son inconsistentes con otra información relevante o que se desvían de las cantidades pronosticadas.

La norma provee guías para la aplicación de procedimientos de revisión analítica en las etapas de planeamiento, de recopilación de elementos de juicio es decir como pruebas sustantivas y a la finalización de la auditoría como una revisión global.

#### **2.5.17 NIA 530 Muestreo en la auditoria y otros procedimientos en pruebas selectivas**

La norma define “Muestreo de auditoría” como la aplicación de procedimientos de auditoría a menos del 100% de las partidas que integran el saldo de una cuenta o clase de transacciones.

Al diseñar los procedimientos de auditoría, el auditor deberá determinar los medios apropiados para seleccionar las partidas sujetas a prueba a fin de reunir evidencia en la auditoría que cumpla los objetivos de ésta; En los procedimientos sustantivos puede usarse para verificar una o más características sobre una cifra de los estados financieros o para hacer una estimación de alguna partida en particular. (Mantilla, 2003).

#### **2.5.18 NIA 540 Auditoria de estimaciones contables**

El auditor deberá obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría respecto de las estimaciones contables. Las estimaciones contables son hechas por la administración y en algunos casos basadas en condiciones de incertidumbre, por lo tanto el riesgo de representación errónea importante es mayor cuando implican estimaciones contables.

El auditor debería evaluar si los datos sobre los que la estimación se basa son exactos, completos y relevantes, además, de evaluar si son reunidos, analizados y proyectados apropiadamente para formar una base razonable para determinar la estimación contable. (Mantilla, 2009).

#### **2.5.19 NIA 550 Partes relacionadas**

El auditor debe ejecutar procedimientos de auditoría tendientes a obtener elementos de juicio válidos y suficientes respecto de la identificación y exposición que la dirección ha hecho de las partes relacionadas y del efecto de las transacciones significativas hechas por el ente con las partes relacionadas.

Asimismo, la norma requiere que el auditor obtenga adecuadas representaciones de la dirección sobre esta materia. Finalmente, la norma determina que si el auditor tiene dudas sobre la obtención de elementos de juicio válidos y suficientes sobre este punto, debe modificar apropiadamente la opinión que emita sobre los estados contables del ente. (Mantilla, 2009).

#### **2.5.20 NIA 560 Eventos subsiguientes**

La norma establece que el auditor debe considerar los efectos de los hechos posteriores al cierre de los estados contables examinados sobre tales estados y sobre su informe de auditoría. (Lattuca, 2003).

#### **2.5.21 NIA 570 Negocio en marcha**

Se refiere a la responsabilidad del auditor en la auditoría de estados financieros con relación al uso que, en la preparación y presentación de los estados financieros, hace la administración respecto del supuesto negocio en marcha.

Si existiera la incertidumbre de importancia relativa relacionada al suceso o condición que pueda proyectar duda importante sobre la capacidad de la entidad de continuar como en negocio en marcha y la entidad hace la revelación adecuada en los estados financieros, el auditor deberá expresar una opinión sin salvedad pero modificar el dictamen añadiendo un párrafo de énfasis del asunto; Si, a juicio del auditor, la entidad no tendrá la capacidad de continuar como un negocio en marcha, este deberá expresar una opinión adversa si los estados financieros han sido preparados sobre una base de negocio en marcha. (Mantilla, 2009).

### **2.5.22 NIA 580 Representaciones de la administración**

El auditor deberá obtener evidencia de que la administración reconoce su responsabilidad por la presentación razonable de los estados financieros de acuerdo al marco de referencia para informes financieros, y que ha aprobado los estados financieros. (Mantilla, 2009).

### **2.5.23 NIA 600 Uso del trabajo de otro auditor**

Cuando el auditor principal usa el trabajo de otro auditor, el auditor principal debe determinar cómo el trabajo del otro auditor afectará la auditoría. La norma trata en detalle los procedimientos del auditor principal; la consideración que éste debe hacer de los hallazgos significativos del otro auditor; la cooperación entre los auditores; las consideraciones sobre el informe de auditoría y las guías sobre la división de responsabilidades. (Mantilla, 2009).

### **2.5.24 NIA 610 Consideración del trabajo de auditoría interna**

Su propósito es establecer estándares y ofrecer orientación para los auditores externos cuando consideren el trabajo de la auditoría interna. Esta ISA no se refiere a los casos cuando personal de auditoría interna le ayuda al auditor externo aplicar procedimientos de auditoría interna. (Mantilla, 2009).

### **2.5.25 NIA 620 Uso del trabajo de un experto**

El propósito de esta norma es proporcionar pautas con respecto a la responsabilidad del auditor y los procedimientos que debe aplicar con

relación a la utilización del trabajo de un especialista como evidencia de auditoría.

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

El auditor debe determinar si necesita usar los servicios de un experto y en qué casos; luego evaluar la competencia y objetividad del experto; seguidamente, analizar el alcance del trabajo del experto; a continuación, evaluar el trabajo realizado por el experto y, finalmente, evaluar si será necesario modificar su informe de auditoría haciendo referencia al trabajo del experto ya que si no hiciera tal referencia el informe sólo podría ser favorable y sin salvedades. (Mantilla, 2009).

#### **2.5.26 NIA 700 El informe del auditor sobre los estados financieros**

La norma trata sobre la forma y contenido del informe del auditor sobre los estados contables auditados para lo cual debe revisar y evaluar las conclusiones derivadas de los elementos de juicio obtenidos que sustentan su opinión. La opinión debe ser escrita y referirse a los estados en su conjunto.

El dictamen del auditor puede expresar una opinión limpia o con modificaciones (que incluyen asuntos que no cambian la opinión limpia, salvedades, abstención de opinión u opinión adversa).

Se expresará una opinión limpia cuando el auditor concluye que los estados financieros son razonables de acuerdo con el marco de referencia.

Deberá expresar una opinión con salvedad cuando concluye que no puede expresar una opinión limpia, pero la limitación en el alcance o la diferencia con la administración no es tan importante como para expresar una opinión adversa o una abstención. Deberá expresar una opinión adversa cuando el efecto de un desacuerdo sea tan importante para los estados financieros que el auditor concluya que una salvedad al dictamen no sea adecuada para revelar la naturaleza engañosa o incompleta de los estados financieros. (Lattuca, 2003).

#### **2.5.27 NIA 701 Modificaciones al reporte del auditor independiente**

El propósito de esta norma es establecer estándares y ofrecer orientación 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. (Mantilla, 2009).

#### **2.5.28 NIA 710 Comparativos**

Su propósito es establecer estándares y ofrecer orientación sobre las responsabilidades del auditor en relación con los comparativos. No se refiere a las situaciones cuando los estados financieros resumidos se presentan con los estados financieros auditados.

Los comparativos para esta norma hace referencia a: cifras correspondientes: cuando se incluyen cantidades y otras revelaciones para el periodo precedente como parte de los estados financieros del periodo presente, y se supone sean leídas en relación con las cantidades y otras revelaciones relativas al periodo actual. (Mantilla, 2009).

### **2.5.29 NIA 720 Responsabilidad del auditor en relación con otra información contenida en documentos que contienen estados financieros auditados**

Se refiere a la responsabilidad del auditor en relación con otra información contenida en documentos que contienen estados financieros auditados y el consiguiente reporte del auditor.

Esta otra información puede incluir un informe de la administración, resúmenes o puntos sobresalientes, datos de empleo, desembolsos de capital planeados, índices financieros, nombre de funcionarios y datos trimestrales seleccionados.

### **2.5.30 NIA 800 El informe del auditor sobre compromisos de auditoría de propósitos especiales**

El auditor deberá analizar y evaluar las condiciones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida durante el trabajo de auditoría con propósito especial como la base para una expresión de opinión. El dictamen deberá contener una clara expresión de opinión.

Algunos de los tipos de dictámenes que cubre esta norma incluye:

- El conjunto completo de estados financieros preparados de acuerdo con otra base comprensiva de contabilidad.
- El componente de un conjunto completo de estados financieros de propósito general o de propósito especial tal como un estado financiero

individual, cuentas especificadas, elementos de cuentas, o elementos contenidos en un estado financiero.

- Cumplimiento con acuerdos contractuales.

## **2.6 Declaraciones Internacionales de Auditoría (DIPAS)**

Las DIPAS son lineamientos que tienen la intención de mejorar el grado de uniformidad de las prácticas de auditoría y servicios relacionados en todo el mundo. Estas se emiten para proveer asistencia práctica a los contadores profesionales en la implementación de las NIAs y para promover el buen ejercicio profesional. Las declaraciones Internacionales de Auditoría se agrupan de la siguiente manera:

### **2.6.1 DIPA 1000 Procedimientos de confirmación entre bancos**

Procedimientos para las confirmaciones de saldos y otras transacciones entre bancos, sea que estos aparezcan en los estados contables como aquellos ítems que están en notas o directamente fuera del balance.

### **2.6.2 DIPA 1001 Ambientes de procesamientos electrónicos de datos - Microcomputadores**

Esta declaración describe para un ambiente computarizado los efectos de las computadoras personales (PC) individuales, cuyos controles internos y de seguridad de los sistemas difieren de los grandes sistemas computarizados on-line o en red.

### **2.6.3 DIPA 1002 Ambientes de procesamientos electrónicos de datos-sistemas de computadores “en línea”**

Esta declaración se refiere a los efectos de un sistema computarizado on-line sobre los sistemas contables del cliente, los controles internos relacionados y los procedimientos de auditoría.

### **2.6.4 DIPA 1003 Ambientes de procedimientos electrónicos de datos-sistemas de base de datos**

Este pronunciamiento describe los efectos de un sistema de bases de datos sobre los sistemas contables del cliente, los controles internos relacionados y los procedimientos de auditoría.

### **2.6.5 DIPA 1004 La relación entre supervisores bancarios y auditores externos**

Esta declaración se refiere a la relación que debe mantener el auditor externo de un banco con los demás supervisores externos de una entidad bancaria, tal como en la Argentina la que efectúa el Banco Central. La norma sugiere mecanismos de efectiva coordinación y diálogo entre las partes y establece las responsabilidades de la dirección del banco.

### **2.6.6 DIPA 1005 Consideraciones especiales en la auditoría de entidades pequeñas**

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.

### **2.6.7 DIPA 1006 La auditoría de bancos comerciales internacionales**

El propósito de esta declaración es proveer guías adicionales a los auditores para amplificar e interpretar las normas de auditoría en el contexto de una auditoría de bancos comerciales internacionales.

### **2.6.8 DIPA 1007 Comunicación con la administración**

Esta Declaración considera la relación del auditor con la gerencia, resume ciertos temas ya contemplados en las Normas Internacionales de Auditoría y brinda pautas adicionales. Algunos aspectos de la relación del auditor con la gerencia son determinados por requisitos legales y profesionales.

### **2.6.9 DIPA 1008 Evaluación del riesgo y el control interno**

Este pronunciamiento se refiere a la descripción de variados sistemas de información computarizados de diferentes características y de sus efectos sobre la contabilidad, los sistemas de control interno correlacionados y los procedimientos aplicables por el auditor externo en tales contextos.

### **2.6.10 DIPA 1009 Técnicas de auditoría con ayuda del computador**

Esta declaración describe para un contexto de tecnología de la información computarizada, las técnicas de auditoría asistidas por computadoras (CAATs) incluidas las herramientas de computación que pueden ser usadas en la aplicación de los diferentes procedimientos de auditoría.

### **2.6.11 DIPA 1010 La consideración de asuntos ambientales en la auditoría de 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.

### **2.6.12 DIPA 1012 Auditoría de instrumentos derivados financieros**

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.

### **2.6.13 DIPA 1013 Comercio electrónico - Efecto sobre la auditoría 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.

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

El propósito de esta declaración es proveer guías adicionales cuando el auditor tiene que expresar una opinión sobre estados contables preparados por la dirección sobre la base de las normas internacionales de contabilidad o en combinación con las normas locales.

#### **2.7 Normas Internacionales sobre Servicios Relacionados (NISR) o International Standards on Related Services (ISRSs)**

Estas normas fueron emitidas para aplicarlas a los contratos de compilación, a los contratos para aplicar a la información de procedimientos de acuerdos convenidos y a otros servicios de no aseguramiento. (Blanco Luna, 2006).

##### **2.7.1 NISR O ISRS 4400 Compromisos para ejecutar procedimientos acordados sobre información contable**

Esta norma es aplicable a un estado contable en particular o a ciertos componentes de los estados contables y se refiere a procedimientos convenidos con el cliente o terceras partes.

Debe fijar en la carta convenio los procedimientos acordados, la oportunidad de su aplicación y la restricción del uso de su informe que es sólo para el comitente.

En el informe el auditor debe dejar constancia de todo lo anterior y de que no se ha hecho una auditoría. Debe indicar que si esta hubiera sido

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

### **2.7.2 NISR O ISRS 4410 Compromisos de compilación de información**

Esta norma consiste en establecer y proporcionar lineamiento sobre responsabilidades profesionales del contador público cuando se lleva a cabo un contrato para compilar información financiera y sobre la forma y contenido del informe que el contador emita en conexión con dicha compilación.

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

En cuanto a su informe, debe declarar que hizo el trabajo según esta NISR o en su caso la norma aplicable. En caso de no ser independiente debe mencionarlo. También debe identificar la información compilada indicando que le fue proporcionada por la dirección y que es de responsabilidad de ella y debe, finalmente, declarar que no ha efectuado una auditoría y que, por lo tanto, no da ningún tipo de seguridad de auditoría. (Lattuca, 2003).

### **2.8 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).

### **2.8.1 NICR O ISRE 2400 Norma internacional sobre compromisos de revisión**

El objetivo de la presente norma internacional sobre compromisos de revisión (ISRE) es establecer normas y proporcionar una guía sobre las responsabilidades del profesional, que no sea el auditor de la entidad, cuando emprende un compromiso de revisión de estados financieros y sobre el formato y contenido del informe que el profesional deberá emitir en relación con dicha revisión.

El objetivo de una revisión es permitirle al auditor establecer sí, sobre la base de procedimientos limitados que no proveen todos los elementos de juicio que requeriría una auditoría, alguna cuestión le ha llamado la atención como para creer que los estados contables no están preparados, en sus aspectos significativos, de acuerdo con las normas contables vigentes. Es decir, que el informe ofrece un nivel moderado de seguridad (seguridad negativa) que es menor que la seguridad de auditoría.

Por ello, el auditor luego de explicar en su informe la limitación al alcance y que no expresa una opinión de auditoría, incluye un párrafo que diría, en su caso, “con base en el alcance mencionado nada ha surgido para creer que los estados contables no presentan razonablemente la información de acuerdo con las normas contables profesionales”. Si tuviera alguna observación que formular con base en los procedimientos efectuados debería mencionarla en su informe.

## **2.8.2 NICR O ISRE 2410 Revisión de información financiera intermedia, realizada por el auditor independiente de la entidad**

Esta norma tiene como propósito proporcionar lineamientos sobre las responsabilidades profesionales del auditor; cuando se compromete a un trabajo para revisar información financiera intermedia de un cliente de auditoría, y sobre la forma y contenido del informe. El objetivo de la revisión de la información financiera intermedia es hacer posible al auditor 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.

Para fines de esta Norma de Trabajos de Revisión (NTR) la información financiera intermedia es información financiera que se prepara y presenta de acuerdo con un marco de referencia de información financiera aplicable y comprende o un juego completo o un juego condensado de estados financieros por un periodo más corto que el año fiscal de la entidad.

El auditor contratado para desempeñar una revisión de información financiera intermedia deberá desempeñar la revisión de acuerdo con esta NTR. Al desempeñar la auditoría de los estados financieros anuales, el auditor obtiene un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno. Cuando se contrata al auditor para revisar la información financiera intermedia, este entendimiento se actualiza mediante averiguaciones hechas en el curso de la revisión, y ayuda al auditor a centrarse en las averiguaciones que debe hacer y los procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión por aplicar. Un profesional contratado para desempeñar una revisión de información financiera

intermedia, que no sea el auditor de la entidad, desempeñará la revisión de acuerdo con la NTR 2400, Trabajos para revisar estados financieros. Como el profesional ordinariamente no tiene el mismo entendimiento que el auditor de la entidad sobre ésta y su entorno, incluyendo su control interno, el profesional necesita llevar a cabo diferentes averiguaciones, y procedimientos para cumplir con el objetivo de la revisión.

## **2.9 Normas Internacionales sobre Compromisos de Seguridad (NICS) o International Standards on Assurance Engagements (ISAEs)**

Estas normas fueron emitidas para aplicarlas en contratos de aseguramiento que se refiera a información diferente de la información financiera histórica.

Entre estos servicios de Aseguramiento mencionamos:

- Revisiones del sistema de información diseñadas para identificar, desarrollar y probar los controles internos y políticas de control con respecto a los ambientes de tecnología de la información.
- Revisiones de control para estudiar una serie de objetivos de administración.
- Medición del desempeño de los negocios.
- Revisión y Planeación de Infraestructura Tecnológica.

Todo contrato de aseguramiento debe contener los siguientes cinco elementos:

- a) Una relación entre tres partes que incluya al profesional en ejercicio, la parte responsable y los usuarios a quienes está dirigido.

- b) Una materia sujeto que sea apropiada.
- c) Criterios.
- d) Evidencia suficiente y apropiada (incluye los elementos de escepticismo profesional, materialidad y riesgo del contrato de aseguramiento, así como la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de de obtención de evidencia); y
- e) Un reporte de aseguramiento escrito en la forma apropiada para el contrato de aseguramiento razonable o para el contrato de aseguramiento limitado.

### **2.9.1 NICS O ISAE 3000 Contratos de aseguramiento diferentes de las auditorías o revisiones de información financiera histórica**

Esta norma se estableció con la finalidad de proporcionar a los Contadores Profesionales en la práctica pública: los principios básicos, procedimientos esenciales; y guías que le sirvan de base para realizar la ejecución de contratos de aseguramiento diferentes de auditorías o revisiones de la información financiera histórica cubiertas por ISAs (NIAs) ó ISREs.

Existen dos tipos de contratos de aseguramientos que le es permitido ejecutar a un Contador Profesional, estos son los siguientes:

- Contrato de aseguramiento razonable: Su objetivo es una disminución en el riesgo de contrato de aseguramiento hasta un nivel aceptablemente bajo según las circunstancias del contrato como base para una forma positiva de expresión de la conclusión del contador profesional.

- Contrato de aseguramiento limitado: Su objetivo es una reducción en el riesgo del contrato de aseguramiento hasta un nivel que sea aceptable a las circunstancias del contrato, pero donde ese riesgo es más grande que para un contrato de aseguramiento razonable, como base para una forma de expresión negativa de la conclusión del contador profesional.

Esta ISAE debe cumplir con los requerimientos establecidos en el Marco Conceptual Internacional sobre Contratos de Aseguramiento, uno de los objetivos principales de esta estructura conceptual, es diferenciar un Contrato de Aseguramiento de otros servicios prestados por la profesión contable. Este Marco Conceptual tiene los siguientes propósitos:

- Describir los objetivos y elementos de los Contratos de Aseguramiento que tienen la intención de proveer niveles de aseguramiento ya sean altos o moderados.
- Establecer Normas para proveer orientación dirigida a los Contadores Profesionales en la práctica pública en relación con el desempeño de los contratos que tienen la misma intención de proveer un nivel alto de aseguramiento.
- Actuar como una estructura conceptual para el desarrollo por parte de IAASB de normas específicas para tipos particulares de Contratos de Aseguramiento.

### **2.9.2 NICS O 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” (Presupuestos) 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 (planes de negocios).

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.

### **2.9.3 NICS 3402 Garantía de informes sobre los controles en una organización de servicios**

Se refiere a los compromisos de aseguramiento llevados a cabo por un Contador profesional en ejercicio público para suministrar un reporte para uso por parte de las entidades usuarias y sus auditores sobre los controles en la organización de servicio que le presta un servicio a las entidades usuarias que probablemente es relevante para el control interno de las entidades usuarias. Esta ISAE se relaciona con la NIA 402(Consideraciones de auditoría relativas a entidades que utilizan organizaciones de servicio) ya los reportes preparados de acuerdo con este ISAE son capaces de proveer evidencia apropiada según la NIA 402.

El auditor del servicio puede obtener seguridad de que la descripción que la organización de servicio hace respecto de su sistema de control representa de manera razonable el sistema tal y como fue diseñado e implementado durante el período especificado.

**2.10 Cuadro comparativo entre las normas de auditoría locales y servicios afines con las normas internacionales de auditoría**

DNA	NIAs
<p><b>DNA 0 Normas de auditoría de aceptación general:</b> Esta declaración proporciona una guía de normas y dar lineamientos a seguir sobre los objetivos y principios generales a seguir al realizar una auditoría.</p>	<p><b>NIA 200 Objetivos y principios básicos que regulan una auditoría de estados financieros:</b> El propósito de esta norma es establecer normas y dar lineamientos sobre el objetivo y los principios generales que rigen una auditoría de estados financieros.</p>
<p><b>DNA 01 Papeles de trabajo:</b> El Contador Público debe preparar y conservar papeles de trabajo. La información contenida en los papeles de trabajo constituye el registro principal del trabajo que el Contador Público ha hecho y las conclusiones a que ha llegado sobre asuntos importantes.</p>	<p><b>NIA 230 Documentación:</b> Esta norma establece que el auditor debe dejar evidencia documentada de los asuntos importantes para respaldar la opinión del auditor y demostrar que la auditoría se realizó de acuerdo a las Normas Internacionales de Auditoría.</p>
<p><b>DNA 02 Solicitud de información al abogado del cliente:</b> Esta proporciona una guía de los procedimientos que un contador público debe considerar para identificar litigios, demandas y otras reclamaciones o contingencias de tipo legal, y para satisfacerse así mismo de la forma en que éstos se contabilizan y</p>	<p><b>No tiene relación con ninguna de las NIAs creadas.</b></p>

<p>revelan cuando está llevando a cabo un examen de acuerdo con normas de auditoría de aceptación general.</p>	
<p><b>DNA 03 Manifestaciones de la gerencia:</b> Durante el examen de los estados financieros, la gerencia hace muchas manifestaciones al contador público, tanto en forma verbal como escrita, ya sea en respuesta a alguna solicitud o por medio de los estados financieros.</p>	<p><b>NIA 580 Representaciones de la administración:</b> El auditor deberá obtener evidencia de que la administración reconoce su responsabilidad por la presentación razonable de los estados financieros de acuerdo al marco de referencia para informes financieros.</p>
<p><b>DNA 04 El informe de control interno:</b> Este pronunciamiento versa sobre el contenido y presentación del informe, por medio del cual el Contador Público comunica a la Gerencia de la entidad cuyos estados financieros examina, las debilidades importantes que hayan llamado su atención durante el estudio y evaluación del Control Interno, realizado sobre bases selectivas.</p>	<p><b>Actualmente no tiene relación con ninguna de las NIAs, poseía relación con la NIA 400 y la misma fue derogada en el 2004.</b></p>
<p><b>DNA 05 Efecto de la función de auditoría interna en el alcance del examen del contador público:</b> El trabajo de los auditores internos puede ser un factor en la determinación de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos del Contador Público Independiente.</p>	<p><b>NIA 610 Uso del trabajo de auditoría interna:</b> Su propósito es establecer estándares y ofrecer orientación para los auditores externos cuando consideren el trabajo de la auditoría interna.</p>
<p><b>DNA 06 Planificación y Supervisión:</b> La presente declaración proporciona orientación al auditor independiente para que</p>	<p><b>NIA 300 Planeamiento de la auditoría de estados financieros:</b> Se refiere a la responsabilidad del auditor para el planeamiento efectivo</p>

<p>haga su examen de acuerdo con normas de auditoría de aceptación general, respecto a las consideraciones y procedimientos aplicables a la planificación y supervisión, incluyendo la preparación de un programa de auditoría.</p>	<p>de un trabajo recurrente y distingue los aspectos que debe considerar en una primera auditoría.</p>
<p><b>DNA 07 Transacciones entre partes relacionadas:</b> Esta declaración tiene por objeto definir lo que constituyen transacciones entre partes relacionadas, facilitar al contador público orientación y guías en relación con los procedimientos de auditoría que debe considerar para identificar dichas transacciones y establecer el alcance y la forma de su revelación en los estados financieros examinados.</p>	<p><b>NIA 520 Procedimientos analíticos</b> Provee guías para la aplicación de procedimientos de revisión analítica al inicio y a la finalización de la auditoría como una revisión global. La aplicación de estos procedimientos le proporciona al auditor reducir el riesgo evaluado de representación errónea de importancia relativa a nivel de una aseveración.</p> <p><b>NIA 550 Partes relacionadas:</b> El auditor debe ejecutar procedimientos de auditoría tendientes a obtener elementos de juicio válidos y suficientes respecto de la identificación y exposición que la dirección ha hecho de las partes relacionadas y del efecto de las transacciones significativas hechas por el ente con las partes relacionadas.</p>
<p><b>DNA 08 Comunicación entre el auditor predecesor el sucesor:</b> Esta declaración proporciona una guía a ser utilizada entre el auditor predecesor y su sucesor, cuando un cambio de auditores ha ocurrido, o está en proceso. Esta declaración es aplicable siempre que un auditor independiente ha sido contratado o</p>	<p><b>NIA 600 Uso del trabajo de otro auditor:</b> La norma trata en detalle los procedimientos del auditor principal; la consideración que éste debe hacer de los hallazgos significativos del otro auditor; la cooperación entre los auditores; las consideraciones sobre el informe de auditoría y las guías sobre la división de</p>

<p>está por ser contratado para hacer el examen de los estados financieros de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas.</p>	<p>responsabilidades.</p>
<p><b>DNA 09 Procedimientos analíticos de revisión:</b> Esta Declaración se aplica a los procedimientos analíticos de revisión en un examen efectuado de acuerdo con las normas de auditoría de aceptación general. Los procedimientos analíticos de revisión corresponden a pruebas sustantivas de la información financiera hecha por un estudio y comparación de las relaciones entre los datos.</p>	<p><b>NIA 500 Elementos de juicio en la auditoría:</b> Su propósito es establecer estándares y ofrecer orientación sobre que constituye evidencia en la auditoría de estados financieros, la calidad y la cantidad de la evidencia de auditoría a ser obtenida, y los procedimientos de auditoría que los auditores usan para obtener esa evidencia de auditoría.</p> <p><b>NIA 520 Procedimientos analíticos:</b> La norma define “procedimientos analíticos” como aquellos relacionados con el análisis de índices y tendencias significativas incluyendo la investigación resultante de fluctuaciones y relaciones que son inconsistentes con otra información relevante o que se desvían de las cantidades pronosticadas.</p> <p><b>NIA 530 Muestreo en la auditoría y otros procedimientos en pruebas selectivas</b> Proporciona los lineamientos sobre el uso de los procedimientos de muestreo apropiados para seleccionar las partidas sujetas a prueba a fin de reunir suficiente evidencia apropiada de auditoría lo cual asegura que el riesgo de auditoría se reduzca a un nivel aceptablemente bajo.</p>

<p><b>DNA 10 Evidencia comprobatoria:</b> La influencia del material de evidencia sobre el auditor varía substancialmente a medida que éste va formando su opinión sobre los estados financieros que está examinando. Esta norma relativa a la ejecución del trabajo expresa: “Se debe obtener una evidencia comprobatoria suficiente y competente por medio de la inspección, observación, indagación, y confirmación, con objeto de tener una base razonable para emitir una opinión sobre los estados financieros que se examinan”.</p>	<p><b>NIA 500 Elementos de juicio en la auditoría:</b> Su propósito es establecer estándares y ofrecer orientación sobre que constituye evidencia en la auditoría de estados financieros, la calidad y la cantidad de la evidencia de auditoría a ser obtenida, y los procedimientos de auditoría que los auditores usan para obtener esa evidencia de auditoría.</p> <p><b>NIA 501 Elementos de juicio en la auditoría – consideraciones para ítems específicos:</b> Su propósito es establecer estándares y ofrecer orientación adicional a la contenida en ISA 500 con relación a ciertos saldos de cuentas específicos y otras revelaciones.</p>
<p><b>DNA 11 El dictamen del contador público independiente sobre los estados financieros:</b> El dictamen debe contener la expresión de una opinión en relación con los estados financieros tomados en conjunto o una declaración de que dicha opinión no puede ser expresada, en cuyo caso deben indicarse las razones para dicha abstención. El dictamen de auditoría es el documento que describe la naturaleza y alcance del examen de los estados financieros de una entidad y presenta la opinión del contador público independiente (auditor) sobre los estados financieros que ha examinado.</p>	<p><b>NIA 240 Fraude y error en los estados contables:</b> Trata la responsabilidad del auditor para la detección de información significativamente errónea que resulte de fraude o error, al efectuar la auditoría de información financiera. Proporciona una guía con respecto a los procedimientos que debe aplicar el auditor cuando encuentra situaciones que son motivo de sospecha o cuando determina que ha ocurrido un fraude o error.</p> <p><b>NIA 700 El informe del auditor sobre los estados financieros:</b> Se expresará una opinión limpia cuando el auditor concluye que los estados financieros son razonables de acuerdo con el marco de referencia. Deberá expresar una opinión con salvedad cuando concluye que no</p>

	<p>puede expresar una opinión limpia. La norma trata sobre la forma y contenido del informe del auditor sobre los estados contables auditados para lo cual debe revisar y evaluar las conclusiones derivadas de los elementos de juicio obtenidos que sustentan su opinión. La opinión debe ser escrita y referirse a los estados en su conjunto.</p> <p><b>NIA 701 Modificaciones al reporte del auditor independiente</b> El propósito de esta norma es establecer estándares y ofrecer orientación 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><b>NIA 800 El informe del auditor sobre compromisos de auditoría de propósitos especiales</b> El auditor deberá analizar y evaluar las condiciones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida durante el trabajo de auditoría con propósito especial como la base para una expresión de opinión. El dictamen deberá contener una clara expresión de opinión</p>
<p><b>DNA 12 Control de calidad en el ejercicio profesional:</b> Esta declaración proporciona una guía para las organizaciones o firmas de Contadores Públicos y Contadores Públicos Independientes que presten sus servicios en forma individual, en relación con las políticas y</p>	<p><b>NIA 220 Control de calidad para el trabajo de auditoría:</b> El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre el control de calidad. Las políticas y procedimientos de control de calidad deberán implementarse tanto al nivel</p>

<p>procedimientos sobre el control de calidad. La organización profesional deberá implementar políticas y procedimientos de control de calidad debidamente enfocados para asegurar que todos aquellos trabajos son ejecutados de acuerdo con las normas y procedimientos de auditoría.</p>	<p>de la firma de auditoría como en las auditorías en particular. La firma de auditoría deberá implementar políticas y procedimientos de control de calidad diseñados para asegurar que todas las auditorías son conducidas de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría.</p>
<p><b>DNA 13 El examen de la información financiera prospectiva:</b> El propósito de esta Declaración es establecer normas y proporcionar lineamientos para examinar e informar sobre información financiera prospectiva, incluyendo los procedimientos del examen para los mejores estimados y supuestos hipotéticos. Información financiera prospectiva significa información financiera proyectada de una entidad, basada en supuestos sobre hechos o sucesos que pueden ocurrir en el futuro y que afectarán financieramente los planes de esta entidad en un contexto económico determinado.</p>	<p><b>Actualmente no tiene relación con ninguna de las NIAs, poseía relación con la NIA 810 que actualmente es una ISAE 3400(examen de información financiera prospectiva)</b></p>
<p><b>NISR O ISRS 4400: Compromisos para ejecutar procedimientos acordados sobre información contable:</b> 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.</p>	<p><b>SEPC N° 4 Norma para la aplicación de procedimientos previamente convenidos sobre determinada información financiera:</b> El Propósito de este Declaración sobre servicios especiales es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre las responsabilidades profesionales del contador público independiente C.P.I. cuando lleva a cabo un trabajo para</p>

	realizar procedimientos previamente convenidos a determinada información financiera.
<p><b>NISR O ISRS 4410: Compromisos de compilación de información:</b> Esta norma consiste en establecer y proporcionar lineamiento sobre responsabilidades profesionales del contador público cuando se lleva a cabo un contrato para compilar información financiera, la norma le exige como requisito tener un conocimiento apropiado del negocio y de las normas contables vigentes.</p>	<p><b>SEPC N°1 Normas sobre preparación de estados financieros:</b> El propósito de esta declaración es el de establecer las normas que debe observar el contador público en ejercicio libre de la profesión, cuando lleva a cabo un trabajo de compilación de información con la finalidad de preparar estados financieros de entidades que no concurren al mercado de valores ni están regulados por leyes especiales.</p>
<p><b>NICR O ISRE 2410: Revisión de información financiera intermedia, realizada por el auditor independiente de la entidad:</b> Esta norma tiene como propósito proporcionar lineamientos sobre las responsabilidades profesionales del auditor; cuando se compromete a un trabajo para revisar información financiera intermedia de un cliente de auditoría.</p>	<p><b>SEPC N°2 Normas sobre revisión limitada de estados financieros:</b> El propósito de esta declaración es el de establecer las normas que debe observar el C.P.C., cuando realiza un trabajo de revisión limitada sobre los estados financieros de una entidad. Esta declaración describe las normas sobre el tipo de informe que deberá emitir el C.P.I. con base en la revisión limitada de los estados financieros.</p>

## **2.11 Comparación de la Declaración de Norma de Auditoría N° 0 con las Normas Internacional de Auditoría**

### **2.11.1 Normas relativas a la capacidad y Personalidad Profesional del Auditor**

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. El auditor está obligado a emplear el mayor celo y diligencia en la realización de su examen y la preparación de su informe. Debe mantener una actitud de objetividad e independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional.

### **2.11.2 Las NIAS en su sección principios y responsabilidades generales (ISAs 200-299)**

Establece las disposiciones que los auditores deben tomar en cuenta al realizar una auditoría de estados financieros basados en la propia norma, en su código de ética profesional y en otras normas legales o reglamentarias. Esta resalta las responsabilidades del auditor en cuanto a los términos del trabajo con el cliente, la confidencialidad y salvaguarda de los papeles de trabajo y su retención por un periodo suficiente para satisfacer las necesidades de la práctica, considerando el riesgo de representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros al momento de planear, ejecutar procedimientos y evaluar e informar los resultados correspondientes.

### **2.11.3 Normas sobre Organización y Ejecución del Trabajo**

El trabajo de auditoría debe ser planificado adecuadamente, los asistentes que se empleen deben ser responsablemente supervisados, 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 ,obteniendo 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.

### **2.11.4 La Sección de Valoración del riesgo y respuesta a los riesgos valorados (ISAs 300-499)**

Determina que el auditor debe obtener una comprensión de la entidad y de su ambiente incluido el control interno para la planeación eficiente del trabajo de una auditoría, debe tener en consideración la importancia relativa a modo de detectar en forma cuantitativa las representaciones erróneas y sus posibles respuestas.

### **2.11.5 Evidencia de Auditoria (ISAs 500-599)**

Establece que el auditor debe desempeñar procedimientos de auditoría diseñados para obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría respecto de procedimientos de revisión analítica al inicio y a la finalización de la auditoría, la identificación y revelación por la administración, de las partes relacionadas en cuanto a los estados financieros que garantice a la empresa tiene la capacidad de continuar como un negocio en marcha.

### **2.11.6 Uso del trabajo de otros (600-699)**

Esta sección proporciona orientación a los auditores con respecto a la confirmación de evidencia proveniente de la auditoría interna y cuando este utiliza el trabajo de un experto, debe obtener elementos de juicio válido y suficiente de que tal trabajo es adecuado a los propósitos de la auditoría.

### **2.11.7 Normas Relativas al Dictamen**

El informe debe indicar si los estados financieros se presentan de acuerdo con principios de contabilidad de aceptación general, a menos que el Contador Público haga una declaración expresa en contrario, se considerara que él estima que las revelaciones incluidas en las notas los estados financieros, están razonablemente presentadas Debe realizar un informe donde contenga la expresión de una opinión en relación con los estados financieros.

### **2.11.8 Conclusiones de Auditoria y presentación de reportes (700-799)**

Estas normas tratan sobre la forma y contenido del informe del auditor sobre los estados contables auditados para lo cual debe revisar y evaluar las conclusiones derivadas de los elementos de juicio obtenidos que sustentan su opinión, está debe ser escrita y referirse a los estados en su conjunto, establece estándares y ofrecer orientación sobre las circunstancias cuando el reporte del auditor independiente deba ser modificado.

### **2.11.9 Áreas especializadas (ISAs 800-899)**

El auditor deberá analizar y evaluar las condiciones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida durante el trabajo de auditoría con propósito especial

como la base para una expresión de opinión. El dictamen deberá contener una clara expresión de opinión.

Algunos de los tipos de dictámenes que cubre esta norma incluye:

- El conjunto completo de estados financieros preparados de acuerdo con otra base comprensiva de contabilidad.
- El componente de un conjunto completo de estados financieros de propósito general o de propósito especial tal como un estado financiero individual, cuentas especificadas, elementos de cuentas, o elementos contenidos en un estado financiero.
- Cumplimiento con acuerdos contractuales.

## **CAPÍTULO 3**

### **MARCO METODOLOGICO**

#### **3.1 Modelo de la investigación**

El modelo de la investigación es cualitativa debido a que la variable objeto de estudio se realiza estableciendo sus propiedades esenciales sin controlar, interrumpir o manipular el contexto, realizando solo un análisis de las mismas. Explorando el campo de estudio para demarcar un objeto de investigación formulando el problema de la investigación, recolectando datos y produciendo conocimientos.

Según Sampiere (2004) La investigación cualitativa, es aquella que da profundidad a los datos, la dispersión, la riqueza interpretativa, la contextualización del ambiente o entorno, los detalles y las experiencias únicas. Los métodos cualitativos se han empleado en disciplinas humanísticas como la antropología, la etnografía y la psicología social. (pp. 18.)

#### **3.2 Diseño de la investigación**

El diseño seleccionado para esta investigación es documental, porque el propósito es estudiar documentos relacionados con el tema objeto de estudio que se refiere a las norma internacionales de auditoría NIA 610 y 620.

Para Fideas Arias (2006) “La investigación documental es un proceso basado en la búsqueda, recuperación, análisis, crítica e interpretación de datos secundarios, es decir, los obtenidos y registrados por otros investigadores en fuentes documentales: impresas, audiovisuales o electrónicas”. Como en toda investigación, el propósito de este diseño es el aporte de nuevos conocimientos. (pp.27.)

### **3.3 Nivel de investigación**

Descriptiva porque trabaja con realidades, con metas, tiene como propósito analizar, registrar los hechos para conocer carencias esenciales y seguir una acción posterior. Dicho de otra forma, se dirige a determinar la naturaleza de una situación tal y como se da en el momento.

Para Fideas Arias (2006) indica que la investigación descriptiva, consiste en la caracterización de un hecho, fenómeno, individuo o grupo, con el fin de establecer su estructura o comportamiento. Los resultados de este tipo de investigación se ubican en un nivel intermedio en cuanto a la profundidad de los conocimientos se refiere. (pp.24).

Para 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 estos pretenden medir o recoger información de manera independiente o conjunta sobre los conceptos a las variables a las que se refiere” (pp.99).

### **3.4 Procedimientos para la recolección de datos**

La recolección de la información debe dirigirse a la búsqueda de aquellos hechos que permitan conocer y analizar lo que realmente sucede en el tema que se investiga. Esto consiste en la recolección, síntesis, organización y comprensión de toda la información necesaria que ayude a comprender y resolver una posible realidad que se presente. La recolección de información se hizo tomando como patrón la utilización de fuentes impresas y electrónicas, así como la normativa NIA 610 y NIA 620.

## **CAPÍTULO 4**

### **ANALISIS DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA 610 Y 620**

#### **4.1 Norma Internacional de Auditoría 610 Consideración del trabajo de auditoría interna**

##### **4.1.1 Introducción**

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría es establecer normas y proporcionar lineamientos a los auditores externos al considerar el trabajo de auditoría interna. Esta Norma Internacional de Auditoría no trata de casos cuando el personal de auditoría interna ayudan al auditor externo a llevar a cabo procedimientos de auditoría externa. Los procedimientos anotados en esta Norma Internacional de Auditoría necesitan ser aplicados sólo a actividades de auditoría interna que sean relevantes a la auditoría de los estados financieros.

2. El auditor externo deberá considerar las actividades de auditoría interna y su efecto, si lo hay, sobre los procedimientos de auditoría externa.

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

4. Si bien el auditor externo tiene responsabilidad única por la opinión de auditoría expresada y por la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría externa, algunas partes del trabajo de auditoría interna pueden ser útiles para el auditor externo.

#### **4.1.2 Alcance y Objetivos de la auditoría interna**

5. El alcance y los objetivos de la auditoría interna varían ampliamente y dependen del tamaño y estructura de la entidad y de los requerimientos de su administración. Normalmente, las actividades de auditoría interna incluyen uno o más de los siguientes puntos:

- Revisar los sistemas de contabilidad y de control interno. El establecer sistemas adecuados de contabilidad y de control interno es responsabilidad de la administración, la cual demanda atención apropiada en una base continua. Normalmente se le asigna a la auditoría interna por parte de la administración la responsabilidad específica de revisar estos sistemas, monitorear su operación y recomendar las mejoras consecuentes.
- Examinar la información financiera y de operación. Esto puede incluir revisión de los medios usados para identificar, medir, clasificar y reportar dicha información y la investigación específica de partidas individuales incluyendo pruebas detalladas de transacciones, saldos y procedimientos.
- Revisar la economía, eficiencia y efectividad de operaciones incluyendo los controles no financieros de una entidad.
- Revisar el cumplimiento con leyes, reglamentos y otros requerimientos externos y con políticas y directivas de la administración y otros requisitos internos.

#### **4.1.3 Relación entre auditoría interna y el auditor externo**

6. El papel de la auditoría interna es determinado por la administración, y sus objetivos difieren de los del auditor externo quien es nombrado para dictaminar independientemente sobre los estados financieros. Los objetivos de la función de auditoría interna varían de acuerdo a los requerimientos de la administración. El interés primordial del auditor externo es si los estados financieros están libres de representaciones erróneas de importancia relativa.

7. No obstante, algunos de los medios de lograr sus respectivos objetivos son, a menudo, similares y así algunos aspectos de la auditoría interna pueden ser útiles para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría externa.

8. La auditoría interna es parte de la entidad. Independientemente del grado de autonomía y objetividad de la auditoría interna, no puede lograr el mismo grado de independencia que se requiere del auditor externo cuando expresa una opinión sobre los estados financieros. El auditor externo tiene responsabilidad única por la opinión de auditoría expresada, y esa responsabilidad no se reduce por ningún uso que se haga de la auditoría interna. Todos los juicios relacionados con la auditoría de los estados financieros son los del auditor externo.

#### **4.1.4 Comprensión y evaluación preliminar de la auditoría interna**

9. El auditor externo deberá obtener una comprensión suficiente de las actividades de auditoría interna para ayudar a la planeación de la auditoría y a desarrollar un enfoque de auditoría efectivo.

10. Una auditoría interna efectiva, a menudo, permitirá una modificación en la naturaleza y oportunidad, y una reducción en el alcance de los procedimientos desarrollados por el auditor externo pero no los puede eliminar por completo. En algunos casos, sin embargo, habiendo considerado las actividades de auditoría interna, el auditor externo puede decidir que la auditoría interna no tendrá efecto sobre los procedimientos de auditoría externa

11. Durante el curso de la planeación de la auditoría el auditor externo debería desempeñar una evaluación preliminar de la función de auditoría interna cuando parezca que la auditoría interna es relevante para la auditoría externa de los estados financieros en áreas específicas de auditoría.

12. La evaluación preliminar del auditor externo de la función de auditoría interna influirá en el juicio del auditor externo sobre el uso que pueda darle a la auditoría interna para modificar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría externa.

13. Al obtener una comprensión y desarrollar una evaluación preliminar de la función de auditoría interna, los criterios importantes son:

- a. Estado Organizacional: estado específico de la auditoría interna en la entidad y el efecto que ésta tiene sobre su capacidad para ser objetiva. En la situación ideal, la auditoría interna deberá reportar al nivel más alto de administración y estar libre de cualquiera otra responsabilidad operativa. Cualesquier impedimentos o restricciones puestos a la auditoría interna por parte de la administración necesitaría ser cuidadosamente considerado. En particular, los auditores internos necesitarán estar libres de comunicarse plenamente con el auditor externo.

- b. Alcance de la función: la naturaleza y alcance de las asignaciones de auditoría interna desempeñadas. El auditor externo también necesitaría considerar si la administración actúa sobre las recomendaciones de auditoría interna y como se evidencia esto.
- c. Competencia Técnica: si la auditoría interna es desempeñada por personas que tienen el entrenamiento técnico y la eficiencia adecuados como auditores internos. El auditor externo puede, por ejemplo, revisar las políticas para contratar y entrenar al personal de auditoría interna y su experiencia y calificaciones profesionales.
- d. Debido Cuidado Profesional: si la auditoría interna es planeada, supervisada, revisada y documentada apropiadamente. Se debería considerar la existencia de manuales de auditoría adecuados, programas de trabajo y papeles de trabajo.

#### **4.1.5 Planeación del tiempo para enlace y coordinación**

14. Cuando planea usar el trabajo de auditoría interna, el auditor externo necesitará considerar el plan tentativo de auditoría interna para el periodo y discutirlo tan al principio como sea posible. Cuando el trabajo de auditoría interna va a ser un factor para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos del auditor externo, es deseable convenir por adelantado el tiempo para dicho trabajo, el grado de cobertura de la auditoría, los niveles de pruebas y los métodos propuestos para selección de muestras, documentación del trabajo desarrollado y revisión de los procedimientos para reportes.

15. El enlace con auditoría interna es más efectivo cuando se celebran juntas a intervalos apropiados durante el periodo. El auditor externo necesitaría ser informado de, y tener acceso a, informes de auditoría interna relevantes y

mantenerse informado de cualquier asunto importante que venga a la atención del auditor interno lo que puede afectar el trabajo del auditor externo. En forma similar, el auditor externo normalmente debería informar al auditor interno de cualesquier asuntos importantes que puedan afectar la auditoría interna.

#### **4.1.6 Evaluación y prueba del trabajo de auditoría interna**

16. Cuando el auditor externo tiene intención de usar trabajo específico de auditoría interna, el auditor externo debería evaluar y probar dicho trabajo para confirmar su adecuación para propósitos del auditor externo.

17. La evaluación de trabajo específico de auditoría interna implica la consideración de la adecuación del alcance del trabajo y programas relacionados y si la evaluación preliminar de la auditoría interna permanece como apropiada. Esta evaluación puede incluir la consideración de si:

- El trabajo es realizado por personas que tienen entrenamiento técnico y eficiencia adecuados como auditores internos y si el trabajo de los auxiliares es supervisado, revisado y documentado apropiadamente;
- Si se obtiene suficiente evidencia apropiada de auditoría para sustentar una base razonable para las conclusiones alcanzadas;
- Las conclusiones alcanzadas son apropiadas en las circunstancias y si cualquiera de los informes preparados son consistentes con los resultados del trabajo realizado; y
- Las excepciones o asuntos inusuales revelados por la auditoría interna son resueltos en forma apropiada.

18. La naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas del trabajo específico de auditoría interna dependerá del juicio del auditor externo respecto del riesgo e importancia relativa del área en cuestión, la evaluación preliminar de la auditoría interna y la evaluación del trabajo específico por auditoría interna. Dichas pruebas pueden incluir examen de partidas ya examinadas por auditoría interna, examen de otras partidas similares, y observación de procedimientos de auditoría interna.

19 El auditor externo debería registrar las conclusiones respecto del trabajo específico de auditoría interna que ha sido evaluado y aprobado.

#### **4.2 Análisis de la Norma Internacional de Auditoría 610 Consideración del trabajo de auditoría interna**

Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) tiene como propósito establecer guías y proporcionar lineamientos a los auditores externos al considerar el trabajo de auditoría interna. No trata casos cuando el personal de auditoría interna ayuda al auditor externo a llevar a cabo procedimientos de auditoría externa. Los procedimientos anotados solo se aplican a actividades de auditoría interna que sean relevantes a la auditoría de los estados financieros.

La auditoría interna tiene por objetivo monitorear el control interno, examinar información financiera y operativa, revisar la economía, la eficacia y la eficiencia de las operaciones y el cumplimiento de las leyes, reglamentaciones externas e internas mientras que la función de auditoría externa es emitir una opinión sobre los estados financieros en forma independiente.

El alcance y los objetivos de la auditoría interna varían ampliamente y dependen del tamaño y estructura de la entidad y de los requerimientos de su administración.

El papel de la auditoría interna es determinado por la administración, y sus objetivos difieren de los del auditor externo quien es nombrado para dictaminar independientemente sobre los estados financieros

Una auditoría interna efectiva a menudo permitirá una modificación en la naturaleza y oportunidad y una reducción en el alcance de los procedimientos desarrollados por el auditor externo pero no los puede eliminar por completo. En algunos casos, sin embargo, habiendo considerado las actividades de auditoría interna, el auditor externo puede decidir que la auditoría interna no tendrá efecto sobre los procedimientos de auditoría externa.

Si bien la auditoría interna depende de la gerencia de la entidad y de los requerimientos y necesidades de la misma, ciertas partes de su trabajo pueden resultar útiles a la auditoría externa para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos a aplicar. Por consiguiente el auditor externo deberá comprender en forma suficiente la función de auditoría interna para ayudar a la planeación de la auditoría a desarrollar un enfoque de auditoría efectivo, para lo cual deberá tener en cuenta el estado organizativo de esta, es decir el efecto que la entidad tiene sobre su capacidad para ser una auditoría interna objetiva; deberá comprender la naturaleza y el alcance de las asignaciones desempeñadas por la auditoría interna, de igual manera el auditor externo deberá verificar la competencia técnica lo cual se refiere a si la auditoría interna es desarrollada por personal calificado por último es conveniente comprobar la planificación, supervisión y

documentación de la auditoría interna refiriéndose así a el debido cuidado profesional.

Si va a ser un factor determinante el trabajo de la auditoría interna para el auditor externo, se debe convenir por anticipado el tiempo, el grado de cobertura, los niveles de pruebas y los métodos propuestos para selección de muestras, documentación y revisión de los procedimientos para reportes del trabajo desarrollado por la auditoría interna.

El enlace con la auditoría interna es más efectivo cuando se celebran reuniones a intervalos apropiados durante el período. Es necesaria la mutua información sobre asuntos relevantes que puedan afectar el trabajo del otro.

Si el auditor externo pretende utilizar el trabajo de auditoría interna deberá evaluar y realizar procedimientos sobre dicha función para así confirmar que esta información es adecuada y pertinente para sus propósitos, tomando en cuenta el riesgo de distorsiones significativas del área auditada. De igual manera es beneficioso que el auditor externo registre y conserve los documentos que soportan las conclusiones respecto de la evaluación preliminar de la auditoría interna y de la evaluación del trabajo específico de auditoría interna que ha sido evaluado y aprobado.

En resumen esta norma refleja los factores a tener en cuenta cuando un auditor externo piensa hacer uso de los trabajos de auditoría interna, es así que esta norma ayuda a que el auditor externo analice primero si es adecuado usar esos trabajos, de esta manera analizara la objetividad y competencia técnica que posee la auditoría interna.

## **4.3 Norma Internacional de Auditoría 620 Uso del trabajo de un experto.**

### **4.3.1 Introducción**

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre el uso del trabajo de un experto como evidencia de auditoría.

2. Cuando use el trabajo desempeñado por un experto, el auditor deberá obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría de que dicho trabajo es adecuado para los fines de la auditoría.

3. "Experto" significa una persona o firma que posee habilidad, conocimiento y experiencia especiales en un campo particular distinto del de la contabilidad y la auditoría.

4. La educación y experiencia del auditor capacitan al auditor a ser conocedor de los asuntos de negocios en general. Pero no se espera que el auditor tenga la pericia de una persona entrenada o calificada para asumir la práctica de otra profesión u ocupación, tal como un actuario o un ingeniero.

5. Un experto puede ser:

- (a) contratado por la entidad;
- (b) contratado por el auditor;
- (c) empleado por la entidad; o
- (d) empleado por el auditor.

Cuando el auditor usa el trabajo de un experto empleado por el auditor, ese trabajo es usado bajo la capacidad del empleado como un experto y no

como un auxiliar en la auditoría según se contempla en la NIA 220, "Control de Calidad para el trabajo de Auditoría". Consecuentemente, tales circunstancias el auditor necesitará aplicar procedimientos relevantes al trabajo y resultado del empleado pero normalmente no necesitará evaluar para cada compromiso la pericia y competencia del empleado.

Determinación de la necesidad de usar el trabajo de un experto

6. Durante la auditoría el auditor puede necesitar obtener, conjuntamente con la entidad o independientemente, evidencia de auditoría en forma de informes, opiniones, valuaciones y declaraciones de un experto. Son ejemplos:

- Valuaciones de ciertos tipos de activos, por ejemplo, terreno y edificios, planta y maquinaria, trabajos de arte, y piedras preciosas.
- Determinación de cantidades o condiciones físicas de activos, por ejemplo minerales almacenados en reservas de materiales, reservas subterráneas de minerales y petróleo, y la vida útil remanente de planta y maquinaria.
- Determinación de montos usando técnicas o métodos especializados por ejemplo, una valuación actuarial.
- La medición de trabajo completado y por completar en contratos en desarrollo.
- Opiniones legales concernientes a interpretaciones de convenios, estatutos y reglamentos.

7. Cuando determine la necesidad de usar el trabajo de un experto, el auditor debería considerar:

- (a) La importancia relativa del estado financiero que está siendo considerado;
- (b) El riesgo de representación errónea basado en la naturaleza, complejidad, del asunto que se considera; y
- (e) La cantidad y calidad de otra evidencia en la auditoría disponible.

#### **4.3.2 Competencia y objetividad del experto**

8. Al planear el uso del trabajo de un experto, el auditor deberá evaluar la competencia profesional del experto. Esto implicará considerar:

- (a) la certificación o licencia profesional, o membrecía del experto en, un órgano profesional apropiado: y
- (b) experiencia y reputación del experto en el campo en que el auditor está buscando evidencia de auditoría.

9. El auditor deberá evaluar la objetividad del experto.

10. El riesgo de que la objetividad de un experto sea menoscabada aumenta cuando el experto:

- (a) sea empleado por la entidad; y
- (b) esté relacionado en algún otro modo a la entidad, por ejemplo. Al ser financieramente dependiente de, o tener una inversión en, la entidad.

Si el auditor está preocupado respecto de la competencia u objetividad del experto, el auditor necesita discutir cualesquiera reservas con la Administración y considerar si puede obtenerse suficiente evidencia apropiada de auditoría respecto del trabajo de un experto. El auditor puede necesitar llevar a cabo procedimientos adicionales de auditoría o buscar

evidencia de auditoría de otro experto (después de tomar en cuenta los factores del párrafo 7).

#### **4.3.3 Alcance del trabajo del experto**

11. El auditor deberá obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría de que el alcance del trabajo del experto es adecuado para los fines de la auditoría. Puede obtenerse evidencia de auditoría mediante una revisión de los términos de referencia que a menudo se fijan en las instrucciones de la entidad al experto. Dichas instrucciones el experto puede cubrir asuntos como:

- Los objetivos y alcance del trabajo del experto.

Un bosquejo general sobre los asuntos específicos que el auditor espera que el informe del experto cubra.

- El uso que el auditor piensa dar al trabajo del experto, incluyendo la posible comunicación a terceras partes de la identidad del experto y del grado de involucración.
- El grado de acceso del experto a los registros y archivos apropiados.
- Clarificación de la relación del experto con la entidad, si la hay.
- Confidencialidad de la información de la entidad.
- Información respecto de los supuestos y métodos que se piensa usar por el experto y su consistencia con los usados en periodos anteriores.

En caso de que estos asuntos no se expongan claramente en instrucciones escritas al experto. El auditor puede necesitar comunicarse con el experto directamente para obtener evidencia de auditoría.

#### **4.3.4 Evaluación del trabajo del experto**

12. El auditor deberá evaluar lo apropiado del trabajo del experto como evidencia de auditoría respecto de la afirmación de los estados financieros que está siendo considerada. Esto implicará evaluación de si la sustancia de los resultados del experto está reflejada en manera apropiada en los estados financieros o soporta las afirmaciones de los estados financieros, y la consideración de:

- Datos fuentes usados;
- Supuestos y métodos usados y su consistencia con periodos anteriores.
- Resultados del trabajo del experto a la luz del conocimiento global del auditor del negocio y de los resultados de otros procedimientos de auditoría.

13. Al considerar si el experto ha usado datos fuente que son apropiados en las circunstancias, el auditor debería considerar los siguientes procedimientos:

- (a) hacer investigaciones respecto de procedimientos llevados a cabo por el experto para establecer si los datos fuente son suficientes, relevantes y confiables; y
- (b) revisar o probar los datos usados por el experto.

14. La propiedad y racionalidad de los supuestos y métodos usados y su aplicación son responsabilidad del experto. El auditor no tiene la misma pericia y, por lo tanto, no puede siempre confrontar los supuestos y métodos del experto. Sin embargo, el auditor necesitará obtener una comprensión de los supuestos y métodos usados y considerar si son apropiados y razonables, basado en el conocimiento del auditor del negocio y en los resultados de otros procedimientos de auditoría.

15. Si los resultados del trabajo del experto no proporcionan suficiente evidencia apropiada de auditoría o si los resultados no son consistentes con otra evidencia de auditoría, el auditor debería resolver el asunto. Esto puede implicar discusiones con la entidad y el experto, aplicar procedimientos adicionales, incluyendo la posibilidad de contratar a otro experto o modificar el dictamen del auditor.

#### **4.3.5 Referencia a un experto en el dictamen del auditor**

16. Cuando emite un dictamen de auditor sin salvedad, el auditor no debería referirse al trabajo de un experto. Dicha referencia podría ser malentendida como una calificación de la opinión del auditor o una división de la responsabilidad, ninguna de las cuales es la intención.

17. Si, como resultado del trabajo de un experto, el auditor decide emitir un dictamen de auditor modificado, en algunas circunstancias puede ser apropiado, al explicar la naturaleza de la modificación, referirse a, o describir, el trabajo del experto (incluyendo la identidad del experto y el grado de involucración del experto). En circunstancias, el auditor debería obtener el permiso del experto antes de hacer dicha referencia. Si el permiso es negado

y el auditor cree que es necesaria una referencia, el auditor puede necesitar buscar asesoría legal.

#### **4.4 Análisis de la Norma Internacional de Auditoría 620 Uso del trabajo de un experto**

Esta Norma Internacional de Auditoría tiene como finalidad proporcionar guías a los auditores al considerar el trabajo de un experto como evidencia en la auditoría. Cuando un auditor externo utiliza el trabajo de un experto, debe obtener elementos de juicios válidos y suficientes de que dicho trabajo es adecuado para los objetivos de la auditoría.

El auditor es un profesional que tiene el conocimiento de manejar cualquier tipo de negocio en general, pero no se espera que esté capacitado para asumir el trabajo u ocupación de un experto, que no es más que una persona o firma que posee la destreza y experiencia de una profesión distinta a la contabilidad y la auditoría.

El auditor deberá determinar si necesita utilizar los servicios de un experto y su vinculación con la labor de auditoría. El vínculo del experto puede ser:

- Contratado por la entidad;
- Contratado por el auditor;
- Empleado por la entidad;
- Empleado por el auditor.

Cuando este es empleado por el auditor este debe tener en cuenta que es un experto y no un auxiliar en la auditoría según lo que se especifica en la Norma Internacional de Auditoría 220“Control de Calidad para el Trabajo de Auditoría”.

El auditor debe determinar si es necesario utilizar el trabajo de un experto, el auditor deberá conseguir toda la evidencia posible mediante informes, opiniones, valuaciones y declaraciones de un experto. Ejemplo de esto es:

- Valuaciones de ciertos tipos de activos, por ejemplo, terreno y edificios, planta y maquinaria, trabajos de arte, y piedras preciosas.
- de cantidades o condiciones físicas de activos, por ejemplo minerales almacenados en reservas de materiales, reservas subterráneas de minerales y petróleo, y la vida útil remanente de plante y maquinaria.
- La exactitud de montos usando técnicas o métodos especializados por ejemplo, una valuación actuarial.
- La medición de trabajo completado y por completar en contratos en desarrollo.
- Opiniones legales concernientes a interpretaciones de convenios, estatutos y reglamentos.

Cuando el auditor haya establecido usar el trabajo del experto deberá tener en cuentas los siguientes aspectos:

- La importancia concerniente a los estado financiero que esta siendo considerado

- El riesgo de representación errónea basado en la naturaleza, complejidad, del asunto que se considera; y
- La cantidad y calidad de otra evidencia en la auditoría disponible.

La competencia y objetividad del experto son cuestiones ineludibles a evaluar por parte del auditor, ya que la idoneidad y experiencia darán un mayor nivel de seguridad de los elementos de juicio válidos y suficientes que sustenten la opinión del experto. La objetividad podría verse afectada si el experto es empleado de la entidad o depende económicamente de la misma. Si existen dudas respecto de la competencia y objetividad, el auditor podrá discutir con la gerencia la posibilidad de realizar procedimientos de auditoría adicionales o contratar otro experto

El auditor estudiara el alcance del trabajo del experto reuniendo elementos de juicio válidos y suficientes de que el trabajo del experto son coincidentes con los objetivos de la auditoría, evaluando las instrucciones de la entidad, en cuanto a objetivos, alcance, objetividad, métodos aplicados, vinculación con la entidad.

El auditor deberá evaluar lo adecuado del trabajo del experto como evidencia de auditoría respecto de la aseveración en consideración y la consistencia de las conclusiones reflejadas en los estados financieros. El auditor puede efectuar indagaciones y revisar o probar los datos utilizados por el experto, la razonabilidad de las presunciones y los métodos aplicados.

Al emitir su informe, el auditor no debería hacer referencia al trabajo del experto en la medida que emita un informe sin salvedades. Si, por el contrario decide emitir un informe modificado podrá hacer mención del mismo

para lo cual deberá pedir autorización al experto o asesorarse legalmente, en la medida que tal circunstancia no esté prevista en las condiciones de contratación del experto.

#### **4.5 Comparación de la DNA 05 Efecto de la función de auditoría interna en el alcance del contador público independiente con la NIA 610 Consideración del trabajo de auditoría interna.**

##### **4.5.1 Semejanzas:**

- Ambas normas tienen como propósito proporcionar lineamientos al contador público al considerar el trabajo de auditoría interna.
- Destacan la necesidad de evaluar el control Interno como aspecto importante de la Auditoría externa, ya que a través de la evaluación preliminar de la auditoría interna el auditor externo va a decir si aplica los procedimientos de auditoría interna.
- Determinan que el trabajo del auditor interno no puede sustituir el trabajo contador público independiente.
- El auditor externo es el único responsable por la opinión que emita en su dictamen al realizar la auditoría externa, así como también por la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos aplicados.
- Establecen que cuando el auditor externo decida utilizar el trabajo de la auditoría interna debe considerar la independencia de la misma. Debe hacerlo teniendo en cuenta el estado organizacional, el alcance de la función, la competencia técnica y el debido cuidado profesional.

#### **4.5.2 Diferencias:**

- La DNA 5 especifica que el trabajo de Auditoria debe ejecutado por un Contador público mientras que la NIA 610 Omite la expresión legal de nuestra profesión “Contador Público”.
- La NIA 610 es más desarrollada y específica que la DNA 5, ya que define algunos de los términos que se encuentran en la norma en cambio, la DNA no especifica esos términos presentes en el contexto de la norma.
- La NIA es una norma de alcance internacional, mientras que la DNA es una norma local.
- Esta NIA no trata de casos cuando el personal de auditoría interna ayudan al auditor externo a llevar a cabo procedimientos de auditoría externa mientras que la DNA permite la participación directa del auditor interno para que le asista en la realización de pruebas sustantivas o de cumplimiento bajo su supervisión.
- Para efectos de la DNA el concepto de auditor no es aplicable a aquellas personas a las que, si bien se les da este título, no ejercen las funciones propias del auditor interno ni persiguen los objetivos que se han señalado a estos, sin embargo si aplica a personas con otros títulos que realizan estas funciones. Mientras que en la NIA no especifica que la auditoría interna puede ser desarrollada por otro profesional diferente del auditor.

## **CAPITULO 5**

### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

#### **5.1 Conclusiones**

La auditoria es una rama de la profesión contable, en la actualidad, la más importante en la práctica, por su gran trascendencia en la toma de decisiones sobre datos verdaderos totalmente auditados, siendo de gran utilidad para los mercados de capital internacional.

Toda auditoria debe basarse en unos objetivos y principios generales que interactúan en la auditoria de los estados financieros, planificando y expresando una opinión respecto si los estados financieros están preparados con todos los aspectos materiales de acuerdo con las NIAs; cumpliendo los principios generales de auditoría a cabalidad.

Las auditorias de acuerdo con las NIAs son diseñadas para suministrar seguridad razonable en los Estados Financieros y que se encuentren libres de errores materiales.

Las NIAs contienen los principios básicos y los procedimientos esenciales, junto con los lineamientos relativos en forma de material explicativo y de otro tipo. Además regulan la conducta del auditor, así como los requisitos y aptitudes que debe reunir, permitiéndole un mejor desarrollo intelectual para que esté a la vanguardia en el mercado competitivo que existe en la actualidad.

La NIA 610 establece guías para el auditor en relación con la auditoría interna del ente. En efecto, el auditor externo debería considerar las actividades de la auditoría interna y sus efectos, si existieran, sobre los procedimientos de auditoría externa. Ciertas partes del trabajo de los auditores internos podrían ser de utilidad para el auditor externo.

La norma describe el alcance y objetivos de la auditoría interna; las relaciones entre el auditor interno y el externo; la comprensión del trabajo del auditor interno y la evaluación preliminar que hace el auditor externo de manera de establecer si puede tenerlo en cuenta en el planeamiento de la auditoría para que ésta resulte más efectiva.

La NIA 620 se refiere a que cuando un auditor externo utiliza el trabajo de un experto, debe obtener elementos de juicios válidos y suficientes de que tal trabajo es adecuado a los propósitos de la auditoría.

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

Las normas internacionales de auditoría, crean un fuerte lazo entre inversor-empresa, ya que acerca al empresario a nuevas nociones de control empresarial, estas son aplicables a empresas que buscan un mayor control sobre estados financieros, y posibles interferencias negativas sobre las mismas.

## **5.2 Recomendaciones**

Establecer medios más eficaces de comunicación e información acerca de la adopción y aplicación de las NIAs dentro de la comunidad contable del país.

La universidad juega un papel fundamental en la formación de nuevos profesionales en el área de las ciencias administrativas, es por eso que se recomienda actualizar el esquema curricular, porque de esta manera los futuros profesionales se formaran con conocimientos más amplios de las Normas Internacionales de Auditoría.

Se recomienda a los contadores Públicos que se apeguen a estas normativas, porque de esta forma ejecutaran eficazmente su trabajo y la preparación de los informes.

## BIBLIOGRAFÍA

Fidias, A. (2006). El Proyecto de Investigación. 5ta Edición, Editorial Espíteme, Venezuela.

Sampieri, R., Fernández, C. y Baptista, P. (1998). **Metodología de la Investigación**. (2da edición). México: MC Graw-hill.

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

Mantilla, S. (2004). **Auditoría 2005**. Ediciones Ecoe. Bogotá.

Hurtado, P. (2005). **Curso Elemental de la Auditoria**. Disponible en:  
[http://www.mailxmail.com/cursoelementalauditoria/importancia.Consultado:](http://www.mailxmail.com/cursoelementalauditoria/importancia.Consultado)  
Consulta 15/01/2011

Hernández, R (2004:1), Normas internacionales de Auditoria, NIA's.  
Disponible en la web:  
[http://www.gestiopolis.com/dirgp/fin/estados\\_financieros/estados\\_financieros\\_2.htm](http://www.gestiopolis.com/dirgp/fin/estados_financieros/estados_financieros_2.htm)  
Consulta: 10/02/2011.

Samuel Alberto Mantilla B. / Bogotá, enero de 2010.  
<http://www.globalcontable.com/attachments/arts/control-tercerizacion.pdf>  
Consulta 22/02/2011

García, Sonmer (2008) disponible en la web:  
<http://dnasonmer.blogspot.com/2008/10/dna-0.html>.

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

<b>TÍTULO</b>	Análisis de las normas internacionales de auditoría, consideración del trabajo de la auditoría interna (NIA 610) y uso del trabajo de un experto (NIA 620), mediante una comparación con la declaración de normas de auditoría (DNA)
<b>SUBTÍTULO</b>	

AUTOR (ES):

APELLIDOS Y NOMBRES	CÓDIGO CULAC / E MAIL
Poblador V, Sandra E.	<b>CVLAC:</b> V-15.036.542 <b>E MAIL:</b> sandrapoblador@hotmail.com
Romero C, Sara A.	<b>CVLAC:</b> V-18.126.382 <b>E MAIL:</b> sararomero_86@hotmail.com
	<b>CVLAC:</b> <b>E MAIL:</b>
	<b>CVLAC:</b> <b>E MAIL:</b>

**PALABRAS O FRASES CLAVES:**

Normas internacionales de auditoria  
Consideración del trabajo de la auditoria  
NIA 610  
Uso del trabajo de un experto  
NIA 620  
Declaración de normas de auditoria

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

ÁREA	SUBÁREA
Ciencias Administrativas	Contaduría Publica

**RESUMEN (ABSTRACT):**

Las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) son un conjunto de pautas que proporcionan lineamientos que deben seguir los profesionales de la contaduría al de realizar su trabajo, estas normas son de gran importancia debido a los cambios en la economía mundial las cuales vienen a cubrir la necesidad de información financiera real y confiable. El propósito fundamental del presente trabajo es hacer énfasis en lo referente al estudio de la NIA 610 “Consideración del Trabajo de la Auditoría Interna” cuyo propósito es establecer estándares y ofrecer orientación para los auditores externos cuando consideren el trabajo de la auditoría interna para sus propios trabajos y la NIA 620 “Uso del Trabajo de un Experto” la cual proporciona las pautas con respecto a la responsabilidad del auditor y los procedimientos que debe aplicar con relación a la utilización del trabajo de un especialista. Las NIAs son de gran ayuda tanto para los profesionales de la contaduría como para una empresa ya que el profesional está preparado técnicamente sobre la normativa internacional y las empresas tendrán un mayor control financiero y operacional en su negocio lo que permite estar preparado para cualquier evento que se presente.

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

**CONTRIBUIDORES:**

APELLIDOS Y NOMBRES	ROL / CÓDIGO CVLAC / E_MAIL				
	ROL	CA	AS	TU X	JU X
González, Iris	CVLAC:	V- 10.830.599			
	E_MAIL	irismargonzalez@gmail.com			
	E_MAIL				
	E_MAIL				
	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:				
	E_MAIL				
	E_MAIL				
	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:				
	E_MAIL				
	E_MAIL				
	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:				
	E_MAIL				
	E_MAIL				

**FECHA DE DISCUSIÓN Y APROBACIÓN:**

2011	04	11
<b>AÑO</b>	<b>MES</b>	<b>DÍA</b>

**LENGUAJE. SPA**

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

**ARCHIVO (S):**

<b>NOMBRE DE ARCHIVO</b>	<b>TIPO MIME</b>
TESIS.Análisis_normasinternacionalesdeauditoria_nia.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 Administración

**INSTITUCIÓN:**

Universidad de Oriente, Núcleo de Anzoátegui

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

**DERECHOS**

De acuerdo con el artículo 41 del reglamento de Trabajo de Grado de la Universidad de Oriente: “Los Trabajos de Grado son de exclusiva propiedad de la Universidad de Oriente y sólo podrán ser utilizados por otros fines con el consentimiento del consejo de núcleo respectivo, quien lo participará al consejo universitario”.

**Sandra E. Poblador V.**  
**AUTOR**

**Sara A. Romero C.**  
**AUTOR**

**Lic. Iris González**  
**TUTOR**  
**JURADO**

**Prof. Daysi Rodríguez**  
**POR LA SUBCOMISIÓN DE LOS CURSOS ESPECIALES DE GRADO**

UNIVERSIDAD DE ORIENTE  
NÚCLEO DE ANZOÁTEGUI  
ESCUELA DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS  
DEPARTAMENTO DE CONTADURIA PÚBLICA



## PARTE II

**ANALISIS DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD  
NIC 1 “PRESENTACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS”, NIC 29  
“INFORMACIÓN FINANCIERA EN ECONOMÍA HIPERINFLACIONARIA”  
EN SU APLICACIÓN A LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS  
PYMES SECCIÓN 31 “HIPERINFLACIÓN”**

Realizado por:

**Sandra E. Poblador V.**

**Sara A. Romero C.**

Jurado:

---

**Lic. Manuel Ramos**  
**Asesor Académico**

---

**Lic. Juan Martínez**  
**Asesor Académico**

Puerto La Cruz, abril de 2011

## RESUMEN

Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) son un conjunto de pautas que establecen la información que deben presentarse en los estados financieros y la forma en que esa información debe mostrarse. La NIC N°1 “Presentación de los Estados Financieros” cuyo objetivo consiste en establecer las bases para la presentación de los estados financieros con propósitos de información general, a fin de asegurar que los mismos sean comparables tanto con los estados financieros de la misma entidad de ejercicios anteriores, como con los de otras entidades diferentes. Para alcanzar dicho objetivo, la Norma establece, en primer lugar, requisitos generales para la presentación de los estados financieros y, a continuación, ofrece directrices para determinar su estructura, a la vez que fija los requisitos mínimos sobre su contenido. Por su parte la NIC N° 29 “Información Financiera en Economía Hiperinflacionaria” Tiene por objeto prescribir sobre el tratamiento que debe tener el efecto de una economía hiperinflacionaria en los precios, como deben ser incorporados a los estados financieros, ya sean individuales o consolidados. Hasta este momento, la utilización de las NIC/NIIF sólo era obligatoria para los grupos consolidados de las grandes empresas, pero se ha decidido que las pequeñas y medianas empresas a partir del 1° de Enero del 2011 deben aplicar un nuevo Plan General de Contabilidad, que aunque no será idéntico, se habrá inspirado en las NIC, siendo este sólo el primer paso para que las Pequeñas y Medianas Empresas (Pymes), en un futuro no muy lejano, adopten totalmente este lenguaje universal y se puedan comunicar con usuarios de la contabilidad sin importar su país de origen.

## INTRODUCCIÓN

Debido a que la globalización es un hecho para las empresas es urgente el análisis de la estandarización contable, así como el óptimo desenvolvimiento de sus actividades; puesto que la información financiera es trascendental para la toma de decisiones de sus diferentes usuarios.

Los aspectos claves de los sistemas contables han avanzado de una manera asombrosa, ya que las normas internacionales que han sido emitidas y modificadas con posterioridad a 1997, han permitido que el proceso cada vez posea un carácter desarrollado; dentro de esta evolución el IASB cobra el papel más importante; ya que como órgano privado ha tomado más confianza dentro del sector financiero.

Es por ello que en Venezuela están sucediendo cambios importantes basados en un proceso de integración al ámbito internacional sobre el manejo de la contabilidad, y por consiguientes se ha decidido adoptar las Normas Internacionales de Contabilidad.

En nuestro trabajo de grado estudiaremos específicamente dos Normas Internacionales de Contabilidad, que son la NIC 1 que trata sobre “La Presentación de Estados Financieros” y la NIC 29 que se refiere a “Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias”. Con la información de ambas Normas estaremos ampliando la forma y el manejo de cómo las empresas, los actuales y futuros profesionales de la contabilidad deben llevar a cabo el proceso de presentar dicha información, y así cumplir con lo especificado en las normas y a su vez mantenerse actualizado con los patrones internacionales adoptados en Venezuela.

# **CAPÍTULO I**

## **FORMULACIÓN DEL PROBLEMA**

### **1.1 Planteamiento del problema**

La contabilidad es una técnica que se ocupa de registrar, clasificar y resumir las operaciones mercantiles de un negocio con el fin de interpretar sus resultados. Por consiguiente, los gerentes o directores a través de la contabilidad podrán orientarse sobre el curso que siguen sus negocios mediante datos contables y estadísticos.

Estos datos permiten conocer la estabilidad y solvencia de la compañía, la corriente de cobros y pagos, las tendencias de las ventas, costos y gastos generales, entre otros. De manera que se pueda conocer la capacidad financiera de la empresa.

Dentro del proceso de lo que actualmente conocemos como globalización de la economía, se presenta una serie de inconvenientes con la información contable; ya que existen economías propias de cada país, bajo un contexto específico y totalmente diferente que dificulta su emisión y comprensión.

Debido a esto, se da una internacionalización de la contabilidad de la mano de organismos internacionales que buscan un soporte que justifique la emisión uniforme de Estados Financieros, en aras de satisfacer todas las necesidades de tipo financiero y contable que hoy por hoy se presentan y que se alejaban totalmente de la realidad de algunos años atrás.

Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), son un conjunto de normas o leyes que establecen la información que deben presentarse en los estados financieros y la forma en que esa información debe aparecer, en dichos estados.

Estas normas han sido producto de grandes estudios y esfuerzos de diferentes entidades educativas, financieras y profesionales del área contable a nivel mundial, para estandarizar la información contable presentada en los estados financieros; además las normas de contabilidad son la herramienta fundamental para la planificación financiera de una empresa.

Reconociendo la necesidad de la aplicación de las NIC, en nuestro país se inicio el proceso de adaptación a las nuevas Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's-IFRS) en el año 2004, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela fue la encargada de anunciar su aplicación. En la actualidad todas las empresas deben presentar su información financiera bajo las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

La adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad contribuirá a mejorar la percepción internacional de Venezuela y las empresas venezolanas como receptoras de inversiones, al hacer mucho más sencilla para la revisión de inversionistas extranjeros la presentación de los estados financieros de nuestras empresas. Con todo ello, se espera que el cambio se constituya en una ventaja comparativa que mejore la posición de las empresas venezolanas en el complejo mundo de la globalización económica actual.

En fin, la adopción de estas normas permitirá a Venezuela crear las condiciones para un mercado de capitales integrado y eficaz aumentando la comparabilidad de las cuentas en el mercado para la competencia y la

circulación de capitales y evitar así la costosa tarea de tener que traducir las mismas cuentas a diferentes normas internacionales.

Hasta el 31 de diciembre del 2010, la utilización de las NIC/NIIF sólo era obligatoria para los grupos consolidados de las grandes empresas, de igual manera, a partir del 1° de Enero del 2011, las pequeñas y medianas empresas empezaron a aplicar un nuevo Plan General de Contabilidad, que aunque no será idéntico, se habrá inspirado en las NIC.

Estas normas actualmente se están aplicando en los sectores empresariales y universidades. El objetivo primordial de la emisión y aplicación de estas normas o estándares es que cada profesional contable disponga de elementos técnicos uniformes y necesarios para brindar servicios de alta calidad a las entidades.

Hoy en día la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) lleva a cabo jornadas de divulgación acerca de la aplicación de las VEN-NIF que ahora serán nuestros principios de contabilidad generalmente aceptado.

Éste será sólo el primer paso para que las Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES), adopten totalmente este lenguaje universal y se puedan comunicar con usuarios de la contabilidad sin importar su país de origen. Independientemente de que se crea oportuno obligar a las PYMES hablar este lenguaje contable común, la globalización de los negocios sigue avanzando y va adquiriendo unas necesidades de información que no sólo se centran en las grandes empresas.

Dado que en la actualidad la aplicación de las NIC está en pleno desarrollo surge la iniciativa de realizar una investigación donde se

considera necesario el estudio de la NIC 1 “Presentación de los Estados Financieros”, NIC 29 “Información Financiera en Economía Hiperinflacionaria” y su aplicación a las pequeñas y medianas empresas PYMES sección 31 “Hiperinflación”.

El problema que se presenta se refiere al hecho de que las pequeñas y medianas empresas requieren la adopción de esta norma para poder llevar a cabo todos sus proyectos de inversión, pero la mayoría de las veces, la falta de información por parte de los profesionales que no poseen los conocimientos básicos sobre este tema no permite que las PYMES tenga una inclusión en el mundo de la globalización.

Deberíamos entonces preguntarnos:

¿Cuál es importancia para las PYMES adaptarse a la internacionalización contable?

¿Por qué es necesario que existan normas contables únicas a nivel mundial?

¿Afectará el proceso de adaptación sólo al departamento de contabilidad de la empresa?

## **1.2 Objetivos**

### **1.2.1 Objetivo general**

Analizar las Normas Internacionales de Contabilidad NIC 1 “Presentación de los Estados Financieros”, NIC 29 “Información Financiera en Economía Hiperinflacionaria” en su aplicación a las pequeñas y medianas empresas PYMES sección 31 “Hiperinflación”.

### **1.2.2 Objetivos específicos**

1. Investigar Sobre las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) 1 y (NIC) 29 con su sección 31 para PYMES.
2. Estudiar las Normas Internacionales de Contabilidad.
3. Analizar las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)1 Y (NIC) 29.
4. Comparación de la NIC 29 con la sección 31 hiperinflación para PYMES.
5. Demostrar la aplicación de las NIC 1 y NIC 29 mediante un caso práctico.

### **1.3 Justificación e importancia**

Esta investigación posee gran relevancia, ya que al realizar estados financieros todo profesional debe conocer todas las disposiciones y normas de información financiera contempladas para su presentación. Las Normas Internacionales proporcionan al usuario un cierto nivel de credibilidad en la realización de los mismos, además nos permite a los futuros profesionales conocer los nuevos parámetros o estándares que rigen la contabilidad la cuál tiene como objetivo principal garantizar confianza, credibilidad y transparencia en la realización de trabajos contables.

Mejorando la calidad y oportunidad de información financiera ya que estandarizan la comunicación entre las entidades, los usuarios de los estados financieros, los reguladores, y el sector público, estableciendo procedimientos claros y verificables para determinar los resultados de los estados financieros de las PYMES así como el reconocimiento y medición de sus activos y pasivos exigiendo las revelaciones de los criterios contables utilizados.

Frente a la compleja situación económica del país y por ende de las empresas se debe contar con alguien que maneje y explique la situación contable en los diferentes momentos de dichas empresas y que actúen en beneficio para ellas; es por esto que el contador juega un papel importante en esas circunstancias, lo cual requiere de una formación integral que responda a las necesidades del entorno y debido a la gran oferta de contadores en el mercado laboral es primordial pensar en una educación muy completa.

Por tal razón las universidades que quieran formar profesionales en esta área deben ser capaces de responder a las exigencias de entornos futuros, brindando al estudiantado en contaduría pública una formación integral, moderna en donde se combine lo económico con lo humano y lo tecnológico apuntando el conocimiento hacia un proceso orientado al desarrollo sostenible. Esto se pudiera lograr a través del mejoramiento de los programas de estudio considerando los cambios que manifiesta el mundo actual en razón de la internacionalización de la economía, unidos a los requerimientos de información de las empresas en un mercado altamente competitivo, en el cual, la eficiencia es factor fundamental del éxito.

Es por ello que la presente investigación tiene como finalidad orientar a los profesionales y estudiantes acerca de los lineamientos que deben seguir las PYMES dentro de este proceso de aplicación de las normativas internacionales contables ya que desde el 1 de Enero del 2011, están obligadas a expresar sus estados financieros basándose en las Normas Internacionales de Contabilidad. Es necesario conocer el presente para planificar el futuro.

## **CAPÍTULO II**

### **MARCO TEÓRICO**

#### **2.1 Antecedentes de la investigación**

Mejía, E. (2005:1) autor del trabajo de investigación titulado: “Resumen del Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad para la Preparación y Presentación de Estados Financieros”, se refiere a la normalización de la contabilidad como una actividad que contribuye a homogeneizar el lenguaje contable y que la misma debe ser analizada desde dos vertientes: una formal que persigue la coherencia lógica de las propuestas y una crítica cuyo fin es evaluar las implicaciones económicas, sociales y políticas que constituye la implementación de dicha normativa. En este orden de ideas, destaca la posibilidad y la fuerza que tiene la norma de contabilidad para favorecer a ciertos usuarios y afectar a otras entidades o incluso a estados que hacen parte de la estructura económica social, concluyendo que esta situación se lograría contrarrestar adoptando las Normas Internacionales de Contabilidad.

Acosta y González (2010:1) Realizaron un análisis de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) N°1 Presentación de los Estados Financieros y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en su aplicación a las pequeñas y medianas empresas (PYMES), donde concluyeron que las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) son un conjunto de pautas que establecen la información que deben presentarse en los estados financieros y la forma en que esa información debe mostrarse.

## 2.2 Antecedentes

La contabilidad internacional se desarrolla a través de organismos de carácter mundial que avalados por organizaciones del mismo peso han querido a través de la emisión de estándares de contabilidad darle un direccionamiento hacia la uniformidad pero ante todo hacia la “alta calidad” de la información contable. Con el paso de los años las actividades comerciales se fueron internacionalizando y así mismo la información contable, presentándose de esta manera una serie de inconvenientes con la misma; ya que existen economías propias de cada país, bajo un contexto específico y totalmente diferente que dificultaban su emisión y comprensión.

Es en 1973 cuando nace en Londres (Inglaterra) el IASC-International Accounting Standard Committee (comité de normas internacionales de contabilidad), 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. El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad nace con el ánimo de armonizar las normas no importando el país de origen en el que se hayan emitido las normas, sino reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio de las empresas emisoras de estados financieros.

Uno de sus objetivos fundamentales, expresamente señalados en su constitución, era “formular y publicar buscando el interés público, normas contables que sean observadas en la presentación de los Estados Financieros, así como promover su aceptación y observancia en todo el mundo”.

Muchas organizaciones han participado a lo largo de la vida del IASC como el IOSCO (International Organization of Securities Commissions), IFAC (International Federation of Accountants), FASB (Financial Accounting Standards Board), SEC (Securities Exchange Commission), entre muchas otras organizaciones que entre 1973 y el año 2000 lograron parte sustancial de normas, Interpretaciones, un Marco Conceptual, y otra dirección que es adoptada directamente por muchas empresas. En 1997 se constituye el SIC (Standing Interpretations Committee), cuya misión era emitir interpretaciones de las NIC para ser aprobadas en forma definitiva por el IASC.

El IASC sobrevivió durante 27 años, dándose a fines del año 2000 la aprobación de la reestructuración del IASC quedando con el nombre de IASB (International Accounting Standards Board) a partir del 1° de Abril de 2001, el comité de interpretaciones que, en principio su nombre era SIC, a partir del año 2002 sería conocido como IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee). Entre los años 2001 y 2005 el IASB se encargó de la revisión de algunas NIC, además de estudiar sobre materias aun no tratadas en las NIC publicadas con anterioridad, es así como en el año 2003 se publica la 1° IFRS sobre adopción por primera vez a NIC de estados financieros.

El 17 de octubre del 2009 en Directorio Nacional Ampliado Extraordinario reunido en Caracas, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) adoptó la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades NIIF para PYMES. Con la aplicación de esta norma se sustituirán los VEN-PCGA por las VEN-NIF.

Las NIC son normas de alta calidad, orientadas al inversor, cuyo objetivo es reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio, y presentar una imagen fiel de la situación financiera de una empresa.

Hasta la fecha, se han emitido 41 normas, de las que 34 están en vigor en la actualidad, junto con 30 interpretaciones.

### **2.3 Definición de empresa**

Acosta y Díaz (2006:68) La empresa se puede definir como el grupo social en el que a través de la administración de capital y el trabajo se producen bienes y/o servicios tendientes a la satisfacción de las necesidades de la comunidad. La empresa al estar formada por hombres alcanza la categoría de un ente social con características y vida propia, que favorece el progreso humano como finalidad principal al permitir en su seno la autorrealización de sus integrantes y al influir directamente en el avance económico del medio social en el que actúa.

Se entiende por Entidad cualquier unidad identificable que realicen actividades económicas, constituidas por combinación de recursos humanos, naturales y financieros coordinados por una autoridad que tome decisiones encaminadas a las consecuencias de los fines, para las cuales fue creada. Incluye tanto a las personas naturales, empresas individuales, formas asociadas de hecho o de derecho, una parte o combinación de ellas. (Fuente: BA VEN NIIF 0)

## 2.4 Características de las empresas

Zorrilla (2004:1) Una vez ya definida a la empresa, podemos ampliarnos más en sus características, observando, la relación que posee con su definición.

Por lo tanto cualquier empresa contará con las siguientes características:

- ✦ Son un instrumento importante del proceso de crecimiento y desarrollo económico y social.
- ✦ Cuentan con recursos humanos, de capital, técnicos y financieros.
- ✦ Realizan actividades económicas referentes a la producción, distribución de bienes y servicios que satisfacen necesidades humanas.
- ✦ Combinan factores de producción a través de los procesos de trabajo, de las relaciones técnicas y sociales de la producción.
- ✦ Planean sus actividades de acuerdo a los objetivos que desean alcanzar.
- ✦ Para sobrevivir debe de competir con otras empresas, lo que exige: modernización, racionalización y programación.
- ✦ El modelo de desarrollo empresarial reposa sobre las nociones de riesgo, beneficio y mercado.
- ✦ Es el lugar donde se desarrollan y combinan el capital y el trabajo, mediante la administración, coordinación e integración que es una función de la organización.
- ✦ La competencia y la evolución industrial promueven el funcionamiento eficiente de la empresa.
- ✦ Se encuentran influenciadas por todo lo que suceda en el medio ambiente natural, social, económico y político, al mismo tiempo que su actividad repercute en la propia dinámica social.

## **2.5 La pequeña y mediana empresa**

Decreto N° 1547, 09 de noviembre de 2001 (Ley de Promoción y Desarrollo de la Pequeña y Mediana Industria PYMI) “Artículo 3° A los efectos del presente Decreto de Ley se entiende por:

1. Pequeña Industria, la unidad de explotación económica realizada por una persona jurídica que efectúe actividades de producción de bienes industriales y de servicios conexos, comprendidas en los siguientes parámetros:

1.1. Planta de trabajadores con un promedio anual no menor de once (11) trabajadores, ni mayor a cincuenta (50) trabajadores.

1.2. Ventas anuales entre nueve mil una (9.001) Unidades Tributarias y Cien mil (100.000) Unidades Tributarias.

2. Mediana Industria, la unidad de explotación económica, realizada por una persona jurídica que efectúe actividades de producción de bienes industriales y de servicios conexos, comprendida en los siguientes parámetros:

2.1. Planta de trabajadores con un promedio anual no menor a cincuenta y un (51) trabajadores, ni mayor a cien (100) trabajadores.

2.2. Ventas anuales entre cien mil una (100.001) Unidades Tributarias y doscientas cincuenta mil (250.000).

Para la categorización de las pequeñas y medianas entidades a los efectos del plan de adopción de Las Normas Internacionales de Información Financiera en Venezuela se tomarán en consideración cualquiera de los parámetros siguientes:

\* Numero de trabajadores promedio anual.

\* Volumen ingresos netos de descuentos, rebajas y devoluciones. (Fuente: BA VEN NIFF 1)

### 2.5.1 Ventajas y Desventajas De Las Pymes

Zorrilla (2004:1) En este apartado, se muestran las ventajas y desventajas que normalmente presentan las Pymes, ya que es de vital importancia conocer las fuerzas y debilidades que muestran este tipo de empresas, que según su tamaño determinan algunas de sus ventajas o desventajas para su desarrollo como empresa.

#### Ventajas:

- ✦ La planeación y organización no requiere de mucho capital.
- ✦ Absorben una porción importante de la población económicamente activa, debido a su gran capacidad de generar empleos.
- ✦ Fácil conocimiento de empleados y trabajadores, facilitando resolver los problemas que se presentan (por la baja ocupación de personal).
- ✦ Mantiene una unidad de mando permitiendo una adecuada vinculación entre las funciones administrativas y operativas.
- ✦ Cuentan con buena organización, permitiéndoles ampliarse y adaptarse a las condiciones del mercado.
- ✦ Tienen una gran movilidad, permitiéndoles ampliar o disminuir el tamaño de la planta, así como cambiar los procesos técnicos necesarios.
- ✦ Por su dinamismo tienen posibilidad de crecimiento y de llegar a convertirse en una empresa grande.
- ✦ Asimilan y adaptan nuevas tecnologías con relativa facilidad.

#### Desventajas:

- ✦ Les afecta con mayor facilidad los problemas que se suscitan en el entorno económico como la inflación y la devaluación.
- ✦ Viven al día y no pueden soportar períodos largos de crisis en los cuales disminuyen las ventas.

- ✦ Son más vulnerables a la fiscalización y control gubernamental, siempre se encuentran temerosos de las visitas de los inspectores.
- ✦ La falta de recursos financieros los limita, ya que no tienen fácil acceso a las fuentes de financiamiento.
- ✦ Mantienen una gran tensión política ya que los grandes empresarios tratan por todos los medios de eliminar a estas empresas, por lo que la libre competencia se limita o de plano desaparece.
- ✦ Mantienen altos costos de operación.
- ✦ No se reinvierten las utilidades para mejorar el equipo y las técnicas de producción.
- ✦ Sus ganancias no son elevadas; por lo cual, muchas veces se mantienen en el margen de operación y con muchas posibilidades de abandonar el mercado.
- ✦ No contrataran personal especializado y capacitado por no poder pagar altos salarios.
- ✦ La calidad de la producción no siempre es la mejor, muchas veces es deficiente porque los controles de calidad son mínimos o no existen.
- ✦ No pueden absorber los gastos de capacitación y actualización del personal, pero cuando lo hacen, enfrentan el problema de la fuga de personal capacitado.
- ✦ Sus posibilidades de fusión y absorción de empresas son reducidas o nulas.

### **2.5.2 La Pequeña y Mediana Empresa en Venezuela**

En Venezuela existe la necesidad de propiciar condiciones técnico-financieras que favorezcan la capacidad de competir de las pequeñas y medianas empresas, así como un mercado de servicios de consultoría, que es necesario poner a disposición de las PYMES para orientar y asesorar al

empresario, en la identificación de necesidades organizacionales y en la conversión de éstas en requerimientos de servicios de consultoría para el mejoramiento de la empresa.

Las PYMES industriales tienen la necesidad de transformar y modernizar sus sistemas de gerencia, administración y producción para enfrentar la competencia en el nuevo contexto de apertura externa y de liberación de los precios y mercados. En estas condiciones sus posibilidades de desarrollo dependen de la creación de ventajas competitivas, que a su vez estén en función del conocimiento tecnológico incorporado al proceso de gestión y producción de la empresa.

### **2.5.3 NIIF Para Pequeñas y Medianas Empresas**

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 y poder realizar sus registros contables con la normativa que provee para esto las NIIF.

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

El objetivo de las NIIF es mejorar la transparencia y comparabilidad de la información financiera a nivel global mediante un lenguaje común utilizable por los distintos mercados de capitales. Con el propósito de que todos los reportes, informes y balances económicos estén enmarcados bajo una norma y estándares internacionales.

## **VEN-NIF**

En 2004 la Federación de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) declaró su intención de adoptar plenamente las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el International Accounting Standards Board (IASB) como Venezuela Normas de Información Financiera (VEN NIF), en sustitución de Venezuela Principios Contables Generalmente Aceptados (VPCGA). Tras amplias consultas públicas se acordó la adopción de las NIIF.

En agosto de 2010, la definición de PYME se amplió para incluir a todas las empresas constituidas con la finalidad de generar beneficios que no están sujetos a la autoridad de los reguladores locales. Bajo esta definición, una entidad que anteriormente se han aplicado las VEN-NIF ahora puede tener derecho a utilizar las NIIF para las PYME. Señala que estas empresas tienen la opción de adoptar las NIIF para las PYME o seguir utilizando VEN NIF.

La adopción por primera vez de las VEN-NIF debe hacerse de acuerdo con la NIIF 1 “Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera”, la cual prevé que las entidades deben preparar un balance general de apertura con arreglo a NIIF en la fecha de transición a las Normas Internacionales de Información Financiera, el cual será el punto de partida para la contabilización según las disposiciones establecidas en las Normas Internacionales.

## **Los Estados Financieros**

### **Definición**

De acuerdo con Vargas (2005:2), Los Estados Financieros de una Empresa cualquiera sea su naturaleza proporcionan a esta una información útil que les permita operar con eficiencia ante cual consideración es necesario de tener un registro de los acontecimientos históricos, en otras palabras desarrollar la Contabilidad en moneda nacional con la finalidad de proporcionar información financiera de la empresa y a terceras personas. Son cuadros comparativos en un periodo determinado en el cual están reflejados el movimiento económico de una empresa.

Deben ser sometidos a lectura y al análisis con la finalidad de lograr la correcta interpretación de cada uno de los componentes del balance, estado de pérdidas y ganancias, cambio de situación financiera y movimiento patrimonial.

### **Clasificación**

#### **Estado de situación Financiera**

Según Gómez (2001:1) Es el documento contable que informa en una fecha determinada la situación financiera de la empresa, presentando en forma clara el valor de sus propiedades y derechos, sus obligaciones y su capital, valuados y elaborados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

En el balance solo aparecen las cuentas reales y sus valores deben corresponder exactamente a los saldos ajustados del libro mayor y libros auxiliares.

### **Estado de Resultado Integrales**

Es un informe financiero que muestra el importe de la utilidad ganada o perdida incurrida durante un determinado periodo. Este incluye en primer lugar el total de ingresos provenientes de las actividades principales del ente y el costo incurrido para lograrlos, proporciona la utilidad neta de la empresa, generalmente acompaña a la hoja del Balance General.

### **Estado De Cambios En El Patrimonio O Estado De Superávit**

Es el estado financiero que muestra en forma detallada los aportes de los socios y la distribución de las utilidades obtenidas en un periodo, además de la aplicación de las ganancias retenidas en periodos anteriores.

También refleja la diferencia entre el capital contable (patrimonio) y el capital social (aportes de los socios), determinando la diferencia entre el activo total y el pasivo total, incluyendo en el pasivo los aportes de los socios. Quintero, O (2005:1)

### **Estado De Flujo De Efectivo**

El estado de flujos de efectivo es el estado financiero básico que muestra el efectivo generado y utilizado en las actividades de operación, inversión y financiación. Un Estado de Flujos de Efectivo es de tipo financiero y muestra entradas, salidas y cambio neto en el efectivo de las diferentes actividades

de una empresa durante un período contable, en una forma que concilie los saldos de efectivo inicial y final. Figueroa, A (2005:1)

### **Estado financiero proyectado**

Es el estado financiero preparado en una fecha o periodo futuro, basado en cálculos estimativos de transacciones que aún no se han realizado; es un estado estimado que acompaña frecuentemente a un presupuesto; un estado proforma.

### **Estados financieros auditados**

Son aquellos que han pasado por un proceso de revisión y verificación de la información; este examen es ejecutado por contadores públicos independientes quienes expresan una opinión acerca de la razonabilidad de la situación financiera, resultados de operación y flujo de fondos que la empresa presenta en sus estados financieros de un ejercicio en particular.

### **Estados financieros consolidados**

Estados financieros consolidados son aquellos que presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, los cambios en el patrimonio, así como los flujos de efectivo de la matriz o controlante y sus subordinados o dominados, como si fuesen los de un solo ente económico.

### **Información financiera intermedia**

Es un conjunto de estados financieros completos (tales como los que se describen en la NIC 1, Presentación de Estados Financieros), o bien un

conjunto de estados financieros condensados (tal como se describen en esta Norma) para un periodo contable intermedio. Un periodo contable intermedio es todo periodo contable menor que un periodo contable anual completo.

### **Políticas contables**

Son los principios específicos, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adaptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros. Las políticas contables inadecuadas no quedaran legitimadas por información de las mismas.

### **Inflación**

Es un desequilibrio económico caracterizado por la subida general de los precios y provocado por la excesiva emisión de billetes de banco, un déficit presupuestario o por falta de adecuación entre la oferta y la demanda. La inflación es la presencia de la circulación de una gran cantidad de papel moneda que rebasa las necesidades de la circulación de mercancías o que sobrepasa a la cantidad de oro que lo respalda.

La inflación se puede dar porque el Estado financia su gasto público a través de la creación (emisión de dinero, que al no tener respaldo pierde valor y por lo tanto disminuye su poder adquisitivo de la gente, se tiene que pagar más dinero por las mismas cosas. Se rompe el equilibrio para que la producción circule normalmente, hay un exceso de circulante en relación con la producción.

## **Hiperinflación**

Crecimiento muy intenso de la inflación. De manera el dinero pierde gran parte de su valor, el público pierde la confianza en su moneda y en el sistema, constituye un escenario económico mucho más complejo, en el que los precios están totalmente fuera de control y suben de forma constante, mientras que la moneda pierde valor.

## **Reexpresión de los estados financieros**

Es el proceso contable mediante el cual se reconoce el incremento de Precios en la Revaluación de los activos de una Empresa, a través de este procedimiento se afecta directamente el Balance General, en el cual se deberá hacer su respectiva anotación por efecto de auditoría y, por tanto, será necesario tomar como referencia de Revaluación los aumentos que se han registrado en los índices de Precios.

## **CAPÍTULO III**

### **METODOLOGÍA**

#### **3.1 Modelo de la investigación**

El modelo de la investigación es cualitativa debido a que la variable objeto de estudio se realiza estableciendo sus propiedades esenciales sin controlar, interrumpir o manipular el contexto, realizando solo un análisis de las mismas. Explorando el campo de estudio para demarcar un objeto de investigación formulando el problema de la investigación, recolectando datos y produciendo conocimientos.

Según Sampiere (2004) La investigación cualitativa, es aquella que da profundidad a los datos, la dispersión, la riqueza interpretativa, la contextualización del ambiente o entorno, los detalles y las experiencias únicas. Los métodos cualitativos se han empleado en disciplinas humanísticas como la antropología, la etnografía y la psicología social. (pp. 18.)

#### **3.2 Diseño de la investigación**

El diseño seleccionado para esta investigación es documental, porque el propósito revisa la búsqueda de documentos relacionados con el tema objeto de estudio que se refiere a las norma internacionales de contabilidad NIC 01 y 29 sección 31 para PYMES.

Para Fideas Arias (2006) “La investigación documental es un proceso basado en la búsqueda, recuperación, análisis, crítica e interpretación de datos secundarios, es decir, los obtenidos y registrados por otros investigadores en fuentes documentales: impresas, audiovisuales o electrónicas”. Como en toda investigación, el propósito de este diseño es el aporte de nuevos conocimientos. (pp.27.)

### **3.3 Nivel de la investigación**

Descriptiva porque trabaja con realidades, con metas, tiene como propósito analizar, registrar los hechos para conocer carencias esenciales y seguir una acción posterior. Dicho de otra forma, se dirige a determinar la naturaleza de una situación tal y como se da en el momento.

Para Fideas Arias (2006) indica que la investigación descriptiva, consiste en la caracterización de un hecho, fenómeno, individuo o grupo, con el fin de establecer su estructura o comportamiento. Los resultados de este tipo de investigación se ubican en un nivel intermedio en cuanto a la profundidad de los conocimientos se refiere. (pp.24).

Para 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 estos pretenden medir o recoger información de manera independiente o conjunta sobre los conceptos a las variables a las que se refiere” (pp.99).

### **3.4 Procedimientos para la recolección de datos**

La recolección de la información debe dirigirse a la búsqueda de aquellos hechos que permitan conocer y analizar lo que realmente sucede en el tema que se investiga. Esto consiste en la recolección, síntesis, organización y comprensión de toda la información necesaria que ayude a comprender y resolver una posible realidad que se presente. La recolección de información se hizo tomando como patrón la utilización de fuentes impresas y electrónicas, así como la normativa NIC 01 y NIC29 sección 31 para PYMES.

## **CAPÍTULO IV**

### **4.1 Norma Internacional de Contabilidad N° 1 Presentación de estados financieros**

#### **Objetivo**

1. El objetivo de esta Norma consiste en establecer las bases para la presentación de los estados financieros con propósitos de información general, a fin de asegurar que los mismos sean comparables, tanto con los estados financieros de la misma entidad correspondientes a periodos anteriores, como con los de otras entidades diferentes. Para alcanzar dicho objetivo, esta Norma establece, en primer lugar, requisitos generales para la presentación de los estados financieros y, a continuación, ofrece directrices para determinar su estructura, a la vez que fija los requisitos mínimos sobre su contenido. Tanto el reconocimiento, como la medición y la información a revelar sobre determinadas transacciones y otros sucesos, se abordan en otras Normas e Interpretaciones.

#### **Alcance**

2. Esta Norma se aplicará a todo tipo de estados financieros con propósitos de información general, que sean elaborados y presentados conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

3. Los estados financieros con propósitos de información general son aquéllos que pretenden cubrir las necesidades de usuarios que no están en

condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. Los estados financieros con propósito de información general comprenden aquellos que se presentan de forma separada, o dentro de otro documento de carácter público, como el informe anual o un folleto o prospecto de información bursátil. Esta Norma no será de aplicación a la estructura y contenido de los estados financieros intermedios, que se presenten de forma condensada, y se elaboren de acuerdo con la NIC 34 Información Financiera Intermedia. No obstante, los párrafos 13 a 41 serán aplicables a dichos estados. Las reglas fijadas en esta Norma se aplicarán de la misma manera a todas las entidades, con independencia de que elaboren estados financieros consolidados o separados, como se definen en la NIC 27 Estados Financieros Consolidados y Separados.

4. Los requisitos adicionales de la información a suministrar por bancos y otras entidades financieras similares, que sean coherentes con los establecidos en esta Norma, se especifican en la NIC 30 Información a Revelar en los Estados Financieros de Bancos y Entidades Financieras Similares.

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

6. De forma análoga, las entidades que carecen de patrimonio neto, tal y como se define en la NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación e

Información a Revelar (por ejemplo, algunos fondos de inversión), y aquellas entidades cuyo capital no es patrimonio neto (por ejemplo, algunas entidades cooperativas) podrían tener necesidad de adaptar la presentación de las participaciones de sus miembros o participantes en los estados financieros.

### **Finalidad de los estados financieros**

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

Para cumplir este objetivo, los estados financieros suministrarán información acerca de los siguientes elementos de la entidad:

- (a) activos;
- (b) pasivos;
- (c) patrimonio neto;
- (d) gastos e ingresos, en los que se incluyen las pérdidas y ganancias;
- (e) otros cambios en el patrimonio neto; y
- (f) flujos de efectivo.

Esta información, junto con la contenida en las notas, ayudará a los usuarios a predecir los flujos de efectivo futuros y, en particular, la distribución temporal y el grado de certidumbre de los mismos.

## **Componentes de los estados financieros**

8. Un conjunto completo de estados financieros incluirá los siguientes componentes:

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

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

- (a) los principales factores e influencias que han determinado el desempeño financiero, incluyendo los cambios en el entorno en que opera la entidad, la respuesta que la entidad ha dado a tales cambios y su efecto, así como la política de inversiones que sigue para mantener y mejorar el mismo, incluyendo su política de dividendos;
- (b) las fuentes de financiación de la entidad, así como su objetivo respecto al coeficiente de deudas sobre patrimonio neto; y
- (c) los recursos de la entidad cuyo valor no quede reflejado en el balance que se ha confeccionado de acuerdo con las NIIF.

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

### **Definiciones**

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

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

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

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

Materialidad (o importancia relativa). Las omisiones o inexactitudes de partidas son materiales o tendrán importancia relativa si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios con base en los estados financieros. La materialidad dependerá de la magnitud y la naturaleza del error o inexactitud,

enjuiciados en función de las circunstancias particulares en que se hayan producido. La magnitud o la naturaleza de la partida o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante.

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

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

## **Consideraciones generales**

### **Presentación razonable y cumplimiento de las NIIF**

13. Los estados financieros reflejarán razonablemente, la situación, el desempeño financiero y los flujos de efectivo de la entidad. Esta presentación razonable exige proporcionar la imagen fiel de los efectos de

las transacciones, así como de otros eventos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos fijados en el Marco Conceptual. Se presume que la aplicación de las NIIF, acompañada de información adicional cuando sea preciso, dará lugar a estados financieros que proporcionen una presentación razonable.

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

15. En la práctica totalidad de los casos, la presentación razonable se alcanzará cumpliendo con las NIIF aplicables. Esta presentación razonable también requiere que la entidad:

(a) Seleccione y aplique las políticas contables de acuerdo con la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores. En la NIC 8 se establece una jerarquía normativa, a considerar por la gerencia en ausencia de una Norma o Interpretación que se aplique específicamente a una partida.

(b) Presente la información, incluida la referente a las políticas contables, de manera que sea relevante, fiable, comparable y comprensible.

(c) Suministre información adicional cuando los requisitos exigidos por las NIIF resulten insuficientes para permitir a los usuarios comprender el impacto de determinadas transacciones, así como de otros eventos o condiciones, sobre la situación y el desempeño financieros de la entidad.

16. Las políticas contables inadecuadas no quedarán legitimadas por el hecho de dar información acerca de las mismas, ni tampoco por la inclusión de notas u otro material explicativo al respecto.

17. En la circunstancia extremadamente rara de que la gerencia concluyera que cumplir con un requisito establecido en una Norma o Interpretación, llevaría a una confusión tal que entrara en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el Marco Conceptual, la entidad no lo aplicará, según se establece en el párrafo 18, siempre que el marco regulatorio aplicable exija, o bien no prohíba, esta falta de aplicación.

18. Cuando una entidad no aplique un requisito establecido en una Norma o en una Interpretación, de acuerdo con el párrafo 17, revelará información sobre los siguientes extremos:

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

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

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

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

19. Cuando una entidad hubiera dejado de aplicar, en algún periodo anterior, un requerimiento establecido en una Norma o una Interpretación, y tal falta

de aplicación afectase a los importes reconocidos en los estados financieros del periodo actual, se revelará la información establecida en los apartados (c) y (d) del párrafo 18.

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

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

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

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

22. Para los fines de los párrafos 17 a 21, una partida entraría en conflicto con el objetivo de los estados financieros cuando no representase razonablemente las transacciones, así como los otros eventos y condiciones que debiera representar, o pudiera razonablemente esperarse que representara y, en consecuencia, fuera probable que influyera en las decisiones económicas tomadas por los usuarios a partir de los estados financieros. Al evaluar si el cumplimiento de un requerimiento específico, establecido en una Norma o Interpretación, pudiera resultar confuso y entrar en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el Marco Conceptual, la gerencia considerará los siguientes aspectos:

(a) por qué no se alcanza el objetivo de los estados financieros, en las circunstancias particulares que se están sopesando; y

(b) la forma y medida en que las circunstancias de la entidad difieren de las que se dan en otras entidades que cumplen con el requisito en cuestión. Si otras entidades cumplieran con dicho requisito en circunstancias similares, existiría la presunción refutable de que el cumplimiento del requisito, por parte de la entidad, no sería confuso ni entraría en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el Marco Conceptual.

### **Hipótesis de negocio en marcha**

23. Al elaborar los estados financieros, la gerencia evaluará la capacidad que tiene la entidad para continuar en funcionamiento. Los estados financieros se elaborarán bajo la hipótesis de negocio en marcha, a menos que la gerencia pretenda liquidar la entidad o cesar en su actividad, o bien no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas. Cuando la gerencia, al realizar esta evaluación, sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la entidad siga

funcionando normalmente, procederá a revelarlas en los estados financieros. En el caso de que los estados financieros no se elaboren bajo la hipótesis de negocio en marcha, tal hecho será objeto de revelación explícita, junto con las hipótesis alternativas sobre las que han sido elaborados, así como las razones por las que la entidad no puede ser considerada como un negocio en marcha.

24. Al evaluar si la hipótesis de negocio en marcha resulta apropiada, la gerencia tendrá en cuenta toda la información que esté disponible para el futuro, que deberá cubrir al menos, pero no limitarse a, los doce meses siguientes a partir de la fecha del balance. El grado de detalle de las consideraciones dependerá de los hechos que se presenten en cada caso. Cuando la entidad tenga un historial de operación rentable, así como facilidades de acceso a recursos financieros, la conclusión de que utilizar la hipótesis de negocio en marcha es lo apropiado, podrá alcanzarse sin realizar un análisis en profundidad. En otros casos, la gerencia, antes de convencerse a sí misma de que la hipótesis de continuidad resulta apropiada, habrá de ponderar una amplia gama de factores relacionados con la rentabilidad actual y esperada, el calendario de pagos de la deuda y las fuentes potenciales de sustitución de la financiación existente.

#### **Base contable de acumulación (o devengo)**

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

26. Cuando se emplea la base contable de acumulación (o devengo), las partidas se reconocerán como activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y

gastos (los elementos de los estados financieros), cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos en el Marco Conceptual para tales elementos.

### **Uniformidad en la presentación**

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

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

28. Una adquisición o desapropiación significativa, o una revisión de la presentación de los estados financieros, podría sugerir que dichos estados financieros necesiten ser presentados de forma diferente. En estos casos, la entidad cambiará la presentación de sus estados financieros sólo si dicho cambio suministra información fiable y más relevante para los usuarios de los estados financieros, y la nueva estructura tuviera visos de continuidad, de forma que la comparabilidad no quedase perjudicada.

Cuando tengan lugar tales cambios en la presentación, la entidad reclasificará la información comparativa, de acuerdo con los párrafos 38 y 39.

### **Materialidad o importancia relativa y agrupación de datos**

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

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

30. Los estados financieros son el producto que se obtiene del procesamiento de grandes cantidades de transacciones y otros sucesos, las cuales se agruparán por clases de acuerdo con su naturaleza o función. La etapa final del proceso de agrupación y clasificación consistirá en la presentación de datos condensados y clasificados, que constituirán el contenido de las partidas, ya aparezcan éstas en el balance, en el estado de resultados, en el estado de cambios, en el patrimonio neto o en el estado de flujo de efectivo, o bien en las notas. Si una partida concreta no fuese material o no tuviera importancia relativa por sí sola, se agregará con otras partidas, ya sea en el cuerpo de los estados financieros o en las notas. Una partida que no tenga la suficiente materialidad o importancia relativa como para requerir presentación separada en los estados financieros puede, sin embargo, tenerla para ser presentada por separado en las notas.

31. La aplicación del concepto de materialidad o importancia relativa implica que no será necesario cumplir un requerimiento de información específico, de una Norma o de una Interpretación, si la información correspondiente careciese de materialidad o importancia relativa.

### **Compensación**

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

33. Es importante que tanto las partidas de activo y pasivo, como las de gastos e ingresos, se presenten por separado. La compensación de partidas, ya sea en el balance o en el estado de resultados, limita la capacidad de los usuarios para comprender tanto las transacciones, como los otros eventos y condiciones que se hayan producido, así como para evaluar los flujos futuros de efectivo de la entidad, salvo en el caso de que la compensación sea un reflejo del fondo de la transacción o evento en cuestión. La presentación de los activos netos de correcciones valorativas por ejemplo cuando se presentan los inventarios netos de correcciones de valor por obsolescencia y las deudas de clientes netas de las correcciones por deudas de dudoso cobro no constituirá un caso de compensación de partidas.

34. En la NIC 18 Ingresos Ordinarios, se define el concepto de ingreso ordinario (o de operación) y se exige medirlo según el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, teniendo en cuenta el importe de cualesquiera descuentos comerciales y rebajas por volumen de ventas que sean practicados por la entidad. La entidad llevará a cabo, en el curso normal de sus actividades, otras transacciones accesorias a las actividades que generan los ingresos ordinarios (o de operación) más importantes. Los resultados de tales transacciones se presentarán compensando los ingresos con los gastos que genere la misma operación, siempre que este tipo de presentación refleje el fondo de la transacción. Por ejemplo:

(a) las pérdidas o ganancias por la venta o disposición por otra vía de activos no corrientes, entre los que se encuentran ciertas inversiones financieras y los activos no corrientes de la operación, se suelen presentar netas, deduciendo del importe recibido por la venta el importe en libros del activo y los gastos de venta correspondientes; y

(b) los desembolsos relativos a las provisiones reconocidas de acuerdo con la NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes, que hayan sido reembolsados a la entidad como consecuencia de un acuerdo contractual con terceros (por ejemplo, un acuerdo de garantía de productos cubierto por un proveedor), se podrán compensar con los reembolsos efectivamente recibidos.

35. Además de lo anterior, las pérdidas o ganancias que procedan de un grupo de transacciones similares, se presentarán compensando los importes correspondientes, como sucede por ejemplo en el caso de las diferencias de cambio en moneda extranjera, o bien en el caso de pérdidas o ganancias derivadas de instrumentos financieros mantenidos para negociar. Sin embargo, tales pérdidas y ganancias se presentarán por separado si poseen materialidad.

### **Información comparativa**

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

37. En algunos casos, la información descriptiva suministrada en los estados financieros de los periodos anteriores, continúa siendo relevante en el periodo corriente. Por ejemplo, los detalles de un litigio, cuyo desenlace era incierto en la fecha del balance anterior, y está todavía por resolver, se incluirán también en la información del periodo corriente. Los usuarios

encontrarán de interés saber que la incertidumbre existía ya en la fecha del anterior balance, así como los pasos que se han dado durante el periodo actual para tratar de resolverla.

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

- (a) la naturaleza de la reclasificación;
- (b) el importe de cada partida o grupo de partidas que se han reclasificado; y
- (c) el motivo de la reclasificación.

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

- (a) el motivo para no reclasificar los importes; y
- (b) la naturaleza de los ajustes que tendrían que haberse efectuado si los importes hubieran sido reclasificados.

40. Realzar la comparabilidad de la información entre periodos ayuda a los usuarios en la toma de decisiones económicas, especialmente al permitir la evaluación de tendencias en la información financiera con propósitos predictivos. En algunas circunstancias, resulta impracticable reclasificar la información comparativa de periodos anteriores para conseguir la comparabilidad con las cifras del periodo corriente. Por ejemplo, algunos datos pueden haber sido calculados, en periodos anteriores, de forma que no permitan ser reclasificados y, por tanto, no sea posible calcular los datos comparativos necesarios.

41. La NIC 8 se ocupa específicamente de los ajustes a realizar, dentro de la información comparativa, cuando la entidad cambia una política contable o corrige un error.

## **Estructura y contenido**

### **Introducción**

42. Esta Norma exige que determinadas informaciones se presenten en el balance, en el estado de resultados y en el estado de cambios en el patrimonio neto, mientras que otras pueden incluirse tanto en el cuerpo de los estados financieros como en las notas. La NIC 7 establece los requisitos de presentación para el estado de flujo de efectivo.

43. En esta Norma se utiliza en ocasiones el término “información a revelar” en su más amplio sentido, incluyendo en él tanto la información que se encuentra en el balance, en el estado de resultados, en el estado de cambios en el patrimonio neto y en el estado de flujo de efectivo, como la que se desarrolla en las notas referidas a los mismos. Otras Normas e Interpretaciones contienen también obligaciones de revelar información. A no ser que en la Norma o Interpretación correspondiente se especifique lo contrario, tales informaciones se incluirán, indistintamente, en el cuerpo de los estados financieros (ya sea en el balance, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto o el estado de flujo de efectivo) o en las notas.

## **Identificación de los estados financieros**

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

45. Las NIIF se aplican exclusivamente a los estados financieros, y no afectan al resto de la información presentada en el informe anual o en otro documento. Por tanto, es importante que los usuarios sean capaces de distinguir la información que se prepara utilizando las NIIF, de cualquier otro tipo de información que, aunque pudiera ser útil para sus fines, no está sujeta a los requerimientos de estas.

46. Cada uno de los componentes de los estados financieros quedará claramente identificado. Además, la siguiente información se mostrará en lugar destacado, y se repetirá cuantas veces sea necesario para una correcta comprensión de la información presentada:

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

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

(c) la fecha del balance o el periodo cubierto por los estados financieros, según resulte adecuado al componente en cuestión de los estados financieros;

(d) la moneda de presentación, tal y como se define en la NIC 21 Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera; y

(e) el nivel de agregación y el redondeo utilizado al presentar las cifras de los estados financieros.

47. Los requisitos exigidos en el párrafo 46 se cumplirán, normalmente, mediante informaciones que se suministren en los encabezamientos de las páginas, así como en las denominaciones abreviadas de las columnas de cada página, dentro de los estados financieros. Es necesaria la utilización de elementos de juicio para determinar la mejor manera de presentar esta información. Por ejemplo, cuando los estados financieros se presentan electrónicamente no siempre están separados en páginas; por ello los anteriores elementos se presentarán con la suficiente frecuencia como para asegurar una comprensión apropiada de la información que se suministra.

48. A menudo, los estados financieros resultan más comprensibles presentando las cifras en miles o millones de unidades monetarias de la moneda de presentación.

Esto será aceptable en la medida en que se informe sobre el nivel de agregación o redondeo de las cifras, y siempre que no se pierda información material, o de importancia relativa, al hacerlo.

### **Periodo contable sobre el que se informa**

49. Los estados financieros se elaborarán con una periodicidad que será, como mínimo, anual. Cuando cambie la fecha del balance de la entidad y elabore estados financieros para un periodo contable superior o inferior a un año, la entidad deberá informar del periodo concreto cubierto por los estados financieros y, además, de:

- (a) la razón para utilizar un periodo inferior o superior; y
- (b) el hecho de que no sean totalmente comparables las cifras que se ofrecen en el estado de resultados, en el estado de cambios en el patrimonio neto, en el estado de flujo de efectivo y en las notas correspondientes.

50. Normalmente, los estados financieros se preparan uniformemente, abarcando periodos anuales. No obstante, determinadas entidades prefieren informar, por razones prácticas, sobre intervalos diferentes de tiempo, por ejemplo utilizando periodos económicos de 52 semanas. Esta Norma no impide tal práctica, ya que es poco probable que los estados financieros resultantes difieran, de forma significativa, de los que se hubieran elaborado para el año completo.

## **Balance**

### **La distinción entre corriente y no corriente**

51. La entidad presentará sus activos corrientes y no corrientes, así como sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas dentro del balance, de acuerdo con los párrafos 57 a 67, excepto cuando la presentación basada en el grado de liquidez proporcione, una información relevante que sea más fiable.

Cuando se aplique tal excepción, todos los activos y pasivos se presentarán atendiendo, en general, al grado de liquidez.

52. Independientemente del método de presentación adoptado, la entidad revelará para cada rúbrica de activo o pasivo, que se espere recuperar o cancelar dentro de los doce meses posteriores a la fecha del balance o después de este intervalo de tiempo el importe esperado a cobrar o pagar, respectivamente, después de transcurrir doce meses a partir de la fecha del balance.

53. Cuando la entidad suministre bienes o preste servicios, dentro de un ciclo de operación claramente identificable, la separación entre las partidas corrientes y no corrientes, tanto en el activo como en el pasivo del balance, supondrá una información útil al distinguir los activos netos de uso continuo como capital de trabajo o fondo de maniobra, de los utilizados en las operaciones a largo plazo. Esta distinción servirá también para poner de manifiesto tanto los activos que se espera realizar en el transcurso del ciclo normal de la operación, como los pasivos que se deban liquidar en el mismo periodo.

54. Para algunas entidades, tales como las financieras, la presentación de activos y pasivos en orden ascendente o descendente de liquidez, proporciona información fiable y más relevante que la presentación corriente-no corriente, debido a que la entidad no suministra bienes o presta servicios dentro de un ciclo de operación claramente identificable.

55. Al aplicar el párrafo 51, se permite que la entidad presente algunos de sus activos y pasivos empleando la clasificación corriente-no corriente, y otros en orden a su liquidez, siempre que esto proporcione información fiable y más relevante. La necesidad de mezclar las bases de presentación podría aparecer cuando una entidad realice actividades diferentes.

56. La información sobre las fechas esperadas de realización de los activos y pasivos es útil para evaluar la liquidez y la solvencia de la entidad. La NIC 32 obliga a revelar información acerca de las fechas de vencimiento tanto de activos financieros como de los pasivos financieros. Entre los activos financieros se encuentran las cuentas de deudores comerciales y otras cuentas a cobrar, y entre los pasivos financieros se encuentran las cuentas de acreedores comerciales y otras cuentas por pagar.

También será de utilidad la información acerca de las fechas de recuperación y cancelación de los activos y pasivos no monetarios, tales como inventarios y provisiones, con independencia de que en el balance se efectúe la distinción entre partidas corrientes y no corrientes. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando la entidad informe sobre los saldos de inventarios que espera realizar en un plazo superior a doce meses desde la fecha del balance.

### **Activos corrientes**

57. Un activo se clasificará como corriente cuando satisfaga alguno de los siguientes criterios:

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

### **Todos los demás activos se clasificarán como no corrientes**

58. En esta Norma, el término “no corriente” incluye activos tangibles, intangibles y financieros que por su naturaleza sean a largo plazo. No está prohibido el uso de descripciones alternativas siempre que su significado quede claro.

59. El ciclo normal de la operación de una entidad es el periodo de tiempo que transcurre entre la adquisición de los activos materiales, que entran en el proceso productivo, y la realización de los productos en forma de efectivo o equivalentes al efectivo. Cuando el ciclo normal de operación de una entidad no resulte claramente identificable, se asumirá que es de doce meses. El activo corriente incluye activos (tales como inventarios y deudores comerciales) que se van a vender, consumir y realizar, dentro del ciclo normal de la operación, incluso cuando los mismos no se esperen realizar dentro del periodo de doce meses desde la fecha del balance. Los activos corrientes incluyen activos que se mantienen fundamentalmente para negociación (los activos financieros pertenecientes a esta categoría son clasificados como activos financieros que se mantienen para negociar, de acuerdo con la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición) así como la parte corriente de los activos financieros no corrientes.

### **Pasivos corrientes**

60. Un pasivo se clasificará como corriente cuando satisfaga alguno de los siguientes criterios:

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

Todos los demás pasivos se clasificarán como no corrientes.

61. Algunos pasivos corrientes, tales como los acreedores comerciales, y otros pasivos devengados, ya sea por costos de personal o por otros costos de operación, formarán parte del capital de trabajo o fondo de maniobra utilizado en el ciclo normal de operación de la entidad. Estas partidas, relacionadas con la operación, se clasificarán como corrientes incluso si su vencimiento se va a producir más allá de los doce meses posteriores a la fecha del balance. El mismo ciclo normal de operación se aplicará a la clasificación de los activos y pasivos de la entidad.

Quando el ciclo normal de la operación no sea claramente identificable, se supondrá que su duración es de doce meses.

62. Otros tipos de pasivos corrientes no proceden del ciclo normal de la operación, pero deben ser atendidos porque vencen dentro de los doce meses siguientes a la fecha del balance o se mantienen fundamentalmente con propósitos de negociación. Son ejemplos de este tipo los pasivos financieros mantenidos para negociación de acuerdo con la NIC 39, los sobregiros o descubiertos bancarios, la parte corriente de los pasivos no corrientes, los dividendos por pagar, los impuestos a las ganancias y otras cuentas por pagar no comerciales. Los préstamos que proporcionan financiación a largo plazo (esto es, no forman parte del capital de trabajo o fondo de maniobra utilizado en el ciclo normal de la operación), y que no deban liquidarse después de los doce meses desde la fecha del balance, se clasificarán como pasivos no corrientes, sujetos a las condiciones de los párrafos 65 y 66.

63. La entidad clasificará sus pasivos financieros como corrientes cuando éstos deban liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha del balance, aunque:

- (a) el plazo original del pasivo fuera un periodo superior a doce meses; y
- (b) exista un acuerdo de refinanciación o de reestructuración de los pagos a largo plazo, que se haya concluido después de la fecha del balance y antes de que los estados financieros sean autorizados para su publicación.

64. Si la entidad tuviera la expectativa y, además, la facultad de renovar o refinanciar algunas obligaciones de pago al menos durante los doce meses siguientes a la fecha del balance, de acuerdo con las condiciones de financiación existente, clasificará tales obligaciones como no corrientes, aún cuando de otro modo serían canceladas a corto plazo. No obstante, cuando la refinanciación o renovación no sea una facultad de la entidad (por ejemplo si no existiese acuerdo para refinanciar o renovar), el aplazamiento no se tendrá en cuenta, y la obligación se clasificará como corriente.

65. Cuando la entidad incumpla un compromiso adquirido en un contrato de préstamo a largo plazo en o antes de la fecha del balance, con el efecto de que el pasivo se haga exigible a voluntad del prestamista, tal pasivo se clasificará como corriente, aún si el prestamista hubiera acordado, después de la fecha del balance y antes de que los estados financieros hubieran sido autorizados para su publicación, no exigir el pago como consecuencia del incumplimiento. El pasivo se clasificará como corriente porque, en la fecha del balance, la entidad no tiene el derecho incondicional de aplazar la cancelación del pasivo durante al menos, doce meses tras la fecha del balance.

66. Sin embargo, el pasivo se clasificará como no corriente si el prestamista hubiese acordado, en la fecha del balance, conceder un periodo de gracia que finalice al menos doce meses después de esta fecha, dentro de cuyo

plazo la entidad puede rectificar el incumplimiento y durante el cual el prestamista no puede exigir el reembolso inmediato.

67. Respecto a los préstamos clasificados como pasivos corrientes, si se produjese cualquiera de los siguientes eventos entre la fecha del balance y la fecha en que los estados financieros son autorizados para su publicación, la entidad estará obligada a revelar la correspondiente información como hechos ocurridos después de la fecha del balance que no implican ajustes, de acuerdo con la NIC 10 Hechos Ocurridos Después de la Fecha del Balance:

- (a) refinanciación a largo plazo;
- (b) rectificación del incumplimiento del contrato de préstamo a largo plazo; y
- (c) concesión, por parte del prestamista, de un periodo de gracia para rectificar el incumplimiento del contrato de préstamo a largo plazo que finalice, al menos, doce meses después de la fecha del balance.

### **Información a revelar en el balance**

68. En el balance se incluirán, como mínimo, rúbricas específicas que contengan los importes correspondientes a las siguientes partidas, en tanto no sean presentadas de acuerdo con el párrafo 68A

- (a) propiedades, planta y equipo;
- (b) propiedades de inversión;
- (c) activos intangibles;
- (d) activos financieros (excluidos los mencionados en los apartados (e),(h) e (i) posteriores);
- (e) inversiones contabilizadas aplicando el método de la participación;
- (f) activos biológicos;
- (g) inventarios;

- (h) deudores comerciales y otras cuentas a cobrar;
- (i) efectivo y otros medios líquidos equivalentes;
- (j) acreedores comerciales y otras cuentas por pagar;
- (k) provisiones;
- (l) pasivos financieros (excluyendo los importes mencionados en los apartados (j) y (k) anteriores);
- (m) pasivos y activos por impuestos corrientes, según quedan definidos en la NIC 12 Impuesto a las Ganancias;
- (n) pasivos y activos por impuestos diferidos, según se define en la NIC 12;
- (o) intereses minoritarios, presentados dentro del patrimonio neto; y
- (p) capital emitido y reservas atribuibles a los poseedores de instrumentos de participación en el patrimonio neto de la controladora.

68A. El balance también incluirá rúbricas específicas con los importes correspondientes a las siguientes partidas:

- (a) el total de activos clasificados como mantenidos para la venta y los activos incluidos en los grupos en desapropiación de elementos, que se hayan clasificado como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Actividades en Discontinuación; y
- (b) los pasivos incluidos en los grupos en desapropiación de elementos clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5.

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

70. Cuando la entidad presente por separado los activos y los pasivos en el balance, según sean corrientes o no corrientes, no clasificará los activos (o pasivos) por impuestos diferidos como activos (o pasivos) corrientes.

71. Esta Norma no prescribe ni el orden ni el formato concreto para la presentación de las partidas. El párrafo 68 se limita a suministrar una lista de partidas lo suficientemente diferentes, en su naturaleza o función, como para requerir una presentación por separado en el balance. Además:

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

(b) Las denominaciones utilizadas y la ordenación de las partidas o grupos de partidas, podrán ser modificadas de acuerdo con la naturaleza de la entidad y de sus transacciones, con el fin de suministrar la información necesaria para una comprensión global de la situación financiera de la entidad. Por ejemplo, una entidad de crédito modificará las denominaciones anteriores con el fin de aplicar los requerimientos específicos de la NIC 30.

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

(a) la naturaleza y liquidez de los activos;

(b) la función de los activos dentro de la entidad; y

(c) los importes, la naturaleza y el plazo de los pasivos.

73. El empleo de diferentes bases de medición para distintas clases de activos sugiere que su naturaleza o función difieren y, en consecuencia, que deben ser presentados en rúbricas separadas. Por ejemplo, ciertas clases de propiedades, planta y equipo pueden ser contabilizadas al costo histórico, o

por sus importes revaluados, de acuerdo con la NIC 16, Propiedades, Planta y Equipo.

### **Información a revelar en el balance o en las notas**

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

75. El detalle suministrado en las subclasificaciones dependerá de los requerimientos contenidos en las NIIF, así como de la naturaleza, tamaño y función de los importes afectados. Los factores señalados en el párrafo 72 se utilizarán también para decidir sobre los criterios de subclasificación. El nivel de información suministrada será diferente para cada partida, por ejemplo:

- (a) las partidas de propiedades, planta y equipo se desagregarán por clases, según lo establecido en la NIC 16;
- (b) las cuentas a cobrar se desagregarán en función de si proceden de clientes comerciales, de partes relacionadas, de anticipos y de otras partidas;
- (c) los inventarios se subclasificarán, de acuerdo con la NIC 2, Inventarios, en categorías tales como mercaderías, materias primas, materiales, productos en curso y productos terminados;
- (d) las provisiones se desglosarán, de forma que se muestren por separado las que corresponden a provisiones por beneficios a empleados y el resto; y
- (e) el capital y las reservas se desglosarán en varias clases, tales como capital aportado, primas de emisión y reservas.

76. La entidad revelará, ya sea en el balance o en las notas, lo siguiente:

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

- (i) el número de acciones autorizadas para su emisión;
  - (ii) el número de acciones emitidas y desembolsadas totalmente, así como las emitidas pero aún no desembolsadas en su totalidad;
  - (iii) el valor nominal de las acciones, o el hecho de que no tengan valor nominal;
  - (iv) una conciliación entre el número de acciones en circulación al principio y al final del periodo;
  - (v) los derechos, privilegios y restricciones correspondientes a cada clase de acciones, incluyendo los que se refieran a las restricciones que afectan a la percepción de dividendos y al reembolso del capital;
  - (vi) las acciones de la entidad que estén en su poder o bien en el de sus subsidiarias o asociadas; y
  - (vii) las acciones cuya emisión está reservada como consecuencia de la existencia de opciones o contratos para la venta de acciones, describiendo las condiciones e importes correspondientes;
- (b) una descripción de la naturaleza y destino de cada partida de reservas que figure en el patrimonio neto.

77. Una entidad que no tenga dividido el capital en acciones, como por ejemplo las diferentes fórmulas asociativas o fiduciarias, revelará información equivalente a la exigida en el apartado a) del párrafo 76, mostrando los movimientos que se hayan producido, durante el periodo, en cada categoría de las que componen el patrimonio neto, e informando sobre los derechos, privilegios y restricciones que le sean aplicables a cada una.

## **Estado de resultados**

### **Resultado del periodo**

78. Todas las partidas de ingreso o de gasto reconocidas en el periodo, se incluirán en el resultado del mismo, a menos que una Norma o una Interpretación establezcan lo contrario.

79. Normalmente, todas las partidas de ingreso o de gasto reconocidas en el periodo se incluirán en el resultado del mismo. Esto incluye los efectos de los cambios en las estimaciones contables. Sin embargo, pueden existir circunstancias en las que determinadas partidas podrían ser excluidas del resultado del periodo corriente. La NIC 8 se ocupa de dos de tales circunstancias: la corrección de errores y el efecto de los cambios en las políticas contables.

80. En otras Normas se aborda el caso de partidas que, cumpliendo la definición de ingreso o gasto establecida en el Marco Conceptual, se excluyen normalmente del resultado del periodo corriente. Ejemplos de las mismas podrían ser los superávits de revaluación (véase la NIC 16), las pérdidas o ganancias específicas que surjan de la conversión de los estados financieros de un negocio en moneda extranjera (véase la NIC 21) y las pérdidas o ganancias derivadas de la revisión de valor de los activos financieros disponibles para la venta (véase la NIC 39).

## **Información a revelar en el estado de resultados**

81. En el estado de resultados se incluirán, como mínimo, rúbricas específicas con los importes que correspondan a las siguientes partidas para el periodo:

- (a) ingresos ordinarios (o de operación);
- (b) costos financieros;
- (c) participación en el resultado del periodo de las asociadas y negocios conjuntos que se contabilicen según el método de la participación;
- (d) impuesto a las ganancias;
- (e) Un único importe que comprenda el total de (i) el resultado después de impuestos procedente de las actividades discontinuadas y (ii) el resultado después de impuestos que se haya reconocido por la medida a valor razonable menos los costos de venta o por causa de la venta o disposición por otra vía de los activos o grupos en desapropiación de elementos que constituyan la actividad en discontinuación; y
- (f) resultado del periodo.

82. Las siguientes partidas se revelarán en el estado de resultados, como distribuciones del resultado del periodo:

- (a) resultado del periodo atribuido a los intereses minoritarios; y
- (b) resultado del periodo atribuido a los tenedores de instrumentos de patrimonio neto de la controladora.

83. En el estado de resultados, se presentarán rúbricas adicionales que contengan otras partidas, así como agrupaciones y subtotales de las mismas, cuando tal presentación sea relevante para la comprensión del desempeño financiero de la entidad.

84. Los efectos de las diferentes actividades, operaciones y sucesos correspondientes a la entidad, diferirán en cuanto a su frecuencia, potencial de pérdidas o ganancias y capacidad de predicción, por lo que cualquier información sobre los elementos que compongan los resultados ayudará a comprender el desempeño alcanzado en el periodo, así como a realizar proyecciones sobre los resultados futuros. Se incluirán partidas adicionales en el estado de resultados, o bien se modificarán o reordenarán las denominaciones, cuando sea necesario, para explicar los elementos que han determinado este desempeño. Los factores a considerar para tomar esta decisión incluirán, entre otros, la materialidad o importancia relativa, así como la naturaleza y función de los diferentes componentes de los ingresos y los gastos. Por ejemplo, una entidad de crédito habrá de modificar las denominaciones de las partidas para cumplir los requisitos específicos de la NIC 30. Las partidas de ingresos y gastos no se compensarán, a menos que se cumplan los criterios del párrafo 32.

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

### **Información a revelar en el estado de resultados o en las notas**

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

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

(a) la rebaja del valor de los inventarios hasta su valor neto realizable, o de los elementos de propiedades, planta y equipo hasta su importe recuperable, así como la reversión de tales rebajas;

- (b) una reestructuración de las actividades de la entidad, así como la reversión de cualquier provisión dotada para hacer frente a los costos de la misma;
- (c) enajenaciones o disposiciones por otras vías de partidas de propiedades, planta y equipo;
- (d) enajenaciones o disposiciones por otras vías de inversiones;
- (e) operaciones discontinuadas;
- (f) cancelaciones de pagos por litigios; y
- (g) otras reversiones de provisiones.

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

89. Se aconseja a las entidades que presenten el desglose mencionado en el párrafo 88, en el estado de resultados.

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

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

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

Ingresos ordinarios (o de operación) X

Otros ingresos X

Variación de los inventarios de productos terminados y en curso X

Consumos de materias primas y materiales secundarios X

Gastos por beneficios a los empleados X

Gastos por depreciación y amortización X

Otros gastos de operación X

Total gastos (X)

Resultado del periodo (Beneficio) X

92. La segunda forma se denomina método de la función de los gastos o método del “costo de las ventas”, y consiste en clasificar los gastos de acuerdo con su función como parte del costo de las ventas o, por ejemplo, de los gastos de las actividades de distribución o administración. Siguiendo este método, la entidad revelará, al menos, su costo de ventas con independencia de los otros gastos. Este tipo de presentación puede suministrar a los usuarios una información más relevante que la ofrecida presentando los gastos por naturaleza, pero hay que tener en cuenta que la distribución de los gastos por función puede resultar arbitraria, e implicar la realización de juicios subjetivos. Un ejemplo de clasificación que utiliza el método de gastos por función es el siguiente:

Ingresos ordinarios (o de operación) X

Costo de las ventas (X)

Margen bruto X

Otros ingresos X  
Gastos de distribución (X)  
Gastos de administración (X)  
Otros gastos (X)  
Resultado del periodo (Beneficio) X

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

94. La elección de la forma concreta de desglose, ya sea aplicando el método de los gastos por naturaleza o el de los gastos por función, dependerá tanto de factores históricos como del sector industrial donde se enmarque la entidad, así como de la propia naturaleza de la misma. Ambos métodos suministran una indicación de los costos que puedan variar directa o indirectamente, con el nivel de ventas o de producción de la entidad. Puesto que cada uno de los métodos de presentación tiene ventajas para tipos distintos de entidades, esta Norma exige que la gerencia seleccione la presentación que considere más relevante y fiable. No obstante, cuando se utilice el método del costo de las ventas, y puesto que la información sobre la naturaleza de ciertos gastos es útil al predecir flujos de efectivo, se requiere la presentación de datos adicionales sobre ciertos gastos por naturaleza. En el párrafo 93, el concepto “beneficios a los empleados” tiene el mismo significado que en la NIC 19 Beneficios a los Empleados.

95. La entidad revelará, ya sea en el estado de resultados, en el estado de cambios en el patrimonio neto, o en las notas, el importe de los dividendos cuya distribución a los poseedores de instrumentos financieros de

participación en el patrimonio neto se haya acordado durante el periodo, así como el importe por acción correspondiente.

### **Estado de cambios en el patrimonio neto**

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

- (a) el resultado del periodo;
- (b) cada una de las partidas de ingresos y gastos del periodo que, según lo requerido por otras Normas o Interpretaciones, se haya reconocido directamente en el patrimonio neto, así como el total de esas partidas;
- (c) el total de los ingresos y gastos del periodo (calculado como la suma de los apartados (a) y (b) anteriores), mostrando separadamente el importe total atribuido a los tenedores de instrumentos de patrimonio neto de la controladora y a los intereses minoritarios; y
- (d) para cada uno de los componentes del patrimonio neto, los efectos de los cambios en las políticas contables y en la corrección de errores, de acuerdo con la NIC 8.

97. La entidad presentará también, en el estado de cambios en el patrimonio neto o en las notas:

- (a) los importes de las transacciones que los poseedores de instrumentos de participación en el patrimonio neto hayan realizado en su condición de tales, mostrando por separado las distribuciones acordadas para los mismos;
- (b) el saldo de las ganancias acumuladas (ya se trate de importes positivos o negativos) al principio del periodo y en la fecha del balance, así como los movimientos del mismo durante el periodo; y

(c) una conciliación entre los importes en libros, al inicio y al final del periodo, de cada clase de patrimonio aportado y de cada clase de reservas, informando por separado de cada movimiento habido en los mismos.

98. Los cambios en el patrimonio neto de la entidad, entre dos balances consecutivos, reflejarán el incremento o disminución sufridos por sus activos netos. Si se prescinde de los cambios producidos por causa de las operaciones con los poseedores de instrumentos financieros de participación en el patrimonio neto, actuando en su condición de tales (como por ejemplo las aportaciones de capital, las recompras por la entidad de sus propios instrumentos de capital y los dividendos) y de los costos de esas transacciones, la variación experimentada por el patrimonio neto representará el importe total de los ingresos y gastos, incluyendo pérdidas o ganancias, generados por las actividades de la entidad durante el periodo (con independencia de si tales partidas de gastos e ingresos se han reconocido en el resultado del periodo, o si se han tratado directamente como cambios en el patrimonio neto).

99. Esta Norma requiere que todas las partidas de gastos e ingresos, reconocidas en el periodo, se incluyan en el resultado del periodo, a menos que otra Norma o Interpretación obligue en otro sentido. En otras Normas se requiere que ciertas pérdidas o ganancias (por ejemplo los superávits de revaluación, ciertas diferencias de cambio y las pérdidas o ganancias derivadas de la revisión de valor de activos financieros disponibles para la venta, y los correspondientes importes de impuestos corrientes y diferidos), se reconozcan directamente como cambios en el patrimonio neto. Puesto que es importante tener en cuenta todos los ingresos y gastos al evaluar los cambios habidos en la posición financiera de la entidad entre dos balances consecutivos, la Norma requiere la presentación de un estado de cambios en

el patrimonio neto, donde se pongan de manifiesto los gastos e ingresos totales, incluyendo en ellos los importes que se hayan reconocido directamente en las cuentas del patrimonio neto.

100. La NIC 8 requiere ajustes retroactivos al efectuar cambios en las políticas contables, en la medida en que sean practicables, excepto cuando las disposiciones transitorias en otra Norma o Interpretación establezcan otra cosa. La NIC 8 también exige que la corrección de errores se efectúe retroactivamente, en la medida en que estas correcciones sean practicables. Los ajustes y las correcciones retroactivas se efectuarán contra el saldo de las ganancias acumuladas, salvo que otra Norma o Interpretación requiera el ajuste retroactivo de otro componente del patrimonio neto. El apartado (d) del párrafo 96 exige revelar información, en el estado de cambios del patrimonio neto, sobre los ajustes totales de cada uno de sus componentes derivados de los cambios en las políticas contables y de la corrección de errores, con expresión separada de unos y otros. Se revelará información sobre estos ajustes relativa al principio del periodo, así como a cada periodo previo.

101. Los requisitos de los párrafos 96 y 97 podrán cumplirse de diferentes formas. Una de ellas consiste en presentar un formato por columnas donde se concilien los saldos iniciales y finales de cada partida del patrimonio neto. Un método alternativo al anterior consiste en presentar un estado de cambios en el patrimonio neto que contenga sólo las partidas requeridas por el párrafo 96. Si se utiliza esta última alternativa, las partidas requeridas en el apartado 97 se presentarán en las notas.

## **Estado de flujo de efectivo**

102. La información sobre los flujos de efectivo suministra a los usuarios las bases para la evaluación de la capacidad que la entidad tiene para generar efectivo y otros medios líquidos equivalentes, así como las necesidades de la entidad para la utilización de esos flujos de efectivo. La NIC 7 Estados de Flujo de Efectivo, establece ciertos requerimientos para la presentación del estado de flujo de efectivo, así como otras informaciones relacionadas con él.

## **Notas a los estados financieros**

### **Estructura**

103. En las notas se:

- (a) presentará información acerca de las bases para la elaboración de los estados financieros, así como de las políticas contables específicas empleadas de acuerdo con los párrafos 108 a 115;
- (b) revelará la información que, siendo requerida por las NIIF, no se presente en el balance, en el estado de resultados, en el estado de cambios en el patrimonio neto o en el estado de flujo de efectivo; y
- (c) suministrará la información adicional que, no habiéndose incluido en el balance, en el estado de resultados, en el estado de cambios en el patrimonio neto o en el estado de flujo de efectivo, sea relevante para la comprensión de alguno de ellos.

104. Las notas se presentarán, en la medida en que sea practicable, de una forma sistemática. Cada partida del balance, del estado de resultados, del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujo de efectivo

contendrá una referencia cruzada a la información correspondiente dentro de las notas.

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

- (a) una declaración de cumplimiento con las NIIF (véase el párrafo 14);
- (b) un resumen de las políticas contables significativas aplicadas (véase el párrafo 108);
- (c) información de apoyo para las partidas presentadas en el balance, en el estado de resultados, en el estado de cambios en el patrimonio neto y en el estado de flujo de efectivo, en el mismo orden en que figuren cada uno de los estados y cada una de las partidas que los componen; y
- (d) otras informaciones a revelar, entre las que se incluirán:
  - (i) pasivos contingentes (véase la NIC 37) y compromisos contractuales no reconocidos; e
  - (ii) información obligatoria de carácter no financiero, por ejemplo los objetivos y políticas relativos a la gestión del riesgo financiero de la entidad (véase NIC 32)

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

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

### **Revelación de las políticas contables**

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

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

109. Es importante para los usuarios estar informados acerca de la base utilizada en los estados financieros (por ejemplo: costo histórico, costo corriente, valor neto realizable, valor razonable o importe recuperable), puesto que esas bases, sobre las cuales se elaboran los estados financieros, afectan significativamente a su capacidad de análisis. Cuando se haya usado más de una base de medición al elaborar los estados financieros, por ejemplo si se han revaluado sólo ciertas clases de activos, será suficiente con suministrar una indicación respecto a las categorías de activos y pasivos a los cuales se ha aplicado cada base de medición.

110. Al decidir si una determinada política contable debe ser revelada, la gerencia considerará si tal revelación podría ayudar a los usuarios a comprender la forma en la que las transacciones y otros eventos y condiciones han quedado reflejados en la información sobre el desempeño y la posición financiera. La revelación de información acerca de las políticas contables particulares, será especialmente útil para los usuarios cuando

estas políticas hayan sido seleccionadas de entre las alternativas permitidas en las Normas e Interpretaciones. Un ejemplo sería la información que se ha de revelar sobre si el partícipe en un negocio conjunto reconoce sus intereses en una entidad controlada conjuntamente usando la consolidación proporcional o el método de la participación (véase la NIC 31 Participaciones en Negocios Conjuntos). Algunas Normas exigen, de forma específica, revelar información acerca de determinadas políticas contables, incluyendo las opciones escogidas por la gerencia entre las diferentes políticas permitidas. Por ejemplo, la NIC 16 exige revelar información acerca de las bases de medición empleadas para cada una de las clases de propiedades, planta y equipo. La NIC 23 Costos por Intereses exige revelar información acerca de si los costos por intereses se han reconocido inmediatamente como un gasto, o bien han sido capitalizados como parte del costo de los activos cualificados.

111. Cada entidad considerará la naturaleza de su operación, así como las políticas que el usuario de sus estados financieros desearía que le fuesen reveladas para ese tipo de entidad en concreto. Por ejemplo, en el caso de una entidad sujeta a impuestos sobre las ganancias, se podría esperar que revelase las políticas contables seguidas al respecto, incluyendo los activos y pasivos por impuestos diferidos. Cuando una entidad tenga un número significativo de negocios o transacciones en moneda extranjera, podría esperarse que informe acerca de las políticas contables seguidas para el reconocimiento de pérdidas y ganancias por diferencias de cambio. Cuando se haya llevado a cabo una combinación de negocios, se revelarán las políticas utilizadas para la medición de la plusvalía comprada y de los intereses minoritarios.

112. Una política contable podría ser significativa a causa de la naturaleza de la operación de la entidad, incluso si los importes a los que afectase en el periodo corriente o en el anterior carecieran de importancia relativa. También será adecuado revelar información acerca de cada política contable significativa que no esté requerida específicamente por las NIIF, pero que se haya seleccionado y aplicado de acuerdo con la NIC 8.

113. Siempre que tengan un efecto significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros, la entidad revelará, ya sea en el resumen de las políticas contables significativas o en otras notas, los juicios „Ydiferentes de aquéllos relativos a las estimaciones (véase el párrafo 116), y que la gerencia haya realizado al aplicar las políticas contables de la entidad.

114. En el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad, la gerencia realizará diversos juicios, diferentes de los relativos a las estimaciones, que pueden afectar significativamente a los importes reconocidos en los estados financieros.

Por ejemplo, la gerencia realizará juicios para determinar:

- (a) si ciertos activos financieros son inversiones mantenidas hasta vencimiento;
- (b) cuándo se han transferido a otras entidades, sustancialmente, todos los riesgos y ventajas significativos de los propietarios de los activos financieros y de los activos arrendados;
- (c) si, por su fondo económico, ciertas ventas de bienes son acuerdos de financiación y, en consecuencia, no ocasionan ingresos; y
- (d) si el fondo económico de la relación entre la entidad y una entidad con cometido especial, indica que esta última se encuentra controlada por la entidad.

115. Algunas de las informaciones a revelar de conformidad con el párrafo 113, serán también exigidas por otras Normas. Por ejemplo, la NIC 27 exige a la entidad revelar las razones por las que el interés de la participación en la propiedad no implica control, respecto de una participada que no se considere subsidiaria, aunque la entidad posea, directa o indirectamente a través de otras subsidiarias, más de la mitad de sus derechos de voto reales o potenciales. La NIC 40 exigirá, cuando la clasificación de una determinada inversión presente dificultades, revelar información acerca de los criterios desarrollados por la entidad para distinguir las propiedades de inversión de las propiedades ocupadas por el dueño, así como de las propiedades mantenidas para su venta en el curso ordinario del negocio.

### **Supuestos clave para la estimación de la incertidumbre**

116. La entidad revelará en las notas información sobre los supuestos clave acerca del futuro, así como otros datos clave para la estimación de la incertidumbre en la fecha del balance, siempre que lleven asociado un riesgo significativo de suponer cambios materiales en el valor de los activos o pasivos dentro del año próximo.

Respecto de tales activos y pasivos, las notas deberán incluir detalles de:

(a) su naturaleza; y

(b) su importe en libros en la fecha del balance.

117. La determinación del importe en libros de algunos activos y pasivos exigirá la estimación, en la fecha del balance, de los efectos que se deriven de eventos futuros inciertos sobre tales activos y pasivos. Por ejemplo, en ausencia de precios de mercado observados recientemente, que se empleen para valorar los activos y pasivos, sea necesario efectuar estimaciones acerca del futuro cuando se quiera valorar el importe recuperable de las

distintas clases de propiedades, planta y equipo, el efecto de la obsolescencia tecnológica sobre los inventarios, las provisiones condicionadas por los desenlaces futuros de litigios en curso y los pasivos por beneficios a largo plazo a los empleados, como es el caso de las obligaciones por pensiones. Estas estimaciones se basan en supuestos sobre variables tales como los flujos de efectivo ajustados al riesgo o las tasas de descuento empleadas, la evolución prevista en los salarios o en los cambios en los precios que afectan a otros costos.

118. Los supuestos clave y otros datos clave que se hayan considerado al realizar la estimación de la incertidumbre, y son objeto de revelación de acuerdo con el párrafo 116, se refieren a las estimaciones que ofrezcan una mayor dificultad, subjetividad o complejidad en el juicio para la gerencia. A medida que aumente el número de variables y supuestos que afectan a la posible resolución futura de las incertidumbres, los juicios serán más subjetivos y complejos, y la probabilidad para que se produzcan cambios materiales en el valor de los activos o pasivos normalmente se verá incrementada de forma paralela.

119. Las informaciones a revelar del párrafo 116 no serán necesarias para los activos y pasivos que lleven asociado un riesgo significativo al suponer cambios significativos en su valor dentro del año próximo si, en la fecha del balance, se miden al valor razonable, basado en observaciones recientes de los precios de mercado (sus valores razonables podrían sufrir cambios importantes en el transcurso del próximo año, pero tales cambios no pueden determinarse a partir de los supuestos u otros datos de estimación de la incertidumbre a la fecha del balance).

120. Las informaciones a revelar del párrafo 116 se presentarán de tal forma que ayuden a los usuarios de los estados financieros a entender los juicios efectuados por la gerencia, sobre el futuro y sobre otros supuestos clave en la estimación de la incertidumbre. La naturaleza y alcance de la información proporcionada variará de acuerdo con la clase de supuesto, o con otras circunstancias. Ejemplos de los tipos de información a revelar son los siguientes:

- (a) la naturaleza del supuesto o dato para la estimación de la incertidumbre;
- (b) la sensibilidad del importe en libros a los métodos, supuestos y estimaciones implícitas en su cálculo, incluyendo las razones de tal sensibilidad;
- (c) la resolución esperada de la incertidumbre, así como el rango de las consecuencias razonablemente posibles dentro del año próximo, respecto del importe en libros de los activos y pasivos afectados; y
- (d) en el caso de que la incertidumbre anterior continúe sin resolverse, una explicación de los cambios efectuados en los supuestos pasados referentes a los activos y pasivos relacionados.

121. Al efectuar las revelaciones del párrafo 116, no será necesario revelar información presupuestaria ni previsiones.

122. Cuando, en la fecha del balance, sea impracticable revelar la naturaleza y alcance de los posibles efectos de un supuesto u otro dato que sean claves en la estimación de la incertidumbre, la entidad informará de que es razonablemente posible, basándose en el conocimiento existente, que los desenlaces que sean diferentes de los supuestos, en el próximo año, podrían exigir ajustes significativos en el importe en libros del activo o pasivo afectado. En cualquier caso, la entidad revelará la naturaleza y el importe en

libros del activo o pasivo específico (o de la clase de activos o pasivos) afectado por el supuesto.

123. Las revelaciones requeridas por el párrafo 113, sobre los juicios particulares efectuados por la gerencia en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad, no guardan relación con las informaciones a revelar acerca de los supuestos clave para la estimación de la incertidumbre previstos en el párrafo 116.

124. La información a revelar sobre alguno de los supuestos clave, que de otro modo sería requerida de acuerdo con el párrafo 116, se exigirá también en otras Normas.

Por ejemplo, la NIC 37 exige revelar, en circunstancias específicas, los principales supuestos sobre los sucesos futuros que afecten a las diferentes clases de provisiones. La NIC 32 exige revelar los supuestos significativos aplicados en la estimación del valor razonable de los activos y pasivos financieros, que se contabilicen al valor razonable. La NIC 16 exige revelar los supuestos significativos aplicados en la estimación del valor razonable de las partidas de propiedades, planta y equipo que se hayan revaluado.

### **Otras informaciones a revelar**

125. La entidad revelará en las notas:

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

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

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

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

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

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

### **Fecha de vigencia**

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

### **Derogación de la NIC 1 (revisada en 1997)**

128. Esta Norma sustituye a la NIC 1 Presentación de Estados Financieros revisada en 1997.

## **4.2 Análisis de la Norma Internacional de Contabilidad N°1 Presentación de estados financieros**

El objetivo de esta Norma consiste en establecer las bases para la presentación de los estados financieros con propósitos de información

general, a fin de asegurar que los mismos sean comparables, tanto con los estados financieros de la misma entidad correspondientes a periodos anteriores, como con los de otras entidades diferentes.

Esta Norma se aplicará a todo tipo de estados financieros con propósitos de información general es decir aquéllos que pretenden cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información, los cuales deben ser elaborados y presentados conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

### **Reconocimiento de los elementos de los estados financieros**

De acuerdo a lo establecido en el marco conceptual de esta norma, debe ser objeto de reconocimiento toda partida que cumpla la definición de elemento de los estados financieros es decir activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos siempre que

- Sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue o salga de la empresa, y
- la partida tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.

Por lo tanto la NIC 1 establece que los estados financieros contienen la información acerca de la situación económica de una entidad, su desempeño y los flujos de efectivo de la misma, esta información debe ser útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar sus decisiones económicas. Los estados financieros también muestran los resultados de la gestión realizada por los administradores con los recursos que se les han confiado. Para cumplir este objetivo, los estados financieros suministrarán información acerca de los siguientes elementos de la entidad:

- (a) activos;
- (b) pasivos;
- (c) patrimonio neto;
- (d) gastos e ingresos, en los que se incluyen las pérdidas y ganancias;
- (e) otros cambios en el patrimonio neto; y
- (f) flujos de efectivo.

Un conjunto completo de estados financieros incluirá los siguientes componentes:

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

Esta información, junto con la contenida en las notas, ayudará a los usuarios a predecir los flujos de efectivo futuros y, en particular, la distribución temporal y el grado de certidumbre de los mismos.

Muchas entidades presentan, aparte de los estados financieros, un análisis financiero, elaborado por la gerencia, que describe y explica las características principales del desempeño y la situación financiera de la entidad, así como las incertidumbres más importantes a las que se enfrenta. De igual forma existen entidades que presentan, adicionalmente a sus estados financieros, informes relativos al estado del valor añadido o a la información medioambiental, particularmente en sectores industriales donde los trabajadores se consideran un importante grupo de usuarios o bien los

factores del medioambiente resultan significativos, respectivamente. Estos informes y estados, presentados aparte de los estados financieros, quedarán fuera del alcance de las NIIF.

### **Medición de los elementos de los estados financieros**

De acuerdo al Marco Conceptual, medición es el proceso de determinación de los importes monetarios por los que se reconocen y llevan contablemente los elementos de los estados financieros, para su inclusión en el balance y el estado de resultados.

Para realizarla es necesaria la selección de una base o método particular de medición.

En los estados financieros se emplean diferentes bases de medición, con diferentes grados y en distintas combinaciones entre ellas. Tales bases o métodos son los siguientes:

a) Costo histórico. Los activos se registran por el importe de efectivo y otras partidas pagadas, o por el valor razonable de la contrapartida entregada a cambio en el momento de la adquisición. Los pasivos se registran por el valor del producto recibido a cambio de incurrir en la deuda o, en algunas circunstancias (por ejemplo en el caso de los impuestos), por las cantidades de efectivo y otras partidas equivalentes que se espera pagar para satisfacer la correspondiente deuda, en el curso normal de la operación.

b) Costo corriente. Los activos se llevan contablemente por el importe de efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo, que debería pagarse si se adquiriese en la actualidad el mismo activo u otro equivalente. Los pasivos se llevan contablemente por el importe sin descontar de efectivo u

otras partidas equivalentes al efectivo que se precisaría para liquidar el pasivo en el momento presente.

c) Valor realizable (o de liquidación). Los activos se llevan contablemente por el importe de efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo que podrían ser obtenidos, en el momento presente, por la venta no forzada de los mismos.

Los pasivos se llevan por sus valores de liquidación, esto es, los importes sin descontar el efectivo u otros equivalentes al efectivo, que se espera puedan cancelar las deudas, en el curso normal de la operación.

d) Valor presente. Los activos se llevan contablemente al valor presente, descontando las entradas netas de efectivo que se espera genere la partida en el curso normal de la operación. Los pasivos se llevan por el valor presente, descontando las salidas netas de efectivo que se espera necesitar para pagar las deudas, en el curso normal de la operación.

Es importante para los usuarios estar informados acerca de la base de medición utilizada en los estados financieros ya que estas afectan significativamente a su capacidad de análisis. Cuando se haya usado más de una base de medición al elaborar los estados financieros, por ejemplo si se han revaluado sólo ciertas clases de activos, será suficiente con suministrar una indicación respecto a las categorías de activos y pasivos a los cuales se ha aplicado cada base de medición.

Algunas Normas exigen, de forma específica, revelar información acerca de determinadas políticas contables. Por ejemplo, la NIC 16 exige revelar información acerca de las bases de medición empleadas para cada una de las clases de propiedades, planta y equipo. La NIC 23 Costos por Intereses exige revelar información acerca de si los costos por intereses se

han reconocido inmediatamente como un gasto, o bien han sido capitalizados como parte del costo de los activos cualificados.

### **Presentación de los elementos de los estados financieros**

La etapa final del proceso de agrupación y clasificación de grandes cantidades de transacciones y otros eventos se ve reflejada en la presentación de datos condensados y clasificados, que constituirán el contenido de las partidas, ya aparezcan éstas en el balance, en el estado de resultados, en el estado de cambios, en el patrimonio neto o en el estado de flujo de efectivo, o bien en las notas.

La presentación y clasificación de las partidas en los estados financieros se conservará de un periodo a otro, a menos que se presente un cambio en la naturaleza de las actividades de la entidad, una revisión de sus estados financieros donde se ponga de manifiesto que sería más apropiada otra presentación u otra clasificación o si alguna norma o Interpretación requiera un cambio en la presentación.

Cada clase de partidas similares, que posea la suficiente importancia relativa, deberá ser presentada por separado en los estados financieros. Las partidas de naturaleza o función distinta deberán presentarse separadamente, a menos que no tenga la suficiente materialidad o importancia relativa sin embargo puede ser presentada por separado en las notas.

Es importante que tanto las partidas de activo y pasivo, como las de gastos e ingresos, se presenten por separado. No se compensarán activos con pasivos, ni ingresos con gastos, ya sea en el balance o en la cuenta de resultados, salvo cuando la compensación sea requerida o esté permitida por

alguna Norma o Interpretación debido a que limita la capacidad de los usuarios para comprender y evaluar tanto las transacciones, como los eventos y condiciones, que se hayan producido.

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

La primera forma se denomina método de la naturaleza de los gastos. Los gastos se agruparán en el estado de resultados de acuerdo con su naturaleza (por ejemplo depreciación, compras de materiales, costos de transporte, beneficios a los empleados y costos de publicidad) y no se redistribuirán atendiendo a las diferentes funciones que se desarrollan en el seno de la entidad. Este método resulta simple de aplicar, puesto que no es necesario distribuir los gastos de la operación entre las diferentes funciones que lleva a cabo la entidad.

El otro método consiste en clasificar los gastos de acuerdo con su función como parte del costo de las ventas o, por ejemplo, de los gastos de las actividades de distribución o administración. Siguiendo este método, la entidad revelará, al menos, su costo de ventas con independencia de los otros gastos. Este tipo de presentación puede suministrar a los usuarios una información más relevante que la ofrecida presentando los gastos por naturaleza, pero hay que tener en cuenta que la distribución de los gastos por función puede resultar arbitraria, e implicar la realización de juicios subjetivos.

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

### **Revelación de los elementos de los estados financieros**

En esta Norma se utiliza en ocasiones el término “información a revelar” en su más amplio sentido, incluyendo en él tanto la información que se encuentra en el balance, en el estado de resultados, en el estado de cambios en el patrimonio neto y en el estado de flujo de efectivo, como la que se desarrolla en las notas referidas a los mismos.

Los estados financieros reflejarán razonablemente, la situación, el desempeño financiero y los flujos de efectivo de la entidad. Esta presentación razonable exige proporcionar la imagen fiel de los efectos de las transacciones, así como de otros eventos y condiciones. Toda entidad cuyos estados financieros cumplan las NIIF efectuará, en las notas, una declaración, explícita y sin reservas, de dicho cumplimiento. En los estados financieros no se declarará que se cumplen las NIIF a menos que aquellos cumplan con todos los requisitos de éstas.

Una entidad revelará información que facilite a los usuarios de sus estados financieros evaluar los objetivos, las políticas y los procesos que la entidad aplica para gestionar el capital.

Al elaborar los estados financieros, la gerencia evaluará la capacidad que tiene la entidad para continuar en funcionamiento. Los estados financieros se elaborarán bajo la hipótesis de negocio en marcha, a menos que la gerencia pretenda liquidar la entidad o cesar en su actividad, o bien no

exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas. Cuando la gerencia, al realizar esta evaluación, sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la entidad siga funcionando normalmente, procederá a revelarlas en los estados financieros.

La entidad revelará en las notas información sobre los supuestos clave acerca del futuro, así como otros datos clave para la estimación de la incertidumbre en la fecha del balance, siempre que lleven asociado un riesgo significativo de suponer cambios materiales en el valor de los activos o pasivos dentro del año próximo.

Los supuestos clave y otros datos clave que se hayan considerado al realizar la estimación de la incertidumbre, y son objeto de revelación se refieren a las estimaciones que ofrezcan una mayor dificultad, subjetividad o complejidad en el juicio para la gerencia. A medida que aumente el número de variables y supuestos que afectan a la posible resolución futura de las incertidumbres, los juicios serán más subjetivos y complejos, y la probabilidad para que se produzcan cambios materiales en el valor de los activos o pasivos normalmente se verá incrementada de forma paralela.

## **4.3 Norma Internacional de Contabilidad NIC 29**

**(Reordenada en 1994)**

### **4.3.1 Información financiera en economías hiperinflacionarias**

#### **Alcance**

1. La presente Norma será de aplicación a los estados financieros individuales, así como a los estados financieros consolidados, de una entidad cuya moneda funcional sea la moneda correspondiente a una economía hiperinflacionaria.

2. No resulta útil, en el seno de una economía hiperinflacionaria, presentar los resultados de las operaciones y la situación financiera en la moneda local, sin someterlos a un proceso de reexpresión. En este tipo de economías, la unidad monetaria pierde poder de compra a un ritmo tal, que resulta equívoca cualquier comparación entre las cifras procedentes de transacciones y otros acontecimientos ocurridos en diferentes momentos del tiempo, incluso dentro de un mismo ejercicio.

3. Esta Norma no establece una tasa de inflación absoluta para considerar que, al sobrepasarla, surge el estado de hiperinflación. Es, por el contrario, un problema de criterio juzgar cuándo se hace necesario reexpresar los estados financieros de acuerdo con la presente Norma. El estado de hiperinflación viene indicado por las características del entorno económico del país, entre las cuales se incluyen, de forma no exhaustiva, las siguientes:

(a) la población en general prefiere conservar su riqueza en forma de activos no monetarios, o bien en una moneda extranjera relativamente estable;

además, las cantidades de moneda local obtenidas son invertidas inmediatamente para mantener la capacidad adquisitiva de la misma;

(b) la población en general no toma en consideración las cantidades monetarias en términos de moneda local, sino que lo hace en términos de otra moneda extranjera relativamente estable; los precios pueden establecerse en esta otra moneda;

(c) las ventas y compras a crédito tienen lugar a precios que compensan la pérdida de poder adquisitivo esperada durante el aplazamiento, incluso cuando el periodo es corto;

(d) los tipos de interés, salarios y precios se ligan a la evolución de un índice de precios; y

(e) la tasa acumulada de inflación en tres años se aproxima o sobrepasa el 100 %.

4. Es preferible que todas las empresas que presentan información en la moneda de la misma economía hiperinflacionaria apliquen esta Norma desde la misma fecha. Sin perjuicio de lo anterior, esta Norma es aplicable a los estados financieros de cualquier - 3 -empresa desde el comienzo del ejercicio en el que se identifique la existencia de hiperinflación en el país en cuya moneda presenta la información.

### **La Reexpresión de estados financieros**

5. Los precios, ya sean generales o específicos, cambian en el tiempo como resultado de diversas fuerzas económicas y sociales. Las fuerzas específicas que actúan en el mercado de cada producto, tales como cambios en la oferta y demanda o los cambios tecnológicos, pueden causar incrementos o decrementos significativos en los precios individuales, independientemente de cómo se comporten los otros precios. Además, las causas general

pueden dar como resultado un cambio en el nivel general de precios y, por tanto, en el poder adquisitivo general de la moneda.

6. En la mayoría de los países, los estados financieros se preparan a partir del coste histórico contable, sin considerar ni los niveles generales de precios ni los incrementos en los precios específicos de los activos poseídos, aunque el inmovilizado material, así como las inversiones a largo plazo pueden ser a veces objeto de revalorizaciones. No obstante, algunas empresas presentan sus estados financieros principales basados en el método del coste corriente, reflejando así los efectos de los cambios en los precios específicos de los activos poseídos.

7. En una economía hiperinflacionaria, los estados financieros, ya estén confeccionados siguiendo el coste histórico o siguiendo las bases del coste corriente, solamente resultan de utilidad si se encuentran expresados en términos de unidades de valoración corrientes a la fecha del balance. Por ello, la presente Norma es aplicable a los estados financieros principales de las empresas que los elaboran y presentan en la moneda de una economía hiperinflacionaria. No está permitida la presentación de la información exigida en esta Norma como un suplemento a los estados financieros sin reexpresar. Es más, se desaconseja la presentación separada de los estados financieros antes de su reexpresión.

8. Los estados financieros de la entidad, cuando su moneda funcional sea la de una economía hiperinflacionaria, se establecerán en términos de la unidad de medida corriente en la fecha del balance, ya estén elaborados utilizando el método del coste histórico o el del coste corriente. Tanto las cifras comparativas correspondientes al ejercicio anterior, exigidas por la NIC 1 Presentación de estados financieros, como cualquier otra información

referente a otros ejercicios precedentes, que dará establecida en términos de la unidad de medida corriente en la fecha del balance. Para presentar cifras comparativas en una moneda de presentación diferente, serán de aplicación tanto el apartado (b) del párrafo 42 como el párrafo 43 de la NIC 21 Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera (revisada en 2003).

9. Las pérdidas o ganancias derivadas de la posición monetaria neta, deben incluirse en el resultado neto, revelando esta información en una partida separada.

10. La Reexpresión de los estados financieros, de acuerdo con esta Norma, requiere la aplicación de ciertos principios contables, así como de los juicios necesarios para ponerlos en práctica. La aplicación uniforme de tales principios y juicios, de un ejercicio a otro, es más importante que la exactitud de las cifras que, como resultado de la Reexpresión, aparezcan en los estados financieros.

## **Estados financieros a coste histórico**

### **Balance**

11. Las cifras del balance aún no expresadas en términos de la unidad de valoración corriente en la fecha del balance, se reexpresarán aplicando un índice general de precios.

12. Las partidas monetarias no serán reexpresadas puesto que ya se encuentran expresadas en la unidad de valoración corriente a la fecha del

balance. Son partidas monetarias el efectivo poseído y los saldos a recibir o pagar en metálico.

13. Los activos y las obligaciones vinculadas, mediante acuerdos o convenios, a cambios en los precios, tales como los bonos o préstamos indexados, se ajustan en función del acuerdo o convenio para expresar el saldo pendiente a la fecha del balance. Tales partidas se contabilizan, en el balance reexpresado, por su cuantía calculada de esta forma.

14. Todos los demás activos y obligaciones son de carácter no monetario. Algunas partidas no monetarias se contabilizan según sus valores corrientes en la fecha del balance, tales como el valor neto realizable o el valor de mercado, de forma que no es necesario reexpresarlas. Todos los demás activos y pasivos habrán de ser reexpresados.

15. La mayoría de las partidas no monetarias se llevan al coste o al coste menos la depreciación acumulada, y por tanto están expresadas a valores corrientes en el momento de su adquisición. El coste reexpresado de cada partida, o el coste menos la amortización acumulada, se determinan aplicando al coste histórico y a la depreciación, en su caso, la variación de un índice general de precios desde la fecha de adquisición hasta la fecha del balance a presentar. De acuerdo con lo anterior, las partidas que contienen el inmovilizado material, las inversiones, las existencias de materias primas y mercancías, el fondo de comercio, las patentes, las marcas y otros activos similares, serán objeto de reexpresión a partir de la fecha de su adquisición. Las existencias de productos en curso y de productos terminados se reexpresarán desde las fechas en que se incurrió en los costes de compra y transformación que se encuentren acumulados en ellos.

16. Los registros detallados de las fechas de adquisición de los elementos que componen el inmovilizado material, pueden no estar disponibles, y en ocasiones tampoco es factible su estimación. En tales circunstancias puede ser necesario, para el primer ejercicio de aplicación de esta Norma, utilizar una valoración de un profesional independiente respecto de tales partidas y que sirva como base para su reexpresión.

17. Puede no estar disponible un índice general de precios referido a los ejercicios para los que, según esta Norma, se requiere la reexpresión del inmovilizado material. En tales circunstancias especiales, puede ser necesario utilizar una estimación basada, por ejemplo, - 5 -en los movimientos del tipo de cambio entre la moneda funcional y una moneda extranjera relativamente estable.

18. Algunas partidas no monetarias se llevan según valores corrientes en fechas distintas a la del balance o de la adquisición; por ejemplo, esto puede aparecer cuando los elementos componentes del inmovilizado material se han revalorizado en una fecha previa. En tales casos, los importes en libros se reexpresarán desde la fecha de la revalorización.

19. El importe reexpresado de una partida no monetaria es objeto de pérdida por deterioro del valor, de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad que proceda en cada caso, cuando su cuantía exceda del importe recuperable por el uso futuro de la partida(incluyendo su venta u otro tipo de enajenación). Por lo tanto, en tales casos, los saldos reexpresados de los elementos componentes del inmovilizado material, del fondo de comercio, de las patentes y de las marcas se reducirán hasta su importe recuperable, los saldos reexpresados de las existencias serán rebajados hasta su valor

neto realizable, y se rebajarán los saldos reexpresados de las inversiones poseídas hasta su valor de mercado.

20. Una empresa participada que se contabilice según el método de la participación, puede presentar su información financiera en la moneda de una economía hiperinflacionaria. Al objeto de calcular la participación del inversor en el patrimonio neto y en los resultados de la participada, el balance y la cuenta de resultados de la misma serán objeto de reexpresión, de acuerdo con lo establecido en esta Norma. Cuando los estados financieros reexpresados de la empresa participada estén en una moneda extranjera, se procederá a su conversión aplicando los tipos de cambio de la fecha del balance.

21. Generalmente, el impacto de la inflación queda reconocido en los costes financieros de los préstamos. No es apropiado proceder simultáneamente a reexpresar los desembolsos efectuados en las inversiones financiadas con préstamos y, de forma simultánea, capitalizar aquella parte de los costes financieros que compensa al prestamista por la inflación en el mismo ejercicio. Esta parte de los costes financieros se reconoce como un gasto en el mismo ejercicio en que se incurre en los mismos.

22. Una empresa puede adquirir activos por medio de un acuerdo que le permita diferir los pagos, sin contabilizar explícitamente un cargo por intereses. Cuando no se pueda separar la cantidad implícita de intereses, tales activos se reexpresarán utilizando las fechas de pago y no las de adquisición.

23. (Párrafo eliminado por el Reglamento (CE) nº 2238/2004 de la Comisión, de 29 de diciembre de 2004).

24. Al comienzo del primer ejercicio de aplicación de esta Norma, los componentes del patrimonio neto, excepto las reservas por ganancias acumuladas y las reservas por revalorización de activos, se reexpresarán aplicando un índice general de precios a las diferentes partidas, desde las fechas en que fueron aportadas, o desde el momento en que surgieron por cualquier otra vía. Por su parte, cualquier plusvalía de revalorización surgida con anterioridad, se eliminará, y los importes de las reservas por ganancias acumuladas se- 6 - determinarán tomando como base el resto de las partidas, ya reexpresadas, del balance.

25. Al final del primer ejercicio de aplicación, así como en los ejercicios siguientes, se reexpresarán todos los componentes del patrimonio neto aplicando un índice general de precios a las partidas desde el principio del ejercicio, o desde la fecha de aportación si es posterior. Los movimientos habidos, durante el ejercicio, en el patrimonio neto se presentan de acuerdo con la NIC 1, Presentación de Estados Financieros.

### **Cuenta de resultados**

26. La presente Norma exige que todas las partidas de la cuenta de resultados estén expresadas en la unidad monetaria corriente a la fecha del balance. Para ello, todos los importes necesitan ser reexpresados mediante la utilización de la variación experimentada por el índice general de precios desde la fecha en que los gastos e ingresos fueron incurridos y contabilizados.

## **Pérdidas y ganancias derivadas de la posición monetaria neta**

27. En un periodo de inflación, toda empresa que mantenga un exceso de activos monetarios sobre pasivos monetarios, perderá poder adquisitivo y, toda empresa que mantenga un exceso de pasivos monetarios sobre activos monetarios, ganará poder adquisitivo, siempre que tales partidas no se encuentren sujetas a un índice de precios. Estas pérdidas o ganancias, derivadas de la posición monetaria neta, pueden ser determinadas como la suma algebraica, esto es considerando el signo de las cantidades, de todos los ajustes efectuados para la reexpresión de las partidas correspondientes a los activos no monetarios, patrimonio neto, cuenta de resultados y las correcciones de los activos y obligaciones indexados. Esta pérdida o ganancia puede estimarse también aplicando el cambio en el índice general de precios a la media ponderada, para el ejercicio, de la diferencia entre activos y pasivos monetarios.

28. La pérdida o ganancia derivada de la posición monetaria neta será incluida en la ganancia neta del ejercicio. El ajuste efectuado en los activos y obligaciones indexadas, en aplicación del párrafo 13, se compensará con la pérdida o ganancia en la posición monetaria neta. Otras partidas de la cuenta de resultados, tales como los ingresos y gastos financieros, así como las diferencias de cambio en moneda extranjera, relacionadas con los fondos prestados o tomados en préstamo, estarán también asociadas con la posición monetaria neta. Aunque tales partidas se suelen colocar por separado, puede ser útil agruparlas con las pérdidas o ganancias derivadas de la posición monetaria neta, a efectos de su presentación en la cuenta de resultados.

## **Estados financieros a coste corriente**

### **Balance**

29. Las partidas valoradas a coste corriente no serán objeto de reexpresión, por estar ya valoradas en términos de la unidad de valoración corriente en la fecha de cierre del balance.- 7 - Las demás partidas del balance se reexpresarán de acuerdo con lo establecido en los párrafos 11 a 25.

### **Cuenta de resultados**

30. Generalmente, la cuenta de resultados a coste corriente muestra los costes corrientes de las partidas en el momento en que las transacciones y sucesos correspondientes ocurrieron. El coste de las ventas y la amortización se registran según sus costes corrientes en el momento del consumo; las ventas y los otros gastos se registran por sus importes monetarios al ser llevados a cabo. Por ello, todas estas partidas necesitan ser reexpresadas en términos de la unidad de valoración corriente en la fecha del balance, y ello se hace aplicando un índice general de precios.

### **Pérdidas y ganancias derivadas de la posición monetaria neta**

31. Las pérdidas y ganancias derivadas de la posición monetaria neta se calculan y presentan de acuerdo a lo establecido en los párrafos 27 y 28.

### **Impuesto sobre las Ganancias**

32. La reexpresión de los estados financieros de acuerdo con lo establecido en esta norma, puede dar lugar a que surjan diferencias entre el resultado

contable y la ganancia fiscal, que determina el impuesto sobre las ganancias. Tales diferencias se tratan contablemente de acuerdo con la NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias.

### **Estado de flujos de efectivo**

33. Esta Norma exige que todas las partidas del estado de flujos de efectivo se reexpresen en términos de la unidad de valoración corriente en la fecha del balance.

### **Cifras de ejercicios anteriores**

34. Las cifras comparativas del ejercicio anterior, ya estén basadas en el método del coste histórico o del coste corriente, se reexpresarán aplicando un índice general de precios, de forma que los estados financieros comparativos resultantes se presenten en términos de la unidad de medida corriente en la fecha de cierre del ejercicio sobre el que se informa. Cualquier otra información que se ofrezca respecto a ejercicios anteriores se expresará también en términos de la unidad de medida corriente en la fecha de cierre del periodo sobre el que se informa.

Para presentar las cifras comparativas en una moneda de presentación diferente, se aplicarán tanto el apartado b del párrafo 42 como el párrafo 43 de la NIC 21 Efectos de la variación de los tipos de cambio en moneda extranjera (revisada en 2003).- 8 –

## **Estados financieros consolidados**

35. Una sociedad dominante que presente información en la moneda de una economía hiperinflacionaria puede tener dependientes que presenten también información en monedas de economías hiperinflacionarias. Los estados financieros de tales dependientes necesitarán ser reexpresados, mediante la aplicación de un índice general de precios correspondiente al país en cuya moneda presentan la información, antes de incluirse en los estados financieros consolidados a presentar por la dominante. Cuando la dependiente es extranjera, sus estados financieros se convertirán aplicando los tipos de cambio de cierre. Los estados financieros de las dependientes que no presenten información en monedas de economías hiperinflacionarias, se tratarán contablemente de acuerdo con lo establecido en la NIC 21 Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio de la Moneda Extranjera.

36. Si se consolidan estados financieros con fechas de referencia distintas, todas las partidas, sean o no monetarias, necesitarán ser reexpresadas en la unidad de valoración corriente a la fecha de los estados financieros consolidados.

## **Selección y uso de un índice general de precios**

37. La reexpresión de los estados financieros, conforme a lo establecido en esta Norma, exige el uso de un índice general de precios que refleje los cambios en el poder adquisitivo general de la moneda. Es preferible que todas las empresas que presenten información en la moneda de una misma economía utilicen el mismo índice.

## **Economías que dejan de ser hiperinflacionarias**

38. Cuando una economía deje de ser hiperinflacionaria y la empresa, por consiguiente, cese en la preparación y presentación de estados financieros elaborados conforme a lo establecido en esta Norma, debe tratar las cifras expresadas en la unidad de valoración corriente al final del ejercicio previo, como base para los importes en libros de las partidas en sus estados financieros siguientes.

## **Información a revelar**

39. Se revelará la siguiente información en los estados financieros:(a) el hecho de que los estados financieros, así como las cifras correspondientes para ejercicios anteriores, han sido reexpresados para considerar los cambios en el poder adquisitivo general de la moneda funcional y que, como resultado, están expresados en la unidad de medida corriente en la fecha del balance.

40. Esta Norma exige que se revele la información necesaria para dejar claras las bases del tratamiento de los efectos de la inflación en los estados financieros. Además, se ha de intentar suministrar la información necesaria para comprender estas bases y las cantidades resultantes.- 9 –

## **Fecha de vigencia**

41. Esta Norma Internacional de Contabilidad estará vigente para estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1990. (1) Véase también SIC-30: Moneda en la que se Informa - Conversión de la Moneda

#### **4.4 Análisis de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 29 Información financiera en economía hiperinflacionaria.**

##### **Medición:**

El objetivo de la norma es establecer pautas específicas para empresas que preparen estados contables en economías hiperinflacionarias, de manera tal que dicha información no pierda utilidad. La norma es aplicable en contextos hiperinflacionarios para lo cual enumera una serie de características (no exhaustivas) a ser tenidas en cuenta al momento de analizar la existencia de una economía hiperinflacionaria. Estas son:

- a) la población en general prefiere conservar su riqueza en forma de activos no monetarios, o bien en una moneda extranjera relativamente estable; además las cantidades de moneda local obtenidas son invertidas inmediatamente para mantener la capacidad adquisitiva de la misma,
- b) la población en general no toma en consideración las cantidades monetarias en términos de moneda local, sino que las ve en términos de otra moneda extranjera relativamente estable; los precios pueden establecerse en otra moneda;
- c) las ventas y compras a crédito tienen lugar a precios que compensan la pérdida de poder adquisitivo esperada durante el aplazamiento, incluso cuando el periodo es corto;
- d) las tasas de interés, salarios y precios se ligan a la evolución de un índice de precios, y
- e) La tasa acumulada de inflación en tres años se aproxima o sobrepasa el 100%."

Se deja librado al criterio profesional de quien prepara la información contable el análisis de los puntos precedentes, existiendo de esta forma la

posibilidad de que en un mismo país existan estados contables ajustados y estados contables sin ajustar en idéntico período, aspecto ciertamente criticable.

Es importante mencionar que la norma indica la necesidad de ajustar por inflación solamente ante la existencia de una economía hiperinflacionaria y no inflacionaria, lo cual también es un punto criticable ya que la sola existencia de un contexto inflacionario merece su debido tratamiento para evitar la lógica distorsión en los estados contables. Dicho de otra forma, al aplicar la NIC 29 pueden presentarse estados contables sin ajustar por inflación a pesar que el ente se encuentre inmerso en un país con una economía inflacionaria, lo cual no es técnicamente adecuado.

### **La Reexpresión de estados financieros**

En la mayoría de los países, los estados financieros se preparan a partir del coste histórico contable, sin considerar ni los niveles generales de precios ni los incrementos en los precios específicos de los activos poseídos, aunque el inmovilizado material, así como las inversiones a largo plazo pueden ser a veces objeto de revalorizaciones. Por ello, la presente Norma es aplicable a los estados financieros principales de las empresas que los elaboran y presentan en la moneda de una economía hiperinflacionaria. No está permitida la presentación de la información exigida en esta Norma como un suplemento a los estados financieros sin reexpresar. Es más, se desaconseja la presentación separada de los estados financieros antes de su reexpresión.

Cuando en una entidad en sus estados financieros su moneda funcional sea la de una economía hiperinflacionaria, se establecerán en términos de la unidad de medida corriente en la fecha del balance, ya estén elaborados

utilizando el método del coste histórico o el del coste corriente. Tanto las cifras comparativas correspondientes al ejercicio anterior, exigidas por la NIC 1 Presentación de estados financieros, como cualquier otra información referente a otros ejercicios precedentes, que dará establecida en términos de la unidad de medida corriente en la fecha del balance.

Esta Norma especifica que la reexpresión de los estados financieros, requiere la aplicación de ciertos principios contables, así como de los juicios necesarios para ponerlos en práctica. La aplicación uniforme de tales principios y juicios, de un ejercicio a otro, es más importante que la exactitud de las cifras que, como resultado de la reexpresión, aparezcan en los estados financieros.

## **Métodos de Reexpresión del costo histórico**

### **Estado de situación financiera**

Las cifras del balance aún no expresadas en términos de la unidad de valoración corriente en la fecha del balance, se reexpresarán aplicando un índice general de precios, las partidas monetarias no serán reexpresadas puesto que ya se encuentran expresadas en la unidad de valoración corriente a la fecha del balance.

Son partidas monetarias el efectivo poseído y los saldos a recibir o pagar en metálico. Los activos y las obligaciones vinculadas, mediante acuerdos o convenios, a cambios en los precios, tales como los bonos o préstamos indexados, se ajustan en función del acuerdo o convenio para expresar el saldo pendiente a la fecha del balance.

Tales partidas se contabilizan, en el balance reexpresado, por su cuantía calculada de esta forma. Todos los demás activos y obligaciones son de carácter no monetario. Algunas partidas no monetarias se contabilizan según sus valores corrientes en la fecha del balance, tales como el valor neto realizable o el valor de mercado, de forma que no es necesario reexpresarlas. Todos los demás activos y pasivos habrán de ser reexpresados.

La mayoría de las partidas no monetarias se llevan al coste o al coste menos la depreciación acumulada, y por tanto están expresadas a valores corrientes en el momento de su adquisición. El coste reexpresado de cada partida, o el coste menos la amortización acumulada, se determinan aplicando al coste histórico y a la depreciación, en su caso, la variación de un índice general de precios desde la fecha de adquisición hasta la fecha del balance a presentar.

De acuerdo con lo anterior, las partidas que contienen el inmovilizado material, las inversiones, las existencias de materias primas y mercancías, el fondo de comercio, las patentes, las marcas y otros activos similares, serán objeto de reexpresión a partir de la fecha de su adquisición. Las existencias de productos en curso y de productos terminados se reexpresarán desde las fechas en que se incurrió en los costes de compra y transformación que se encuentren acumulados en ellos.

Los registros detallados de las fechas de adquisición de los elementos que componen el inmovilizado material, pueden no estar disponibles, y en ocasiones tampoco es factible su estimación. En tales circunstancias puede ser necesario, para el primer ejercicio de aplicación de esta Norma, utilizar

una valoración de un profesional independiente respecto de tales partidas y que sirva como base para su reexpresión.

Puede no estar disponible un índice general de precios referido a los ejercicios para los que, según esta Norma, se requiere la reexpresión del inmovilizado material. En tales circunstancias especiales, puede ser necesario utilizar una estimación basada, por ejemplo, en los movimientos del tipo de cambio entre la moneda funcional y una moneda extranjera relativamente estable.

Algunas partidas no monetarias se llevan según valores corrientes en fechas distintas a la del balance o de la adquisición; por ejemplo, esto puede aparecer cuando los elementos componentes del inmovilizado material se han revalorizado en una fecha previa. En tales casos, los importes en libros se reexpresarán desde la fecha de la revalorización.

El importe reexpresado de una partida no monetaria es objeto de pérdida por deterioro del valor, de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad que proceda en cada caso, cuando su cuantía exceda del importe recuperable por el uso futuro de la partida (incluyendo su venta u otro tipo de enajenación). Por lo tanto, en tales casos, los saldos reexpresados de los elementos componentes del inmovilizado material, del fondo de comercio, de las patentes y de las marcas se reducirán hasta su importe recuperable, los saldos reexpresados de las existencias serán rebajados hasta su valor neto realizable, y se bajarán los saldos reexpresados de las inversiones poseídas hasta su valor de mercado.

Una empresa participada que se contabilice según el método de la participación, puede presentar su información financiera en la moneda de

una economía hiperinflacionaria. Al objeto de calcular la participación del inversor en el patrimonio neto y en los resultados de la participada, el balance y la cuenta de resultados de la misma serán objeto de reexpresión, de acuerdo con lo establecido en esta Norma.

Cuando los estados financieros reexpresados de la empresa participada estén en una moneda extranjera, se procederá a su conversión aplicando los tipos de cambio de la fecha del balance.

Generalmente, el impacto de la inflación queda reconocido en los costes financieros de los préstamos. No es apropiado proceder simultáneamente a reexpresar los desembolsos efectuados en las inversiones financiadas con préstamos y, de forma simultánea, capitalizar aquella parte de los costes financieros que compensa al prestamista por la inflación en el mismo ejercicio. Esta parte de los costes financieros se reconoce como un gasto en el mismo ejercicio en que se incurre en los mismos.

Una empresa puede adquirir activos por medio de un acuerdo que le permita diferir los pagos, sin contabilizar explícitamente un cargo por intereses. Cuando no se pueda separar la cantidad implícita de intereses, tales activos se reexpresarán utilizando las fechas de pago y no las de adquisición. Al comienzo del primer ejercicio de aplicación de esta Norma, los componentes del patrimonio neto, excepto las reservas por ganancias acumuladas y las reservas por revalorización de activos, se reexpresarán aplicando un índice general de precios a las diferentes partidas, desde las fechas en que fueron aportadas, o desde el momento en que surgieron por cualquier otra vía. Por su parte, cualquier plusvalía de revalorización surgida con anterioridad, se eliminará, y los importes de las reservas por ganancias

acumuladas se determinarán tomando como base el resto de las partidas, ya reexpresadas, del balance.

Al final del primer ejercicio de aplicación, así como en los ejercicios siguientes, se reexpresarán todos los componentes del patrimonio neto aplicando un índice general de precios a las partidas desde el principio del ejercicio, o desde la fecha de aportación si es posterior. Los movimientos habidos, durante el ejercicio, en el patrimonio neto se presentan de acuerdo con la NIC 1, Presentación de Estados Financieros.

### **Método de Reexpresión del costo histórico**

#### **Estados de resultado integrales**

La presente Norma exige que todas las partidas de la cuenta de resultados estén expresadas en la unidad monetaria corriente a la fecha del balance. Para ello, todos los importes necesitan ser reexpresados mediante la utilización de la variación experimentada por el índice general de precios desde la fecha en que los gastos e ingresos fueron incurridos y contabilizados.

#### **Pérdidas y ganancias derivadas de la posición monetaria neta**

Pérdidas o ganancias, derivadas de la posición monetaria neta, pueden ser determinadas como la suma algebraica, esto es considerando el signo de las cantidades, de todos los ajustes efectuados para la reexpresión de las partidas correspondientes a los activos no monetarios, patrimonio neto, cuenta de resultados y las correcciones de los activos y obligaciones indexados. Esta pérdida o ganancia puede estimarse también aplicando el

cambio en el índice general de precios a la media ponderada, para el ejercicio, de la diferencia entre activos y pasivos monetarios.

Aunque tales partidas se suelen colocar por separado, puede ser útil agruparlas con las pérdidas o ganancias derivadas de la posición monetaria neta, a efectos de su presentación en la cuenta de resultados.

### **Método para determinar las pérdidas y ganancias por la posición monetaria neta**

#### **Resultado monetario del ejercicio (REME)**

Suma algebraica, esto es considerado el signo de las cantidades, de todos los ajustes efectuados para la reexpresión de las partidas correspondientes a los activos no monetarios, patrimonio neto, estado de resultado y las correcciones de los activos y obligaciones indexados (por diferencia).

Aplicando el cambio en el índice general de precios a la medida ponderada, para el periodo, de la diferencia entre activo y pasivos monetarios (Estados demostrativos del cálculo del REME).

La pérdida o ganancia por la posición monetaria neta será incluida en la ganancia neta del periodo.

El ajuste efectuado en los activos y obligaciones indexados, se compensará con la pérdida o ganancia en la posición monetaria neta. Ingresos y gastos financieros, así como las diferencias de cambio en moneda extranjera.

## **Método de Reexpresion del costo corriente**

### **Estado de situación Financiera**

Las partidas valoradas a coste corriente no serán objeto de reexpresión, por estar ya valoradas en términos de la unidad de valoración corriente en la fecha de cierre del balance, las demás partidas del balance se reexpresarán de acuerdo con lo establecido anteriormente.

### **Estado de Resultado Integrales**

El coste de las ventas y la amortización se registran según sus costes corrientes en el momento del consumo; las ventas y los otros gastos se registran por sus importes monetarios al ser llevados a cabo. Por ello, todas estas partidas necesitan ser reexpresadas en términos de la unidad de valoración corriente en la fecha del balance, y ello se hace aplicando un índice general de precios.

### **Impuesto sobre las Ganancias**

La reexpresión de los estados financieros de acuerdo con lo establecido en esta Norma, puede dar lugar a que surjan diferencias entre el resultado contable y la ganancia fiscal, que determina el impuesto sobre las ganancias. Tales diferencias se tratan contablemente de acuerdo con la NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias.

## **Estado de flujos de efectivo**

Esta Norma exige que todas las partidas del estado de flujos de efectivo se reexpresen en términos de la unidad de valoración corriente en la fecha del balance.

## **Cifras de períodos anteriores**

Los importes correspondientes al ejercicio anterior que se presentan a efectos comparativos, independientemente que se encuentren expresados a valores históricos o a valores corrientes de dicha fecha; se reexpresarán aplicándose un índice general de precios de forma tal que se muestren comparativos con la información al cierre que se informa.

## **Índice general de precios**

Se establece que debe utilizarse un índice general de precios que refleje los cambios en el poder adquisitivo de la moneda y se indica como preferible que todas las empresas que apliquen el método utilicen el mismo índice. Dejar abierta la posibilidad de que de distintos entes seleccionen distintos índices es un punto criticable que vulnera la comparabilidad de la información contable.

En caso que no exista un índice general de precios para los períodos requeridos para la reexpresión de los bienes de uso, la norma permite utilizar una estimación del mismo citando un ejemplo en el cual basarse. No obstante, este punto no sería aplicable en Argentina debido a que las mediciones del INDEC se mantienen en el tiempo.

## **Estados financieros consolidados**

Una sociedad dominante que presente información en la moneda de una economía

Hiperinflacionaria puede tener dependientes que presenten también información en monedas de economías hiperinflacionarias.

Los estados financieros de las dependientes que no presenten información en monedas de economías hiperinflacionarias, se tratarán contablemente de acuerdo con lo establecido en la NIC 21, Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio de la Moneda Extranjera. Si se consolidan estados financieros con fechas de referencia distintas, todas las partidas, sean o no monetarias, necesitarán ser reexpresadas en la unidad de valoración corriente a la fecha de los estados financieros consolidados.

## **Indicé general de precios**

Se establece que debe utilizarse un índice general de precios que refleje los cambios en el poder adquisitivo de la moneda y se indica como preferible que todas las empresas que apliquen el método utilicen el mismo índice. Dejar abierta la posibilidad de que de distintos entes seleccionen distintos índices es un punto criticable que vulnera la comparabilidad de la información contable.

En caso que no exista un índice general de precios para los períodos requeridos para la reexpresión de los bienes de uso, la norma permite utilizar una estimación del mismo citando un ejemplo en el cual basarse. No obstante, este punto no sería aplicable en Argentina debido a que las mediciones del INDEC se mantienen en el tiempo.

## **Economías que dejan de ser hiperinflacionarias**

Cuando una economía deje de ser hiperinflacionaria y la empresa, por consiguiente, cese en la preparación y presentación de estados financieros elaborados conforme a lo establecido en esta Norma, debe tratar las cifras expresadas en la unidad de valoración corriente al final del ejercicio previo, como base para los importes en libros de las partidas en sus estados financieros siguientes.

### **Reconocimiento**

El principio básico contenido en esta norma es que los estados financieros de una entidad que se reporta en la moneda de una economía hiperinflacionaria deben ser señalados en los términos de la unidad de medición corriente a la fecha del balance general. Las cifras comparativas correspondientes al periodo anterior deben re-emitidas en la misma de medición corriente.

La re-emisión se hace aplicando un índice general de precio, tales como los elementos monetarios que a la fecha del balance general ya están señalados en la unidad de medición no se re-emiten. Los otros se re-emiten con base en el cambio en el índice general de precios ocurridos entre la fecha en que esos elementos fueron adquiridos o incurridos y la fecha del balance general.

Las ganancias o pérdidas sobre la posición monetaria neta se incluye en los resultados netos, debe revelar por separado.

## **Revelación**

La siguiente información será revelada en los estados financieros:

- a) El hecho de que los estados financieros, así como las cifras correspondientes para ejercicios anteriores, han sido reexpresados para considerar los cambios en el poder adquisitivo general de la moneda funcional y que, como resultado, están expresados en la unidad de medida corriente en la fecha del balance.
- b) Si los estados financieros antes de la reexpresación estaban elaborados utilizando el método del costo histórico o el del costo corriente.
- c) La identificación y el valor del índice general de precios a la fecha de cierre del balance, así como el movimiento del mismo durante el periodo corriente y el anterior.

Esta Norma exige que se revele la información necesaria para dejar claras las bases del tratamiento de los efectos de la inflación en los estados financieros. Además, se ha de intentar suministrar la información necesaria para comprender estas bases y las cantidades resultantes tales como:

- Método usados anteriormente para elaborar Estados financieros
- Métodos utilizados para su Reexpresión
- Valor de índice general de precio a la fecha del cierre
- Base de estimación utilizada
- Distinción de las cuentas de patrimonio
- Cifras correspondientes a periodo anteriores

Esta norma permite revelar la siguiente información de los estados financieros generados bajo economía hiperinflacionarias:

- Ganancias o pérdidas en elementos monetarios
- El hecho de que los estados financieros y los datos del periodo anterior han sido re-emitidos por los cambios en el poder general de compra de la moneda de presentación de reportes.
- Si los estados financieros se basan en un enfoque los costos históricos o costos corrientes
- Identidad y nivel del índice de precios a la fecha del balance general y movimientos durante el periodo de presentación de reportes actual y anterior.

#### **4.5 Criterios para la aplicación en Venezuela de la NIC 29 “Información financiera en economías hiperinflacionarias” (BA VEN-NIF 2)**

##### **Antecedentes**

1. La inflación es un fenómeno de la economía que ha afectado a Venezuela, especialmente en las últimas décadas. Aunque sus efectos y magnitudes se reduzcan, es un aspecto distorsionante en la información financiera el suministrar los estados financieros elaborados con base histórica o nominal, los cuales no proporcionan información adecuada a sus usuarios.

2. En economías de ambiente inflacionario es necesario adaptar los estados Financieros a dicha realidad económica, a los fines de que éstos cumplan con el objetivo indicado en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros.

3. Desde 1992, en Venezuela, la reexpresión de los estados financieros para Reconocer en ellos los efectos de la inflación se ha basado en la Declaración de Principios de Contabilidad Número Diez (DPC 10), “Normas para la

elaboración de estados financieros ajustados por efectos de la inflación”, que contiene criterios y procedimientos claros de cómo proceder a la reexpresión.

4. La Norma Internacional de Contabilidad 29 (NIC 29), “Información financiera en economías hiperinflacionarias”, es la norma relativa a la estabilidad monetaria para la preparación de estados financieros de una entidad cuya moneda funcional es la moneda correspondiente a una economía hiperinflacionaria.

5. Es por todos reconocido que Venezuela ha padecido un importante y Prolongado proceso inflacionario, cuyo efecto ha sido reconocido en la Información financiera.

6. Es misión de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela emitir pronunciamientos en materia de contabilidad, para establecer criterios de aplicación para Venezuela de los aspectos técnicos establecidos en las Normas Internacionales de Información Financiera, considerando nuestra realidad económica, mediante la emisión de Boletines de Aplicación. (BA VEN-NIF).

### **Objetivo**

Este boletín tiene el propósito de establecer para Venezuela, el criterio para el reconocimiento del efecto de inflación en los Estados Financieros emitidos de acuerdo a las Ven-Nif

## **Planteamiento**

7. La NIC 29 “Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias” será de aplicación a los estados financieros individuales y consolidados, cuya moneda funcional es la correspondiente a una economía hiperinflacionaria y no trata específicamente los casos de economía con alta inflación.

8. El párrafo 3 de la NIC 29 establece algunos criterios que deben ser juzgados para presentar información ajustada por efectos de la inflación, en una economía hiperinflacionaria.

9. El párrafo 10 de la Norma Internacional de Contabilidad 8 (NIC 8) “Políticas de Contabilidad, Cambios en las Estimaciones y Errores”, establece: “en ausencia de una Norma o Interpretación aplicable específicamente a una transacción o a otros hechos o condiciones, la gerencia deberá usar su juicio en el desarrollo y aplicación de una política de contabilidad”. Situación similar está contenida en la sección 10, párrafo 10.4 de la NIIF para PYMES.

10. En la Norma Internacional de Contabilidad 1 (NIC-1) “Presentación de Estados Financieros”, y la sección 3 de la NIIF para PYMES los estados financieros reflejarán Razonablemente la situación, el desempeño financiero y los flujos de efectivo de la entidad, debiendo, por tanto, proporcionar la imagen fiel de los efectos de las transacciones, así como de otros eventos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y egresos, fijados en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros aprobados por el IASB y adoptados por Venezuela.

11. En Venezuela, los efectos de los niveles inflacionarios anuales sobre la información financiera son importantes, por lo que no se debe ignorar su efecto acumulado en el tiempo sobre las partidas monetarias no monetarias y en el mantenimiento del patrimonio neto.

### **Criterios de aplicación**

12. Dado que en la NIIF completa y NIIF para PYMES solo considera los casos de economía hiperinflacionaria, con fundamento en la NIC 8 y la sección 10 DE NIIF para PYMES ,se establece para reconocerlos efectos de la inflación Venezolana en preparación y presentación de los estados financieros de acuerdo con la VEN-NIIF , las entidades deben aplicar.

- a. En los casos de grandes entidades, los procedimientos detallados de la NIC 29; y
- b. En los casos de las pequeñas y medianas entidades, el procedimiento contenido en la sección 31 de la NIIF para PYMES.

13. Para fines de lo indicado en el párrafo anterior, las entidades reconocerán los efectos de inflación en sus estados financieros emitidos de acuerdo con la VEN-NIIF, cuando el porcentaje acumulado de inflación durante su ejercicio económico sobrepase un (1) dígito, la gerencia debe evaluar sus efectos en la información financiera y, si son relevantes conforme a los principios generales de importancia relativa, comparabilidad y revelación suficiente, debe reconocerlos.

14. Para reexpresar las cifras contenidas en los estados financieros cuyos orígenes correspondan a ejercicios económicos finalizados con anterioridad al 31 de Diciembre de 2007 se utilizaran los índices de precio al consumidor

del Área Metropolitana de Caracas (IPC) como año de base Diciembre del 2007 y los índices Nacional de Precio del Consumidor (INPC) emitidos a partir de enero del 2008. Para transacciones con fecha posterior a Diciembre I 2007 se utilizaran solamente los índices Nacional de Precio del Consumidor emitidos mensualmente por el Banco Central de Venezuela.

15. No estará de acuerdo a los principios Generalmente Aceptados en Venezuela, los estados financieros reexpresados utilizando los valores desagregados de los índices Nacional de Precio del Consumidor (INPC) o cualquier otro índice emitido por el Banco Central de Venezuela.

16. cuando una entidad no reconozca los efectos de una inflación para un determinado ejercicio por aplicación por lo establecido en el párrafo 13 de este boletín, utilizaran como valores en libro los importes reexpresados de la cifra de los estados financieros a la fecha de ultimo ajuste efectuado, como la base para preparación y presentación del juego completo de los estados financieros posteriores, debiendo revelar la inflación acumulada a la fecha y no reconocida en los resultados y en el patrimonio neto.

17. Si una entidad, después de haber suspendido el reconocimiento de los efectos de la inflación en los estados financieros por aplicación de lo establecido en el párrafo 13 de este boletín, deberá volverá reconocerlo aplicara lo establecido en la interpretación CINIIF 7 “Aplicación del procedimiento de reexpresion según la NIC 29 Información Financiera en Economía Hiperinflacionaria.

18. El capital social actualizado es equivalente a la suma del capital social nominal y su actualización. Debe mostrarse la cuenta de capital social y su

Actualización en una sola partida en el cuerpo del balance general en la forma siguiente:

Capital social actualizado Bs XXX.XXX.XXX  
(Equivalente al capital social nominal de Bs XXX.XXX)

19. Para las sociedades mercantiles, el capital social actualizado es equivalente a la suma del capital social nominal y su actualización; esta última no constituye un aumento de capital sino una corrección monetaria al capital social nominal, por lo que el único destino posible de la actualización de capital es su conversión en capital social, previa aprobación de la asamblea de accionistas o propietarios.

#### **4.6 Análisis del Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 29 Información financiera en economías hiperinflacionarias con la Sección 31 Hiperinflación para PYMES**

##### **Semejanzas:**

- La NIC 29 al igual que la sección 31 para PYMES son de aplicación a los estados financieros, de una entidad cuya moneda funcional es la correspondiente a una economía hiperinflacionaria.
- Tanto la sección 31 como la norma 29 no establecen una tasa absoluta que identifique a una economía como hiperinflacionaria.
- Ambas establecen que todos los valores presentes de los estados financieros de una entidad, deberán expresarse en términos de la unidad de medida corriente al final del periodo sobre el que se informa.
- Estas establecen que para reexpresar los estados financieros se debe hacer uso del índice general de precio el cual refleja los cambios del poder adquisitivo de la moneda.

- Ambas coinciden que las partidas monetarias no deben ser reexpresadas ya que estas se encuentran formuladas a costo corriente, al final del periodo sobre el que se informa.
- Cuando la economía deja de ser hiperinflacionaria toda información preparada por la entidad bajo esta economía se utilizara como base para los importes en los libros de los estados financieros posteriores.

**Diferencia:**

Estas normativas no tienen diferencias en cuanto a su objetivo, alcance y políticas para la presentación de la información financiera en una economía hiperinflacionaria, ya que los requerimientos exigidos por estas son los mismos.

## 4.7 Casos prácticos

### 4.7.1 Caso práctico de la NIC 1

INVERSIONES MIS ANGELES, C.A.  
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA  
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2008  
(Expresado en miles de Bolívares Fuertes)

	<u>31 Dic 2008</u>	<u>31 Dic 2007</u>
ACTIVOS		
Activos no corrientes		
Propiedades, Planta y Equipo	470.300,00	520.600,00
Plusvalía	91.500,00	104.000,00
Otros Activos Intangibles	215.000,00	215.000,00
Inversiones asociadas	115.000,00	134.000,00
Activos financieros Disp. Para la Venta	<u>124.000,00</u>	<u>197.000,00</u>
Total Activos No Corrientes	1.015.800,00	1.170.600,00
Activos corrientes		
Inventarios	157.900,00	135.000,00
Cuentas por cobrar	119.000,00	143.980,00
Otros Activos Corrientes	39.540,00	18.600,00
Efectivo y otros medios líquidos	<u>429.700,00</u>	<u>441.390,00</u>
Total Activos Corrientes	<u>746.140,00</u>	<u>738.970,00</u>
Total activo	1.761.940,00	1.909.570,00
Pasivo y patrimonio		
Patrimonio Atribuido a la Matriz		
Capital	740.000,00	690.000,00
Utilidades Retenidas	284.300,00	179.560,00
Otros Componentes del Patrimonio	<u>21.600,00</u>	<u>44.570,00</u>
	1.045.900,00	914.130,00
VAN	1.045.900,00	914.130,00

	VIENEN	1.045.900,00	914.130,00
Intereses minoritarios		<u>83.700,00</u>	<u>58.340,00</u>
Total Patrimonio		1.129.600,00	972.470,00
Pasivo no corriente			
Préstamos a largo Plazo		169.000,00	220.000,00
Impuestos diferidos		35.400,00	32.570,00
Provisiones a Largo Plazo		<u>35.870,00</u>	<u>78.460,00</u>
Total Pasivos No Corrientes		240.270,00	331.030,00
Pasivo corriente			
Cuentas a pagar		138.000,00	227.435,00
Préstamos a corto plazo		166.470,00	254.235,00
Porción Corriente de Préstamos a Largo Plazo		22.700,00	45.400,00
Impuestos Por Pagar		53.600,00	68.200,00
Provisiones en corto Plazo		<u>11.300,00</u>	10.800,00
Total Pasivos Corrientes		<u>392.070,00</u>	<u>606.070,00</u>
Total Pasivo		<u>632.340,00</u>	<u>937.100,00</u>
Total pasivo y patrimonio neto		1.761.940,00	1.909.570,00

### **Justificación:**

La NIC 1 establece:

Respecto a las rubricas mínimas que deben incluirse en el balance se mencionan en el (párrafo número 68): (a) propiedades, planta y equipo, (b) propiedades de inversión, (c) activos intangibles, (d) activos financieros, (e) inversiones contabilizadas aplicando el método de la participación, (f) activos biológicos, (g) inventarios, (h) deudores comerciales y otras cuentas a cobrar, (i) efectivo y otros medios líquidos equivalentes, (j) acreedores comerciales y otras cuentas por pagar, (k) provisiones, (l) pasivos financieros, (m) pasivos y activos por impuestos corrientes, (n) pasivos y activos por impuestos diferidos, (o) intereses minoritarios, presentados dentro del patrimonio neto, y (p) capital emitido y reservas atribuibles a los poseedores de instrumentos de participación en el patrimonio neto de la controladora.

El balance incluirá rubricas sobre los importes correspondientes al total de activos clasificados como mantenidos para la venta y los activos incluidos en los grupos enajenables de los elementos que se hayan clasificado como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5 “ Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas” (párrafo 68A).

En el párrafo 70 se establece que cuando la entidad presente por separado los activos y los pasivos en el balance, según sean corrientes o no corrientes, no clasificara los activos (o pasivos) por impuestos diferidos como activos (o pasivos) corrientes.

#### 4.7.2 Caso práctico de la NIC 29

La sociedad ABC opera, desde hace varios ejercicios en una economía hiperinflacionarias, con lo viene aplicación la NIC 29 “Información financiera en economía hiperinflacionarias”.

El balance de situación y el estado de resultado a 31 de Diciembre del ejercicio X1, ambos presentados a precios históricos, son los siguientes:

<b>Balance de situación</b>	<b>Fin periodo (antes de la reexpresión )</b>
Activos no monetarios netos	40.000
Activos monetarios	47.500
<b>Total activo</b>	<b>87.500</b>
Capital	7.000
Beneficios retenidos	3.000
Pasivos monetarios	57.500
Beneficios netos del periodo	20.000
<b>Total</b>	<b>87.500</b>

<b>Cuenta de resultado</b>	
Ingresos	90.000
Gastos de amortización	-1.500
Otros gastos	-68.500
<b>Beneficios netos del periodo</b>	<b>20.000</b>

Los gastos y los ingresos se distribuyen homogéneamente durante todo periodo y no habido ninguna nueva incorporación al patrimonio no monetario durante el periodo. Los índices generales de precios son los siguientes, los índices al inicio del periodo es 100, al final del periodo es 140 y el índice promedio del periodo es 120.

Se pide reexpresar el balance de situación y la cuenta de resultado en términos de unidad de medida corriente a la fecha del balance de situación.

**Solución:**

**Reexpresion de las partidas del activo y del partido del balance.**

Los activos y pasivos monetarios ya están expresados en unidades monetarias corrientes a la fecha de balance de situación, por lo que no se requiere reexpresión.

Los activos y pasivos no monetarios, en cambio, deben reexpresarse aplicando la variación del índice general de precio desde la fecha de su incorporación en el balance.

Dado que no ha habido ninguna nueva incorporación al patrimonio no monetario durante el periodo, estas partidas se reexpresaran desde el inicio

del periodo, es decir, desde la ultima reexpresion. La variación del índice general de precio será 140/100.

Activos no monetarios netos:	$40.000 \times 140/100 = 56.000$
Capital	$7.000 \times 140/100 = 9.800$
Beneficios retenidos	$3.000 \times 140/100 = 4.200$

### **Reexpresion de las partidas de la cuenta de resultados.**

Para la conversión del beneficio neto hay que tener en cuenta que los gastos y los ingresos deben reexpresarse aplicando la variación del índice general de precios desde la fecha que se incurrieron hasta la fecha del balance. En nuestro caso, al suponer que los gastos y los ingresos se distribuyen homogéneamente durante todo el periodo, la variación del índice será 140/120. No obstante, si bien este supuesto puede aplicarse a la mayoría de los gastos e ingresos, no puede aplicarse para gastos de amortización, ya que estos se calculan sobre la base de valoración de los activos fijos reexpresados al inicio del periodo. Así pues, los gastos de amortización se reexpresaran aplicando la variación del índice 140/100.

La reexpresion de las partidas de la cuenta de resultado será la siguiente:

Ingresos:	$90.000 \times 140/120 = 105.000$
Gastos de amortización:	$1.500 \times 140/100 = 2.100$
Otros gastos:	$68.500 \times 140/100 = 79.917$

Así, la nueva cifra de beneficio del periodo será:  $105.000 - 2.100 - 79.917 = 22.983$ .

La siguiente tabla nos muestra el balance y la cuenta de resultado reexpresados:

Partidas	Fin periodo (antes reexpresión)	Índice	Fin del periodo (reexpresado)	Partidas y/o ganancias por la posición monetaria
<b>Balance de situación</b>				
Activos no monetarios netos	40.000	140/100	56.000	16.000
Activos monetarios	47.500	-	47.500	
<b>Total activo</b>	<b>87.500</b>		<b>103.500</b>	
Capital	7.000	140/100	9.800	-2.800
Beneficios retenidos	3.000	140/100	4.200	-1.200
Pasivos monetarios	57.500	-	57.500	
Beneficio neto del periodo	20.000	(*)	22.983	-2.983
Ganancia neta del ejercicio			<b>9.017</b>	<b>← 9.017</b>
<b>Total pasivo</b>	<b>87.500</b>		<b>103.500</b>	
<b>(*) Cuenta de resultados</b>				
Ingresos	90.000	140/120	105.000	
Gastos de amortización	-1.500	140/100	-2.100	
Otros gastos	-68.500	140/120	-79.917	
<b>Beneficio neto del periodo</b>	<b>20.000</b>		<b>22.983</b>	

Con la reexpresión se obtienen diferencia en las cifras de las partidas no monetarias antes y después de la reexpresión. Estas diferencias constituyen ganancias (o pérdidas) por la posición monetaria neta. Así, sumando cada una de las diferencias obtenidas para la reexpresión de los activos y pasivos no monetarios (incluyendo el neto patrimonial) obtendremos la ganancia por la posición monetaria neta:

$$\text{Beneficio derivado de la posición monetaria neta} = 16.000 - 2.800 - 1.200 - 2.983 = 9.017.$$

Como puede observarse, el beneficio derivado de la posición monetaria neta es la cantidad necesaria para que el beneficio neto del periodo cuadre el balance de situación.

Aunque el beneficio total después de la reexpresión será 32.000 (22.983 + 9.017), la NIC 29 exige presentar las ganancias o pérdidas por la posición monetaria neta de forma separada.

### **Justificación:**

La NIC 29 establece:

- ✓ En relación con la necesidad de reexpresar los estados financieros (párrafos 7 y 8): En una economía hiperinflacionista, los estados financieros –tanto si están elaborados a partir de costo históricos como si lo están a costo de reposición- solo son útiles si están expresados en términos de la unidad de medida corriente a la fecha del balance de situación. Por esta razón, los estados financieros elaborados en una moneda de una economía hiperinflacionaria deben presentarse en términos de la unidad de medida corriente a la fecha de balance de situación.
- ✓ En lo que se refiere a la reexpresión de partidas (párrafo 11 a 15):
  - Las partidas no monetarias, es decir, los elementos de activo fijo –como terrenos, construcciones, equipos, patentes, marcas, fondos de comercio, amortizaciones acumuladas-, los gastos e ingresos diferidos y las partidas del neto patrimonial valoradas a costo histórico deberán reexpresarse, en términos de valoración actual según su índice general de precios.
  - Las partidas monetarias, es decir, el dinero en efectivo y las partidas que han de ser recibidas o pagadas en dinero, no deben reexpresarse, puesto que ya se encuentran expresadas en la unidad de medida corriente a la fecha del balance de situación.

- ✓ En relación a la reexpresión de los gastos y los ingresos (párrafo 26):
  - Igual que sucede con el balance de situación, la NIC 29 exige que todas las partidas del estado de resultados estén expresadas en la unidad monetaria corriente en la fecha del balance. Así, todos los importes han de reexpresarse, aplicando la variación de un índice general de precios, desde la fecha en que se incurrieron los gastos e ingresos.
- ✓ Respecto a las diferencias de reexpresión (párrafos 27 y 28):
  - La reexpresión de los estados financieros producirá unas pérdidas o unas ganancias derivadas de la posición monetaria neta. Estas pérdidas y ganancias deben incluirse en la ganancia o pérdida del ejercicio, revelando esta información en una partida separada.

La ganancia o pérdida derivada de la posición monetaria neta indica el incremento o decremento del poder adquisitivo por el hecho de mantener activos y pasivos monetarios no indexados. Esto es así porque en un periodo inflacionario, y siempre que los activos y los pasivos no estén indexados, una empresa con más activos monetarios que pasivos monetarios pierde poder adquisitivo, mientras que una empresa en la que los pasivos monetarios son mayores que los activos monetarios gana poder adquisitivo. Estas pérdidas o ganancias derivadas de la posición monetaria neta pueden determinarse como la suma de todos los ajustes efectuados para la reexpresión de las partidas del balance y del estado de resultados, incluyendo también las correcciones de los activos y pasivos indexados.

## **CAPÍTULO V**

### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

#### **4.5 Conclusiones**

Los negocios que se manifiestan en el mundo actual en razón de la internacionalización de la economía, unidos a los requerimientos de información de las empresas en un mercado altamente competitivo, en el cual, la eficiencia es factor fundamental del éxito, ponen de presente la importancia de las normas internacionales de contabilidad y la necesidad de su adecuación al interior de cada país.

Estas normas han sido producto de grandes estudios y esfuerzos de diferentes entidades educativas, financieras y profesionales del área contable a nivel mundial, para estandarizar la información financiera presentada en los estados financieros.

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

Estas normas se consideran esenciales para transar en un mercado abierto dentro de una base homogénea y con parámetros sólidos, que le brinden seguridad a quienes interactúan con los entes económicos, a efecto de que los usuarios de la información posean elementos de juicio

estructurados desde un sistema de información contable nacional configurado a partir de las normas internacionales de contabilidad.

La NIC 1 implanta las bases para la presentación de los estados financieros con propósitos de información general, a fin de asegurar que los mismos sean comparables, tanto con los estados financieros de la misma entidad correspondientes a periodos anteriores, como con los de otras entidades diferentes. Para alcanzar el objetivo esta norma establece como prioridad los requisitos generales para la presentación de los estados financieros.

La NIC 1 se aplicará a todo tipo de estados financieros con propósitos de información general, que sean elaborados y presentados conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

El objetivo de la NIC 29 es establecer pautas específicas para empresas que preparan estados contables en economías hiperinflacionarias, de manera tal que dicha información no pierda utilidad. La norma es aplicable en contextos hiperinflacionarios para lo cual enumera una serie de características (no exhaustivas) a ser tenidas en cuenta al momento de analizar la existencia de una economía hiperinflacionaria, se aplica a los estados financieros principales, ya sean individuales o consolidados, de cualquier empresa que los elabore y presente en la moneda correspondiente a una economía hiperinflacionaria.

La adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad por los diferentes países y su debido cumplimiento mejorara la calidad de los estados financieros y se obtendrá un grado cada vez mayor de confiabilidad y comparatividad y por consiguiente se elimina una barrera a la inversión

extranjera la cual es la falta de familiaridad con las normas locales de contabilidad.

#### **4.6 Recomendaciones**

La universidad juega un papel fundamental en la formación de nuevos profesionales en el área de las ciencias administrativas, es por eso que se recomienda actualizar el esquema curricular, porque de esta manera los futuros profesionales se formaran con conocimientos más amplios de las normas internacionales de contabilidad.

Se recomienda a las empresas que se apeguen a estas normativas, porque de esta forma pueden presentar un resultado transparente de sus ejercicios económicos.

## BIBLIOGRAFÍA

Sabino, C. (1.994). Como hacer una tesis. 3ra Edición, Editorial Panapo, Venezuela.

O. Amat, J Perramon, S Aguila, Fina Alemany, J Careneys, E Monfort, T Monllan, Ester Oliveras, Francesc Reguant, Pilar soldevila. Las normas Internacionales De Contabilidad NC.

Hernández, R (2004:1), Normas internacionales de contabilidad, Nic's. Disponible en la web:

[http://www.gestiopolis.com/dirgp/fin/estados\\_financieros/estados\\_financieros\\_2.htm](http://www.gestiopolis.com/dirgp/fin/estados_financieros/estados_financieros_2.htm)

Consulta: 15/01/2011.

Mejía, E. (2005) Resumen del Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad para la Preparación y Presentación de Estados Financieros. Disponible en la Web:

<http://www.monografias.com/trabajos14/estadosfinancieros/estadosfinancieros.shtml>

Consulta: 19/01/2011.

Normas Internacionales de Información Financiera (2004:1). Disponible en la web:

[http://es.wikipedia.org/wiki/Normas\\_Internacionales\\_de\\_Informaci%C3%B3n\\_Financiera](http://es.wikipedia.org/wiki/Normas_Internacionales_de_Informaci%C3%B3n_Financiera)

Consulta: 22/01/2011.

Zorrilla, J (2004:1), La importancia de las pymes en México y para el mundo.  
Disponible en la  
web:<http://www.gestiopolis.com/canales2/economia/pymmex.htm>  
Consulta: 06/02/2011.

Definición de Pyme (Venezuela). Decreto N° 1547, 09 de noviembre de 2001  
(Ley de Promoción y Desarrollo de la Pequeña y Medina Industria PYMI).  
Disponible en la web:  
<http://www.coninpyme.org/pdf/DefinicindePyme.pdf>  
Consulta: 15/02/2011

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

<b>TÍTULO</b>	Análisis de las normas internacionales de contabilidad NIC 1 "presentación de los estados financieros", NIC 29 "información financiera en economía hiperinflacionaria" en su aplicación a las pequeñas y medianas empresas PYMES sección 31
<b>SUBTÍTULO</b>	

AUTOR (ES):

APELLIDOS Y NOMBRES	CÓDIGO CULAC / E MAIL
Poblador V, Sandra E.	<b>CVLAC:</b> V-15.036.542 <b>E MAIL:</b> sandrapoblador@hotmail.com
Romero C, Sara A.	<b>CVLAC:</b> V-18.126.382 <b>E MAIL:</b> sararomero_86@hotmail.com
	<b>CVLAC:</b> <b>E MAIL:</b>
	<b>CVLAC:</b> <b>E MAIL:</b>

**PALABRAS O FRASES CLAVES:**

Normas internacionales de contabilidad

Presentación de los estados financieros

NIC 1

Información financiera en economía hiperinflacionaria

NIC 29

PYMES sección 31

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

ÁREA	SUBÁREA
Ciencias Administrativas	Contaduría Pública

**RESUMEN (ABSTRACT):**

Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) son un conjunto de pautas que establecen la información que debe presentarse en los estados financieros y la forma en que debe mostrarse. La NIC N°1 “Presentación de los Estados Financieros” consiste en establecer las bases para la presentación de los estados financieros con propósitos de información general, a fin de asegurar que sean comparables con los estados financieros de la misma entidad de ejercicios anteriores, como con los de otras entidades diferentes. La Norma establece, los requisitos generales para la presentación de los estados financieros, ofrece directrices para determinar su estructura y fija los requisitos mínimos sobre su contenido. Por su parte la NIC N° 29 “Información Financiera en Economía Hiperinflacionaria” Tiene por objeto prescribir sobre el tratamiento que debe tener el efecto de una economía hiperinflacionaria en los precios, como deben ser incorporados a los estados financieros, ya sean individuales o consolidados. Hasta este momento, la utilización de las NIC sólo era obligatoria para los grupos consolidados de las grandes empresas, pero se ha decidido que las pequeñas y medianas empresas a partir del 1° de Enero del 2011 deben aplicar un nuevo Plan General de Contabilidad, inspirado en las NIC.

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

**CONTRIBUIDORES:**

APELLIDOS Y NOMBRES	ROL / CÓDIGO CVLAC / E_MAIL				
	ROL	CA	AS	TU X	JU X
Ramos, Manuel	CVLAC:	V- 5.141.839			
	E_MAIL	Mj10ramos@yahoo.es			
	E_MAIL				
Martínez, Juan	ROL	CA	AS	TU X	JU X
	CVLAC:	V-3.950.261			
	E_MAIL	jrafaelm@cantv.net			
	E_MAIL				
	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:				
	E_MAIL				
	E_MAIL				
	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:				
	E_MAIL				
	E_MAIL				

**FECHA DE DISCUSIÓN Y APROBACIÓN:**

2011	04	06
<b>AÑO</b>	<b>MES</b>	<b>DÍA</b>

**LENGUAJE. SPA**

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

**ARCHIVO (S):**

<b>NOMBRE DE ARCHIVO</b>	<b>TIPO MIME</b>
TESIS.Análisis_normasinternacionalesdecontabilidad_nic.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 Administración

**INSTITUCIÓN:**

Universidad de Oriente, Núcleo de Anzoátegui

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

**DERECHOS**

De acuerdo con el artículo 41 del reglamento de Trabajo de Grado de la Universidad de Oriente: “Los Trabajos de Grado son de exclusiva propiedad de la Universidad de Oriente y sólo podrán ser utilizados por otros fines con el consentimiento del consejo de núcleo respectivo, quien lo participará al consejo universitario”.

**Sandra E. Poblador V.**  
**AUTOR**

**Sara A. Romero C.**  
**AUTOR**

**Lic. Manuel Ramos**  
**TUTOR**  
**JURADO**

**Lic. Juan Martínez**  
**TUTOR**  
**JURADO**

**Prof. Daysi Rodríguez**  
**POR LA SUBCOMISIÓN DE LOS CURSOS ESPECIALES DE GRADO**