



UNIVERSIDAD CATOLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE ECONOMIA ADMINISTRACION
CONTADURIA PÚBLICA GESTION EMPRESARIAL
BILINGUE

CARRERA
INGENIERIA EN CONTABILIDAD Y AUDITORIA

TESINA DE GRADUACION

GUAYAQUIL-ECUADOR
2010

CONVERSION DE ESTADOS FINANCIEROS
DE NEC A NIIF



Autores del trabajo:

Gabriela Demera Fuentes

Jennifer Erique Varela

ÍNDICE

Carátula.....	i
Título.....	ii
Autores del trabajo.....	iii
Índice	iv
Introducción.....	1
Objetivo y justificación	2
Metodología.....	3
Narrativa.....	4
Capítulo 1: NIIF y otras normas relacionadas con el ejercicio	5
NIC Presentación de Estados Financiero	5
NIC 2 Inventarios	13
NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo	19
NIIF 1 Adopción por primera vez.....	30
NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar.....	34
NIC 39 Instrumentos financieros.....	40
Capítulo 2: Análisis Caso práctico.....	44
Capítulo 3: Conclusión y Recomendaciones.....	45
Bibliografía.....	46
Parte Complementaria.....	47

Introducción

El proceso de globalización de la economía ha impuesto a las empresas, entre otras necesidades, la de lograr un alto grado de comparabilidad de la información financiera en el ámbito internacional. La armonización en esta materia, junto con mayores niveles de transparencia, constituye un instrumento imprescindible para lograr una mayor calidad en la información financiera disponible para los distintos usuarios y grupos interesados, y para una toma de decisiones más fundamentada por parte de los inversores, en beneficio de un funcionamiento más eficiente de los mercados. Las **NIIF ó Normas Internacionales de Información Financiera** son elaboradas desde 1973 por el IASC (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad) posterior IASB desde 2001 (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad) en aras a desarrollar normativa clara y de fácil aplicación en lo referente a las normas de valoración aplicables a cuentas anuales y consolidadas de determinadas formas sociales, bancos y otras entidades financieras. Las **NIC - Normas Internacionales de Contabilidad**, son en definitiva un conjunto de normas que establecen la información que debe presentarse y cómo ha de presentarse en los estados financieros y contables. Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) son un conjunto de Normas, leyes y principios que establecen la información que se deben presentar en los estados financieros y la forma de cómo se debe presentar esta información en dichos estados.

Objetivos y Justificación

El objetivo de estas normas es reflejar la imagen fiel de la empresa, tanto en su aspecto operacional como en su situación financiera.

Comprender los problemas clave, el impacto en los estados financieros, métodos de medición y el impacto en los procesos y sistemas de información de la organización derivados de la adopción de los IFRS.

Entender cuáles son las funciones que se afectan dentro de la organización derivadas de la adopción de IFRS.

Entender los diferentes métodos de valuación en los estados financieros contenidos en las Normas Internacionales de Información Financiera IFRS.

La adhesión del sector público y privado a altos estándares de contabilidad e información financiera y de auditoría, es esencial para el crecimiento económico de un país, puesto que : mejora el clima de negocios, haciéndolo más propicio para la inversión nacional y extranjera; posibilita que el acceso a la financiación sea más sencillo para las empresas locales, especialmente para las pequeñas y medianas; favorece la integración de las empresas nacionales a la economía mundial mediante el alineamiento de sus normas y prácticas con aquellas de los principales socios de comercio e inversión del país; reduce los riesgos de crisis en el sector financiero y reduce sus consecuencias; y contribuye a salvaguardar los sistemas de fondos de pensiones, mejorando su capacidad de invertir en un espectro más amplio de empresas.

Es por ello que casi más de cien países a nivel mundial ya han tomado la decisión de hacer adopción de Estándares Internacionales de Contabilidad y de Información Financiera.

Otros de los objetivos de estas normas, es que ante la globalización se requieren de normas contables homogéneas, las cuales permitan la comparabilidad de los estados financieros y también permitir mayor transparencia de información son emitidas por el International Accounting Standards Board (anterior International Accounting Standards Committee). Hasta la fecha, se han emitido 41 normas, de las que 34 están en vigor en la actualidad, junto con 30 interpretaciones.

Metodología

La metodología para establecer la incorporación de las NIIF en el sistema contable y en las decisiones relacionadas con la valuación de activos y pasivos, consistirá de los siguientes pasos:

Análisis de las operaciones de ingresos y egresos

Con el propósito de evaluar el establecimiento del sistema de devengo y de prever la información útil para aplicar el modelo de estado de resultados según la naturaleza de los gastos.

Análisis de los elementos integrantes de activos y pasivos

Con la finalidad de establecer en cada caso su esencia económica y de evaluar el grado en que la clasificación y valoración actuales cumplen con NIIF.

Comparación con las NIIF aplicables a las operaciones actuales de la entidad

Revisión amplia de la práctica actual y los requerimientos de NIIF en el proceso de las operaciones contables y los saldos de cuentas. Para esa Institución en el alcance de esta consultoría, hemos identificado para evaluar su aplicación.

Estructuración del Estado de Resultados según la naturaleza de los gastos

Esta opción del estado de resultados es recomendado en la NIC 1 de presentación de los estados financieros. Este es recomendable de adoptar por ofrecer una mejor información sobre los gastos en recursos humanos propios de la entidad y los otros servicios y bienes contratados para realizar la función de la entidad.

Modificaciones al Catálogo de Cuentas

A nivel de rubros y desglose de posibles Subcuentas, se incorporarán las líneas que según NIIF son necesarios revelar por separado.

Cambios y adiciones al Manual de Aplicación de Cuentas

Incorporará las nuevas políticas, las descripciones de los nuevos rubros agregados y las Subcuentas que serán dables a cada nuevo rubro.

Modelo de Estados Financieros según NIIF con sus notas y revelaciones de NIIF aplicables

Se estructurará el juego de informe financiero, con las revelaciones y desgloses que este conjunto de NIIF contienen.

Desarrollo de los Procedimientos para la valoración de Activos y Pasivos

Para establecer a final de cada ejercicio lo apropiado de los valores que se consignarán en los balances, ya sea que se trate de valores al costo o de valores revaluados a precios de mercado.

Para los rubros siguientes se dará el procedimiento de evaluación sobre la presentación y valoración de los saldos de fin de año:

- Efectivo
- Propiedad, Planta y Equipo
- Inversiones en Valores
- Pasivos Contingentes
- Activos Intangibles
- Cuentas por Cobrar

En borrador y documento final se presentará a la Gerencia a fin de comunicar el alcance e impacto de la adopción de las NIIF y su incidencia en los procedimientos y en el sistema de información gerencial.

Capítulo 1: NIIF aplicables a Bodemeri

Norma Internacional de Contabilidad NIC 1

Presentación de Estados Financieros

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y guías relativas a su valor a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

Objetivo

El objetivo de esta Norma es establecer las bases para la presentación de los estados financieros con propósitos de información general con el fin de asegurar la comparabilidad de los mismos, tanto con respecto a los estados publicados por la misma empresa en periodos anteriores, como con respecto a lo de, otras empresas diferentes. Para alcanzar dicho objetivo, la norma establece, en primer lugar, consideraciones generales para la presentación de los estados financieros y, a continuación, ofrece guías para determinar su estructura, a la vez que fija los requisitos mínimos sobre el contenido de los estados a publicar por las empresas. Tanto el reconocimiento como la, medición y presentación de las transacciones y sucesos particulares, se abordan en otras Normas Internacionales de Contabilidad.

Alcance

- 1. Esta Norma será de aplicación para la presentación de todo tipo de estados financieros, con propósitos de información general, que sean elaborados y presentados conforme a las Normas Internacionales de Contabilidad.***
2. 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. Son estados financieros con propósitos de información general los que se presentan de forma separada, o dentro de otro documento de carácter público, tal como el informe anual o un folleto o prospecto de información bursátil. Esta Norma no es de aplicación a la información intermedia que se presente de forma abreviada o

condensada. Las reglas fijadas en esta Norma se aplican igualmente a los estados financieros de un empresario individual o a los consolidados de un grupo de empresas. Sin embargo, esto no excluye la posibilidad de presentación de estados financieros consolidados, que cumplan con las Normas Internacionales de Contabilidad, en el mismo documento que contiene los estados individuales de la empresa controladora, si ello es contemplado por las normas nacionales, siempre que las bases de preparación de cada uno de los tipos de estados financieros queden claramente establecidos en la nota sobre políticas contables utilizadas.

3. Esta Norma es de aplicación para todos los tipos de empresas, incluyendo los bancos y las compañías de seguros. Los requisitos adicionales de la información a suministrar por bancos y otros establecimientos financieros similares, siempre consistentes con los establecidos en esta Norma, están fijados en la NIC 30, Información a Revelar en los Estados Financieros de Bancos e Instituciones Financieras Similares.
4. Esta Norma utiliza terminología propia de las empresas con ánimo de lucro. Las empresas públicas con ánimo de lucro pueden, por tanto, aplicar los requisitos establecidos en la Norma. Sin embargo, las empresas que no persigan finalidad lucrativa, como sucede con muchas empresas del gobierno o pertenecientes a cualquier tipo de administración pública, pueden tener necesidad de modificar las descripciones utilizadas para ciertas partidas de los estados financieros, e incluso de cambiar los propios estados financieros. Tales empresas podrán optar, asimismo, por incluir en la presentación de los estados financieros los componentes adicionales que precisen.

Finalidad de los estados financieros

5. Los estados financieros constituyen una representación financiera estructurada de la situación financiera y de las transacciones llevadas a cabo por la empresa. El objetivo de los estados financieros, con propósitos de información general, es suministrar información acerca de la situación y desempeño financieros, así como de los flujos de efectivo, que sea útil a un amplio espectro de usuarios al tomar sus decisiones económicas. Los estados financieros también muestran los resultados de la gestión que los administradores han hecho de los recursos que se les ha confiado. Para cumplir este objetivo, los estados financieros suministran información acerca de los siguientes elementos de la empresa:
 - (a) activos;
 - (b) pasivos;

- (c) patrimonio neto;
- (d) ingresos y gastos, en los cuales se incluyen las pérdidas y ganancias; y
- (e) flujos de efectivo.

Esta información, junto con la contenida en las notas a los estados financieros, ayuda a los usuarios a predecir los flujos de efectivo futuros, particularmente en lo que se refiere a la distribución temporal y grado de certidumbre de la generación de efectivo y otros medios líquidos equivalentes.

Responsabilidad por la emisión de los estados financieros

6. La responsabilidad por la elaboración y presentación de los estados financieros corresponde a la empresa, y recae en el órgano de administración o en otro órgano de gobierno equivalente al mismo, si bien en algunas empresas la responsabilidad tiene carácter conjunto entre varios órganos de gobierno y supervisión.

Componentes de los estados financieros

7. *Un conjunto completo de estados financieros incluye los siguientes componentes:*
 - (a) balance general;*
 - (b) estado de resultados;*
 - (c) un estado 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 operaciones de aportación y reembolso de capital, así como de la distribución de dividendos a los propietarios;*
 - (d) estado de flujos de efectivo; y*
 - (e) políticas contables utilizadas y demás notas explicativas.*
8. Se aconseja a las empresas que presenten, aparte de los estados financieros, un informe financiero de los administradores que describa y explique los principales extremos de la actividad llevada a cabo por la entidad, así como de su posición financiera y de las principales incertidumbres a las que se enfrenta. Tal informe puede pasar revista a:

- (a) los principales factores e influencias que han determinado la rentabilidad, con los cambios en el entorno en que opera la empresa, 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 sus resultados, incluyendo su política de dividendos;
 - (b) las fuentes de fondos que la empresa ha utilizado, así como las políticas respecto al endeudamiento y la gestión del riesgo; y
 - (c) las potencialidades y recursos de la empresa cuyo valor no queda reflejado en el balance general, confeccionado según las Normas Internacionales de Contabilidad.
9. Muchas empresas presentan, adicionalmente a sus estados financieros, otros estados e informaciones tales como los que se refieren a la generación y reparto del valor añadido o agregado, o los informes medioambientales, particularmente en los sectores industriales donde los trabajadores se consideran un importante grupo de usuarios o los factores ambientales resultan significativos. Se aconseja a las empresas que presenten tales estados adicionales, siempre que la gerencia crea que pueden ayudar a los usuarios al tomar sus decisiones económicas.
10. *Los estados financieros deben presentar fielmente la situación y desempeño financieros de la empresa, así como los flujos de efectivo. La aplicación correcta de la Normas Internacionales de Contabilidad, acompañada de informaciones adicionales cuando sea preciso, dará lugar, en la práctica totalidad de los casos, a estados financieros que proporcionen esa presentación razonable.*
11. *Toda empresa cuyos estados financieros sigan las Normas Internacionales de Contabilidad, debe dar cuenta de este hecho. No debe declararse que los estados financieros siguen las Normas Internacionales de Contabilidad, a menos que aquéllos cumplan con todos los requisitos de cada Norma que les sea de aplicación, así como las interpretaciones pertinentes que sobre las mismas haya emitido el Comité de Interpretaciones.¹*
12. *Los tratamientos contables inadecuados no quedan justificados ni dando información acerca de las políticas contables seguidas, ni por la inclusión de notas u otro material explicativo al respecto.*
13. *En la extremadamente rara circunstancia de que la gerencia llegue a la conclusión de que el cumplimiento de un requisito exigido por una Norma podría confundir, y*

¹ Véase también la Interpretación SIC-8, Aplicación por Primera Vez de las NIC como Base de la Contabilización

por tanto que es preciso abandonarlo para lograr una presentación razonable, la empresa debe informar sobre los siguientes extremos:

- (a) que la gerencia ha llegado a la conclusión de que los estados financieros que se presentan constituyen la presentación razonable de la situación y desempeño financieros, así como los flujos de efectivo de la empresa;*
- (b) que la empresa ha cumplido, en todos sus extremos significativos, con las Normas Internacionales de Contabilidad aplicables, salvo en lo que se respecta a la Norma que ha abandonado para lograr la presentación razonable;*
- (c) la Norma que la empresa ha dejado de cumplir, la naturaleza de la disensión sobre la misma, con el tratamiento que la Norma requeriría, las razones del abandono de este tratamiento en las circunstancias actuales y el tratamiento alternativo adoptado; y*
- (d) el impacto financiero que ha supuesto el abandono descrito en los resultados netos de la empresa, en los activos, pasivos, patrimonio neto y flujos de efectivo para cada periodo sobre el que se presente información.*

14. A veces se declara que los estados financieros están "basados en" o "cumplen con los requisitos más significativos de", o bien que se han confeccionado "en cumplimiento de los requisitos contables" de las Normas Internacionales de Contabilidad. Muy a menudo no se ofrece mayor información al respecto, aunque queda claro, por las frases utilizadas, que ciertas obligaciones significativas respecto a la información, y probablemente respecto a la contabilización, no han sido observadas. Tales afirmaciones son engañosas, porque restan valor a la confiabilidad y la comprensibilidad de los estados financieros. Con el objeto de asegurar que los estados contables, que afirman cumplir con las Normas Internacionales de Contabilidad, observen las Normas requeridas por los usuarios internacionalmente, esta Norma incorpora el requisito general de que los estados financieros deben tener una presentación razonable, ofreciendo las guías pertinentes sobre cómo cumplir esta obligación de razonabilidad, y dando además guías complementarias para determinar las extremadamente raras circunstancias en las que pudiera haber sido necesario abandonar alguna Norma. En tales casos se requiere incorporar una información suficiente de las circunstancias que han aconsejado el abandono. La mera existencia de normativa nacional que esté en contradicción con las Normas no es, por sí misma, suficiente para justificar la falta de observación de una Norma en los estados financieros preparados utilizando las Normas Internacionales de Contabilidad.

15. En la práctica totalidad de los casos, se consigue la presentación razonable mediante el cumplimiento, en todos sus extremos significativos, de las Normas Internacionales de Contabilidad que sean aplicables. La presentación razonable exige:
- (a) seleccionar y aplicar las políticas contables de acuerdo con el párrafo 20;
 - (b) presentar la información, incluida la referente a las políticas contables, de manera que sea relevante, confiable, comparable y comprensible; y
 - (c) suministrar información adicional siempre que los requisitos exigidos por las Normas Internacionales de Contabilidad resulten insuficientes para permitir a los usuarios entender el impacto de transacciones o sucesos particulares sobre la situación y desempeño financieros de la empresa.
16. En ciertas circunstancias extremadamente raras, la aplicación de un requisito específico, contenido en una Norma Internacional de Contabilidad, puede dar como resultado unos estados financieros confusos. Este caso se dará únicamente cuando el tratamiento exigido por la Norma resulte claramente inapropiado, y por tanto no se puede llegar a ofrecer una presentación razonable ni aplicando la Norma, ni dejándola de aplicar y revelando información complementaria en su lugar. El abandono no quedará justificado, en ningún caso, por el mero hecho de que exista otro tratamiento contable que pueda dar lugar también a una presentación razonable.
17. Para evaluar si se hace necesario el abandono de un requisito específico, establecido en las Normas Internacionales de Contabilidad, es necesario considerar:
- (a) el objetivo perseguido por el requisito contable, y por qué tal objetivo no se puede alcanzar, o no es relevante, en las circunstancias particulares que se están sopesando; y
 - (b) la forma en que las circunstancias de la empresa difieren de las que se dan en otras empresas que cumplen con el requisito en cuestión.
18. Ya que las circunstancias que exigen el abandono se dan en casos extremadamente raros, y como la necesidad de dejar de cumplir un requisito informativo es una cuestión que requiere cierto debate e implica juicios subjetivos, es importante que los usuarios sean conscientes de que la empresa que lo hace no ha cumplido, en todos sus extremos significativos, con las Normas Internacionales de Contabilidad.

También es importante que se les suministren suficientes datos como para permitirles formarse un juicio informado sobre si el abandono ha sido necesario, y para calcular los ajustes que hubieran sido precisos para cumplir con la Norma. El IASC estudiará los casos de no cumplimiento que les sean comunicados (por ejemplo por parte de las empresas, de sus auditores o de los organismos reguladores) y considerará la posibilidad de realizar clarificaciones de las Normas a través de interpretaciones o enmiendas a las mismas, según sea apropiado, a fin de asegurar que los casos de falta de observación se hacen necesarios sólo en circunstancias muy raras y excepcionales.

- 19. Cuando se aplique una Norma Internacional de Contabilidad antes de su entrada en vigor, porque esta posibilidad esté contemplada en el texto de la misma, tal hecho debe ser objeto de revelación en los estados financieros.**

Políticas Contables

- 20. Es la gerencia de la empresa la que debe seleccionar y aplicar las políticas contables, de forma que los estados financieros cumplan con todos los requisitos establecidos en cada una de las Normas Internacionales de Contabilidad y en cada una de las interpretaciones emanadas del Comité de Interpretaciones. Cuando no exista un requisito específico, la gerencia debe desarrollar los procedimientos oportunos para asegurar que los estados financieros suministran información que es:**

- (a) relevante para el proceso de toma de decisiones de los usuarios; y**
- (b) confiable, en el sentido de que los estados**
 - (i) presentan razonablemente los resultados de las operaciones y la situación financiera de la empresa;**
 - (ii) reflejan la esencia económica de los sucesos y transacciones, y no meramente su forma legal;**
 - (iii) son neutrales, es decir, libres de prejuicios o sesgos;**
 - (iv) son prudentes; y**
 - (v) están completos en todos sus extremos significativos.**

- 21. Las políticas o prácticas contables son los principios, métodos, convenciones, reglas y procedimientos adoptados por la empresa en la preparación y presentación de sus estados financieros.**

22. En ausencia de Normas Internacionales de Contabilidad específicas, o bien de interpretaciones emanadas del Comité de Interpretaciones, la gerencia procederá a utilizar su criterio con el fin de adoptar un principio o política contable que suministre la información más útil a los usuarios de sus estados financieros. Al formar su criterio, la gerencia habrá de considerar:

- (a) los requisitos y guías establecidos por las Normas Internacionales de Contabilidad al tratar con temas similares o relacionados;
- (b) las definiciones, así como los requisitos de reconocimiento y medición, establecidos por el IASC en su Marco Conceptual; y
- (c) los pronunciamientos de otros organismos reguladores contables, así como las prácticas aceptadas por las empresas, si bien sólo en la medida en que resulten consistentes con lo establecido en los apartados (a) y (b) anteriores.

Norma Internacional de Contabilidad NIC 2

Inventarios

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y guías relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

Objetivo

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los inventarios, dentro del sistema de medición del costo histórico. Un tema fundamental en la contabilidad de los inventarios es la cantidad de costo que debe acumularse en un activo, para diferirlo hasta que los ingresos correspondientes sean reconocidos. Esta Norma suministra una guía práctica para la determinación de tal costo, así como para el subsecuente reconocimiento como gasto del periodo, incluyendo también cualquier deterioro que rebaje el importe en libros al valor neto realizable. También suministra una guía sobre las fórmulas de costo que se usan para calcular los costos de los inventarios.

Alcance

1. *Esta Norma debe ser aplicada, dentro de los estados financieros, preparados en el contexto del sistema de costo histórico, para contabilizar los inventarios que no sean:*
 - (a) *obra en proceso, proveniente de contratos de construcción, incluyendo los contratos de servicio relacionados con ella (véase la NIC 11, Contratos de Construcción);*

(b) instrumentos financieros; y

(c) inventarios de productos ~~ganaderos~~, agrícolas, forestales y ~~o~~ minas de mineral, que estén en poder de los productores, siempre que sean medidos al valor neto realizable, de acuerdo con las prácticas tradicionalmente establecidas en ciertas industrias; y

(d) activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 41, Agricultura),

2. La presente Norma sustituye a la NIC 2, Valoración y Presentación de los Inventarios según el Sistema del Costo Histórico, aprobada en 1975.
3. Los inventarios a que se ha hecho referencia en 1(c) se miden al valor neto realizable en ciertos estadios de la producción. Ello ocurre, por ejemplo, cuando se han recogido las cosechas agrícolas o se han extraído las minas de mineral, siempre que su venta esté asegurada por un contrato de futuro o la garantía del gobierno, o bien cuando existe un mercado homogéneo, donde el riesgo de fracasar en la venta es mínimo. Tales inventarios, como se ha dicho, caen fuera del alcance de la presente Norma.

Definiciones

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

Inventarios son activos:

(a) poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación;

(b) en proceso de producción de cara a tal venta; o

(c) en la forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en el suministro de servicios.

Valor neto realizable es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación, menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta.

5. Entre los inventarios también se incluyen los bienes comprados, y almacenados para revender, entre los que se encuentran, por ejemplo, las mercancías adquiridas por un minorista para revender a sus clientes, y también los terrenos u otros activos inmobiliarios que se tienen para ser vendidos a terceros. También son inventarios los productos terminados o en curso de fabricación por la

empresa, así como los materiales y suministros para ser usados en el proceso productivo. En el caso de un suministrador de servicios, como se describe en el párrafo 16, los inventarios estarán formados por el costo de los servicios para los que la empresa no ha reconocido todavía el ingreso correspondiente (véase la NIC 18, Ingresos).

Medición de los inventarios

- 6. Los inventarios deben ser medidos al costo o al valor neto realizable, según cual sea menor.*

Costo de los inventarios

- 7. El costo de los inventarios debe comprender todos los costos derivados de la adquisición y conversión de los mismos, así como otros costos en los que se ha incurrido para darles su condición y ubicación actuales.*

Costos de adquisición

8. El costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, incluyendo aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables por la empresa de las autoridades fiscales), los transportes, el almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, los materiales o los servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán al determinar el costo de adquisición.
9. El costo de adquisición puede incluir diferencias de cambio que surjan directamente de la compra reciente de inventarios facturados en una moneda extranjera, siempre que se cumplan las especiales circunstancias contempladas en el tratamiento alternativo permitido en la NIC 21, Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera.

Costo de conversión

10. Los costos de conversión de los inventarios comprenderán aquellos costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa. También comprenderán una porción, calculada de forma sistemática, de los costos indirectos, variables o fijos, en los que se ha incurrido para transformar las materias primas en productos terminados. Costos indirectos fijos son todos aquéllos que permanecen relativamente constantes con

independencia del volumen de producción, tales como la depreciación y mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, así como el costo de gestión y administrador de la planta. Costos indirectos variables son todos aquéllos costos que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, tales como los materiales y la mano de obra indirecta.

11. El proceso de distribución de los costos indirectos fijos a los costos de conversión se basará en la capacidad normal de trabajo de los medios de producción. Capacidad normal es la producción que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de varios periodos o temporadas, y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento. Puede usarse el nivel real de producción siempre que se aproxime a la capacidad normal. La cantidad de costo indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción no se incrementará como consecuencia de un nivel bajo de producción, ni por la existencia de capacidad ociosa. Los costos indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos del periodo en que han sido incurridos. En periodos de producción anormalmente alta, la cantidad de costo indirecto distribuido a cada unidad de producción se disminuirá, de manera que no se midan los inventarios por encima del costo real. Los costos indirectos variables se distribuirán, a cada unidad de producción, sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción.
12. El proceso de producción puede dar lugar a la fabricación simultánea de más de un producto. Este es el caso, por ejemplo, de la producción conjunta o de la producción de productos principales junto a subproductos. Siempre que los costos de conversión de cada tipo de producto no sean identificables por separado, será necesario distribuir el costo total entre los productos, sobre bases uniformes y racionales. La distribución puede basarse, por ejemplo, en el valor de mercado de cada producto, ya sea como producción en curso, el momento en que los productos comienzan a poder identificarse por separado, ya sea al haber completado el proceso productivo. La mayoría de los subproductos, por su propia naturaleza, tienen valores no significativos. Cuando este es el caso, se miden frecuentemente al valor neto realizable, deduciendo tal cantidad del costo de producto principal. Como resultado de esta distribución, el importe en libros del producto principal no resultará significativamente diferente de su costo.

Otros costos

13. Se incluirán otros costos, en el importe en libros de los inventarios, siempre que se hubieran incurrido para dar a los mismos su condición y ubicación actuales.

Por ejemplo, puede ser apropiado incluir, como costo de los inventarios, los costos indirectos no derivados de la producción, o los costos del diseño de productos para clientes específicos.

14. Son ejemplos de costos excluidos del importe en libros de los inventarios, y por tanto a reconocer como gastos del periodo en el cual se incurren, los siguientes:
 - (a) las cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción;
 - (b) los costos de almacenamiento, a menos que tales costos sean necesarios en el proceso productivo, previamente a un proceso de elaboración ulterior;
 - (c) los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales; y
 - (d) los costos de comercialización.
15. En ciertas circunstancias, los costos financieros se incluyen entre los costos de los inventarios. Tales circunstancias se identifican en el tratamiento alternativo permitido en la NIC 23, Costos por Intereses.

Costo de los inventarios para un suministrador de servicios

16. El costo de los inventarios, para un suministrador de servicios, se compone fundamentalmente de mano de obra y otros costos de personal directamente involucrados en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos distribuibles. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas, así como el personal de administración general, no se incluyen en el costo de los inventarios, siendo por el contrario reconocidos como gastos del periodo en el que se hayan incurrido.

Costo de los productos agrícolas recolectados de activos biológicos

- 16A. De acuerdo con la NIC 41, Agricultura, los inventarios compuestos por productos agrícolas, que la empresa ha cosechado o recolectado de sus activos biológicos, se miden, para su reconocimiento inicial, por el valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta, considerados desde el punto de su cosecha. Este es el costo de los inventarios en esa fecha, para la aplicación de la presente Norma.

Sistemas de medición de costos

17. Los sistemas para la determinación del costo de los inventarios, tales como el método del costo estándar o el método de los minoristas, pueden ser usados por conveniencia siempre que el resultado de aplicarlos se aproxime al costo. Los costos estándares se establecerán a partir de niveles normales de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. En este caso, las condiciones de cálculo se revisan de forma regular y, si es preciso, se cambian los estándares siempre y cuando tales condiciones hayan variado.
18. El método de los minoristas se usa a menudo, en el sector comercial al por menor, para la medición de inventarios, cuando hay un gran número de artículos que rotan velozmente, que tienen márgenes similares y para los cuales es impracticable usar otros métodos de cálculo de costos. En este método en particular, el costo de los inventarios se determina deduciendo, del precio de venta del artículo en cuestión, un porcentaje apropiado de margen bruto. El porcentaje que se usa debe tener en cuenta la parte de los inventarios que se han marcado por debajo de su precio de venta original. Frecuentemente se utiliza un porcentaje medio para cada sección o departamento comercial.

Fórmulas del costo

19. *El costo de los inventarios de productos que no son intercambiables entre sí, así como de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, debe ser determinado a través del método de identificación específica de sus costos individuales.*
20. La identificación específica del costo significa que cada tipo de costo concreto se distribuye a un producto determinado de los inventarios. Este procedimiento es el tratamiento adecuado para aquellos productos que se segregan para un proyecto específico, con independencia de si han sido producidos o comprados en el exterior. Sin embargo, la identificación específica de costos resultará inapropiada cuando, en los inventarios, hay un gran número de productos que son, habitualmente, intercambiables. En tales circunstancias, el método de seleccionar qué productos individuales van a permanecer en el inventario final, podría ser usado para obtener efectos predeterminados en la ganancia o la pérdida neta del periodo.

Norma Internacional de Contabilidad NIC 16

Propiedades, Planta y Equipo

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y guías relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

Objetivo

El objetivo de esta Norma es establecer el tratamiento contable de las propiedades, planta y equipo. Los principales problemas que presenta la contabilidad de las propiedades, planta y equipo son el momento de activación de las adquisiciones, la determinación del importe en libros y los cargos por depreciación del mismo que deben ser llevados a resultados.

Esta Norma exige que un elemento correspondiente a las propiedades, planta y equipo sea reconocido como un activo, cuando satisfaga los criterios de definición y reconocimiento de activos contenidos en el Marco Conceptual Para la Preparación de los Estados Financieros.

Alcance

- 1. Esta Norma debe ser aplicada en la contabilización de los elementos componentes de las propiedades, planta y equipo, salvo cuando otra Norma Internacional de Contabilidad exija o permita otro tratamiento contable diferente.***
2. Esta Norma no es aplicación a los siguientes activos:
 - a) ***activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 4) bosques y recursos naturales renovables similares; y***
 - b) ***inversiones en derechos mineros, exploración y extracción de minerales, petróleo, gas natural u otros recursos no renovables similares.***

No obstante, la Norma es de aplicación a los elementos individuales de las propiedades, planta y equipo, usados para desarrollar o mantener las actividades comprendidas en (a) o (b), pero separables de las mismas.

3. En algunos casos, las Normas Internacionales de Contabilidad permiten que la capitalización inicial del importe en libros de los elementos de las propiedades, planta y equipo, se determine utilizando un método diferente del exigido en esta Norma. Este es el caso, por ejemplo, de la NIC 22, Combinaciones de Negocios, que obliga, cuando aparezca una exista minusvalía comprada, a medir inicialmente las propiedades, planta y equipo procedentes de la combinación a su valor razonable, aunque esta cantidad exceda al costo de tales activos. No obstante, incluso en tales casos, todos los demás aspectos del tratamiento contable de los citados activos, incluyendo su depreciación, se guían por los requerimientos de la presente Norma.
4. ~~La NIC 25, Contabilización de las Inversiones, permite a las empresas tratar las propiedades de inversión de la empresa, bien de acuerdo con la presente Norma, bien como activos financieros a largo plazo, sujetándose entonces a lo establecido en la NIC 25. La empresa aplicará la NIC 40, Propiedades, Planta y Equipo, en lugar de esta Norma, a sus propiedades de inversión. La empresa aplicará, no obstante, esta Norma a las propiedades que estén siendo construidas o desarrolladas para su uso futuro como propiedades de inversión. Una vez que haya completado la construcción o el desarrollo, la empresa aplicará la NIC 40. La susodicha NIC 40 también será de aplicación a las propiedades de inversión preexistentes que estén siendo objeto de nuevos desarrollos con el fin de continuar en el futuro siendo usadas como propiedades de inversión.~~
5. Esta Norma no aborda ciertos aspectos de la aplicación de un sistema completo para reflejar los cambios en los precios (véanse las NIC 15, Información para Reflejar los Efectos de los Cambios en los Precios, y la NIC 29, Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias). No obstante, a las empresas que apliquen tal sistema, se les exige que cumplan con todos los aspectos de esta Norma, salvo en lo que se refiere a la medición de los elementos componentes de las propiedades, planta y equipo, en los momentos posteriores a su adquisición y reconocimiento inicial.

Definiciones

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

Las propiedades, planta y equipo son los activos tangibles que:

- a) *posee una empresa para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y*

b) *se esperan usar durante más de un periodo económico.*

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

Importe depreciable es el costo histórico del activo o la cantidad que lo sustituya en los estados financieros, una vez se ha deducido el valor residual.

Vida útil es:

a) *el periodo durante el cual se espera utilizar el activo depreciable por parte de la empresa; o bien*

b) *el numero de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la empresa.*

Costo es el importe de efectivo o medios líquidos equivalentes pagados, o bien el valor razonable de la contraprestación entregada, para comprar un activo en el momento de su adquisición o construcción por parte de la empresa.

Valor residual es la cantidad neta que la empresa espera obtener de un activo al final de su vida útil, después de haber deducido los eventuales costos derivados de la desapropiación.

Valor razonable es la cantidad por la cual puede ser intercambiado un activo entre un comprador y un vendedor debidamente informados, en una transacción libre.

La pérdida por deterioro es la cantidad en que excede, el importe en libros de un activo, a su importe recuperable.

El importe en libros de un activo es el importe por el que tal elemento aparece en el balance general, una vez deducidas la depreciación acumulada y las pérdidas de valor por deterioro que eventualmente le correspondan.

Reconocimiento de propiedades, planta y equipo

7. *Un elemento de las propiedades, planta y equipo debe ser reconocido como activo cuando:*

- a) es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y*
- b) el costo del activo para la empresa puede ser medido con suficiente fiabilidad.*
8. Frecuentemente, las partidas de propiedades, planta y equipo representan una importante porción de los activos totales de la empresa, por lo que resultan significativas en el contexto de su posición financiera. Además, la determinación de si un cierto gasto representa un activo o es un cargo a resultados del periodo, tiene un efecto importante en los resultados de las operaciones de la entidad.
9. Al determinar si una partida concreta satisface el primer criterio para su reconocimiento como activo, la empresa necesita evaluar el grado de certidumbre relativo a los flujos de efectivo de los beneficios económicos futuros, a partir de la evidencia disponible en el momento del reconocimiento inicial. Estimar la existencia de certidumbre suficiente, sobre si la empresa va a recibir los beneficios económicos futuros del activo, implica asegurarse de que la misma obtendrá las ventajas derivadas del mismo, y asumirá los riesgos asociados a bien. Esta constatación estará disponible sólo cuando los riesgos y las ventajas se hayan traspasado a la empresa. Antes de que esto ocurra, la transacción para adquirir el activo puede, generalmente, ser cancelada sin penalización importante, y por lo tanto el activo no se reconoce como tal.
10. El segundo de los criterios para el reconocimiento como activo se satisface de forma inmediata, puesto que la transacción que pone de manifiesto la compra del activo identifica su costo. En el caso de un activo construido por la propia empresa, una medida fiable del costo puede venir dada por las transacciones, con terceros ajenos a la empresa, para adquirir los materiales, mano de obra y otros factores consumidos durante el proceso de construcción.

Desembolsos posteriores a la adquisición

1. *Los desembolsos posteriores a la adquisición de un elemento, que ha sido reconocido ya dentro de la partida propiedades, planta y equipo, deben ser añadidos al importe en libros del activo cuando sea probable que de los mismos se deriven beneficios económicos futuros, adicionales a los originalmente evaluados, siguiendo pautas normales de rendimiento, para el activo existente. Cualquier otro gasto posterior debe ser reconocido como un gasto del periodo en el que sea incurrido.*
2. Los gastos posteriores a la adquisición de los elementos componentes de las propiedades, planta y equipo, sólo se reconocerán como activos cuando mejoren las condiciones del bien por encima de la evaluación normal de rendimiento hecha

originalmente para el mismo. Ejemplos de mejoras que producen incrementos en los beneficios económicos futuros son las siguientes:

- a) modificación de un elemento para ampliar su vida útil o para incrementar su capacidad productiva;
 - b) puesta al día de componentes de la maquinaria, para conseguir un incremento sustancial en la calidad de los productos; y
 - c) adopción de procesos de producción nuevos que permiten una reducción sustancial en los costos de operación estimados previamente.
3. Los desembolsos procedentes de reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo, se realizan para restaurar o mantener los beneficios económicos futuros que la empresa puede esperar de las pautas normales de rendimiento estimadas originalmente para el activo. Como tales, se reconocen normalmente como gastos del periodo en que se producen. Por ejemplo, el costo de entretenimiento e inspección de las propiedades, planta y equipo, es, normalmente, un gasto del periodo, puesto que repone, más que incrementa, el rendimiento normal estimado originalmente.
4. El tratamiento contable adecuado, para los desembolsos posteriores a la adquisición de un elemento de las propiedades, planta y equipo, dependerá de las circunstancias que fueron tenidas en cuenta para el reconocimiento y medición inicial del activo fijo correspondiente, así como de la recuperabilidad del gasto posterior en cuestión. Por ejemplo, cuando el importe en libros del elemento perteneciente a las propiedades, planta y equipo, se haya reducido para tener en cuenta una reducción en los beneficios económicos, el desembolso posterior para recuperar en los beneficios económicos esperados del activo será capitalizado, suponiendo que el nuevo importe en libros no supere la cantidad que se puede recuperar del activo en cuestión. Este puede también ser el caso cuando el precio de compra del activo ya refleja la obligación, por parte de la empresa, de incurrir en desembolsos futuros que sean necesarios para poner el activo en servicio. Un ejemplo de esto puede ser la adquisición de un edificio que necesita ser remodelado. En tales circunstancias, los desembolsos posteriores se añaden al importe en libros del activo, en la medida en que pueden ser recuperados por medio del uso futuro del mismo.
5. Ciertos componentes importantes de algunos elementos de las propiedades, planta y equipo, pueden necesitar ser reemplazados a intervalos regulares. Por ejemplo, un horno puede necesitar revisiones y cambios tras un determinado número de horas de funcionamiento, y los componentes interiores de una aeronave, tales como asientos o instalaciones de cocina, pueden necesitar ser repuestos varias veces a lo largo de la vida del avión. Estos componentes serán tratados contablemente como activos diferentes, puesto que tienen vidas útiles diferentes

de los elementos principales de las propiedades, planta y equipo, con los que están relacionados. Por tanto, suponiendo que se satisface el criterio de reconocimiento descrito en el párrafo 8, los desembolsos incurridos, al renovar o reemplazar el componente en cuestión, se contabilizarán como adquisición de un activo separado, al mismo tiempo que se da de baja el activo que ha sido reemplazado.

Medición posterior a la inicial

Tratamiento por punto de referencia

- 6. Con posterioridad a su reconocimiento inicial como activo, todos los elementos de las propiedades, planta y equipo, deben ser contabilizados a su costo de adquisición menos la depreciación acumulada practicada y el importe acumulado de cualesquiera pérdidas por deterioro del valor que hayan sufrido a lo largo de su vida útil.*

Tratamiento alternativo permitido

- 7. Con posterioridad al reconocimiento inicial como activo, todo elemento de las propiedades, planta y equipo, debe ser contabilizado a su valor revaluado, que viene dado por su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada practicada posteriormente y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido el elemento. Las revaluaciones deben ser hechas con suficiente regularidad, de manera que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podrá determinarse utilizando el valor razonable en la fecha del balance.*

Revaluaciones

8. Normalmente, el valor razonable de los terrenos y edificios será su valor de mercado. Este valor se determinará por medio de la oportuna tasación, llevada a cabo por un perito cualificado.
9. Normalmente, el valor razonable de la maquinaria y el equipo estará constituido por su valor de mercado, determinado a través de una tasación. Cuando no existe evidencia de un valor de mercado, a causa del carácter especializado de estos elementos y porque la maquinaria y el equipo son bienes que raramente se venden, salvo formando parte de una unidad empresarial en funcionamiento, la fórmula de valoración empleada será el costo de reposición del elemento, debidamente depreciado.
10. La frecuencia de las revaluaciones depende de los cambios que experimenten los valores razonables de los elementos de las propiedades, planta y equipo, que se están revaluando. Cuando el valor razonable del activo revaluado difiera significativamente de su importe en libros, será necesaria una nueva revaluación.

Tales revaluaciones frecuentes son innecesarias para elementos de las propiedades, planta y equipo con variaciones insignificantes en el valor razonable. Para éstos, pueden ser suficientes revaluaciones hechas cada tres o cinco años.

11. Cuando se revalúa un elemento perteneciente a las propiedades, planta y equipo, la depreciación acumulada en la fecha de la revaluación puede ser tratada de una de las dos siguientes maneras:
 - a) Reexpresada proporcionalmente al cambio en el importe en libros bruto del activo, de manera que el importe en libros neto del mismo sea igual a su importe revaluado. Este método es frecuentemente usado cuando el activo es revaluado mediante un índice hasta su costo de reposición; o
 - b) Compensada con el importe en libros bruto del activo, de manera que el valor neto resultante se reexpresa hasta alcanzar el importe revaluado del elemento. Tal método, se utiliza, por ejemplo, para edificios que se revalúan utilizando su valor de mercado.

La cuantía del ajuste en la depreciación acumulada, que surge de las reexpresiones o compensaciones anteriores, forma parte del incremento o disminución en el importe en libros del activo, cuyo tratamiento contable se hará de acuerdo con lo establecido en los párrafos 39 y 40.

12. Si se revalúa un determinado elemento perteneciente a las propiedades, planta y equipo, deben también ser revaluados todos los activos que pertenezcan a la misma clase de activos.

13. Una clase de elementos pertenecientes a las propiedades, planta y equipo, es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las actividades de la empresa. Cada uno de los siguientes es un ejemplo de clase separada:
 - a) terrenos;
 - b) terrenos y edificios;
 - c) maquinaria;
 - d) buques;
 - e) aeronaves;
 - f) vehículos a motor;
 - g) mobiliario y útiles; y

h) equipamiento de oficina.

14. Los elementos pertenecientes a una clase de las que componen las propiedades, planta y equipo, se revisaran simultáneamente con el fin de evitar revaluaciones selectivas, y consiguientemente, para evitar la inclusión en los estados financieros de importes rubricas que serian una mezcla de costos y valores referidos a diferentes momentos del tiempo. No obstante, cada grupo de activos puede ser revaluado de forma periódica e independiente, siempre que la revisión de los valores se realice en un intervalo corto de tiempo, de manera que los valores se mantengan constantemente actualizados.
- 15. Cuando se incrementa el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluacion, tal aumento debe ser acreditado directamente a una cuenta de superávit de revaluacion, dentro del patrimonio neto. No obstante, el incremento debe ser reconocido como ganancia del periodo en la medida en que exprese la reversión de una disminución por devaluación del mismo activo, que fue reconocida previamente como una pérdida.**
- 16. Cuando se reduce el importe en libros de un activo como consecuencia de una devaluación, tal disminución debe ser reconocida como una pérdida del periodo. No obstante, la disminución debe ser cargada directamente contra cualquier superávit de revaluacion registrado previamente en relación con el mismo activo, siempre en la medida en que tal disminución no exceda el saldo de la citada cuenta de superávit de revaluacion.**
17. El superávit de revaluacion incluido en el patrimonio neto puede ser transferido directamente a las cuentas de ganancias retenidas, cuando la plusvalía correspondiente se realice. Este saldo puede quedar completamente realizado ya sea por retiro del elemento o por desapropiación del mismo. No obstante, una parte de la plusvalía registrada puede ser realizada a medida que se usa el activo por parte de la empresa; en cuyo caso el importe realizado es igual la diferencia entre la depreciación calculada según el valor revaluado del activo y la calculada según su costo original. La transferencia del superávit realizada desde la cuenta de revalorización a la de ganancias retenidas no tiene que pasar por el estado de resultados.
18. Los efectos de la revaluacion de las cuentas de propiedades, planta y equipo, sobre los impuestos a las ganancias, si los hay, se trataran contablemente de acuerdo con la NIC 12, Impuesto a las Ganancias.

Depreciación

- 19. La base depreciable de cualquier elemento componente de las propiedades, planta y equipo, debe ser distribuida, de forma sistemática, sobre los años que componen su vida útil. El método de depreciación usado debe reflejar el patrón de consumo, por parte de la empresa, de los beneficios económicos que el activo incorpora. El cargo por depreciación de cada periodo debe ser reconocido como un gasto, a menos que dicho valor se incluya como componente del importe en libros de otro activo.**
20. A medida que se van consumiendo los beneficios económicos incorporados a un activo, se reducirá el importe en libros del mismo, con el fin de reflejar dicho consumo, mediante cargos a resultados por depreciación. Tales cargos se harán, incluso, cuando el valor del activo exceda de su valor neto en libros.
21. Los beneficios económicos incorporados a un elemento de las propiedades, planta y equipo, se consumen, por parte de la empresa, principalmente a través del uso del activo. No obstante, otros factores, tales como la obsolescencia técnica y el deterioro natural producido por la falta de utilización del bien, a menudo producen una disminución en la cuantía de los beneficios económicos que cabría esperar de la utilización del activo. Consecuentemente, para determinar la vida útil de las propiedades, planta y equipo, deben tenerse en cuenta todos y cada uno de los factores siguientes:
- a) el uso deseado del activo por parte de la empresa, que debe estimarse por referencia a la capacidad o al rendimiento físico que se espera del mismo;
 - b) el deterioro natural esperado, que depende de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en los que será usado el bien, el programa de reparaciones y mantenimiento de la empresa, así como el nivel de cuidado y mantenimiento mientras el activo no está siendo dedicado a tareas productivas;
 - c) la obsolescencia técnica derivada de los cambios y mejoras en la producción, o bien de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y
 - d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de servicio relacionados con el bien.
22. La vida útil de un activo se define en términos de la utilidad que se espera que aporte a la empresa. La política de gestión de activos llevada a cabo por la empresa puede implicar la venta de los elementos de las propiedades, planta y equipo después de un periodo específico de uso, o tras haber consumido una cierta

proporción de los beneficios económicos incorporados a los mismos. Por tanto, la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica. La estimación de la vida útil de un elemento de las propiedades, planta y equipo, es una cuestión de criterio, basado en la experiencia que la empresa tenga con activos similares.

23. Los terrenos y los edificios son activos independientes y se tratarán contablemente por separado, incluso si han sido adquiridos conjuntamente. Los terrenos tienen, normalmente, una vida ilimitada y por tanto no se deprecian. Las construcciones tienen una vida limitada y, por tanto, son activos depreciables. Un eventual incremento en el valor de los terrenos en los que se asienta un edificio no afectará a la determinación de la vida útil del edificio.
24. La base de depreciación de un activo se determinará deduciendo el valor residual del mismo. En la práctica, el valor residual de un activo es, con frecuencia, insignificante y por tanto puede prescindirse del mismo al calcular la base de depreciación. Si se adopta el tratamiento de referencia prescrito por esta Norma y además es probable que el valor residual sea significativo, tal importe será estimado en el momento de la adquisición y no se incrementará en periodos posteriores por el efecto de cambios en los precios. No obstante, cuando se adopte el tratamiento alternativo permitido, se llevará a cabo una nueva estimación del mismo a la fecha de cada revaluación subsiguiente del activo. Tal nueva estimación estará basada en el valor residual vigente, a la fecha en cuestión, para activos similares que hayan terminado su vida útil y que hayan operado bajo condiciones similares a las de uso del activo que se está revaluando.
25. Es posible utilizar una amplia variedad de métodos de depreciación para distribuir, de forma sistemática, la base depreciable de un activo a lo largo de su vida útil. Entre tales métodos se encuentran el de depreciación lineal, el de tasa constante sobre valor neto en libros o el de suma de unidades producidas. El método de depreciación lineal producirá un cargo por depreciación constante a lo largo de toda la vida del activo. El método de la tasa constante sobre valor neto en libros del activo producirá cargos que van decreciendo a lo largo de la vida del activo. El método de suma de unidades producidas supone un cargo que depende del uso deseado o de la producción efectiva del activo. El método finalmente usado para cada activo se habrá de seleccionar tomando como base los patrones esperados de obtención de beneficios económicos, y se aplicará de forma sistemática de un periodo a otro, a menos que se produzca un cambio en los patrones esperados de obtención de beneficios económicos por tal activo.
26. Normalmente, el cargo por depreciación de un periodo se reconocerá como gasto del mismo. No obstante, en ciertas ocasiones, los beneficios económicos incorporados a un activo se aplican, por parte de la empresa, a la producción de otros activos y no dan lugar a un gasto del periodo. En tal caso, los cargos por depreciación pasarán a formar parte del costo del otro activo, y se incluirán por tanto en su importe en libros. Por ejemplo, la depreciación del equipo de

manufactura se incluirá en el costo de conversión de los inventarios (véase la NIC 2, Inventarios). De manera similar, la depreciación de las propiedades, planta y equipo, utilizados para las actividades de desarrollo, puede ser incluida en los costos de los elementos resultantes, cumpliendo las reglas que se establecen en la NIC 38, Activos Intangibles.

Revisión de la vida útil

- 27. La vida útil de un elemento de las propiedades, planta y equipo debe revisarse periódicamente y, si las expectativas actuales varían significativamente de las estimaciones previas, deben ajustarse los cargos a resultados del periodo corriente y de los futuros.***
28. A lo largo de la vida de un activo, puede ponerse de manifiesto que la vida útil estimada resulta inapropiada. Por ejemplo, la vida útil puede alargarse por gastos posteriores a la adquisición que mejoran las condiciones del activo y las colocan por encima del nivel de rendimiento estimado en un principio. Alternativamente, ciertos cambios tecnológicos o cambios en el mercado de productos pueden reducir la vida útil del activo. En tales casos, la vida útil y, por ende, la tasa de depreciación, son objeto de ajuste tanto para el periodo corriente como para los futuros.
29. La política de mantenimiento y reparaciones de la empresa puede afectar también a la vida útil de los activos. Tal política puede redundar en una ampliación de la vida útil del activo o en un incremento de su valor residual. En cualquier caso, la adopción de una política como la descrita no resta validez a la necesidad de realizar cargos por depreciación de los activos.

Revisión del método de depreciación

- 30. El método de depreciación aplicado a los elementos que componen las propiedades, planta y equipo debe ser objeto de revisión periódicamente y, si ha habido un cambio significativo en el patrón esperado de generación de beneficios económicos de estos activos, debe cambiarse el método para que refleje el nuevo patrón. Cuando tal modificación en el método de depreciación se haga necesaria, debe ser contabilizada como un cambio en una estimación contable, debiendo ajustarse los cargos por depreciación del periodo corriente y de los futuros.***

Recuperabilidad del importe en libros -

Pérdidas por deterioro

31. Para determinar si un elemento componente de las propiedades, planta y equipo ha perdido valor por deterioro, la empresa aplicará la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos. En dicha Norma se explica cómo debe proceder la empresa para la revisión del importe en libros de sus activos, cómo ha de determinar el importe recuperable de cada clase de activos y cuándo debe proceder a reconocer, o en su caso cuándo debe proceder a revertir, las pérdidas por deterioro del valor.
32. En la NIC 22, Combinaciones de Negocios, se explica cómo tratar una pérdida por deterioro del valor que se deba reconocer antes del final de primer periodo contable que haya comenzado después de la fecha de una combinación de negocios que ha sido calificada como adquisición.

Norma Internacional de Información Financiera 1

Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera

Objetivo

- 1 El objetivo de esta NIIF es asegurar que los *primeros estados financieros con arreglo a las NIIF* de una entidad, así como su información financiera intermedia, relativos a una parte del periodo cubierto por tales estados financieros, contienen información de alta calidad que:
 - (a) sea transparente para los usuarios y comparable para todos los periodos que se presenten;
 - (b) suministre un punto de partida adecuado para la contabilización según las *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)*; y
 - (c) pueda ser obtenida a un costo que no exceda a los beneficios proporcionados a los usuarios.

Alcance

- 2 Una entidad aplicará esta NIIF en:
 - (a) sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF; y
 - (b) en cada informe financiero intermedio que, en su caso, presente de acuerdo con la NIC 34 *Información Financiera Intermedia*, y se refiera a una parte del periodo cubierto por sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF.
- 3 Los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF son los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad adopta las NIIF, mediante una declaración, explícita y sin reservas, contenida en tales estados financieros, del cumplimiento con las NIIF. Los estados financieros con arreglo a las NIIF son los primeros estados financieros de la entidad con arreglo a las NIIF si, por ejemplo, la misma:

- (a) ha presentado sus estados financieros previos más recientes:
 - (i) según requerimientos nacionales que no son conformes en todos los aspectos con las NIIF;
 - (ii) de conformidad con las NIIF en todos los aspectos, salvo que tales estados financieros no contengan una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF;
 - (iii) con una declaración explícita de cumplimiento con algunas NIIF, pero no con todas;
 - (iv) según requerimientos nacionales que no son conformes con las NIIF, pero utilizando algunas NIIF individuales para contabilizar partidas para las que no existe normativa nacional; o
 - (v) según requerimientos nacionales, aportando una conciliación de algunas de las cifras con las determinadas según las NIIF;
- (b) ha preparado estados financieros con arreglo a las NIIF únicamente para uso interno, sin ponerlos a disposición de los propietarios de la entidad o de otros usuarios externos;
- (c) ha preparado un paquete de información de acuerdo con las NIIF, para su empleo en la consolidación, que no constituye un conjunto completo de estados financieros, según se define en la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*; o
- (d) no ha presentado estados financieros en periodos anteriores.

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

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

- (b) haya presentado en el año precedente estados financieros según requerimientos nacionales, si tales estados financieros contenían una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF; o
 - (c) presentó en el año precedente estados financieros que contenían una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF, incluso si los auditores expresaron su opinión con salvedades en el informe de auditoría sobre tales estados financieros.
- 5 Esta NIIF no se aplicará a cambios en las políticas contables hechos por una entidad que ya hubiera adoptado las NIIF. Tales cambios son objeto de:
- (a) requerimientos específicos relativos a cambios en políticas contables, contenidas en la NIC 8 *Prácticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*; y
 - (b) disposiciones transitorias específicas en otras NIIF.

Problemas de reconocimiento y medición

Estado de situación financiera de apertura según las NIIF

- 6 La entidad preparará y presentará un *estado de situación financiera de apertura con arreglo a las NIIF* en la *fecha de transición a las NIIF*. Este es el punto de partida para su contabilidad de acuerdo con las NIIF.

Políticas contables

- 7 **Una entidad usará las mismas políticas contables en su estado de situación financiera de apertura con arreglo a las NIIF y a lo largo de todos los periodos presentados en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF. Estas políticas contables cumplirán con cada NIIF vigente al final del primer periodo sobre el que informe según las NIIF, excepto por lo especificado en los párrafos 13 a 34B y 37.**
- 8 La entidad no aplicará versiones diferentes de las NIIF, que estuvieran vigentes en fechas anteriores. La entidad puede adoptar una nueva NIIF que todavía no sea obligatoria, siempre que la misma permita su aplicación anticipada.

Norma Internacional de Contabilidad NIC 32

Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y guías relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

Alcance

1. *Esta Norma debe ser aplicada al presentar y revelar información sobre cualquier tipo de instrumento financiero, ya esté reconocido en el balance general o no, salvo en los casos siguientes:*
 - a) *inversiones en subsidiarias, tal como se definen en la NIC 27, Estados Financieros Consolidados y Contabilización de Inversiones en Subsidiarias;*
 - b) *inversiones en empresas asociadas, tal como se definen en la NIC 28, Contabilización de Inversiones en Empresas Asociadas;*
 - c) *inversiones en negocios conjuntos, tal como se definen en la NIC 31, Información Financiera sobre los Intereses en Negocios Conjuntos;*
 - d) *obligaciones de los empleadores y de los planes de todo tipo para conceder beneficios post-empleo a los trabajadores, incluidos los planes de beneficios a los empleados, tal como se describen en la NIC 19, Beneficios a los Empleados, y en la NIC 26, Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficio por Retiro;*
 - e) *obligaciones de los empleadores derivadas de las opciones sobre compra de acciones, así como de los planes de compra de acciones para los empleados, tal como se describen en la NIC 19, Beneficios a los Empleados; y*
 - f) *obligaciones derivadas de los contratos de seguro.*
2. Aunque esta Norma no es de aplicación a las inversiones que una empresa tenga en sus subsidiarias, es aplicable a todos los instrumentos financieros incluidos en los estados financieros consolidados de la controladora, con independencia de si tales instrumentos se han emitido o comprado por parte de la controladora o de la subsidiaria. De forma similar, esta Norma resulta de aplicación a los instrumentos financieros emitidos o comprados por un negocio conjunto, e incluidos en los estados financieros de cualquiera de los coparticipes, ya sea directamente o a través de la consolidación proporcional.

3. Para los propósitos de esta Norma, un contrato de seguro es un acuerdo que expone al asegurador a riesgos definidos de pérdida por sucesos o circunstancias ocurridos o descubiertos a lo largo de un periodo determinado, incluyendo muerte (en el caso de pagos periódicos, supervivencia del asegurado), enfermedad, discapacidad, daños en inmuebles, daños a terceros o interrupción de la actividad de la empresa. No obstante, se aplicarán las disposiciones de esta Norma cuando el instrumento financiero, aunque tome la forma de un contrato de seguro, implique fundamentalmente la transferencia de riesgos financieros (véase el párrafo 43), lo que sucede, por ejemplo, con algunos tipos de reaseguro financiero o con contratos de inversiones de rendimiento garantizado emitidos tanto por compañías de seguros como por otras empresas. Se aconseja, a las empresas que posean obligaciones derivadas de contratos de seguros, considerar la conveniencia de aplicar las disposiciones de esta Norma al presentar y revelar en los estados financieros información relativa a tales compromisos.
4. Algunas otras Normas Internacionales de Contabilidad, específicas para ciertos tipos de instrumentos financieros, contienen disposiciones adicionales respecto a la presentación y revelación en los estados financieros de información sobre los mismos. Por ejemplo, la NIC 17, Arrendamientos, y la NIC 26, Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficio por Retiro, incorporan requisitos específicos de presentación y revelación de información referentes a los arrendamientos financieros y a las inversiones procedentes de los planes de beneficio por retiro. Además, son de aplicación a los instrumentos financieros las disposiciones contenidas en otras Normas Internacionales de Contabilidad, particularmente las contenidas en la NIC 30, Informaciones a Revelar en los Estados Financieros de Bancos e Instituciones Financieras Similares.

Definiciones

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

Un instrumento financiero es un contrato que da lugar, simultáneamente, a un activo financiero en una empresa y a un pasivo financiero o un instrumento de capital en otra empresa.

Los contratos sobre mercancías, que dan a una de las partes el derecho de cancelar la operación en efectivo, o por medio de otro instrumento financiero cualquiera, deben ser tratados contablemente como si fueran instrumentos financieros, con la excepción de los contratos de mercancías que: (a) se iniciaron, y todavía continúan, con la intención de cumplir con las exigencias impuestas por una venta, una compra o una utilización que la empresa

espera, (b) desde su comienzo fueron señalados para tales propósitos, y (c) se espera cancelar mediante la entrega física de los bienes.

Un activo financiero es todo activo que posee una cualquiera de las siguientes formas:

- a) efectivo;
- b) un derecho contractual a recibir efectivo u otro activo financiero por parte de otra empresa;
- c) un derecho contractual a intercambiar instrumentos financieros con otra empresa, en condiciones que sean potencialmente favorables; o
- d) un instrumento de capital de otra empresa.

Un pasivo financiero es un compromiso que supone una obligación contractual:

- a. de entregar dinero u otro activo financiero a otra empresa; o
- b. de intercambiar instrumentos financieros con otra empresa, bajo condiciones que son potencialmente desfavorables.

Una empresa puede tener una obligación contractual que puede cancelar bien por medio de pago con activos financieros, o mediante la entrega de sus propias acciones. En tal caso, si el número de acciones propias exigidas para cancelar la obligación se modifica con los cambios en el valor razonable de las mismas, de manera que el valor razonable total de las acciones entregadas sea igual al importe de la obligación contractual a satisfacer, el tenedor de la obligación no está expuesto al riesgo de pérdidas o ganancias por fluctuaciones en el valor de las acciones. Tal obligación debe ser contabilizada como si fuera un pasivo financiero por parte de la empresa deudora.

Un instrumento de capital es cualquier contrato que ponga de manifiesto intereses en los activos netos de una empresa, una vez han sido deducidos todos sus pasivos.

Son activos y pasivos financieros de carácter monetario (también denominados instrumentos financieros monetarios), los activos y pasivos financieros a recibir o pagar en forma de importes fijos o determinables de dinero.

Valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo entre un comprador y un vendedor debidamente informados, o puede ser

cancelada una obligación entre un deudor y un acreedor con suficiente información, que realizan una transacción libre.

***Valor de mercado** es la cantidad que se puede obtener por la venta, o que se puede pagar por la adquisición, de un instrumento financiero en un mercado activo.*

6. En esta Norma, los términos "contrato" o "contractual" hacen referencia a un acuerdo entre dos o más partes que produce, a las partes implicadas, claras consecuencias económicas que tienen poca o ninguna capacidad de evitar, ya que el cumplimiento del acuerdo es exigible legalmente. Los contratos, y por tanto los instrumentos financieros asociados, pueden tomar una gran variedad de formas, y no precisan ser fijados por escrito.
7. Para los propósitos de la definición del párrafo 5, el término "empresa" hace referencia tanto a empresarios individuales como a formas asociativas entre empresarios (por ejemplo sociedades colectivas), así como a sociedades legalmente establecidas y entidades gubernativas.
8. En los términos usados para definir activos y pasivos financieros, se incluyen las palabras "activo financiero" e "instrumento financiero", pero tales definiciones no son circulares. Cuando existe un derecho contractual o una obligación para intercambiar instrumentos financieros, los instrumentos correspondientes ya intercambiados dan lugar al nacimiento de activos financieros, pasivos financieros o instrumentos de capital. Es más, se puede llegar a establecer una cadena de derechos u obligaciones contractuales, pero en último extremo se desembocará en el cobro o pago de dinero, o bien en la adquisición o emisión de un instrumento de capital.
9. Entre los instrumentos financieros se incluyen tanto los instrumentos primarios, tales como cuentas a pagar, partidas por cobrar o participaciones en la propiedad de las empresas; como los instrumentos derivados, tales como opciones, futuros y contratos a plazo de tipo financiero, permutas de tasas de interés y permutas de divisas. Los instrumentos financieros derivados, estén o no reconocidos en el balance general, cumplen la definición de instrumentos financieros y, por tanto, quedan sujetos a las disposiciones de esta Norma.
10. Los instrumentos financieros derivados crean derechos y obligaciones, que tienen el efecto de transferir uno o varios de los riesgos financieros, inherentes a un instrumento financiero primario subyacente, entre las partes que intervienen en la operación. Los instrumentos derivados no producen necesariamente, ni en el comienzo del contrato ni al llegar a la madurez del mismo, la transferencia del instrumento financiero primario subyacente.
11. Los activos tangibles, tales como inventarios, propiedades, planta y equipo, bienes

en régimen de arrendamiento financiero, así como los activos intangibles, tales como patentes y marcas, no son activos financieros. El control de tales activos, sean tangibles o no, creará una oportunidad para generar entradas de efectivo u otros activos, pero no dará lugar al nacimiento de un derecho presente a recibir efectivo u otros activos financieros.

12. Ciertos activos, tales como los gastos pagados por anticipado, para los cuales los beneficios económicos futuros consisten en la recepción de bienes o servicios, más que en el derecho de recibir dinero u otros activos financieros, no son activos financieros. De forma similar, partidas tales como los cobros anticipados y la mayor parte de las obligaciones en especie, no son pasivos financieros, porque la probable salida de beneficios económicos asociados con ellos consiste en la entrega de bienes o servicios, más que de dinero u otro activo financiero.
13. Los derechos u obligaciones que no son de naturaleza contractual, tales como el impuesto a las ganancias, que surge como resultado de una obligación legal impuesta por el gobierno, no constituyen activos ni pasivos financieros. La contabilización del impuesto a las ganancias se llevará a cabo de acuerdo con la NIC 12, Impuesto a las Ganancias.
14. Los derechos y las obligaciones contractuales, que no impliquen la transferencia de un activo financiero, caen fuera del alcance de la definición de instrumento financiero. Por ejemplo, algunos derechos (obligaciones) contractuales, tales como los que surgen en un contrato de futuros sobre mercancías, pueden ser cancelados sólo mediante la recepción (entrega) de activos no financieros. De forma similar, los derechos (obligaciones) contractuales tales como los que nacen en un arrendamiento operativo para el uso de un activo material, pueden únicamente ser cancelados mediante la recepción (prestación) de servicios. En ambos casos, el derecho contractual de una de las partes a recibir un activo o un servicio no financiero, y la correspondiente obligación de la otra parte, no establecen un derecho o una obligación presente, para las partes, de recibir, entregar o intercambiar un activo financiero.
15. La posibilidad de ejercitar un derecho contractual, o la exigencia de satisfacer una obligación contractual, puede ser absoluta, o bien puede depender de la ocurrencia de un evento futuro. Por ejemplo, un aval financiero establece un derecho contractual, por parte del prestamista, a recibir dinero del avalista, y a la vez establece una obligación para el avalista de pagar al prestamista, si el prestatario no hace el reembolso. El derecho y la obligación contractuales existen por causa de una transacción o evento ocurrido en el pasado (la prestación del aval), incluso cuando la posibilidad por parte del prestamista de ejercitar su derecho, y la exigencia para el avalista de cumplir con su obligación, sean ambas de carácter contingente, dependiendo de un futuro acto de impago por parte del prestatario. Un derecho o una obligación, de tipo contingente, cumplen la definición de activo financiero y de pasivo financiero, incluso aunque muchos de

tales activos y pasivos no cumplan las condiciones para su reconocimiento como elementos de los estados financieros.

16. La obligación, por parte de la empresa, de emitir o entregar sus propios instrumentos de capital, como es el caso de las opciones o los compromisos de emisión de acciones, es en sí misma un instrumento de capital, no un pasivo financiero, ya que la empresa no está obligada a entregar dinero u otro activo financiero. De forma similar, el costo incurrido por una empresa para comprar el derecho a rescatar sus propios instrumentos de capital en poder de terceros, constituye una reducción de su patrimonio neto, nunca un activo financiero

Normas Internacionales de Contabilidad NIC. 32 - 39 INSTRUMENTOS FINANCIEROS.

Definiciones:

. Instrumento financiero. Es un contrato que da lugar a un activo financiero en una entidad, y a un pasivo financiero o instrumento de capital en otra entidad.

. Activo financiero. Es cualquier activo que sea: a) Efectivo; b) Un instrumento de capital de otra entidad;

c) Un derecho contractual a recibir efectivo u otro activo financiero de otra entidad o a intercambiar activos financieros o pasivos financieros en condiciones potencialmente favorables; d) Un contrato que pueda ser o será liquidado con instrumentos de capital propio.

. Pasivo financiero: Es cualquier pasivo que suponga: a) Una obligación contractual de entregar efectivo u otro activo financiero a otra entidad, intercambiar activos financieros o pasivos financieros en condiciones potencialmente desfavorables. B) Un contrato que puede ser o será liquidado con instrumentos de capital propio.

. Instrumento de capital. Es cualquier contrato que ponga de manifiesto una participación residual en los activos de la entidad una vez deducidos todos sus pasivos.

. Coste amortizado. Importe por el que se valorará en el momento de reconocimiento inicial un instrumento financiero, menos los reembolsos de principal, más o menos la amortización acumulada utilizando el método del tipo de interés efectivo de la diferencia entre el importe inicial y el valor de reembolso en el vencimiento, menos cualquier reducción del valor por deterioro.

. Tipo de interés efectivo. El tipo de interés que iguala la corriente futura estimada de cobros o pagos durante la vida esperada del instrumento con el valor en libros del activo o pasivo financiero. El tipo de interés efectivo incluirá las comisiones que formen parte integral del mismo, las primas y descuentos, así como los costes de transacción.

. Valor razonable. Es la cantidad por la que un activo financiero podría ser entregado, o un pasivo financiero liquidado, entre partes independientes, suficientemente informadas y actuando en su propio beneficio.

Clases de activos financieros y criterios de valoración:

. Activos financieros a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias, que a su vez se dividen en:

- Cartera de negociación. incluye todos aquellos activos financieros que cumplan alguna de las siguientes condiciones: a) Se adquieren u originan con el objetivo de realizarlos en el corto plazo.

b) Son una parte de una cartera de instrumentos financieros identificados y gestionados conjuntamente para los que existen evidencias de que se tienen para obtener beneficios a corto plazo. c) Son derivados no destinados a cobertura del riesgo financiero.

- Opción del valor razonable: Cualquier activo financiero puede ser designado desde el momento inicial dentro de la categoría de a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias.

Se valoran inicialmente a valor razonable sin incluir costes de adquisición que van como gasto del ejercicio. Posteriormente se valoran a VR, imputándose a resultados todos los beneficios y pérdidas correspondientes a ajustes de valoración.

. Activos financieros a vencimiento. Son activos financieros cuyos cobros son de cuantía determinada o determinable, cuyo vencimiento está fijado y que la entidad tiene intención y capacidad de mantenerlos hasta su vencimiento.

Se valoran inicialmente a valor razonable más costes de adquisición. Posteriormente se valoran a coste amortizado empleando el tipo de interés efectivo

. Préstamos y cuentas a cobrar. Activos financieros con pagos determinados o determinables que no se negocian en un mercado organizado.

Se valoran inicialmente a valor razonable más costes de adquisición. Posteriormente se valoran a coste amortizado empleando el tipo de interés efectivo.

. Activos financieros designados como disponibles para la venta. Son aquellos no incluidos en ninguna de las categorías anteriores.

Se valoran a VR, imputándose a patrimonio neto todos los beneficios y pérdidas correspondientes al ajuste de valoración.

Los intereses implícitos y explícitos, dividendos, etc. se imputarán a resultados en todos los casos.

Los instrumentos de capital no cotizados se valorarán al coste.

Clases de pasivos financieros y criterios de valoración:

.Cartera de negociación. Incluirá todos aquellos pasivos financieros que cumplan alguna de las siguientes condiciones: a) Han sido emitidos con la intención de ser readquiridos en el corto plazo. b) Forman parte de una cartera de instrumentos financieros identificados y gestionados conjuntamente para los que existen evidencias de intención de obtener beneficios a corto plazo. c) Son instrumentos derivados no destinados a cobertura del riesgo financiero.

Se valoran igual que los activos financieros de esta misma categoría.

.Opción del valor razonable. Cualquier pasivo financiero puede ser designado desde el momento inicial dentro de la categoría de a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias (No admitido por la Unión Europea).

. Resto de pasivos financieros. Se valoran inicialmente al valor razonable. Posteriormente se valoran al coste amortizado.

Reclasificación de instrumentos financieros:

. Regla general: Ningún instrumento financiero puede ser reclasificado dentro o fuera de la categoría de a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias.

. Activos financieros mantenidos a vencimiento: Reclasificación a la categoría de disponibles para la venta en determinadas circunstancias.

. Activos financieros disponibles para la venta: Reclasificación a la categoría de mantenidos a vencimiento en determinadas circunstancias.

. Valor razonable pasa a ser fiable para un instrumento previamente valorado al coste. Y valor razonable deja de ser fiable para un instrumento previamente valorado a valor razonable.

Instrumentos financieros especiales:

. Instrumentos financieros compuestos: Instrumentos que para su emisor contienen simultáneamente un pasivo financiero y un instrumento de capital.

. Instrumentos financieros híbridos: Incluyen un contrato principal no derivado y un derivado financiero, denominado derivado implícito. Los derivados implícitos pueden ser separables o no separables.

Autocartera: Se deduce directamente del patrimonio neto, no reconociéndose ningún tipo de resultado por su compra, venta, emisión y amortización.

Garantías financieras:

Se clasifican en dos tipos:

. Aquellas por las que una entidad se obliga a pagar unas cantidades específicas por cuenta de un tercero en el supuesto de no hacerlo éste.

. Aquellas cuya ejecución esté relacionada con los cambios de valor de variables como un tipo de interés específico, el precio de un instrumento financiero, un tipo de cambio o un índice de mercado.

Deterioro de activos financieros:

. Un activo financiero o un grupo de activos financieros está deteriorado y las pérdidas por deterioro se han incurrido si, y solo si, existe una evidencia objetiva de deterioro.

. Evidencia objetiva de deterioro: Si como resultado de uno o más eventos o sucesos que hayan ocurrido después del reconocimiento inicial de un activo exista un impacto en los flujos de efectivo futuros estimados de un activo o grupo de activos y este impacto se pueda estimar de manera fiable.

El deterioro se calcula de acuerdo con lo estipulado a continuación:

. Activos financieros a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias: Excluidos del cálculo del deterioro.

. Préstamos, cuentas a cobrar e inversiones mantenidas a vencimiento: Diferencia entre el valor en libros (deducidos posibles deterioros pasados) y el valor actual de los flujos de caja estimados, descontados al tipo de interés efectivo original del instrumento. El deterioro y su reversión se imputarán a resultados.

. Instrumentos de capital cuyo valor razonable no pueda estimarse de manera fiable y derivados de ese subyacente: Diferencia entre el valor en libros y el valor actual de los flujos de caja estimados, descontados al tipo de rentabilidad actual de mercado para activos similares. El deterioro se imputará a resultados y no podrá ser posteriormente revertido.

. Activos financieros disponibles para la venta valorados a valor razonable con cambios en el patrimonio neto: Diferencia entre el coste de adquisición y el valor razonable actual. El deterioro se imputa a resultados. La reversión para los instrumentos de deuda se imputa a resultados y para los instrumentos de capital a patrimonio neto.

Baja en balance de los instrumentos financieros:

Baja en balance de activos financieros:

Un activo financiero se dará de baja cuando se cumplan las siguientes condiciones:

. Expiren los derechos contractuales sobre sus flujos de efectivo.

. Se transfiera el activo y se transmitan sustancialmente los riesgos y beneficios asociados al activo; o ni se transmitan ni se retengan sustancialmente los riesgos y beneficios del activo y no se retenga el control.

No se dará de baja si en la transferencia existe retención sustancial de los riesgos y beneficios del activo.

Tratamiento contable de las transferencias de activos:

. Transferencias en las que existe transmisión sustancial de los riesgos y beneficios del activo: El activo financiero transferido se dará de baja del balance y se reconocerán separadamente los derechos u obligaciones retenidos o creados en la transferencia.

. Transferencias en las que existe retención sustancial de los riesgos y beneficios del activo: El activo financiero no se dará de baja del balance.

. Transferencias en las que ni se transmiten ni se retienen sustancialmente los riesgos y beneficios del activo: El tratamiento contable variará en función de si se transmite el control del activo:

- Existe transmisión de control: El activo financiero transferido se dará de baja del balance y se reconocerán separadamente los derechos y obligaciones retenidos o creados en la transferencia.

- No existe transmisión del control: El activo financiero transferido se continuará reconociendo en la medida del compromiso continuo de la entidad transmitente en los activos financieros transferidos.

Baja en balance de pasivos financieros:

Cuando exista una extinción de las obligaciones contraídas y cuando se produce la adquisición del pasivo.

Coberturas contables:

No se contemplan en esta ficha resumen.

Información a revelar:

Se informará sobre:

. Plazos, condiciones y políticas contables.

. Políticas de gestión de riesgos de coberturas.

. Riesgo de crédito.

. Riesgo de tipo de interés.

. Riesgo de liquidez.

. Valor razonable de todos los activos y pasivos financieros.

. Bajas, reclasificaciones, deterioro, etc.

Capítulo 2: Análisis del Caso Práctico

En el caso de adopción por primera vez en nuestros Estados Financieros la NIIF 1 tiene como propósito facilitar la transición a NIIFs ayudando como poder ir implementándolas según las características de la empresa.

En la preparación de los primeros estados financieros bajo NIIFs, la entidad deberá cumplir con todas las NIIFs vigentes a la fecha de reporte y como principio general deberá aplicar dichas NIIFs en forma retrospectiva sujeto a ciertas exenciones y excepciones descritas en la NIIF 1.

El balance general de apertura se realizó de conformidad con las NIIFs vigentes a la fecha de transición. En donde:

- 1.- La entidad reconoció todos los activos y pasivos de acuerdo con los requerimientos de las NIIFs, y eliminó los activos y pasivos que no cumplieron los requerimientos de las NIIFs.
2. Los activos y pasivos reconocidos en el balance de apertura bajo NIIFs se midieron de acuerdo con las NIIFs incluyendo la NIIF 1.
3. Todas las estimaciones contables, se determinaron de acuerdo con las guías provistas por las NIIFs.
4. Los efectos de los cambios en políticas contables son reconocidos en el patrimonio en el balance general de apertura, excepto por reclasificaciones entre plusvalía mercantil (goodwill) y activos intangibles.
5. Todos los requerimientos relacionados con presentación y revelaciones bajo NIIFs fueron cumplidos, incluyendo todas las reclasificaciones que se requieran para cumplir con NIIFs.
6. La información comparativa del periodo anterior se cumplió totalmente con NIIFs con ciertas excepciones en relación con la aplicación de la NIC 39 Instrumentos Financieros: reconocimiento y Medición.

Capítulo 3: Conclusión y Recomendaciones

Conclusión

Las NIIF aplicadas en la preparación de estados financieros, a corto plazo se convertirán en el Marco Contable más usado y difundido en el Mundo, y los usuarios de esta información exigirán que la misma sea preparada bajo esa normatividad.

Los estados financieros preparados bajo NIIF, necesariamente reflejarán en forma más razonable, la realidad económica de los negocios o de cualquier entidad.

Lo anterior se ratifica por cuanto los estados financieros bajo NIIF, involucran varios términos que deben ser aplicados, tales como:

- Valor justo
- Valor presente
- Valor razonable
- Deterioro, etcétera.

Recomendaciones

Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, con la finalidad que los administradores y el personal contable de cada una de las Organizaciones, tenga presente la normatividad obligatoria a corto plazo, recomendamos tomar las medidas previas para este proceso globalizado que debe ser aplicado por las Empresas y/o Compañías sometidas al control de la Superintendencia de Compañías del Ecuador. Entre las cuales podemos detallar:

- Capacitación continúa al personal involucrado en las NIIF
- Suscripción periódica de revistas, libros, folletos, etc. relacionado con las NIIF
- Modernización de los Sistemas de Información (Programas Contables) y conservación de los actuales que cumplan con las nuevas normativas. Todas las Organizaciones que utilizan Sistemas de Información Automatizados para las áreas: Administrativas, Financieras, Contables y demás relacionadas; deberán prever con anticipación todas las implicaciones y solicitar las actualizaciones correspondientes para sus sistemas, programas e información desde el año 2009 y en lo sucesivo para obtener todos los reportes requeridos para cumplir con la Normativa Legal Vigente. Esto significa tener una relación muy estrecha con todos los proveedores de software de hoy en adelante.

Bibliografía

www.adico.com.ec
www.intelecto.com
www.deloitte.com
www.aciamericas.coop
www.iasplus.com
www.nicniif.org
www.niif.es
www.pwc.com Marzo 2009

EMPRESA D&E

Estado de Situación Financiera (NEC)

Por los años terminados el 31 de diciembre del 2009 y 2008

Activos	Ref.	31-Dec-2009	% 2009	31-Dec-2008	% 2008
Activo Corriente					
Caja		1.300,00	0,07%	800,00	0,4%
Bancos		20.523,64	1,08%	26.228,91	12,8%
inversiones	P4-2	235.199,88	12,40%		0,0%
Ctas. Por Cobrar		72.228,99	3,81%	136.893,97	66,6%
Otras Ctas. Por Cobrar		8.896,61	0,47%	9.943,98	4,8%
Inventarios		10.475,00	0,55%		
Impptos Cobrados		7.010,79	0,37%	18,48	
Instalaciones en proceso		3.785,60	0,20%		
Total Activo Corriente		359.420,51	18,94%	173.885,34	84,6%
Activos No Corrientes					
Activo fijo	P2-1	1.452.794,30	76,6%	33.173,28	16,1%
Depreciacion Acum Act. Fijo		-106.941,23	-5,6%	-1.455,65	-0,7%
Activo diferido	P1-1	152.257,83	8,0%		
Amortizacion activo diferido		39.822,34	2,1%		
Total Activos No Corrientes		1.537.933,24	81,1%	31.717,63	15,4%
Total Activos		1.897.353,75	100,0%	205.602,97	100,0%
Pasivos					
Pasivo Corriente					
Cuentas y doc por pagar	P4-3	312.071,11	16,4%	309.746,00	150,7%
Obligaciones con el Estado		33.550,04	1,8%	3.156,81	1,5%
Total Pasivo Corriente		345.621,15	18,2%	312.902,81	152,2%
Pasivo No Corriente					
Obligaciones de largo plazo	P2-4	52.927,11	2,8%		0,0%
Patrimonio					
Superavit o deficit acumulado		260.208,60	13,7%	-89.959,26	-43,8%
Resultado del periodo		23.960,11	1,3%	-19.996,78	-9,7%
Fondo común de reserva 5%		707.685,29	37,3%	2.656,20	1,3%
Fondo facultativo		506.951,49	26,7%	0,00	0,0%
Total Patrimonio		1.498.805,49	79,0%	-107.299,84	-52,2%
Total Pasivo y Patrimonio		1.897.353,75	100,0%	205.602,97	100,0%

EMPRESA D&E

Estado de Resultados (NEC)

Por los años terminados el 31 de diciembre del 2009 y 2008

	Ref.	31-Dec-2009	% 2009	31-Dec-2008	% 2008
Ingresos Operacionales	P4-1	365.954,47	87,7%	239.061,11	97,9%
Ingresos no Operacionales		51.065,28	12,2%	5.050,81	2,1%
Intereses ganados fondos de inversion		405,24	0,1%		0,0%
Total ingresos		417.424,99	100,0%	244.111,92	100,0%
Gastos administrativos	P2-4	-82.680,67	21,9%	-129.142,30	49,2%
Gastos publicitarios		-23.987,41	6,4%	0,00	0,0%
Gastos de seguridad		-184.197,08	48,8%	-122.279,43	46,6%
Gastos de mantenimiento		-78.177,76	20,7%	-10.552,77	4,0%
Gastos financieros		-359,45	0,1%	-165,10	0,1%
Gastos varios		-1.621,23	0,4%		0,0%
Gastos de depreciacion		-6.083,74	1,6%	-385,79	0,1%
Total Gastos		-377.107,34	100,0%	-262.525,39	100,0%
Utilidad Operacional		40.317,65	9,7%	-18.413,47	-7,5%
Otros ingresos		0,00	0,0%	0,00	0,0%
Otros gastos (fondo comun de reserv. 5%)		-16.357,54	-4,5%	0,00	0,0%
Utilidad del Ejercicio		23.960,11	5,7%	-18.413,47	-7,5%

Nota explicativa:

Activos Fijos al 31-Diciembre-2009:

	Costo Histórico	Depreciación Acumulada	Valor Neto	Valor Razonable Aprox.
Activos Fijos No depreciables				
Terrenos	0,00	0,00	0,00	
Construcciones en proceso	0,00	0,00	0,00	
Activos fijos en tránsito	0,00	0,00	0,00	
Total Activos Fijos No depreciables	0,00	0,00	0,00	
Activos Fijos depreciables				
Vehículo	85.200,00	-5.088,19	80.111,81	72.901,75
Muebles y enseres	17.079.641,54	-10.149.324,23	6.930.317,31	7.554.045,87
Equipos de computación	347.617,55	-219.069,10	128.548,45	116.979,09
Maquinaria y equipos	68.624,80	-255,80	68.369,00	62.215,79
Programa contable SAFI	13.009,92	-12.495,85	514,07	467,80
Programa contable Z	35.840,00	-2.239,92	33.600,08	30.576,07
Equipos de seguridad	892.465,84	-26.581	865.884,77	787.955,14
Juegos infantiles	94.800,00	-2.830,69	91.969,31	83.692,07
Infraestructura y mejoras	129.912,48	-23.367	106.545,50	96.956,41
Total Activos Fijos depreciables	18.747.112,13	-10.373.482	7.138.977,57	7.743.926,70
Total Activos Fijos	18.747.112,13	-10.373.482	7.138.977,57	7.743.926,70

EMPRESA D&E
ESTADO DE SITUACION FINANCIERA
AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2009
(EXPRESADOS EN US\$ DOLARES)

	Ref.	Registros NEC	Registros NIIF
ACTIVOS			
ACTIVOS CORRIENTES:			
Caja	1.300	1.300,00	1.300,00
Bancos		20.523,64	20.523,64
Inversiones	P4-2	235.199,88	235.199,88
Clas. Por Cobrar		72.228,99	16.947,76
Clas. Por Cobrar		8.896,61	8.896,61
Inventarios		10.475,00	10.475,00
Puntos Cobrados		7.010,79	7.010,79
Instalaciones en proceso		3.785,60	3.785,60
Total Activos Corrientes		359.420,51	304.139,28
ACTIVOS NO CORRIENTES:			
Activo fijo neto	P2-1	1.452.794,30	2.076.522,86
Depreciacion Acum Act. Fijo neto		-106.941,23	-106.941,23
Activo diferido	P1-1	152.257,83	60.903,13
Amortizacion activo diferido		39.822,34	39.822,34
Total Activos No Corrientes		1.537.933	2.070.307,10
TOTAL ACTIVOS		1.897.353,75	2.374.446,38
PASIVOS Y PATRIMONIO			
PASIVOS CORRIENTES:			
Cuentas y doc por pagar	P4-3	312.071,11	310.514,78
Obligaciones con el Estado		33.550,04	33.550,04
Pasivos Corrientes:		345.621,15	344.064,82
PASIVOS NO CORRIENTES:			
Obligaciones de Largo Plazo		52.927,11	52.927,11
Beneficios futuros a empleados		-	700.000,00
Total Pasivos No Corrientes		52.927,11	752.927,11
PATRIMONIO DE LOS ACCIONISTAS:			
Superavit o deficit acumulado		260.208,60	260.208,60
Reserva por revalorizacion de activos		-	623.728,56
Resultado del periodo		23.980,11	-821.119,49
Fondo común de reserva 5%		707.685,29	707.685,29
Fondo facultativo		506.951,49	506.951,49
Total Patrimonio		1.498.805	1.277.454,45
TOTAL PASIVOS Y PATRIMONIO		1.897.353,75	2.374.446,38
Prueba		-	0,00
Efectos a considerar:			
P1-1 Provisión de cargos diferidos (Valor no recuperable - Aprox. 60%)			0,60
P2-1 Activos Fijos que se han depreciado a tasa acelerada (Valor razonable - Aprox. 50%)			
P2-4 Reconocer obligación presente de beneficio futuro a empleados (Aprox.700000)			
P4-1 Los ingresos de la compañía son reconocidos cuando se facturan			
P4-2 La compañía tiene cuentas de dudosa recuperación (Aprox. 20%)			
P4-3 Evaluar existencia de cuentas por pagar antiguas que no se cancelarán			
<u>P1-3 Registrar a valor presente intereses implícitos en cuentas por cobrar.</u>			
Rotación de cuentas por cobrar:		40 días	
Cartera Neta:	6.146.266	Neta de provisión de incobrables	
Tasa de interés promedio que se cancela:	6%		
Cartera sin intereses implícitos	6.105.431		
Efecto de intereses implícitos (global)	40.835	(cálculo global)	
<u>P1-2 Registrar a valor presente intereses implícitos en cuentas por pagar.</u>			
Rotación de cuentas por pagar		30 días	
Cuentas por pagar:	312.071	Neta de provisión de incobrables	
Tasa de interés promedio que se cancela:	6%		
CxP sin intereses implícitos	310.515		
Efecto de intereses implícitos (global)	1.556	(cálculo global)	

EMPRESA D&E
Pasos para conversión a NIIF
Al 31 de diciembre del 2009

Posibles efectos	
Valor estimado	Efectos contables

Paso 1: No se reconocerán Activos y Pasivos que no cumplan con NIIF's

P1-1	Evaluación de probabilidad de beneficio futuro en Cargos Diferidos.	-91.355	
P1-2	Registrar a valor presente intereses implícitos en cuentas por pagar. Lo que disminuirá el valor de las cuentas por pagar.	1.556	
P1-3	Registrar a valor presente intereses implícitos en cuentas por cobrar. Lo que disminuirá el valor de las cuentas por cobrar.	-40.835	

Paso 2: Se reconocerán Activos y Pasivos que cumplan con NIIF's

P2-1	PPE que se están depreciando a tasas aceleradas	623.729	
P2-2	Inmuebles que podrían revalorizarse	-	
P2-3	Intereses Financieros que deben capitalizarse en la construcción de inmuebles	Indeterminado	
P2-4	Reconocer obligación presente de beneficio futuro a empleados.	-700.000	Aprox.

Paso 3: Reclasificaciones requeridas por NIIF's

Paso 4: Valuación de activos y pasivos

P4-1	Los ingresos de la compañía son reconocidos cuando se facturan	-	Ver efecto en P1-3
P4-2	La compañía tiene cuentas de dudosa recuperación	-14.446	Aprox.20% de cartera total
P4-3	Evaluar existencia de cuentas por pagar antiguas que no se cancelarán.	Indeterminado	

Paso 5: Impactos en los sistemas

P5-1	Modificar la parametrización en los sistemas con el objetivo de segregar intereses implícitos tanto de facturación de ingresos, como por compras a proveedores.
P5-2	Generar reportes relacionados a empleados que permitan a un actuario determinar de manera razonable la obligación de beneficios futuros a valor presente por todos los rubros de beneficios a empleados.

Paso 6: Políticas contables significativas

P6-1	Ingresos Operativos: se reconocen cuando son facturados	No es aceptado por NIIF	Sin diferencias materiales ya que se factura al inicio de cada mes y en caso de no ser pagadas en los 5 primeros días no se permitira el ingreso de los vehiculos a las bodegas
P6-2	Beneficios a empleados: se reconocen cuando son pagados.	No es aceptado por NIIF	Se deberán reconocer mediante la hipótesis del devengo.
P6-3	Activos Fijos: se deprecian en línea recta en base a los topes máximos estipulados en el Reglamento a la L.R.T.I.	No es aceptado por NIIF	Se deberá reconocer el gasto de depreciación en base al desgaste que el bien haya tenido durante el periodo
P6-4	Estimación de cuentas dudosas: no se efectúa un análisis de recuperabilidad de cartera al final de cada período.	No es aceptado por NIIF	Se deberá efectuar un análisis de recuperación de cartera para rebajar el valor contable a su importe recuperable.

EMPRESA D&E
Planilla de asientos de ajuste para conversión a NIIF
AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2009

NOTA (+) DEBITO (-) CREDITO	NEC	NIIF	Activo		Pasivo		Patrimonio	Ingresos	Gastos	Prueba
			Corriente	No Corriente	Corriente	No Corriente				(=)
SALDOS NEC al 31-Diciembre-2009			359.421	1.537.933	-345.621	-52.927	-1.498.805	-365.954	385.760	19.805
P1-1		91.355	-	-	-	-	91.355	-	-	-
		Previsión para deudores incobrables / Otros activos								
		-91.355	-	-	-	-	-	-	-	-
		<i>Para registrar quebranto de créditos en otros activos</i>								
		<i>(corresponden en su totalidad a años anteriores)</i>								
P1-2		1.556	-	-	1.556	-	-	-	-	-
		Gastos del Ejercicio 2009								
		-1.556	-	-	-	-	-	-	-1.556	-1.556
		<i>Para registrar intereses implícitos en adquisición a proveedores</i>								
P1-3		40.835	-	-	-	-	-	40.835	-	40.835
		Ingresos operativos 2009								
		-40.835	-	-40.835	-	-	-	-	-	-
		<i>Para registrar intereses implícitos en facturación a estudiantes</i>								
P2-1		623.729	-	-	623.729	-	-	-	-	-
		Activos Fijos, neto (Mobiliario)								
		-623.729	-	-	-	-	-623.729	-	-	-
		Reserva para Revalorización								
		<i>Para registrar corrección de tasas de depreciación (mobiliario y equipo)</i>								
P2-4		70.000	-	-	-	-	-	-	70.000	70.000
		Gasto Beneficio futuro a empleados (1/10)								
		630.000	-	-	-	-	630.000	-	-	-
		Utilidades retenidas (9/10)								
		-700.000	-	-	-	-700.000	-	-	-	-
		Beneficio futuro a empleados								
		<i>Para registrar obligación presente de beneficio futuro a empleados</i>								
P4-2		4.334	-	-	-	-	-	-	4.334	4.334
		Deudores Incobrables								
		10.112	-	-	-	-	10.112	-	-	-
		Utilidades Retenidas								
		-14.446	-	-14.446	-	-	-	-	-	-
		Previsión para deudores incobrables								
		<i>Para registrar quebranto de créditos a estudiantes</i>								
		<i>(Aprox. 25% año corriente, 75% años anteriores)</i>								
Total Ajustes:			-55.281	532.374	1.556	-700.000	107.738	40.835	72.777	113.613
SALDOS NIIF al 31-Diciembre-2009			304.139	2.070.307	-344.065	-752.927	-1.391.067	-325.119	458.537	133.418

Ligue con Estado Financiero:

Saldo patrimonial con ajustes a cuentas de patrimonio
Ajustes a cuenta de resultado del ejercicio
Patrimonio Final:

-1.391.067	A
113.613	
-1.277.454	
A1-1	

Cuentas de Balance	Aplica?	Impactos	
		Impactos de Acuerdo a NIIF / NIC	NIIF / NIC APLICADA
Pasivos No Corrientes			
Obligaciones de largo plazo	N/A	- Correspondiente a obligaciones con instituciones del sistema financiero, se encuentran expresadas a su valor presente.	NIC 32 / 39
Beneficio futuro de empleados	Alto	Registrar la totalidad de obligaciones futuras a empleados a su valor presente, entre las cuales tenemos jubilación patronal, desahucio, beneficio por cesantía complementaria, y otros beneficios a los cuales se tiene derecho con el paso del tiempo.	NIC 19
Patrimonio			
Utilidades Retenidas		- Todos los ajustes que se realicen al 31/12/09 para iniciar NIIF afectarán al Patrimonio.	Nic 1- Nic 2- Nic 36
Cuentas de Estado de Resultados:			
Ingresos Operativos	N/A	- Reconocer los Ingresos cuando se realice la Transacción (esto ocurre)	NIC 18
	Bajo	- Identificar un posible impacto de valor razonable con el cual se podría reconocer parte del ingreso como un componente financiero implícito.	NIC 32 / 39
Gastos Operacionales	Alto	- Registrar el valor presente devengado en el período de los beneficios futuros a empleados.	NIC 32 / 39
	Mediano	- Identificar un posible impacto de valor razonable con el cual se podría reconocer parte del gasto como un componente financiero implícito.	NIC 32 / 39

		Impactos	
Cuentas de Balance	Aplica?	Impactos de Acuerdo a NIIF / NIC	NIIF / NIC APLICADA
Activos Corrientes			
Caja - Bancos	N/A		
Inversiones temporales	N/A		
Cuentas por cobrar	Medium	Análisis de cartera de clientes (copropietarios) Realizar provisiones, para registrar posibles deterioros (dejar a valor razonable)	NIC 1
Inventarios	N/A	Cuenta con saldos inmateriales, además la mayor parte de este rubro se destina al consumo propio del condominio. (no es giro del negocio venta de inventarios)	NIC 2
Inversiones			
Activos No Corrientes:			
Activos Fijos	Alto	- Considerar los costos de financiamiento con obligaciones a largo plazo, registrados como gasto y no como un mayor valor del activo - Efectuar un análisis de deterioro con la finalidad de verificar que el valor en libros de los activos fijos no supere su importe recuperable	NIC 23 NIC 36
Otros Activos / Cargos Diferidos	Baja	Evaluar la probabilidad de recuperación (mínima), y disminuir el valor de los mismos para dar cumplimiento a NIIF 1, (no reconocer activos no permitidos por NIIF), considerando el concepto de activo (en cuanto a beneficio económico futuro).	NIIF 1 / M. Concep.
Impuestos Diferidos	N/A	No aplica debido a que la institución está exenta del pago de utilidades a trabajadores e impuesto a la renta.	NIC 12
Pasivos Corrientes			
Cuentas Por Pagar	Mediano	- Deberán quedar ajustadas las obligaciones a su valor presente, esto es se deberá reconocer la financiación implícita existente, en los préstamos para la construcción de activos fijos no existe este problema, los intereses son explícitos y se reconocen en la medida en que se devengan.	NIC 32 / 39



UNIVERSIDAD CATOLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE ECONOMIA ADMINISTRACION
CONTADURIA PÚBLICA GESTION EMPRESARIAL
BILINGUE

CARRERA
INGENIERIA EN CONTABILIDAD Y AUDITORIA

TESINA DE GRADUACION

GUAYAQUIL-ECUADOR
2010

CONVERSION DE ESTADOS FINANCIEROS
DE NEC A NIIF



Autores del trabajo:

Gabriela Demera Fuentes

Jenniffer Erique Varela

ÍNDICE

Carátula.....	i
Título.....	ii
Autores del trabajo.....	iii
Índice	iv
Introducción.....	1
Objetivo y justificación	2
Metodología.....	3
Narrativa.....	7
Capítulo 1: Normas de auditoría relacionadas con control interno	7
NEC 11 Inventarios	7
NEA 10 Evaluación de Riesgo y Control Interno	16
NIA 6 Evaluación de Riesgo y Control Interno	32
NIA 401 Auditoría en un ambiente de Sistemas de Información por Computadora.....	43
Capítulo 2: Análisis Caso práctico.....	54
Capítulo 3: Conclusiones y Recomendaciones.....	59
Bibliografía.....	60
Parte Complementaria.....	64

Introducción

El control interno comprende el plan de organización, los métodos y procedimientos que tiene implantados una empresa o negocio, estructurados en un todo para la obtención de tres objetivos fundamentales: a) la obtención de información financiera correcta y segura, b) la salvaguarda de los activos y c) la eficiencia de las operaciones.

El control interno ha carecido durante muchos años de un marco referencial común, generando expectativas diferentes entre empresarios y profesionales. El control interno debe garantizar la obtención de información financiera correcta y segura ya que ésta es un elemento fundamental en la marcha del negocio, pues con base en ella se toman las decisiones y formulan programas de acciones futuras en las actividades del mismo. Debe permitir también el manejo adecuado de los bienes, funciones e información de una empresa determinada, con el fin de generar una indicación confiable de su situación y sus operaciones en el mercado.

Es importante identificar los riesgos de control interno, y la forma en que afectan al mismo. El riesgo de auditoría puede ser considerado como una combinación entre la posibilidad de la existencia de errores significativos o irregularidades en los estados financieros y el hecho de que los mismos no sean descubiertos por medio de procedimientos de control del cliente o del trabajo de auditoría. El riesgo de auditoría está integrado así: a) Riesgo Inherente, b) Riesgo de Control y c) Riesgo de Detección.

La evaluación del control interno consiste en hacer una operación objetiva del mismo. Dicha evaluación se hace a través de la interpretación de los resultados de algunas pruebas efectuadas, las cuales tienen por finalidad establecer si se están realizando correctamente y aplicando los métodos, políticas y procedimientos establecidos por la dirección de la empresa.

Objetivo y Justificación

Objetivo general

Conocer en qué consiste el control interno, así como su funcionamiento en la organización, su importancia dentro de la misma, sus componentes, los tipos de control interno que existen, así como los medios por los cuales puede ser evaluado, y los procesos para dicha evaluación.

Objetivos específicos

1. Definir el control interno, y determinar por qué es tan importante que funcione adecuadamente en Comercial Santos S.A.
2. Conocer los tipos de control interno que existen, con el propósito de identificar cada uno de ellos, y saber aplicarlos de acuerdo a las circunstancias.
3. Identificar los principios de control interno de acuerdo a su clasificación, e indicar cuál es su función para el desarrollo del control interno.
4. Distinguir los principales componentes de control interno, y la utilidad que estos proporcionan al mismo.
5. Conocer los medios por los cuales el control interno puede ser evaluado, y la utilidad que el auditor da a los resultados que obtiene de la evaluación.

El objetivo principal de la auditoría al control interno de la cuenta de inventarios de Comercial Santos S.A. es identificar si existen o no controles, si se están cumpliendo y dando el respectivo seguimiento a dichos controles para de esta manera determinar si el control interno es eficiente o deficiente y así saber si confiamos o no en ellos.

Dado que el fin de esta auditoría del control interno a la cuenta inventarios es ayudar a la dirección en el cumplimiento de sus funciones y responsabilidades, proporcionándole análisis objetivos, evaluaciones, recomendaciones y todo tipo de comentarios pertinentes sobre las operaciones examinadas. Este objetivo se cumple a través de otros más específicos como los siguientes:

Verificar la confiabilidad o grado de razonabilidad de la información contable y extracontable, generada en los diferentes niveles de la organización.

Vigilar el buen funcionamiento del sistema de control interno (lo cual implica su relevamiento y evaluación), tanto el sistema de control interno contable como el operativo, de tal manera que podemos determinar su eficiencia o deficiencia y así saber si confiamos o no en ellos.

Metodología

Para la auditoría a los controles internos de la empresa Comercial Santos, es necesario determinar los puntos a ser evaluados y una vez encontrados analizar que herramientas utilizaremos.

Entre los puntos están:

Comprender el flujo de información contable.

Consiste en conocer desde la captura hasta la información, los saldos, del mayor.

No se puede realizar una auditoría si no se tiene conocimiento de las actividades y procedimientos del cliente. Esto comprende el estudio de su control interno.

Se conocen varias formas de realizar este estudio ya sea por medio de cuestionarios, métodos descriptivos y flujogramas, el análisis de las Normas Ecuatorianas de Auditoría, Las Normas Internacionales de Auditoría, y las NIIF'S

Identificar los departamentos involucrados y analizar la segregación de funciones

Comprendido el ciclo de información contable y haber identificado los medios que contienen la información contable así como también los procesos que lo generan. Debemos también identificar las personas dentro de dichos departamentos que la generan. Esto se hace para identificar las funciones e identificar aquellas que sean incompatibles.

Listar los posibles errores de autorización, integridad y exactitud

Se identifican cada uno de los comprobantes y medios magnéticos involucrados y sus objetivos de control correspondiente y la totalidad de los errores que podrían ocurrir, para luego en un paso posterior analizar los controles que el ente ha establecido para prevenir y detectar. Si fallamos en la detección de errores, entonces mal podremos evaluar la eficiencia de los controles.

Existen errores de:

Exactitud

O/C no autorizada

O/C autorizada por personas no autorizadas

O/C autorizada por persona autorizadas pero que no respeta limites.

Integridad

O/C no prenumerada

O/C perdida

Exactitud

Desigual de cantidad con la cantidad solicitada en la O/C

Desigual calidad con la calidad solicitada en la O/C

No corresponde con precios pactados

No corresponde con condiciones de precio pactadas

No corresponde con fecha de entrega pactada

Tales errores tienen impacto sobre la eficiencia de la empresa pero no sobre la integridad y exactitud de sus estados contables

Entonces el auditor tanto externo como interno solo debe poner atención en los errores que pueden tener influencia sobre el objetivo de su trabajo.

Identificar los controles existentes en el ciclo para prevenir o detectar errores de autorización integridad y exactitud.

Listado los errores de autorización, integridad y exactitud corresponde relevar el sistema con el propósito de identificar aquellos controles existentes que permitirán prevenir o detectar posibles errores determinados en el paso de la auditoria.

De los controles identificados a lo largo de la auditoria se deberá analizar la efectividad de dichos controles e identificar cuáles son efectivos y realizar la evaluación general

En esta etapa de evaluación, consiste en identificar los controles existentes en la empresa, identificarlos entonces con un sentido específico de control y con un error posible determinado.

Determinar así si el control tiene capacidad para cumplir con su objetivo o si este está bien diseñado. Pero los errores de autorización, exactitud e integridad pueden ocurrir de todos modos.

Por lo tanto una vez analizado y estudiado, con el resultado de tener confianza en el control, se debe realizar la prueba de control con posterioridad.

También se debe analizar la segregación de funciones, donde los controles no deben estar efectuados por personas que realizan las tareas respectivas en el ente que es objeto de control.

La evaluación individual de cada control nos permitirá efectuar una extrapolación para evaluar la efectividad de todo el ciclo en su conjunto. Pero estamos analizando un control en una determinada etapa, lo cual dependemos que los errores de exactitud e integridad no hayan sucedido en etapas anteriores.

De tal evaluación decidimos si podemos tener confianza en ellos o no sobre la integridad y exactitud generada por el flujo de información contable la cual se materializa en la exactitud e integridad de los saldos de las cuentas del mayor general.

Si la evaluación es positiva entonces pasamos al siguiente paso, si no lo fuera pasaremos a aplicar el enfoque de auditoría basado íntegramente en los procedimientos de revisión de saldos. Debemos reevaluar los trabajos de auditoría realizados y determinar si es posible el ente de auditarse.

La razón de esto es porque si los controles de captura fallan. Es sistema interno no puede asegurar que la totalidad de las transacciones realizadas por los funcionarios del ente están reflejadas en los documentos o medios magnéticos establecidos. Si de ser así será imposible detectar lo que no ha sido registrado.

De los controles efectivos según se vaya realizando las revisiones identificar los que serán aprobados y diseñar las pruebas de cumplimiento de los controles a probar

La prueba de los controles la realizamos mediante las pruebas de cumplimiento. Tal propósito es obtener una razonable seguridad de que los procedimientos de control interno sean aplicados de acuerdo con lo determinado por la Gerencia y que funcionen eficazmente.

El resultado de la prueba de cumplimiento es SI (se cumple el control) NO (no se cumple el control) a los efecto de validar la confianza teórica a los sistemas de control con el objeto de determinar NATURALEZA, ALCANCE y OPORTUNIDAD de los procedimientos

Analizar, de ser aplicable, los controles de custodia y efectuar su evaluación

Todo intercambio tendrá como consecuencia la captura y procesamiento de la información.

Los controles de custodia tienen que ver exclusivamente con aquellos intercambios en los cuales hay entrada y salida de bienes. Tales controles evitan que los bienes se dañen, se venzan, sean robados y proporcionar así razonabilidad en la existencia y cantidad según los registros. A los efectos que los estados contables reflejen la realidad.

Cabe aclarar que con un recuento físico, se logran ajustar las diferencias, pero estos no nos podrán informar sobre errores en la custodia de los bienes.

Entonces los errores de custodia comprenden los controles de entrada, salida, mantenimiento en existencia. Los controles de existencias son procedimientos de recuento y comparación de existencia.

Narrativa

Capítulo 1: Normas de auditoría relacionadas con control interno

Norma Ecuatoriana de Contabilidad 11

NVENTARIOS

Esta Norma, ha sido desarrollada con referencia a la Norma Internacional de Contabilidad NIC 2, revisada en 1993. La Norma se muestra en tipo cursivo, y debe ser leída en el contexto de la guía de implantación de esta Norma. No se intenta que las Normas Ecuatorianas de Contabilidad se apliquen a partidas inmateriales.

Objetivo

El objetivo de esta Norma es prescribir o señalar el tratamiento contable para inventarios bajo el sistema de costo histórico. Un tema primordial en la contabilidad de inventarios es la cantidad de costo que ha de ser reconocida como un activo y mantenida en los registros hasta que los ingresos relacionados sean reconocidos. Esta Norma proporciona guías prácticas sobre la determinación del costo y su subsecuente reconocimiento como un gasto, incluyendo cualquier disminución a su valor neto de realización.

También brinda lineamientos sobre las fórmulas de costeo que se usan para asignar costos a inventarios.

Alcance

1. *Esta Norma debe ser aplicada por todas las empresas en los estados financieros preparados en el contexto del sistema de costo histórico en la contabilidad de inventarios que no sean:*
 - a) *el trabajo en proceso que se origina bajo los contratos de construcción incluyendo contratos de servicios directamente relacionados (los que serán tratados en una Norma específica sobre contratos de construcción);*
 - b) *instrumentos financieros.*
 - c) *inventarios de productores de ganado, de productos forestales y de agricultura, y depósitos de mineral en la medida que son cuantificados a su*

valor neto de realización de acuerdo con prácticas bien establecidas en ciertas industrias.

2. Los inventarios a que se refiere el párrafo 1 (c) son cuantificados a su valor neto de realización en ciertas etapas de producción. Esto ocurre, por ejemplo, cuando las cosechas en la agricultura ya han sido levantadas o los depósitos de mineral han sido extraídos y la venta está asegurada bajo un contrato a futuro o una garantía del gobierno, o cuando existe un mercado homogéneo y hay un riesgo insignificante de dejar de vender. Estos inventarios se excluyen del alcance de esta Norma.

Definiciones

3. *Los siguientes términos se usan en esta Norma con el significado que se indica en cada caso:*

*Los **inventarios** son activos:*

- a) *retenidos para su venta en el curso ordinario de los negocios;*
- b) *en el proceso de producción para dicha venta; o*
- c) *en la forma de materiales o suministros que serán consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.*

***Valor neto realizable** es el precio estimado de venta en el curso ordinario de los negocios menos los costos estimados de terminación y los costos estimados necesarios para hacer la venta.*

4. Los inventarios abarcan las mercancías compradas o retenidas para vender incluyendo por ejemplo mercancía comprada por un detallista y retenida para vender, o terrenos y otras propiedades retenidas para vender. Los inventarios también abarcan bienes producidos o trabajos en proceso de producción por la empresa, e incluyen materiales y suministros en espera de uso en el proceso de producción. En el caso de un proveedor de servicios los inventarios incluyen el costo del servicio como se describe en el párrafo 13, por el cual la empresa aún no ha reconocido el ingreso relacionado.

Cuantificación de Inventarios

5. *Los inventarios deben ser cuantificados al más bajo de su costo y su valor neto de realización.*

Costo de Inventarios

6. *El costo de inventarios debe comprender todos los costos de compra, costos de conversión y otros costos incurridos para traer los inventarios a su presente ubicación y condición.*

Costo de Compra

7. Los costos de compra de inventarios comprenden el precio de compra, derechos de importación y otros impuestos (distintos de los que son recuperables por la empresa de parte de las autoridades fiscales) y transporte, manejo y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de productos terminados, materiales y servicios. Los descuentos por pronto pago, bonificaciones y otras partidas similares se deducen en la determinación de los costos de compra.

Costo de Conversión

8. Los costos de conversión de inventarios incluyen costos directamente relacionados a las unidades de producción tales como la mano de obra directa. También incluyen una asignación sistemática de gastos indirectos de producción fijos y variables que se incurren al convertir los materiales en productos terminados. Los gastos indirectos de producción fijos son aquellos costos indirectos de producción que permanecen relativamente constantes, independientemente del volumen de producción tales como la depreciación y el mantenimiento de edificios de la fábrica y de equipo y el costo de administración y dirección de la fábrica. Los gastos indirectos de producción variables son aquellos costos indirectos de producción que varían directamente, o casi directamente con el volumen de producción, tales como materiales indirectos y mano de obra indirecta.
9. La asignación de gastos indirectos de producción fijos a los costos de conversión se basa en la capacidad normal de las instalaciones de producción. Capacidad normal es la producción que se espera sea lograda en promedio durante un número de períodos o épocas bajo circunstancias normales, tomando en cuenta la pérdida de capacidad resultante de los planes para mantenimiento. El nivel real de producción puede ser usado si se aproxima a la capacidad normal. La cantidad de gastos indirectos fijos asignados a cada unidad de producción no es aumentada como una consecuencia de baja producción o de la planta fuera de servicio. Los gastos indirectos no asignados son reconocidos como un gasto en el período en que fueron incurridos. En períodos de producción normalmente alta, la cantidad de gastos indirectos fijos asignada a cada unidad de producción es

disminuida, de modo que los inventarios no sean cuantificados por arriba del costo. Los gastos indirectos de producción variables son asignados a cada unidad de producción sobre la base del uso real de las instalaciones de producción.

10. Un proceso de producción puede dar como resultado que se esté produciendo más de un producto simultáneamente. Este es el caso, por ejemplo, cuando se producen productos conjuntos o cuando hay un producto principal y un subproducto. Cuando los costos de conversión de cada producto no son identificables separadamente éstos se asignan entre los productos sobre una base consistente y racional. La asignación puede ser basada por ejemplo en el valor relativo de ventas de cada producto ya sea en la etapa del proceso de producción en que los productos se vuelven identificables por separado, o a la terminación de la producción. La mayoría de los subproductos por su naturaleza son de poca importancia relativa. Cuando este es el caso a menudo son cuantificados a su valor neto de realización y este valor se deduce del costo del producto principal. Como resultado, la cantidad de registro del producto principal no es sustancialmente diferente de su costo.

Otros Costos

11. Otros costos se incluyen en el costo de inventarios sólo en la medida en que son incurridos para traer los inventarios a su presente ubicación y condición. Por ejemplo puede ser apropiado incluir en el costo de inventarios los gastos indirectos que no sean de producción o los costos de diseñar productos para clientes específicos.
12. Algunos ejemplos de costos excluidos del costo de inventarios y reconocidos como gastos en el período en que fueron incurridos son los siguientes:
 - a) cantidades anormales de materiales desperdiciados, mano de obra, u otros costos de producción;
 - b) costos de almacenamiento, excepto que esos costos sean necesarios previamente en el proceso de producción en una etapa más avanzada de producción;
 - c) gastos indirectos administrativos que no contribuyen a traer los inventarios a su presente ubicación ni condición; y
 - d) Costos de venta.

Costo de Inventarios de un Proveedor de Servicios

13. El costo de inventarios de un proveedor de servicios consiste primordialmente en la mano de obra y otros costos del personal directamente encargado de proporcionar el servicio, incluyendo al personal de supervisión y los gastos indirectos atribuibles. La mano de obra y otros costos relacionados con ventas y personal administrativo en general no se incluyen, pero son reconocidos como gastos en el período en que se incurren.

Técnicas para la Cuantificación del Costo

14. Si los resultados se aproximan al costo, pueden usarse por conveniencia las técnicas para la cuantificación del costo de inventarios tales como el método de costo estándar, o el método de detallistas. Los costos estándares toman en cuenta los niveles normales de eficiencia y utilización de la capacidad. Son regularmente revisados y si es necesario modificados a la luz de las condiciones actuales.
15. El método de detallistas es usado frecuentemente en la industria de menudeo para cuantificar inventarios numerosos de artículos con rápida rotación, que tienen márgenes similares y para los cuales no es práctico usar otros métodos de costeo. El costo del inventario se determina reduciendo del valor de venta del inventario, el porcentaje apropiado de margen bruto. El porcentaje usado toma en consideración el inventario que ha sido rebajado por debajo de su precio original de venta. A menudo se usa un porcentaje promedio para cada departamento de menudeo.

Fórmulas de Costeo

16. *El costo de inventarios de partidas que no son ordinariamente intercambiables y de bienes o servicios producidos y segregados para proyectos específicos debe ser asignado usando la identificación específica de los costos individuales.*
17. La identificación específica de costos significa que se atribuyen costos específicos a partidas identificadas de inventario. Este es el tratamiento apropiado para partidas que son segregadas para un proyecto específico, independientemente de si han sido compradas o producidas. Sin embargo cuando hay grandes números de partidas de inventario que son ordinariamente intercambiables, la identificación específica no es apropiada porque la selección de partidas podría ser hecha para obtener efectos predeterminados sobre la utilidad neta o pérdida por el período.

18. *El costo de inventarios distintos a los tratados en el párrafo 16 debe ser asignado usando la fórmula PEPS, (primeras entradas, primeras salidas), la de costo promedio ponderado y UEPS, (últimas entradas, primeras salidas).*
19. La fórmula PEPS asume que las partidas del inventario que fueron compradas primero son vendidas primero, y consecuentemente las partidas remanentes en inventario al final del período son aquellas compradas o producidas más recientemente.
20. Bajo la fórmula de costo promedio ponderado, el costo de cada partida es determinado a partir del promedio ponderado del costo de partidas similares al principio de un período y el costo de partidas similares compradas o producidas durante el período. El promedio puede ser calculado en una base periódica, o al ser recibido cada embarque adicional, dependiendo de las circunstancias de la empresa.
21. La fórmula UEPS, (últimas entradas, primeras salidas) asume que las partidas de inventario que fueron compradas o producidas al último son vendidas primero, y consecuentemente las partidas remanentes en inventario al final del período son aquellas compradas o producidas primero.

Valor Neto Realizable

22. El costo de inventarios puede no ser recuperable si dichos inventarios están dañados, si se han vuelto total o parcialmente obsoletos, o si sus precios de venta han bajado. El costo de inventarios puede también no ser recuperable si han aumentado los costos estimados de terminación o los costos estimados a ser incurridos para efectuar la venta. La práctica de rebajar los inventarios por debajo del costo al valor neto realizable, consistente con el punto de vista de que los activos no deben ser asentados en libros en exceso de las cantidades que se espera sean liquidadas por su venta y uso.
23. Los inventarios generalmente son rebajados al valor neto realizable en una base de partida por partida. En algunas circunstancias sin embargo puede ser apropiado agrupar partidas similares o relacionadas. Este puede ser el caso con partidas de inventario que se relacionen con la misma línea de productos que tienen propósitos similares o usos finales parecidos, que son producidos y mercadeados en la misma área geográfica, y no pueden ser evaluados en una forma práctica por separado de otras partidas en esa línea de productos. No es apropiado rebajar inventarios basados en una clasificación de inventario, por ejemplo productos terminados o todos los inventarios en una industria

particular o en un segmento geográfico. Los proveedores de servicios generalmente acumulan costos respecto de cada servicio por el que será cargado un precio de venta separado. Por lo tanto cada uno de estos servicios es tratado como una partida aparte.

24. Los estimados del valor neto realizable son basados en la evidencia más confiable disponible al momento de hacer los estimados en cuanto a la cantidad que se espera liquiden los inventarios. Estos estimados toman en consideración las fluctuaciones de precio o costo relacionadas directamente con eventos que ocurren después del final del período al grado en que tales eventos confirmen las condiciones existentes al final del período.
25. Los estimados de valor neto realizable también toman en consideración el propósito para el que se mantiene el inventario. Por ejemplo, el valor neto realizable de la cantidad de inventario mantenido para satisfacer ventas firmes o contratos de servicios, se basa en el precio del contrato. Si los contratos de ventas son por menos que las cantidades mantenidas en inventario, el valor neto realizable del exceso se basa en precios generales de venta. Las pérdidas contingentes sobre contratos de ventas firmes en exceso de las cantidades mantenidas en inventario y las pérdidas contingentes en contratos de compra firmes son tratadas de acuerdo con la Norma Ecuatoriana de Contabilidad NEC No. 4 referente a Contingencias y Sucesos que Ocurren después de la Fecha del Balance.
26. Las cantidades normales de materiales y otros suministros mantenidas para uso en la producción de inventarios no son rebajadas por debajo del costo si los productos terminados en los que serán incorporados se espera sean vendidos al costo o por encima de él. No obstante cuando una baja en el precio de materiales es una indicación de que el costo de los productos terminados excederá al valor neto realizable, los inventarios de materiales se rebajan. En este caso el costo de reemplazo puede ser la mejor cuantificación disponible del valor neto realizable de esos materiales.

Reconocimiento como Costo y Gasto

27. *Cuando los inventarios son vendidos la cantidad en libros de esos inventarios debe ser reconocida como un costo en el período en que el ingreso relacionado es reconocido. La cantidad de cualquier rebaja de inventarios al valor neto realizable y otras pérdidas de inventarios debe ser reconocida como un gasto en el período en que ocurre la rebaja o la pérdida.*

28. El proceso de reconocimiento como un costo de la cantidad en libros de inventarios vendidos resulta en la identificación de costos e ingresos.
29. Algunos inventarios pueden ser asignados a otra cuenta de activo, por ejemplo inventario usado como un componente de propiedad, planta o equipo autoconstruidos. Los inventarios asignados a otro activo en esta forma son reconocidos como un gasto durante la vida útil de ese activo.

Revelación

30. *Los estados financieros deben revelar:*
 - a) *las políticas contables adoptadas para cuantificar inventarios, incluyendo la fórmula de costo usada;*
 - b) *la cantidad total en libros de inventarios y la cantidad en libros en clasificaciones apropiadas a la empresa;*
 - c) *la cantidad en libros de inventarios registrada a su valor neto realizable;*
 - d) *la cantidad en libros de inventarios dados en prenda como garantía de pasivos.*
31. La información sobre las cantidades en libros mantenidas en diferentes clasificaciones de inventarios y el grado de los cambios en estos activos es útil para los usuarios de estados financieros. Las clasificaciones comunes de inventarios son mercancía, suministros de producción, materiales, trabajo en proceso y productos terminados. Los inventarios de un proveedor de servicios pueden simplemente ser descritos como trabajo en proceso.
32. *Cuando el costo de inventarios es determinado usando la fórmula UEPS de acuerdo con el tratamiento permitido del párrafo 21, los estados financieros deben revelar la diferencia entre la cantidad de inventarios según se muestra en los estados financieros y cualquiera de las dos siguientes:*
 - a) *la más baja de la cantidad determinada de acuerdo al párrafo 18 y el valor neto realizable; o*
 - b) *el más bajo del costo actual a la fecha de los estados financieros y el valor neto realizable.*
33. *Los estados financieros deben revelar ya sea:*
 - a) *el costo de inventarios reconocido como un gasto durante el período; o*
 - b) *los costos de operación, aplicables a ingresos, reconocidos como un gasto durante el período, clasificados por su naturaleza.*

34. El costo de inventarios reconocido como un gasto durante el período consiste de aquellos costos previamente incluidos en la cuantificación de las partidas de inventarios vendidas y los gastos indirectos de producción no asignados y cantidades anormales de costos de producción de inventarios. Las circunstancias de la empresa pueden también justificar la inclusión de otros costos, como costos de distribución.
35. Algunas empresas adoptan una forma diferente para el estado de resultados que tiene como consecuencia que se revelen diferentes cantidades en vez del costo de inventarios reconocidos como un gasto durante el período. Bajo este formato diferente, la empresa revela las cantidades de costos de operación, aplicables a ingresos por el período, clasificados por su naturaleza. En este caso, la empresa revela los costos reconocidos como un gasto por materias primas y de consumo, costos de mano de obra y otros costos de operación junto con la cantidad del cambio neto en inventarios para el período.
36. Una rebaja en el valor neto realizable puede ser de tal tamaño, incidencia, o naturaleza que requiera revelación bajo los lineamientos de la Norma Ecuatoriana de Contabilidad NEC No. 5 referente a Utilidad o Pérdida Neta por el Período, Errores Fundamentales y Cambios en Políticas Contables.

Actualización por Inflación.

37. Los diferentes componentes del rubro Inventarios, deben ser actualizados monetariamente, como consecuencia de la pérdida de valor, originada por la inflación en el país.

Hasta que se emita un nuevo pronunciamiento específico relacionado con el ajuste integral de los estados financieros por el cambio en el nivel general de precios, los ajustes que sean necesarios para llevar los estados financieros ajustados por inflación, deberán ser aplicados de manera consistente en el criterio de ajuste por inflación utilizado.

Fecha Efectiva

38. *Esta Norma Ecuatoriana de Contabilidad sustituye el Pronunciamiento de Contabilidad Financiera No. 7 "Inventarios". Esta Norma es efectiva para los estados financieros que cubren períodos que empiezan en o después del 1 de enero de 1999. Se incentiva su aplicación en fecha más temprana.*

Norma Ecuatoriana de Auditoría 10

EVALUACIÓN DE RIESGO Y CONTROL INTERNO

Introducción

1. El propósito de esta Norma Ecuatoriana sobre Auditoría (NEA) es establecer normas y proporcionar lineamientos para obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno y sobre el riesgo de auditoría y sus componentes: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección.
2. **El auditor deberá obtener una comprensión suficiente de los sistemas de contabilidad y de control interno para planificar la auditoría y desarrollar un enfoque de auditoría efectivo. El auditor debería usar juicio profesional para evaluar el riesgo de auditoría y diseñar los procedimientos de auditoría para asegurar que el riesgo se reduce a un nivel aceptablemente bajo.**
3. "Riesgo de auditoría" significa el riesgo de que el auditor dé una opinión de auditoría no apropiado cuando los estados financieros están elaborados en forma errónea de una manera importante. El riesgo de auditoría tiene tres componentes: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección.
4. "Riesgo inherente" es la susceptibilidad del saldo de una cuenta o clase de transacciones a una exposición errónea que pudiera ser de carácter significativo, individualmente o cuando se agrega con exposiciones erróneas en otras cuentas o clases, asumiendo que no hubo controles internos relacionados.
5. "Riesgo de control" es el riesgo de que una exposición errónea que pudiera ocurrir en el saldo de cuenta o clase de transacciones y que individualmente pudiera ser de carácter significativo o cuando se agrega con exposiciones erróneas en otros saldos o clases, no sea evitado o detectado y corregido con oportunidad por los sistemas de contabilidad y de control interno.
6. "Riesgo de detección" es el riesgo de que los procedimientos sustantivos de un auditor no detecten una exposición errónea que existe en un saldo de una cuenta o clase de transacciones que podría ser de carácter significativo, individualmente o cuando se agrega con exposiciones erróneas en otros saldos o clases.
7. "Sistema de contabilidad" significa la serie de tareas y registros de una entidad por medio de las cuales se procesan las transacciones como un medio de mantener registros financieros. Dichos sistemas identifican, reúnen analizan, calculan, clasifican, registran, resumen, e informan transacciones y otros eventos.

8. El término "Sistema de control interno" significa todas las políticas y procedimientos (controles internos) adaptados por la administración de una entidad para ayudar a lograr el objetivo de la administración de asegurar, tanto como sea factible, la conducción ordenada y eficiente de su negocio, incluyendo adhesión a las políticas de administración, la salvaguarda de activos, la prevención y detección de fraude y error, la precisión e integridad de los registros contables, y la oportuna preparación de información financiera confiable. El sistema de control interno va más allá de aquellos asuntos que se relacionan directamente con las funciones del sistema de contabilidad y comprende:
- a) "el ambiente de control" significa la actitud global, conciencia y acciones de directores y administración respecto del sistema de control interno y su importancia en la entidad. El ambiente de control tiene un efecto sobre la efectividad de los procedimientos de control específicos. Un ambiente de control fuerte, por ejemplo, uno con controles presupuestarios estrictos y una función de auditoría interna efectiva, pueden complementar en forma muy importante los procedimientos específicos de control. Sin embargo, un ambiente fuerte no asegura, por sí mismo, la efectividad del sistema de control interno. Los factores reflejados en el ambiente de control incluyen:
- La función del consejo de directores y sus comités.
 - Filosofía y estilo operativo de la administración.
 - Estructura organizacional de la entidad y métodos de asignación de autoridad y responsabilidad.
 - Sistema de control de la administración incluyendo la función de auditoría interna, políticas de personal, y procedimientos de segregación de funciones.
- b) "Procedimientos de control" significa aquellas políticas y procedimientos además del ambiente de control que la administración ha establecido para lograr los objetivos específicos de la entidad.
- Los procedimientos específicos de control incluyen:
 - Reportar, revisar y aprobar conciliaciones
 - Verificar la exactitud aritmética de los registros
 - Controlar las aplicaciones y ambiente de los sistemas de información por computadora, por ejemplo, estableciendo controles sobre:
 - cambios a programas de computadora
 - acceso a archivos de datos

- Mantener y revisar las cuentas de control y los balances de comprobación.
 - Aprobar y controlar documentos.
 - Comparar datos internos con fuentes externas de información.
 - Comparar los resultados de cuentas de efectivo, valores e inventario con los registros contables.
 - Limitar el acceso físico directo a los activos y registros
 - Comparar y analizar los resultados financieros con las cantidades presupuestadas.
9. En la auditoría de estados financieros, el auditor está interesado sólo en aquellas políticas y procedimientos dentro de los sistemas de contabilidad y de control interno que son relevantes para las aseveraciones de los estados financieros. La comprensión de los aspectos relevantes de los sistemas de contabilidad y de control interno, junto con las evaluaciones del riesgo inherente y de control y otras consideraciones, harán posible para el auditor:
- a) identificar los tipos de potenciales exposiciones de carácter significativo que pudieran ocurrir en los estados financieros;
 - b) considerar factores que afectan el riesgo de exposiciones erróneas substanciales; y
 - c) diseñar procedimientos de auditoría apropiados
10. Al desarrollar el enfoque de auditoría, el auditor considera la evaluación preliminar del riesgo de control (conjuntamente con la evaluación del riesgo inherente) para determinar el riesgo de detección apropiado por aceptar para las aseveraciones del estado financiero y para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos para dichas aseveraciones.

Riesgo inherente

11. **Al desarrollar el plan global de auditoría, el auditor debería evaluar el riesgo inherente a nivel del estado financiero. Al desarrollar el programa de auditoría, el auditor debería relacionar dicha evaluación a nivel de aseveración de saldos de cuenta y clases de transacciones de carácter significativo, o asumir que el riesgo inherente es alto para la aseveración.**
12. Para evaluar el riesgo inherente, el auditor usa juicio profesional para evaluar cuyos ejemplos son:

A nivel del estado financiero

- La integridad de la administración.
- La experiencia y conocimiento de la administración y cambios en la administración durante el período, por ejemplo, la inexperiencia de la administración puede afectar la preparación de los estados financieros de la entidad.
- Presiones inusuales sobre la administración, por ejemplo, circunstancias que podrían predisponer a la administración a dar una exposición errónea de los estados financieros, tales como el que la industria está pasando por un gran número de fracasos de negocios o una entidad que carece de suficiente capital para continuar operaciones.
- La naturaleza del negocio de la entidad, por ejemplo, el potencial para obsolescencia tecnológica de sus productos y servicios, la complejidad de su estructura de capital, la importancia de las partes relacionadas y el número de locaciones y diseminación geográfica de sus instalaciones de producción.
- Factores que afectan la industria en la que opera la entidad, por ejemplo, condiciones económicas y de competencia identificadas por las tendencias e índices financieros, y cambios en tecnología, demanda del consumidor y prácticas de contabilidad comunes a la industria.

A nivel de saldo de cuenta y clase de transacciones

- Cuentas de los estados financieros probables de ser susceptibles a exposición errónea, por ejemplo, cuentas que requirieron ajuste en el período anterior o que implican un alto grado de estimación.
- La complejidad de transacciones subyacentes y otros eventos que podrían requerir del uso del trabajo de un experto.
- El grado de juicio implicado para determinar saldos de cuenta.
- Susceptibilidad de los activos a pérdida o malversación, por ejemplo, activos que son altamente deseables y movibles como el efectivo.
- La terminación de transacciones inusuales y complejas, particularmente en o cerca del fin del período.
- Transacciones no sujetas a procesamiento ordinario.

Sistemas de contabilidad y de control interno

13. Los controles internos relacionados con el sistema de contabilidad están dirigidos a lograr objetivos como:

transacciones seleccionadas son típicas de las transacciones que pasan a través del sistema, este procedimiento puede ser tratado como parte de las pruebas de control. La naturaleza y alcance de las pruebas de rastreo efectuadas por el auditor son tales que ellas solas no proporcionarían apropiada evidencia suficiente de auditoría para respaldar una evaluación de riesgo de control que sea menos que alto.

16. La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos efectuados por el auditor para obtener un conocimiento de los sistemas de contabilidad y de control interno variará, entre otras cosas, según:
 - El tamaño y complejidad de la entidad y de su sistema de computación.
 - Consideraciones sobre carácter significativo.
 - El tipo de controles internos implicados.
 - La naturaleza de la documentación de la entidad de los controles internos específicos.
 - Evaluación del auditor del riesgo inherente.
17. Ordinariamente, la comprensión del auditor de los sistemas de contabilidad y de control interno, que es importante para la auditoría se obtiene a través de experiencia previa con la entidad y se complementa con:
 - a) investigaciones con la administración, personal de supervisión y otro personal apropiado en diversos niveles organizacionales dentro de la entidad, junto con referencia a la documentación, como manuales de procedimientos, descripciones de funciones y diagramas de flujos;
 - b) inspección de documentos y registros producidos por los sistemas de contabilidad y de control interno; y
 - c) observación de las actividades y operaciones de la entidad, incluyendo observación de la organización de operaciones por computadora, personal de la administración, y la naturaleza del proceso de transacciones.

Sistema de contabilidad

18. **El auditor debería obtener una comprensión del sistema de contabilidad suficiente para identificar y entender:**
 - a) **las principales clases de transacciones en las operaciones de la entidad;**
 - b) **cómo se inician dichas transacciones;**

- c) **registros contables importantes, documentos de respaldo y cuentas en los estados financieros; y**
- d) **el proceso contable y de informes financieros, desde el inicio de transacciones importantes y otros eventos hasta su inclusión en los estados financieros.**

Ambiente de control

- 19. **El auditor debería obtener suficiente comprensión del ambiente de control para evaluar las actitudes, conciencia y acciones de directores y administración, respecto de los controles internos y su importancia en la entidad.**

Procedimientos de control

- 20. **El auditor debería obtener suficiente comprensión de los procedimientos de control para desarrollar el plan de auditoría.** Al obtener esta comprensión el auditor considerará el conocimiento sobre la presencia o ausencia de procedimientos de control obtenido de la comprensión del ambiente de control y del sistema de contabilidad para determinar si es necesario alguna comprensión adicional sobre los procedimientos de control. Como los procedimientos de control están integrados con el ambiente de control y con el sistema de contabilidad, al obtener el auditor una comprensión del ambiente de control y del sistema de contabilidad, es probable que obtenga también algún conocimiento sobre procedimientos de control, por ejemplo, al obtener una comprensión del sistema de contabilidad referente a efectivo, el auditor ordinariamente se da cuenta de si las cuentas bancarias están conciliadas. Ordinariamente, el desarrollo del plan global de auditoría no requiere una comprensión de procedimientos de control para cada aseveración de los estados financieros en cada cuenta y clase de transacción.

Riesgo de control

Evaluación preliminar del riesgo de control

- 21. La evaluación preliminar del riesgo de control es el proceso de evaluar la efectividad de los sistemas de contabilidad y de control interno de una entidad para prevenir o detectar y corregir exposiciones erróneas de carácter significativo. Siempre habrá algún riesgo de control a causa de las limitaciones inherentes de cualquier sistema de contabilidad y de control interno.

22. **Después de obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno, el auditor debería hacer una evaluación preliminar del riesgo de control, al nivel de aseveración, para cada saldo de cuenta o clase de transacciones, de carácter significativo.**
23. El auditor ordinariamente evalúa el riesgo de control a un alto nivel para algunas o todas las aseveraciones cuando:
- a) los sistemas de contabilidad y de control interno de la entidad no son efectivos; o
 - b) evaluar la efectividad de los sistemas de contabilidad y de control interno de la entidad no sería eficiente.
24. **La evaluación preliminar del riesgo de control para una aseveración del estado financiero debería ser alta a menos que el auditor:**
- a) **pueda identificar controles internos relevantes a la aseveración que sea probable que eviten o detecten y corrijan una exposición errónea de carácter significativo; y**
 - b) **planee realizar pruebas de control para soportar la evaluación.**

Documentación de la comprensión o de la evaluación del riesgo de control

25. **El auditor debería documentar en los papeles de trabajo de la auditoría:**
- a) **la comprensión obtenida de los sistema de contabilidad y de control interno de la entidad; y**
 - b) **la evaluación del riesgo de control.** Cuando el riesgo de control es evaluado como menos que alto, al auditor debería documentar también la base para las conclusiones.
26. Pueden usarse diferentes técnicas para documentar información relativa a los sistemas de contabilidad y de control interno. La selección de una técnica particular es cuestión de juicio por parte del auditor. Son técnicas comunes, usadas solas o en combinación, las descripciones narrativas, los cuestionarios, las listas de verificación, y los diagramas de flujo. La forma y extensión de esta documentación es influenciada por el tamaño y complejidad de la entidad y la naturaleza de los sistemas de contabilidad y de control interno de la entidad. Generalmente, mientras más complejos los sistemas de contabilidad y de control

interno de la entidad y más extensos los procedimientos del auditor, más extensa necesitará ser la documentación del auditor.

Pruebas de control

27. Las pruebas de control se desarrollan para obtener evidencia de auditoría sobre la efectividad de:
- a) el diseño de los sistemas de contabilidad y de control interno, es decir, si están diseñados adecuadamente para evitar o detectar y corregir exposiciones erróneas de carácter significativo; y
 - b) la operación de los controles internos a lo largo del período.
28. Algunos de los procedimientos para obtener la comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno pueden no haber sido específicamente planificados como pruebas de control pero pueden proporcionar evidencia de auditoría sobre la efectividad del diseño y operación de los controles internos relevantes a ciertas aseveraciones y, en consecuencia, servir como pruebas de control. Por ejemplo, al obtener la comprensión sobre los sistemas de contabilidad y de control interno referentes a efectivo, el auditor puede haber obtenido evidencia de auditoría sobre la efectividad del proceso de conciliación de bancos a través de investigaciones y observación.
29. Cuando el auditor concluye que los procedimientos realizados para obtener la comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno también proporcionan evidencia de auditoría sobre lo adecuado del diseño y efectividad de operación de las políticas y procedimientos relevantes a una particular aseveración de los estados financieros, el auditor puede utilizar esa evidencia de auditoría, siempre que sea suficiente, para soportar una evaluación del riesgo control a un nivel menos que alto.
30. Las pruebas de control pueden incluir:
- **Inspección de documento; que soportan transacciones y otros eventos para obtener evidencia de auditoría de que los controles internos han funcionado apropiadamente, por ejemplo, verificando que una transacción haya sido autorizada.**
 - Investigaciones sobre, y observación de, controles internos que no dejan rastro de auditoría, por ejemplo, determinando quién desempeña realmente cada función, no meramente quién se supone que la desempeña.

- Reconstrucción del desempeño de los controles internos, por ejemplo, la conciliación de cuentas de bancos, para asegurar que fueron correctamente realizados por la entidad.
31. **El auditor debería obtener evidencia de auditoría por medio de pruebas de control para soportar cualquier evaluación del riesgo de control que sea menos que alto. Mientras más baja la evaluación del riesgo de control, más soporte debería obtener el auditor de que los sistemas de contabilidad y de control interno están adecuadamente diseñados y funcionando en forma efectiva.**
 32. Cuando está obteniendo evidencia de auditoría sobre la operación efectiva de los controles internos, el auditor considera cómo fueron aplicados, la consistencia con que fueron aplicados durante el período y por quién fueron aplicados. El concepto de operación efectiva reconoce que pueden haber ocurrido algunas desviaciones. Las desviaciones de los controles establecidos pueden ser causadas por factores como cambios en personal clave, importantes fluctuaciones de temporada en el volumen de transacciones, y error humano. Cuando las desviaciones son detectadas el auditor hace investigaciones específicas respecto de esos asuntos, particularmente la programación de tiempos en los cambios de personal en funciones clave de control interno. El auditor entonces se asegura que las pruebas de control cubran en forma apropiada dicho período de cambio de fluctuación.
 33. En un ambiente de sistemas de información por computadora, los objetivos de pruebas de control no cambian de los de un ambiente manual; sin embargo, pueden cambiar algunos procedimientos de auditoría. El auditor puede encontrar necesario, o puede preferir, usar técnicas de auditoría con ayuda de computadoras. El uso de dichas técnicas, por ejemplo, herramientas de interrogatorio a archivos o datos de pruebas de auditoría, puede ser apropiado cuando los sistemas de contabilidad y de control interno no dan evidencia visible que documente el desempeño de los controles internos que están programados dentro de un sistema de contabilidad computarizado.
 34. **Basado en los resultados de las pruebas de control, el auditor debería evaluar si los controles internos están diseñados y funcionando según se contempló en la evaluación preliminar de riesgo de control;** la evaluación de desviaciones puede dar como resultado que el auditor concluya que el nivel evaluado de riesgo de control necesita ser revisado. En tales casos el auditor modificaría la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos planificados.

Calidad y oportunidad de la evidencia de auditoría

35. Ciertos tipos de evidencia de auditoría obtenida por el auditor son más confiables que otros. Ordinariamente, la observación del auditor provee evidencia de auditoría más confiable que meramente hacer investigaciones, por ejemplo, el auditor podría obtener evidencia de auditoría sobre la apropiada segregación de deberes al observar al individuo que aplica un procedimiento de control o haciendo investigaciones con el personal apropiado. Sin embargo, la evidencia de auditoría obtenida por algunas pruebas de control, como observación pertenece solo al momento del tiempo en que fue aplicado el procedimiento. El auditor puede decidir, por tanto, complementar estos procedimientos con otras pruebas de control capaces de proveer evidencia de auditoría sobre otros períodos de tiempo.
36. Al determinar la evidencia de auditoría apropiada para soportar una conclusión sobre riesgo de control, el auditor puede considerar la evidencia de auditoría obtenida en auditorías previas. En un trabajo continuo, el auditor estará consciente de los sistemas de contabilidad y de control interno a través del trabajo llevado a cabo previamente pero necesitará actualizar el conocimiento adquirido y considerar la necesidad de obtener evidencia de auditoría adicional de cualquier cambio de control. **Antes de apoyarse en procedimientos realizados en auditorías previas, el auditor debería obtener evidencia de auditoría que respalde esta confiabilidad.** El auditor debería tener evidencia sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de cualquier cambio en los sistemas de contabilidad y de control interno de la entidad, ya que dichos procedimientos fueron realizados y debería evaluar su impacto sobre la confiabilidad que intenta depositarles el auditor. Mientras más largo el tiempo desde que se realizaron dichos procedimientos, menos seguridad puede resultar.
37. **El auditor debería considerar si los controles internos estuvieron en uso a lo largo del período.** Si se usaron controles substancialmente diferentes en tiempos diferentes durante el período, el auditor debería considerar cada uno separadamente. Una falla en los controles internos por una porción específica del período requiere consideración por separado de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a ser aplicados a las transacciones y otros eventos de ese período.
38. El auditor puede decidir realizar algunas pruebas de control durante una visita intermedia antes del final del período. Sin embargo, el auditor no puede confiar en los resultados de dichas pruebas sin considerar la necesidad de obtener evidencia

de auditoría adicional relacionada con el resto del período. Los factores que tendrá que considerar incluye:

- Los resultados de las pruebas provisionales.
- La extensión del período restante
- Si han ocurrido cambios en los sistemas de contabilidad y de control interno durante un período restante.
- La naturaleza y monto de las transacciones y otros eventos y los saldos implicados.
- El ambiente de control, especialmente controles de supervisión.
- Los procedimientos sustantivos que el auditor planifica llevar a cabo.

Evaluación final del riesgo de control

39. **Antes de la conclusión de la auditoría, basado en los resultados de los procedimientos sustantivos y de otra evidencia de auditoría obtenida por el auditor, el auditor debería considerar si la evaluación del riesgo de control está confirmada.**

Relación entre las evaluaciones de riesgos inherente y de control

40. La administración a menudo reacciona a situaciones de riesgo inherente diseñando sistemas de contabilidad y de control interno para prevenir o detectar y corregir exposiciones erróneas y por lo tanto, en muchos casos, el riesgo inherente y el riesgo de control están altamente interrelacionados. En estas situaciones, si el auditor se decide a evaluar los riesgos inherente y de control por separado, existe la posibilidad de una inapropiada evaluación del riesgo. Como resultado, el riesgo de auditoría puede ser más apropiadamente determinado en dichas situaciones haciendo una evaluación combinada.

Riesgo de detección

41. El nivel de riesgo de detección se relaciona directamente con los procedimientos sustantivos del auditor. La evaluación del auditor del riesgo de control, junto con la evaluación del riesgo inherente, influye en la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos que deben realizarse para reducir el riesgo de detección, y por tanto el riesgo de auditoría, a un nivel aceptablemente bajo. Algún riesgo de detección estaría siempre presente aún si un auditor examinara

100 por ciento el saldo de una cuenta o clase de transacciones porque, por ejemplo, la mayor parte de la evidencia de auditoría es persuasiva y no conclusiva.

42. **El auditor debería considerar los niveles evaluados de riesgos inherente y de control al determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos requeridos para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable.** A este respecto, el auditor consideraría:
- a) la naturaleza de los procedimientos sustantivos, por ejemplo, usar pruebas dirigidas hacia partes independientes fuera de la entidad y no pruebas dirigidas hacia partes o documentación dentro de la entidad, o usar pruebas de detalles para un objetivo particular de auditoría además de procedimientos analíticos;
 - b) la oportunidad de procedimientos sustantivos, por ejemplo, realizándolos al fin del período y no en una fecha anterior; y
 - c) el alcance de los procedimientos sustantivos, por ejemplo, usar un tamaño mayor de muestra.
43. Hay una relación inversa entre riesgo de detección y el nivel combinado de riesgos inherente y de control. Por ejemplo, cuando los riesgos inherente y de control son altos, el riesgo de detección necesita estar bajo para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. Por otra parte, cuando los riesgos inherente y de control son bajos, un auditor puede aceptar un riesgo de detección más alto y aún así reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. Refiérase al Apéndice, incluido al final de esta Norma, para una ilustración de la interrelación de los componentes del riesgo de auditoría.
44. Mientras que las pruebas de control y procedimientos sustantivos son distinguibles en cuanto a su propósito, los resultados de cualesquiera de los dos tipos de procedimientos pueden contribuir al propósito del otro. Las exposiciones erróneas descubiertas al realizar los procedimientos sustantivos pueden causar que el auditor modifique la evaluación previa del riesgo de control. Refiérase al Apéndice, incluido al final de esta Norma, para una ilustración de la interrelación de los componentes del riesgo de auditoría.
45. Los niveles evaluados de riesgos inherente y de control no puede ser suficientemente bajos para eliminar la necesidad del auditor de realizar algún procedimiento sustantivo. **Sin importar los niveles evaluados de riesgo inherente y de control, el auditor debería realizar algunos procedimientos**

sustantivos para los saldos de las cuentas y clases de transacciones de carácter significativo.

46. La evaluación del auditor de los componentes del riesgo de auditoría puede cambiar durante el curso de una auditoría, por ejemplo, puede llegar información a la atención del auditor cuando realiza procedimientos sustantivos que difiera significativamente de la información sobre la que el auditor originalmente evaluó los riesgos inherente y de control. En tales casos, el auditor modificaría los procedimientos sustantivos planificados basado en una revisión de los niveles evaluados de los riesgos inherente y de control.
47. **Mientras más alta la evaluación de los riesgos inherente y de control, más evidencia de auditoría debería obtener el auditor del desempeño de procedimiento sustantivo.** Cuando tanto el riesgo inherente como el de control son evaluados como altos, el auditor necesita considerar si los procedimientos sustantivos pueden brindar apropiada evidencia suficiente de auditoría para reducir el riesgo de detección, y por tanto el riesgo de auditoría, a un nivel aceptablemente bajo. **Cuando el auditor determina que el riesgo de detección respecto de una aseveración de los estados financieros para el saldo de una cuenta o clase de transacciones de carácter significativo, no puede ser reducido a un nivel aceptablemente bajo, el auditor debería expresar una opinión calificada o una abstención de opinión.**

Riesgo de auditoría en el negocio pequeño

48. El auditor necesita obtener el mismo nivel de seguridad para expresar una opinión no calificada sobre los estados financieros tanto de entidades pequeñas como grandes. Sin embargo, muchos controles internos que serían relevantes para entidades grandes no son prácticos en el negocio pequeño. Por ejemplo, en pequeños negocios, los procedimientos de contabilidad pueden ser desarrollados por unas cuantas personas que pueden tener responsabilidades tanto de operación como de custodia, y por lo tanto faltaría la segregación de deberes puede, en algunos casos, ser cancelada por un fuerte sistema de control de la administración en el que existen controles de supervisión del dueño/gerente a causa del conocimiento personal directo de la entidad e involucramiento en las transacciones. En circunstancias donde la segregación de deberes es limitada y falta la evidencia de auditoría de los controles de supervisión, la evidencia de auditoría necesaria para soportar la opinión del auditor sobre los estados financieros puede tener que obtenerse completamente a través del desempeño de procedimientos sustantivos.

Comunicación de debilidades

49. Como resultado de obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno y de las pruebas de control, el auditor puede darse cuenta de las debilidades en los sistemas. **El auditor debería hacer saber a la administración, tan pronto sea factible y a un apropiado nivel de responsabilidad, sobre las debilidades de carácter significativo en el diseño y operación de los sistemas de contabilidad y de control interno, que hayan llegado a la atención del auditor. La comunicación a la administración de las debilidades de carácter significativo ordinariamente sería por escrito.** Sin embargo, si el auditor juzga que la comunicación oral es apropiada, dicha comunicación sería documentada en los papeles de trabajo de la auditoría. Es importante indicar en la comunicación que sólo han sido reportadas debilidades que han llegado a la atención del auditor como un resultado de la auditoría y que el examen no ha sido diseñado para determinar lo adecuado del control interno para fines de la administración.

Perspectiva del Sector Público

1. *Respecto del párrafo 8 de esta NEA, el auditor tiene que estar consciente que los "objetivos de la administración" de entidades del sector público pueden estar influenciados por intereses que se refieren a la responsabilidad pública y pueden incluir objetivos que tienen su origen en la legislación, reglamentos, ordenanzas del gobierno, y directivas ministeriales. La fuente y naturaleza de estos objetivos tienen que ser consideradas por el auditor al evaluar si los procedimientos de control interno son efectivos para propósitos de la auditoría.*
2. *El párrafo 9 de esta NEA dice que, en la auditoría de estados financieros, el auditor sólo está interesado en aquellas políticas y procedimientos dentro de los sistemas de contabilidad y de control interno que son relevantes a las aseveraciones de los estados financieros. Los auditores del sector público a menudo tienen responsabilidades adicionales, aun en el contexto de sus auditorías de estados financieros, respecto de los controles internos. Su revisión de los controles internos puede ser más amplia y más detallada que en una auditoría de estados financieros en el sector privado.*
3. *El párrafo 49 de esta NEA trata de la comunicación de las debilidades. Puede haber requerimientos adicionales para reportes para los auditores del sector público. Por ejemplo, las debilidades de control interno encontradas en los estados financieros y*

en otras auditorías pueden tener que ser reportadas a la legislatura u otro organismo gobernante.

APÉNDICE

Ilustración de la interrelación de los componentes del riesgo de auditoría

La siguiente tabla muestra cómo puede variar el nivel aceptable de riesgo de detección, basado en evaluaciones de los riesgos inherentes y de control.

		La evaluación del auditor del riesgo es:		
		Alta	Media	Baja
La evaluación del auditor del riesgo inherente	Alta	Lo más baja	Más baja	Media
	Media	Más baja	Media	Más alta
	Baja	Más alta	Más alta	Lo más baja

Las áreas sombreadas en esta tabla se refieren al riesgo de detección.

Hay una relación inversa entre el riesgo de detección y el nivel combinado de los riesgos inherente y de control. Por ejemplo, cuando los riesgos inherentes y de control son altos, los niveles aceptables del riesgo de detección necesitan ser bajos para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. Por otra parte, cuando los riesgos inherente y de control son bajos, un auditor puede aceptar un riesgo de detección más alto y aún así reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

Norma Internacional de Auditoría 6

EVALUACIÓN DE RIESGO Y

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos para obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno y sobre el riesgo de auditoría y sus componentes: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección.
2. **El auditor deberá obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno suficiente para planear la auditoría y desarrollar un enfoque de auditoría efectivo. El auditor debería usar juicio profesional para evaluar el riesgo de auditoría y diseñar los procedimientos de auditoría para asegurar que el riesgo se reduce a un nivel aceptablemente bajo.**
3. "Riesgo de auditoría" significa el riesgo de que el auditor dé una opinión de auditoría inapropiada cuando los estados financieros están elaborados en forma errónea de una manera importante. El riesgo de auditoría tiene tres componentes: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección.
4. "Riesgo inherente" es la susceptibilidad del saldo de una cuenta o clase de transacciones a una representación errónea que pudiera ser de importancia relativa, individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otras cuentas o clases, asumiendo que no hubo controles internos relacionados.
5. "Riesgo de control" es el riesgo de que una representación errónea que pudiera ocurrir en el saldo de cuenta o clase de transacciones y que pudiera ser de importancia relativa individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otros saldos o clases, no sea prevenido o detectado y corregido con oportunidad por los sistemas de contabilidad y de control interno.
6. "Riesgo de detección" es el riesgo de que los procedimientos sustantivos de un auditor no detecten una representación errónea que existe en un saldo de una cuenta o clase de transacciones que podría ser de importancia relativa, individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otros saldos o clases.
7. "Sistema de contabilidad" significa la serie de tareas y registros de una entidad por medio de las que se procesan las transacciones como un medio de mantener

registros financieros. Dichos sistemas identifican, reúnen, analizan, calculan, clasifican, registran, resumen, e informan transacciones y otros eventos.

8. El término "Sistema de control interno" significa todas las políticas y procedimientos (controles internos) adaptados por la administración de una entidad para ayudar a lograr el objetivo de la administración de asegurar, tanto como sea factible, la conducción ordenada y eficiente de su negocio, incluyendo adhesión a las políticas de administración, la salvaguarda de activos, la prevención y detección de fraude y error, la precisión e integralidad de los registros contables, y la oportuna preparación de información financiera confiable. El sistema de control interno va más allá de aquellos asuntos que se relacionan directamente con las funciones del sistema de contabilidad y comprende:

- a) "el ambiente de control" que significa la actitud global, conciencia y acciones de directores y administración respecto del sistema de control interno y su importancia en la entidad. El ambiente de control tiene un efecto sobre la efectividad de los procedimientos de control específicos. Un ambiente de control fuerte, por ejemplo, uno con controles presupuestarios estrictos y una función de auditoría interna efectiva, pueden complementar en forma muy importante los procedimientos específicos de control. Sin embargo, un ambiente fuerte no asegura, por sí mismo, la efectividad del sistema de control interno. Los factores reflejados en el ambiente de control incluyen:

- La función del consejo de directores y sus comités.
- Filosofía y estilo operativo de la administración.
- Estructura organizacional de la entidad y métodos de asignación de autoridad y responsabilidad.
- Sistema de control de la administración incluyendo la función de auditoría interna, políticas de personal, y procedimientos de segregación de deberes.

- b) "Procedimientos de control" que significa aquellas políticas y procedimientos además del ambiente de control que la administración ha establecido para lograr los objetivos específicos de la entidad.

- Los procedimientos específicos de control incluyen:
- Reportar, revisar y aprobar conciliaciones
- Verificar la exactitud aritmética de los registros
- Controlar las aplicaciones y ambiente de los sistemas de información por computadora, por ejemplo, estableciendo controles sobre:

- cambios a programas de computadora
 - acceso a archivos de datos
 - Mantener y revisar las cuentas de control y los balances de comprobación.
 - Aprobar y controlar documentos.
 - Comparar datos internos con fuentes externas de información.
 - Comparar los resultados de cuentas de efectivo, valores e inventario con los registros contables.
 - Limitar el acceso físico directo a los activos y registros
 - Comparar y analizar los resultados financieros con las cantidades presupuestadas.
9. En la auditoría de estados financieros, el auditor está interesado sólo en aquellas políticas y procedimientos dentro de los sistemas de contabilidad y de control interno que son relevantes para las aseveraciones de los estados financieros. La comprensión de los aspectos relevantes de los sistemas de contabilidad y de control interno, junto con las evaluaciones del riesgo inherente y de control y otras consideraciones, harán posible para el auditor:
- a) identificar los tipos de potenciales representaciones erróneas de importancia relativa que pudieran ocurrir en los estados financieros;
 - b) considerar factores que afectan el riesgo de representaciones erróneas substanciales; y
 - c) diseñar procedimientos de auditoría apropiados
10. Al desarrollar el enfoque de auditoría, el auditor considera la evaluación preliminar del riesgo de control (conjuntamente con la evaluación del riesgo inherente) para determinar el riesgo de detección apropiado por aceptar para las aseveraciones del estado financiero y para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos para dichas aseveraciones.

Riesgo inherente

11. **Al desarrollar el plan global de auditoría, el auditor debería evaluar el riesgo inherente a nivel del estado financiero. Al desarrollar el programa de auditoría, el auditor debería relacionar dicha evaluación a nivel de aseveración de saldos de cuenta y clases de transacciones de importancia relativa, o asumir que el riesgo inherente es alto para la aseveración.**

12. Para evaluar el riesgo inherente, el auditor usa juicio profesional para evaluar cuyos ejemplos son:

A nivel del estado financiero

- La integridad de la administración.
- La experiencia y conocimiento de la administración y cambios en la administración durante el período, por ejemplo, la inexperiencia de la administración puede afectar la preparación de los estados financieros de la entidad.
- Presiones inusuales sobre la administración, por ejemplo, circunstancias que podrían predisponer a la administración a dar una representación errónea de los estados financieros, tales como el que la industria está pasando por un gran número de fracasos de negocios o una entidad que carece de suficiente capital para continuar operaciones.
- La naturaleza del negocio de la entidad, por ejemplo, el potencial para obsolescencia tecnológica de sus productos y servicios, la complejidad de su estructura de capital, la importancia de las partes relacionadas y el número de locaciones y diseminación geográfica de sus instalaciones de producción.
- Factores que afectan la industria en la que opera la entidad, por ejemplo, condiciones económicas y de competencia identificadas por las tendencias e índices financieros, y cambios en tecnología, demanda del consumidor y prácticas de contabilidad comunes a la industria.

A nivel de saldo de cuenta y clase de transacciones

- Cuentas de los estados financieros probables de ser susceptibles a representación errónea, por ejemplo, cuentas que requirieron ajuste en el período anterior o que implican un alto grado de estimación.
- La complejidad de transacciones subyacentes y otros eventos que podrían requerir del uso del trabajo de un experto.
- El grado de juicio implicado para determinar saldos de cuenta.
- Susceptibilidad de los activos a pérdida o malversación, por ejemplo, activos que son altamente deseables y movibles como el efectivo.
- La terminación de transacciones inusuales y complejas, particularmente en o cerca del fin del período.
- Transacciones no sujetas a procesamiento ordinario.

Sistemas de contabilidad y de control interno

13. Los controles internos relacionados con el sistema de contabilidad están dirigidos a lograr objetivos como:

- Las transacciones son ejecutadas de acuerdo con la autorización general o específica de la administración.
- Todas las transacciones y otros eventos son prontamente registrados en el momento correcto, en las cuentas apropiadas y en el período contable apropiado, a modo de permitir la preparación de los estados financieros de acuerdo con un marco de referencia para informes financieros identificados.
- El acceso a activos y registros es permitido solo de acuerdo con la autorización de la administración.
- Los activos registrados son comparados con los activos existentes a intervalos razonables y se toma la acción apropiada respecto de cualquier diferencia.

Limitaciones inherentes de los controles internos

14. Los sistemas de contabilidad y de control interno no pueden dar a la administración evidencia conclusiva de que se ha alcanzado los objetivos a causa de limitaciones inherentes. Dichas limitaciones incluyen:

- El usual requerimiento de la administración de que el costo de un control interno no exceda los beneficios que se espera se deriven.
- La mayoría de los controles internos tienden a ser dirigidos a transacciones que no son de rutina.
- El potencial para error humano debido a descuido, distracción errores de juicio y la falta de comprensión de las instrucciones.
- La posibilidad de burlar los controles internos a través de la colusión de un miembro de la administración o de un empleado con partes externas o dentro de la entidad.
- La posibilidad de que una persona responsable de ejercer un control interno pudiera abusar de esa responsabilidad, por ejemplo, un miembro de la administración sobrepasando un control interno.
- La posibilidad de que los procedimientos puedan volverse inadecuados debido a cambios en condiciones, y que el cumplimiento con los procedimientos pueda deteriorarse.

Comprensión de los sistemas de contabilidad y control interno

15. Al obtener un conocimiento de los sistemas de contabilidad y de control interno para planear la auditoría, el auditor obtiene un conocimiento del diseño de los sistemas de contabilidad y de control interno, y de su operación. Por ejemplo, un

auditor puede efectuar una prueba de "rastreo", o sea, seguirle la pista a unas cuantas transacciones por todo el sistema de contabilidad. Cuando las transacciones seleccionadas son típicas de las transacciones que pasan a través del sistema, este procedimiento puede ser tratado como parte de las pruebas de control. La naturaleza y alcance de las pruebas de rastreo desarrolladas por el auditor son tales que ellas solas no proporcionarían suficiente evidencia apropiada de auditoría para soportar una evaluación de riesgo de control que sea menos que alto.

16. La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos desempeñados por el auditor para obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno variará, entre otras cosas, según:
 - El tamaño y complejidad de la entidad y de su sistema de computación.
 - Consideraciones sobre importancia relativa.
 - El tipo de controles internos implicados.
 - La naturaleza de la documentación de la entidad de los controles internos específicos.
 - Evaluación del auditor del riesgo inherente.
17. Ordinariamente, la comprensión del auditor de los sistemas de contabilidad y de control interno, que es importante para la auditoría se obtiene a través de experiencia previa con la entidad y se suplementa con:
 - a) investigaciones con la administración, personal de supervisión y otro personal apropiado en diversos niveles organizacionales dentro de la entidad, junto con referencia a la documentación, como manuales de procedimientos, descripciones de puestos y diagramas de flujos;
 - b) inspección de documentos y registros producidos por los sistemas de contabilidad y de control interno; y
 - c) observación de las actividades y operaciones de la entidad, incluyendo observación de la organización de operaciones por computadora, personal de la administración, y la naturaleza del proceso de transacciones.

Sistema de contabilidad

18. **El auditor debería obtener una comprensión del sistema de contabilidad suficiente para identificar y entender:**
 - a) **las principales clases de transacciones en las operaciones de la entidad;**

- b) cómo se inician dichas transacciones;
- c) registros contables importantes, documentos de respaldo y cuentas en los estados financieros; y
- d) el proceso contable y de informes financieros, desde el inicio de transacciones importantes y otros eventos hasta su inclusión en los estados financieros.

Ambiente de control

19. El auditor debería obtener suficiente comprensión del ambiente de control para evaluar las actitudes, conciencia y acciones de directores y administración, respecto de los controles internos y su importancia en la entidad.

Procedimientos de control

20. El auditor debería obtener suficiente comprensión de los procedimientos de control para desarrollar el plan de auditoría. Al obtener esta comprensión el auditor consideraría el conocimiento sobre la presencia o ausencia de procedimientos de control obtenido de la comprensión del ambiente de control y del sistema de contabilidad para determinar si es necesario alguna comprensión adicional sobre los procedimientos de control. Como los procedimientos de control están integrados con el ambiente de control y con el sistema de contabilidad, al obtener el auditor una comprensión del ambiente de control y del sistema de contabilidad, es probable que obtenga también algún conocimiento sobre procedimientos de control, por ejemplo, al obtener una comprensión del sistema de contabilidad referente a efectivo, el auditor ordinariamente se da cuenta de si las cuentas bancarias están conciliadas. Ordinariamente, el desarrollo del plan global de auditoría no requiere una comprensión de procedimientos de control para cada aseveración de los estados financieros en cada cuenta y clase de transacción.

Riesgo de control

Evaluación preliminar del riesgo de control

21. La evaluación preliminar del riesgo de control es el proceso de evaluar la efectividad de los sistemas de contabilidad y de control interno de una entidad para prevenir o detectar y corregir representaciones erróneas de importancia

relativa. Siempre habrá algún riesgo de control a causa de las limitaciones inherentes de cualquier sistema de contabilidad y de control interno.

22. **Después de obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno, el auditor debería hacer una evaluación preliminar del riesgo de control, al nivel de aseveración, para cada saldo de cuenta o clase de transacciones, de importancia relativa.**
23. El auditor ordinariamente evalúa el riesgo de control a un alto nivel para algunas o todas las aseveraciones cuando:
 - a) los sistemas de contabilidad y de control interno de la entidad no son efectivos; o
 - b) evaluar la efectividad de los sistemas de contabilidad y de control interno de la entidad no sería eficiente.
24. **La evaluación preliminar del riesgo de control para una aseveración del estado financiero debería ser alta a menos que el auditor:**
 - a) **pueda identificar controles internos relevantes a la aseveración que sea probable que prevengan o detecten y corrijan una representación errónea de importancia relativa; y**
 - b) **planee desempeñar pruebas de control para soportar la evaluación.**

Documentación de la comprensión o y de la evaluación del riesgo de control

25. **El auditor debería documentar en los papeles de trabajo de la auditoría:**
 - a) **la comprensión obtenida de los sistema de contabilidad y de control interno de la entidad; y**
 - b) **la evaluación del riesgo de control.** Cuando el riesgo de control es evaluado como menos que alto, al auditor debería documentar también la base para las conclusiones.
26. Pueden usarse diferentes técnicas para documentar información relativa a los sistemas de contabilidad y de control interno. La selección de una técnica particular es cuestión de juicio por parte del auditor. Son técnicas comunes, usadas solas o en combinación, las descripciones narrativas, los cuestionarios, las listas de verificación, y los diagramas de flujo. La forma y extensión de esta documentación es influenciada por el tamaño y complejidad de la entidad y la naturaleza de los sistemas de contabilidad y de control interno de la entidad.

Generalmente, mientras más complejos los sistemas de contabilidad y de control interno de la entidad y más extensos los procedimientos del auditor, más extensa necesitará ser la documentación del auditor.

Pruebas de control

27. Las pruebas de control se desarrollan para obtener evidencia de auditoría sobre la efectividad de:
- a) el diseño de los sistemas de contabilidad y de control interno, es decir, si están diseñados adecuadamente para evitar o detectar y corregir representaciones erróneas de importancia relativa; y
 - b) la operación de los controles internos a lo largo del período.
28. Algunos de los procedimientos para obtener la comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno pueden no haber sido específicamente planeados como pruebas de control pero pueden proporcionar evidencia de auditoría sobre la efectividad del diseño y operación de los controles internos relevantes a ciertas aseveraciones y, consecuentemente, servir como pruebas de control. Por ejemplo, al obtener la comprensión sobre los sistemas de contabilidad y de control interno referentes a efectivo, el auditor puede haber obtenido evidencia de auditoría sobre la efectividad del proceso de conciliación de bancos a través de investigaciones y observación.
29. Cuando el auditor concluye que los procedimientos desempeñados para obtener la comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno también proporcionan evidencia de auditoría sobre la adecuación de diseño y efectividad de operación de las políticas y procedimientos relevantes a una particular aseveración de los estados financieros, el auditor puede usar esa evidencia de auditoría, provisto que sea suficiente, para soportar una evaluación de riesgo de control a un nivel menos que alto.
30. Las pruebas de control pueden incluir:
- Inspección de documentos; que soportan transacciones y otros eventos para ganar evidencia de auditoría de que los controles internos han operado apropiadamente, por ejemplo, verificando que una transacción haya sido autorizada.
 - Investigaciones sobre, y observación de, controles internos que no dejan rastro de auditoría, por ejemplo, determinando quién desempeña realmente cada función, no meramente quién se supone que la desempeña.

- Reconstrucción del desempeño de los controles internos, por ejemplo, la conciliación de cuentas de bancos, para asegurar que fueron correctamente desempeñados por la entidad.

31. **El auditor debería obtener evidencia de auditoría por medio de pruebas de control para soportar cualquiera evaluación del riesgo de control que sea menos que alto. Mientras más baja la evaluación del riesgo de control, más soporte debería obtener el auditor de que los sistemas de contabilidad y de control interno están adecuadamente diseñados y operando en forma efectiva.**
32. Cuando está obteniendo evidencia de auditoría sobre la operación efectiva de los controles internos, el auditor considera cómo fueron aplicados, la consistencia con que fueron aplicados durante el período y por quién fueron aplicados. El concepto de operación efectiva reconoce que pueden haber ocurrido algunas desviaciones. Las desviaciones de los controles establecidos pueden ser causadas por factores como cambios en personal clave, fluctuaciones de temporada importantes en el volumen de transacciones, y error humano. Cuando las desviaciones son detectadas el auditor hace investigaciones específicas respecto de esos asuntos, particularmente la programación de tiempos en los cambios de personal en funciones clave de control interno. El auditor entonces se asegura que las pruebas de control cubran en forma apropiada dicho período de cambio de fluctuación.
33. En un ambiente de sistemas de información por computadora, los objetivos de pruebas de control no cambian de los de un ambiente manual; sin embargo, pueden cambiar algunos procedimientos de auditoría. El auditor puede encontrar necesario, o puede preferir, usar técnicas de auditoría con ayuda de computadoras. El uso de dichas técnicas, por ejemplo, herramientas de interrogatorio a archivos o datos de pruebas de auditoría, puede ser apropiado cuando los sistemas de contabilidad y de control interno no dan evidencia visible que documente el desempeño de los controles internos que están programados dentro de un sistema de contabilidad computarizado.
34. **Basado en los resultados de las pruebas de control, el auditor debería evaluar si los controles internos están diseñados y operando según se contempló en la evaluación preliminar de riesgo de control;** la evaluación de desviaciones puede dar como resultado que el auditor concluya que el nivel evaluado de riesgo de control necesita ser revisado. En tales casos el auditor modificaría la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos planificados.

Calidad y oportunidad de la evidencia de auditoría

35. Ciertos tipos de evidencia de auditoría obtenida por el auditor son más confiables que otros. Ordinariamente, la observación del auditor proporciona evidencia de auditoría más confiable que meramente hacer investigaciones, por ejemplo, el auditor podría obtener evidencia de auditoría sobre la apropiada segregación de deberes al observar al individuo que aplica un procedimiento de control o haciendo investigaciones con el personal apropiado. Sin embargo, la evidencia de auditoría obtenida por algunas pruebas de control, como observación pertenece solo al momento del tiempo en que fue aplicado el procedimiento. El auditor puede decidir, por tanto, complementar estos procedimientos con otras pruebas de control capaces de proveer evidencia de auditoría sobre otros períodos de tiempo.
36. Al determinar la evidencia de auditoría apropiada para soportar una conclusión sobre riesgo de control, el auditor puede considerar la evidencia de auditoría obtenida en auditorías previas. En un trabajo continuo, el auditor estará consciente de los sistemas de contabilidad y de control interno a través del trabajo llevado a cabo previamente pero necesitará actualizar el conocimiento adquirido y considerar la necesidad de obtener evidencia de auditoría adicional de cualquier cambios en control. **Antes de apoyarse en procedimientos desempeñados en auditorías previas, el auditor debería obtener evidencia de auditoría que soporte esta confiabilidad.** El auditor debería tener evidencia sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de cualquier cambio en los sistemas de contabilidad y de control interno de la entidad, ya que dichos procedimientos fueron desempeñados y debería evaluar su impacto sobre la confiabilidad que intenta depositarles el auditor. Mientras más largo el tiempo desde que se desempeñaron dichos procedimientos, menos seguridad puede resultar.
37. **El auditor debería considerar si los controles internos estuvieron en uso a lo largo del período.** Si se usaron controles substancialmente diferentes en tiempos diferentes durante el período, el auditor debería considerar cada uno separadamente. Una falla en los controles internos por una porción específica del período requiere consideración por separado de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a ser aplicados a las transacciones y otros eventos de ese período.
- 38 El auditor puede decidir desempeñar algunas pruebas de control durante una visita intermedia antes del final del período. Sin embargo, el auditor no puede confiar en los resultados de dichas pruebas sin considerar la necesidad de obtener

evidencia de auditoría adicional relacionada con el resto del período. Los factores que tendrá que considerar incluye:

- Los resultados de las pruebas provisionales.
- La extensión del período restante
- Si han ocurrido cambios en los sistemas de contabilidad y de control interno durante un período restante.
- La naturaleza y monto de las transacciones y otros eventos y los saldos implicados.
- El ambiente de control, especialmente controles de supervisión.
- Los procedimientos sustantivos que el auditor planea llevar a cabo.

Evaluación final del riesgo de control

39. **Antes de la conclusión de la auditoría, basado en los resultados de los procedimientos sustantivos y de otra evidencia de auditoría obtenida por el auditor, el auditor debería considerar si la evaluación del riesgo de control es confirmada.**

Relación entre las evaluaciones de riesgos inherente y de control

40. La administración a menudo reacciona a situaciones de riesgo inherente diseñando sistemas de contabilidad y de control interno para prevenir o detectar y corregir representaciones erróneas y por lo tanto, en muchos casos, el riesgo inherente y el riesgo de control están altamente interrelacionados. En estas situaciones, si el auditor se decide a evaluar los riesgos inherente y de control por separado, hay una posibilidad de una evaluación inapropiada del riesgo. Como resultado, el riesgo de auditoría puede ser más apropiadamente determinado en dichas situaciones haciendo una evaluación combinada.

Riesgo de detección

41. El nivel de riesgo de detección se relaciona directamente con los procedimientos sustantivos del auditor. La evaluación del auditor del riesgo de control, junto con la evaluación del riesgo inherente, influye en la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos que deben desempeñarse para reducir el riesgo de detección, y por tanto el riesgo de auditoría, a un nivel aceptablemente bajo. Algún riesgo de detección estaría siempre presente aún si un auditor examinara

100 por ciento el saldo de una cuenta o clase de transacciones porque, por ejemplo, la mayor parte de la evidencia de auditoría es persuasiva y no conclusiva.

42. **El auditor debería considerar los niveles evaluados de riesgos inherente y de control al determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos requeridos para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable.** A este respecto, el auditor consideraría:
- a) la naturaleza de los procedimientos sustantivos, por ejemplo, usar pruebas dirigidas hacia partes independientes fuera de la entidad y no pruebas dirigidas hacia partes o documentación dentro de la entidad, o usar pruebas de detalles para un objetivo particular de auditoría además de procedimientos analíticos;
 - b) la oportunidad de procedimientos sustantivos, por ejemplo, desempeñándolos al fin del período y no en una fecha anterior; y
 - c) el alcance de los procedimientos sustantivos, por ejemplo, usar un tamaño mayor de muestra.
43. Hay una relación inversa entre riesgo de detección y el nivel combinado de riesgos inherente y de control. Por ejemplo, cuando los riesgos inherente y de control son altos, el riesgo de detección aceptable necesita estar bajo para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. Por otra parte, cuando los riesgos inherente y de control son bajos, un auditor puede aceptar un riesgo de detección más alto y aún así reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. Refiérase al Apéndice para una ilustración de la interrelación de los componentes de los riesgos de auditoría.
44. Mientras que las pruebas de control y procedimientos sustantivos son distinguibles en cuanto a su propósito, los resultados de cualesquiera de los dos tipos de procedimientos pueden contribuir al propósito del otro. Las representaciones erróneas descubiertas al realizar los procedimientos sustantivos pueden causar que el auditor modifique la evaluación previa del riesgo de control. Refiérase al Apéndice para una ilustración de la interrelación de los componentes del riesgo de auditoría.
45. Los niveles evaluados de riesgos inherente y de control no puede ser suficientemente bajos para eliminar la necesidad del auditor de desempeñar algún procedimiento sustantivo. **Sin importar los niveles evaluados de riesgos inherente y de control, el auditor debería desempeñar algunos**

procedimientos sustantivos para los saldos de las cuentas y clases de transacciones de importancia relativa.

46. La evaluación del auditor de los componentes del riesgo de auditoría puede cambiar durante el curso de una auditoría, por ejemplo, puede llegar información a la atención del auditor cuando desempeña procedimientos sustantivos que difiera importantemente de la información sobre la que el auditor originalmente evaluó los riesgos inherente y de control. En tales casos, el auditor modificaría los procedimientos sustantivos planeados basado en una revisión de los niveles evaluados de los riesgos inherente y de control.
47. **Mientras más alta la evaluación de los riesgos inherente y de control, más evidencia de auditoría debería obtener el auditor del desempeño de procedimiento sustantivo.** Cuando tanto el riesgo inherente como el de control son evaluados como altos, el auditor necesita considerar si los procedimientos sustantivos pueden brindar apropiada evidencia suficiente de auditoría para reducir el riesgo de detección, y por tanto el riesgo de auditoría, a un nivel aceptablemente bajo. **Cuando el auditor determina que el riesgo de detección respecto de una aseveración de los estados financieros para el saldo de una cuenta o clase de transacciones de importancia relativa, no puede ser reducido a un nivel aceptablemente bajo, el auditor debería expresar una opinión calificada o una abstención de opinión.**

Riesgo de auditoría en el negocio pequeño

48. El auditor necesita obtener el mismo nivel de seguridad para expresar una opinión no calificada sobre los estados financieros tanto de entidades pequeñas como grandes. Sin embargo, muchos controles internos que serían relevantes para entidades grandes no son prácticos en el negocio pequeño. Por ejemplo, en pequeños negocios, los procedimientos de contabilidad pueden ser desarrollados por unas cuantas personas que pueden tener responsabilidades tanto de operación como de custodia, y por lo tanto faltaría la segregación de deberes o estaría severamente limitada. La inadecuada segregación de deberes puede, en algunos casos, ser cancelada por un fuerte sistema de control de la administración en el que existen controles de supervisión del dueño/gerente a causa del conocimiento personal directo de la entidad e involucramiento en las transacciones. En circunstancias donde la segregación de deberes es limitada y falta la evidencia de auditoría de los controles de supervisión, la evidencia de auditoría necesaria para soportar la opinión del auditor sobre los estados

financieros puede tener que obtenerse completamente a través del desempeño de procedimientos sustantivos.

Comunicación de debilidades

49. Como resultado de obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno y de las pruebas de control, el auditor puede darse cuenta de las debilidades en los sistemas. **El auditor debería hacer saber a la administración, tan pronto sea factible y a un apropiado nivel de responsabilidad, sobre las debilidades de importancia relativa en el diseño u operación de los sistemas de contabilidad y de control interno, que hayan llegado a la atención del auditor. La comunicación a la administración de las debilidades de importancia relativa ordinariamente sería por escrito.** Sin embargo, si el auditor juzga que la comunicación oral es apropiada, dicha comunicación sería documentada en los papeles de trabajo de la auditoría. Es importante indicar en la comunicación que sólo han sido reportadas debilidades que han llegado a la atención del auditor como un resultado de la auditoría y que el examen no ha sido diseñado para determinar la adecuación del control interno para fines de la administración.

Perspectiva del Sector Público

1. *Respecto del párrafo 8 de esta NIA, el auditor tiene que estar consciente que los "objetivos de la administración" de entidades del sector público pueden estar influenciados por intereses que se refieren a la responsabilidad pública y pueden incluir objetivos que tienen su origen en la legislación, reglamentos, ordenanzas del gobierno, y directivas ministeriales. La fuente y naturaleza de estos objetivos tienen que ser consideradas por el auditor al evaluar si los procedimientos de control interno son efectivos para propósitos de la auditoría.*
2. *El párrafo 9 de esta NIA dice que, en la auditoría de estados financieros, el auditor sólo está interesado en aquellas políticas y procedimientos dentro de los sistemas de contabilidad y de control interno que son relevantes a las aseveraciones de los estados financieros. Los auditores del sector público a menudo tienen responsabilidades adicionales, aun en el contexto de sus auditorías de estados financieros, respecto de los controles internos. Su revisión de los controles internos puede ser más amplia y más detallada que en una auditoría de estados financieros en el sector privado.*

Norma Internacional de Auditoría 401

AUDITORÍA EN UN AMBIENTE DE SISTEMAS DE INFORMACIÓN POR COMPUTADORA

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre los procedimientos que deben seguirse cuando se realiza una auditoría en un ambiente de sistemas de información computarizada (SIC)¹. Para fines de las NIAs, un ambiente SIC existe cuando está involucrada una computadora de cualquier tipo o tamaño en el procesamiento por la entidad de información financiera de importancia para la auditoría, ya sea que dicha computadora sea operada por la entidad o por una tercera parte.

2. El auditor deberá considerar cómo afecta a la auditoría un ambiente SIC.

3. El objetivo y alcance globales de una auditoría no cambia en un ambiente SIC. Sin embargo, el uso de una computadora cambia el procesamiento, almacenamiento y comunicación de la información financiera y puede afectar los sistemas de contabilidad y de control interno empleados por la entidad. Por consiguiente, un ambiente SIC puede afectar:

Los procedimientos seguidos por un auditor para obtener una comprensión suficiente de los sistemas de contabilidad y de control interno.

La consideración del riesgo inherente y del riesgo de control a través de la cual el auditor llega a la evaluación del riesgo.

El diseño y desarrollo, por el auditor de pruebas de control y procedimientos sustantivos apropiados para cumplir con el objetivo de la auditoría.

Habilidad y competencia

4. El auditor debería tener suficiente conocimiento del SIC para planear, dirigir, supervisar y revisar el trabajo desarrollado. El auditor debería considerar si se necesitan habilidades especializadas en SIC en una auditoría. Estas pueden necesitarse para:

Obtener una suficiente comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno afectados por el ambiente SIC.

¹ Este término se utiliza en esta NIA en lugar de procesamiento electrónico de datos (PED), utilizado en la NIA anterior, "Auditoría en un Entorno de PED".

Determina el efecto del ambiente SIC sobre la evaluación del riesgo global y del riesgo al nivel de saldo de cuenta y de clase de transacciones.

Diseñar y desempeñar pruebas de control y procedimientos sustantivos apropiados.

Si se necesitan habilidades especializadas, el auditor buscaría la ayuda de un profesional con dichas habilidades, quien puede pertenecer al personal del auditor o ser un profesional externo. Si se planea el uso de dicho profesional, el auditor debería obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría de que dicho trabajo es adecuado para los fines de la auditoría, de acuerdo con la NIA "Uso del Trabajo de un Experto".

Planeación

5. De acuerdo con la NIA "Evaluaciones del Riesgo y Control Interno" el auditor debería obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno, suficiente para planear la auditoría y desarrollar un enfoque de auditoría efectivo.

6. Al planear las porciones de la auditoría que pueden ser afectadas por el ambiente SIC del cliente, el auditor debería obtener una comprensión de la importancia y complejidad de las actividades del SIC y la disponibilidad de los datos para uso en la auditoría. Esta comprensión incluiría asuntos como:

La importancia y complejidad del procesamiento por computadora en cada operación importante de contabilidad. La importancia se refiere a la importancia relativa de las aseveraciones de los estados financieros afectados por el procesamiento por computadora. Se puede considerar como compleja una aplicación cuando, por ejemplo:

- El volumen de transacciones es tal que los usuarios encontrarían difícil identificar y corregir errores en el procesamiento.
- La computadora automáticamente genera transacciones o entradas de importancia relativa directamente a otra aplicación.
- La computadora desarrolla cálculos complicados de información financiera y/o automáticamente genera transacciones o entradas de importancia relativa que no pueden ser (o no son) validadas independientemente.
- Las transacciones son intercambiadas electrónicamente con otras organizaciones (como en los sistemas electrónicos de intercambio de datos-EDI) sin revisión manual para la propiedad o razonabilidad.

La estructura organizacional de las actividades SIC del cliente y el grado de concentración o distribución del procesamiento por computadora en toda la entidad, particularmente en cuanto puedan afectar la segregación de deberes.

La disponibilidad de datos. Los documentos fuente, ciertos archivos de computadora, y otro material de evidencia que pueden ser requeridos por el auditor, pueden existir por un corto período de tiempo o sólo en forma legible por computadora. El SIC del cliente puede generar reportes internos que pueden ser útiles para llevar a cabo pruebas sustantivas (particularmente procedimientos analíticos). El potencial uso de técnicas de auditoría con ayuda de computadora puede permitir una mayor eficiencia en el desempeño de los procedimientos de auditoría, o puede capacitar al auditor a aplicar en forma económica ciertos procedimientos a una población completa de cuentas o transacciones.

7. Cuando el SIC es significativo, el auditor deberá también obtener una comprensión del ambiente SIC y de si puede influir en la evaluación de los riesgos inherente y de control. La naturaleza de los riesgos y las características del control interno en ambientes SIC incluyen lo siguiente:

Falta de rastros de las transacciones. Algunos SIC son diseñados de modo que un rastro completo de una transacción, que podría ser útil para fines de auditoría, podría existir por sólo un corto período de tiempo o sólo en forma legible por computadora. Donde un sistema complejo de aplicaciones desempeña un gran número de pasos de procesamiento, puede no haber un rastro completo. Por consiguiente, los errores incrustados en la lógica de un programa de aplicaciones pueden ser difíciles de detectar oportunamente por procedimientos (usuarios) manuales.

Procesamiento uniforme de transacciones. El procesamiento por computadora procesa uniformemente transacciones iguales con las mismas instrucciones de procesamiento. Así, los errores de oficina ordinariamente asociados con el procesamiento manual son virtualmente eliminados. Por el lado contrario, la programación de errores (u otros errores sistemáticos en el hardware o software) ordinariamente darán como resultado que todas las transacciones sean procesadas incorrectamente.

Falta de segregación de funciones. Muchos procedimientos de control que ordinariamente serían desempeñados por individuos por separado en los sistemas manuales, pueden ser concentrados en SIC. Así, un individuo que tiene acceso a los programas de computadora, al procesamiento o a los datos, puede estar en posición de desempeñar funciones incompatibles.

Potencial para errores e irregularidades. El potencial para error humano en el desarrollo, mantenimiento y ejecución de SIC puede ser mayor que en los sistemas manuales, parcialmente a causa del nivel de detalle inherente a estas actividades. También, el potencial para que los individuos ganen acceso no autorizado a los datos o a la alteración de datos sin evidencia visible puede ser mayor en SIC que en los sistemas manuales.

Además, la disminución de involucramiento humano en el manejo de transacciones procesadas por SIC puede reducir el potencial para observar errores e irregularidades. Los errores o irregularidades que ocurren durante el diseño o modificación de programas de aplicación o del software de los sistemas pueden permanecer sin detectar por largos períodos de tiempo.

Iniciación o ejecución de transacciones. El SIC puede incluir la capacidad de iniciar o causar la ejecución de ciertos tipos de transacciones, automáticamente. La autorización de estas transacciones o procedimientos puede estar implícita en su aceptación del diseño del SIC y posterior modificación.

Dependencia de otros controles del procesamiento por computadora. El procesamiento por computadora puede producir reportes y otros datos de salida que son usados en el desempeño de procedimientos de control manuales. La efectividad de estos procedimientos de control manuales puede depender de la efectividad de controles sobre la integridad y precisión del procesamiento por computadora. A su vez, la efectividad y operación consistente de los controles de procesamiento de transacciones en las aplicaciones de computadora a menudo depende de la efectividad de los controles generales de SIC.

Potencial para mayor supervisión de la administración. SIC puede ofrecer a la administración una variedad de herramientas analíticas que pueden ser usadas para revisar y supervisar las operaciones de la entidad. La disponibilidad de estos controles adicionales, si se usan, pueden servir para mejorar toda la estructura de control interno.

Potencial para el uso de técnicas de auditoría con ayuda de computadora. El caso del procesamiento y análisis de grandes cantidades de datos usando computadoras puede brindar al auditor oportunidades para aplicar técnicas y herramientas generales o especializadas de auditoría con computadora en la ejecución de pruebas de auditoría.

Tanto los riesgos como los controles introducidos como resultado de estas características de SIC tienen un impacto potencial sobre la evaluación del auditor del

riesgo, y sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría.

Evaluación del riesgo

8. De acuerdo con la NIA "Evaluación del riesgo y control interno", el auditor debería hacer una evaluación de los riesgos inherente y de control para las aseveraciones importantes de los estados financieros.

9. Los riesgos inherentes y los riesgos de control en un ambiente SIC pueden tener tanto un efecto general como un efecto específico por cuenta en la probabilidad de representaciones erróneas importantes, como sigue:

Los riesgos pueden resultar de deficiencias en actividades generales de SIC como desarrollo y mantenimiento de programas, soporte al software de sistemas, operaciones, seguridad física de SIC, y control sobre el acceso a programas de utilería de privilegio especial. Estas deficiencias tenderían a tener un efecto penetrante en todos los sistemas de aplicación que se procesan en la computadora.

Los riesgos pueden incrementar el potencial de errores o actividades fraudulentas en aplicaciones específicas, en bases de datos específicas o en archivos maestros, o en actividades de procesamiento específicas. Por ejemplo, los errores no son poco comunes en los sistemas que desarrollan una lógica o cálculos complejos, o que deben manejar muchas diferentes condiciones de excepción. Los sistemas que controlan desembolsos de efectivo u otros activos líquidos son susceptibles a acciones fraudulentas por los usuarios o por personal de SIC.

10. Al surgir nuevas tecnologías de SIC, frecuentemente son empleadas por los clientes para construir sistemas de computación cada vez más complejos que pueden incluir enlaces micro a redes, bases de datos distribuidas, procesamiento de usuario final, y sistemas de administración de negocios que alimentan información directamente a los sistemas de contabilidad. Dichos sistemas aumentan la sofisticación total de SIC y la complejidad de las aplicaciones específicas a las que afectan. Como resultado, pueden aumentar el riesgo y requerir una consideración adicional.

Procedimientos de auditoría

11. De acuerdo con la NIA "Evaluaciones del riesgo y control interno" el auditor debería considerar el ambiente SIC al diseñar los procedimientos de auditoría para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

12. Los objetivos específicos de auditoría del auditor no cambian ya sea que los datos de contabilidad se procesen manualmente o por computadora. Sin embargo, los métodos de aplicación de procedimientos de auditoría para reunir evidencia pueden ser influenciados por los métodos de procesamiento por computadora. El auditor puede usar procedimientos de auditoría manual, técnica de auditoría con ayuda de computadora, o una combinación de ambos para obtener suficiente material de evidencia. Sin embargo, en algunos sistemas de contabilidad que usan una computadora para procesar aplicaciones significativas, puede ser difícil o imposible para el auditor obtener ciertos datos para inspección, investigación, o confirmación sin la ayuda de la computadora.

Capítulo 2: Análisis del Caso Práctico

Comercial Santos S.A. Relevamiento del área de transferencia de inventarios

Procesos:

1. En la Bodega Central donde llegan todas las importaciones de la Empresa, para despachar mercadería a cada uno de los 5 almacenes ubicados en la ciudad, se requiere de una Solicitud de Transferencias de Inventarios (STI), que se emite en el sistema desde cada uno de los almacenes, para lo cual se requiere necesariamente ingresar un código referencial asignado a cada Gerente de Almacén. Sin ese código la información no llega al terminal de la Bodega Central y por lo tanto no hay despacho.

Autorización.-este punto si se realiza puesto que cada Gerente de Almacén es responsable de asignar un código referencial, para que se proceda el despacho de la mercadería.

Segregación de funciones.- este componente si aplica dado a que solo el Gerente del Almacén es el encargado de realizar la transferencia de inventarios, evitando que así se duplique la disposición de los almacenes.

Monitoreo y control.- se aplica dado que a cada bodega de cada sucursal se les da un código con el cual se puede monitorear que mercadería sigue en stock dentro de las bodegas.

Registro.- este componente no aplica dado que no existen registros contables dentro de este punto.

Por todos los aspectos mencionados anteriormente encontramos que sin la previa autorización del Gerente de Almacén no se pueden acceder a los datos de mercadería que se tienen en la bodega central puesto que La identificación debe estar codificada. el gerente y este estará a cargo de la custodia fiel y eficiente de los materiales o productos porque este debe encontrarse siempre bajo la responsabilidad de una sola persona en cada almacén, así que consideramos que los controles preventivos manuales si se están aplicando a este punto.

2. Una vez recibida la STI, el Jefe de la Bodega Central imprime el documento en original y dos copias, las firma y ordena el despacho de la mercadería solicitada.

Autorización.- si se está aplicando debido a que el Gerente de Almacén es quien emite el STI y luego el Jefe de Bodega Central es quien da la orden de despacho de la mercadería.

Segregación de Funciones.- Este componente si aplica dado a que solo el Jefe de la Bodega Central es quien ordena el despacho de dicha mercadería solicitada.

Monitoreo y control.- si aplica dado que emite el STI y luego pasa al siguiente punto donde el Jefe de bodega central imprime la original y la copia y debido a esto podemos conocer por medio del sistema donde y bajo que condiciones se encuentra el inventario.

Registro.- este componente no aplica ya que no existes registros contables en este punto.

Por todos los aspectos mencionados anteriormente observamos que sin la previa firma del Jefe de Bodega Central los pedidos de las sucursales no pueden ser despachados ya que toda operación de entrada o salida del almacén requiriere documentación autorizada según sistemas existentes lo cual de muestra que los controles se aplican a este punto y existen controles detectivos.

3. El original de la STI y la primera copia es entregad a los camiones de reparto de mercaderías, quienes reciben la carga y la llevan a cada almacén. Una vez entregada la mercadería dejan la copia en el almacén que la solicito y requieren que el Gerente del Almacén firme y coloque el sello seco de recibí conforme de dicha entrega en la original, la cual es devuelta luego por el transportista a la Bodega Central, quienes la reciben solo si está la firma y el sello de cada Gerente de Almacén.

Autorización.- este componente no aplica ya que solo aquí se recibe la mercadería que va desde bodega central hasta la sucursal donde solo se pone el sello de recibido.

Segregación de Funciones.- este componente no aplica puesto que es solo un procedimiento de entrega.

Monitoreo y control.- en este aspecto podemos monitorear la mercadería ya que la primera copia se entrega a los camiones de reparto y luego ellos reciben la mercadería y esta es enviada a los almacenes y luego dejan la copia con su respectivo recibí conforme en cada almacén y es recibida solo si esta la firma del Gerente de almacén y de esta manera podemos controlar que la mercadería se haya entregado o recibido por la bodega que corresponde.

Registro.- este componente no aplica este componente no aplica ya que no existes registros contables en este punto.

Por todos los aspectos mencionados anteriormente consideramos que están cumpliendo todos los pasos del sistema puesto que sin la firma de entrega del gerente de almacén de que recibió la mercadería sin ningún faltante no se puede dar paso al siguiente paso, por lo que los procesos detectivos si se están cumpliendo en este punto ya que sin esa firma no se puede continuar con los cumplimientos de las políticas de la empresa.

4. La segunda copia se queda en la Bodega Central y con ella actualizan el auxiliar en unidades, registrando la baja respectiva.

Autorización.- no aplica dado que solo se está alimentando información.

Segregación de Funciones.- no aplica, como se explico antes solo se está ingresando información

Monitoreo y control.- no aplica, solo se está digitando información

Registro.- debido a que de esta manera con la copia se está alimentando los auxiliares en unidades y las bajas respectivas

En este punto encontramos que los controles detectivos que la empresa posee se están cumpliendo ya que una vez firmado el recibí conforme se esta alimentando la información del auxiliar de unidades haciéndole la baja respectiva a dichos productos entregados. Por lo que concluimos que dichos procesos se cumplen

5. La original es enviada al Control Central de Inventarios que es una unidad que depende de la Contraloría, quienes verifican en el sistema con todas las transacciones del día, si el total por ítem egresado por la Bodega Centrales igual al total por ítem ingresado en los almacenes, con lo cual debe haber un efecto cero por el total de transferencia a los almacenes.

Autorización.- no aplica por que se está requiriendo una aprobación para desarrollar la actividad.

Segregación de Funciones.- no aplica porque no se está delegando las responsabilidades de una acción es algo que ya viene a realizar todo el departamento de contraloría lo cual lo hace correctamente-

Monitoreo y control.- este componente si aplica ya que la información se coteja en el sistema con todas las transacciones del día entre contraloría y la central de inventario, la cual la saldo debería quedar cero.

Registro.- este componente no aplica ya que no existes registros contables en este punto.

En este punto los controles detectivos se realizan acorde al plan de trabajo de la empresa donde se registran las órdenes de despacho previamente confirmado por lo cual determinamos que en este punto los controles se cumplen en su totalidad.

6. Si al final del día el Control Central detecta una diferencia en algún ítem, ubican donde se originó la diferencia y envían un correo a la parte que no hizo el ingreso o egreso, solicitando que se lo realice.

Autorización.- no aplica dado que no se está dando una confirmación a ningún requerimiento

Segregación de Funciones.- no aplica porque no se está delegando la función de monitorear el error hasta su respectivo ajuste , solo se está informando de la diferencia y de su pronta corrección

Monitoreo y control.- aplica de forma ineficiente dado que se hace todo el proceso de la diferencia y se rastrea el origen del error pero no se sigue el cumplimiento del proceso hasta la corrección del mismo, mas no el seguimiento de su corrección.

Registro.- aplica de manera deficiente por lo que si bien es cierto se ubica donde origina la diferencia, se envía una notificación de que existe tal diferencia pero no se monitorea que dichos diferencias sean ajustadas contablemente.

En el este punto encontramos fallas en el control ya que Cuando se detecten faltantes o sobrantes de los productos se elaborarán los expedientes correspondientes y se contabilizarán inmediatamente, tramitándose y aprobándose dentro de los términos establecidos. Por lo que determinamos que los controles detectivos tienen falencias en este punto

7. Posteriormente Control Central sigue con la revisión de los días posteriores y ellos entienden que los cambios han sido realizados.

Autorización.- no aplica, porque no se esta aprobando o desaprobando ninguna acción

Segregación de funciones.- no aplica ya que no se esta delegando a ningún individuo en este punto

Monitoreo y control.- se efectúa de forma deficiente puesto que Contraloría debe asegurarse de que los ingresos de almacenes posteriores corresponden a la orden no registrada y que previamente fue detectada.

Registro.- este componente no aplica ya que no existes registros contables en este punto.

Capítulo 3: Conclusiones y Recomendaciones

Conclusiones

El control interno se define como: "Está representado por el conjunto de políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad".

El Contador Público y/o cualquier profesional deben efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente en la empresa que examina, con el fin básico de determinar la confianza que puede asignar a cada fase y actividad del negocio, para precisar la naturaleza, alcance y oportunidad que ha de dar a sus pruebas de auditoría.

En el caso de Comercial Santos, después que los auditores prepararon un diagrama de flujo mas otras descripciones como por ejemplo indagaciones al personal de la entidad, inspección de documentos y la observación de actividades del control interno, entre otras los terminaron que las falencias se originan en los puntos 6 y 7 donde solo se envía una notificación del error vía de los inventarios vía correo electrónico sin que haya un monitoreo que va desde la notificación de esa diferencia en los saldos hasta la respectiva corrección determinándose que no se ha puesto en práctica de forma correcta los controles. Este error indica que no se han separado bien las funciones.

De acuerdo al análisis anteriormente realizado llegamos a la conclusión de que no vamos a confiar en el control interno de la cuenta de inventarios que posee Comercial Santos S.A., y debido a esto deberemos coger un número mayor de muestras y disminuir el nivel de la materialidad lo que nos lleva a realizar un número mayor de pruebas de tipo sustantivas.

Recomendaciones

En Mérito a los Comentarios y Conclusiones expuestos en el presente Control Interno y con el propósito de contribuir a la adecuada Gestión de COMERCIAL SANTOS S.A. se considera pertinente formular las recomendaciones relacionadas las mismas que se detallan a continuación:

- Implementar la actualización y registro del Inventario Físico de los Bienes mediante una comisión y propiciar la aprobación los nuevos registros y las bajas de manera acumulada y comunicar el cumplimiento a la normativa existente al respecto.

- Formular a inicios de cada año la actualización de los documentos técnico administrativos siguientes: Inventario Físico de Bienes e Inventario de Bienes de Almacén.
- La Dirección de Comercial Santos deberá propiciar a que los archivos como documentos emitidos, Decretos, Directivas, Resoluciones, Manuales y otros tengan la correlación y archivo correspondiente.
- La Dirección de Comercial Santos deberá garantizar la custodia de los documentos fuente de ejecución de los Planes Anuales de Trabajo, libros de control de asistencia, inventarios de bienes muebles e inmuebles, resoluciones y decretos, sustento de gastos e ingresos y otros de importancia.

Bibliografía

- NEC
- NIC
- NIA
- Búsquedas via internet
<http://www.monografias.com/trabajos15/auditoria-interna/auditoria-interna.shtml>
<http://www.buenastareas.com/temas/coso-1/0>
<http://www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/fin/ctrlint hf.htm>

Parte Complementaria

Nombre de la Compañía Comercial Santos S.A.

Subsidiaria o División _____

Localización o Departamento _____

Fecha(s) de Toma de Inventario 29 / 12 / 09 Fecha(s) de Observación 29 / 12 / 09

Representante(s) de D&E Gabriela Demera

Representante de la Compañía a cargo del inventario (o departamento) Jefferson Andrade

Fomulario para Observación Física del Inventario

Los propósitos de la observación del inventario físico son determinar que (1) el inventario existe físicamente, (2) las cantidades declaradas representan razonablemente las cantidades reales en existencia a la fecha de la observación, y (3) el inventario se encuentra en una condición útil y vendible (e.g., ni dañado ni obsoleto).

Instrucciones

Esta lista de recordatorio cubre la información obtenida y las técnicas de auditoría usualmente empleadas durante una observación física de inventario, incluyendo pruebas de los registros de inventario perpetuos. La lista de recordatorio no es una lista exhaustiva de consideraciones para todas las observaciones. Cuando se considera apropiado, la complementan procedimientos adicionales.

Algunas preguntas pueden ser inapropiadas para ciertas observaciones. Las preguntas que no se apliquen se deben designar N/A (no aplicable). Una respuesta "no" debe explicarse al margen o en un anexo adjunto con referencia a la pregunta correspondiente.

Cada representante de D&E responsable de una localización o departamento prepara una lista de recordatorio y la completa antes de abandonar el lugar del inventario. Esta lista se puede usar en lugar de un memorando de observación de inventario físico.

Descripción General del Inventario (indique las que se apliquen)

Tipos de inventario:	Materia Prima	<input type="checkbox"/>	Prod. en Proceso	<input type="checkbox"/>
	Productos Terminados	<u> x </u>	Other	<u> </u>

Categorías Especiales de Inventario (obtenga los particulares para seguimiento en la auditoría):

En la planta—	mercancía facturada sin embarcar	<input type="checkbox"/>
	mercancía recibida sin facturar	<input type="checkbox"/>
	inventario retenido para otros	<input type="checkbox"/>
	consignaciones recibidas	<input type="checkbox"/>

Fuera de la planta—	mercancías en locales externos	<input type="checkbox"/>
	mercancías en tránsito a clientes o de proveedores	<input type="checkbox"/>
	consignaciones enviadas	<input type="checkbox"/>

Clases Especiales de Inventarios:

Obsoletos	<input type="checkbox"/>	Existencia excesiva	<input type="checkbox"/>	Dañados	<input type="checkbox"/>
Sobrantes de producción	<input type="checkbox"/>	Modelos de ingeniería	<input type="checkbox"/>	Ordenes especiales	<input type="checkbox"/>

Dé los particulares de cualquier clase listada arriba:

Instrucciones de Inventario

(1) Se prepararon instrucciones adecuadas por escrito cubriendo cada fase de los procedimientos del inventario físico? (Describa cualquier deficiencia notada, si la hay.)

Si	No	Explicación
<input type="checkbox"/>	x	Se contó el 100% del inventario que estaban ordenados por cajas y referencias de una forma que agilitó el proceso.

Obtenga una copia de las instrucciones para los papeles de trabajo y considere lo siguiente al evaluar si son adecuadas:

- (a) Nombres de las personas que redactaron y aprobaron las instrucciones.
- (b) Fechas y horas de la toma del inventario.
- (c) Nombres de las personas responsables de supervisar la toma del inventario.
- (d) Planes para arreglar y segregar el inventario, incluyendo las precauciones tomadas para dirigir los productos en proceso a los puntos de corte.
- (e) Precauciones para controlar las recepciones y embarques durante el período de toma del inventario y, si la planta no se cierra, precauciones para manejar los movimientos de inventario.
- (f) Instrucciones para anotar la descripción de las partidas y cómo se determinarán las cantidades (e.g., conteo, pesaje u otra medición).
- (g) Instrucciones para identificar partidas obsoletas, dañadas y de movimiento lento.
- (h) Instrucciones para usar etiquetas de inventario y hojas de conteo (incluyendo su distribución, recolección y control).
- (i) Planes para determinar las cantidades en localizaciones fuera de la Compañía.
- (j) Instrucciones para la revisión y aprobación del inventario por los jefes de departamentos u otro personal de supervisión.
- (k) Método para transcribir los conteos originales a las hojas o sumarios finales del inventario.

(2) Observó el personal de la Compañía las instrucciones del inventario?

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	N/A
x	<input type="checkbox"/>	

(3) Estaban las partidas arregladas en una forma ordenada antes del inventario para facilitar el conteo?

(4) Estaban segregados apropiadamente los tipos, las categorías especiales y las clases especiales de inventario para facilitar su inclusión / exclusión apropiada de los conteos físicos?

(5) Estaban las cuadrillas del inventario supervisadas adecuadamente?

Procedimientos de Conteo de la Compañía

(6) Se asignaron las cuadrillas de inventario a contar materiales de los cuales normalmente son responsables?

Si no, estaban las cuadrillas familiarizadas con el inventario?

(7) Procedieron los contadores en una forma sistemática y ordenada?

(8) Se les negó a las cuadrillas de inventario consultar los registros perpetuos durante el conteo? Comparará alguien posteriormente los conteos con los registros perpetuos e investigará las diferencias?

(9) Fueron verificados los conteos o las partidas de inventario recontadas por personas ajenas a las que hicieron los conteos originales?

Se les negó consultar los conteos originales?

(10) Se determinaron todas las cantidades por conteo físico real? Si no, describir los métodos utilizados para la estimación de volúmenes.)

(11) Si el inventario de productos en proceso es significativo, indique cómo se determinó el porcentaje de terminación y cómo se aplicarán la mano de obra y los gastos indirectos de producción.

x	<input type="checkbox"/>	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	N/A
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	N/A
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	N/A
x	<input type="checkbox"/>	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	N/A
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	N/A
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	N/A
x	<input type="checkbox"/>	
N/A		

	Si	No	Explicación
(12) Si se hicieron recuentos parciales previos, se consignaron en las etiquetas las recepciones y retiros subsecuentes, o se controlaron mediante otros procedimientos efectivos?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	N/A
(13) Se usaron y controlaron las etiquetas de inventario prenumeradas? (Si no se usaron etiquetas, describa los métodos utilizados, incluyendo los procedimientos usados para asegurar que todas las partidas de inventario fueron contadas.)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	N/A
(14) Representan los conteos, tal como han sido registrados, las cantidades finales que se han de usar en los listados del inventario? (Si no es así, explique la naturaleza de los cambios esperados por embarques, recepciones, etc. subsiguientes.)	x	<input type="checkbox"/>	
Procedimientos de Corte			
(15) Incluyeron los procedimientos del cliente la acumulación de la información de corte?	x	<input type="checkbox"/>	
(16) Se suspendió la producción durante la toma del inventario? (Si no, describa los procedimientos utilizados para controlar el movimiento de materiales.)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	N/A
(17) Se suspendieron las operaciones de embarque y recepción durante la toma del inventario? (Si no, describa los procedimientos empleados para asegurar un corte exacto.)	x	<input type="checkbox"/>	
(18) Se segregaron apropiadamente las partidas en las áreas de embarque y recepción entre partidas a ser inventariadas y las que no se iban a inventariar?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	N/A
(19) Si la Compañía tiene inventarios en más de un local, describa los procedimientos para controlar las recepciones y embarques entre plantas durante el período de inventario.	N/A		
Obsolescencia y Salvaguarda			
(20) Describa brevemente los procedimientos de la Compañía para identificar las partidas obsoletas y de movimiento lento.	El inventario de mercaderías es de alta rotación debido a que sirve de plan de contingencia para el caso de que el inventario de otra promoción vigente se agoten		
(21) Describa brevemente las deficiencias notadas (si hay) en la salvaguarda física sobre las partidas de inventario.	N/A		

Procedimientos de Conteos de Prueba

- (22) Se observaron efectivamente los procedimientos de conteo y registro?
- (23) Se hicieron conteos de prueba independientes y se listaron en los papeles de trabajo (e.g., usando el Formulario U209 de EY)?
- (24) Se hicieron otros conteos aparte de los que se listaron?

	X	<input type="checkbox"/>	
	X	<input type="checkbox"/>	
	X	<input type="checkbox"/>	
<p>Nota: El propósito principal de hacer conteos de prueba es verificar la exactitud de las cantidades y descripciones del cliente; los propósitos principales de registrar los conteos de prueba son controlar las cantidades usadas en valorar el inventario físico y documentar las excepciones. Por ende, no es necesario registrar todos los conteos de prueba realizados.</p>			
<p>(25) Se encontraron errores como resultado de tales pruebas? Si se observaron muchos errores, volvió el personal de la Compañía a contar las áreas involucradas?</p> <p>Revisamos nosotros subsiguientemente el(las) área(s) recontada(s) para la aprobación final?</p>	<input type="checkbox"/>	x	se encontraron errores
	X	<input type="checkbox"/>	
<p>(26) Se hicieron pruebas para asegurar el registro apropiado de la descripción, el estado de terminación y las unidades de medición del inventario?</p>	X	<input type="checkbox"/>	
<p>(27) Se hizo una revisión para asegurar que todas las partidas habían sido etiquetadas o controladas en alguna otra forma? (Describe brevemente nuestros procedimientos si la Compañía no usó etiquetas.)</p>	X	<input type="checkbox"/>	

Flujograma de Comercial Santos S.A.

