

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y CONTABLES**

**GUÍA PARA LA APLICACIÓN DE PROCEDIMIENTOS DE
AUDITORÍA FINANCIERA PARA COMPAÑÍAS COMERCIALES
QUE UTILIZAN NORMAS INTERNACIONALES DE
INFORMACIÓN FINANCIERA**

**DISERTACIÓN DE GRADO PREVIA LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO
DE INGENIERO COMERCIAL**

RICARDO MAURICIO FREIRE CEPEDA

DIRECTOR: DR. FRANCISCO QUISIGUIÑA

QUITO, ENERO 2013

DIRECTOR DE DISERTACIÓN:

Dr. Francisco Quisiguiña

INFORMANTES:

Ing. Mariano Merchán

Ing. Idrián Estrella

INTRODUCCIÓN, 1

1. ANTECEDENTES DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA, 3

- 1.1. DESCRIPCIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA, 3
 - 1.1.1. Creación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 3
 - 1.1.2. Objetivos del IASB, 6
 - 1.1.3. Estructura y funciones, 7
 - 1.1.4. Consejo de Seguimiento, 8
 - 1.1.5. Fundación IFRS (anteriormente Fundación ASC), 10
 - 1.1.6. Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés), 10
 - 1.1.7. Proceso de elaboración de una norma, 11
- 1.2. FUNDAMENTOS DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA - NIIF, 14
 - 1.2.1. Marco conceptual, 14
 - 1.2.1.1. Usuarios y sus necesidades de información, 14
 - 1.2.1.2. Objetivo de los estados financieros, 17
 - 1.2.1.3. Situación financiera, desempeño y cambios en la posición financiera, 18
 - 1.2.1.4. Notas y cuadros complementarios, 20

2. ESTUDIO DE LAS NIIF QUE APLICAN A COMPAÑÍAS COMERCIALES, 21

- 2.1. DESCRIPCIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF), 21
 - 2.1.1. Hipótesis fundamentales, 22
 - 2.1.1.1. Base de acumulación (o devengo), 22
 - 2.1.1.2. Hipótesis de negocio en marcha, 23
 - 2.1.2. Características cualitativas de los estados financieros, 23
 - 2.1.2.1. Comprensibilidad, 24
 - 2.1.2.2. Relevancia, 24
 - 2.1.2.3. Materialidad o Importancia relativa, 26
 - 2.1.2.4. Fiabilidad, 27
 - 2.1.2.5. Representación fiel, 28
 - 2.1.2.6. La esencia sobre la forma, 29
 - 2.1.2.7. Neutralidad, 29
 - 2.1.2.8. Prudencia, 30
 - 2.1.2.9. Integridad, 31
 - 2.1.2.10. Comparabilidad, 31
 - 2.1.3. Restricciones a la información relevante y fiable, 33
 - 2.1.3.1. Oportunidad, 33

- 2.1.3.2. Equilibrio entre costo y beneficio, 33
 - 2.1.3.3. Equilibrio entre características cualitativas, 34
 - 2.1.3.4. Imagen fiel / Presentación razonable, 35
 - 2.1.4. Elementos de los estados financieros, 35
 - 2.1.4.1. Situación financiera, 36
 - 2.1.4.2. Activos, 38
 - 2.1.4.3. Pasivos, 41
 - 2.1.4.4. Patrimonio neto, 44
 - 2.1.4.5. Resultados, 46
 - 2.1.4.6. Ingresos, 48
 - 2.1.4.7. Gastos, 50
 - 2.2. DESCRIPCIÓN DE LOS PRINCIPALES CAMBIOS RESPECTO DE LOS PCGA ANTERIORES CON LAS NIIF, 51
 - 2.2.1. Adopción por primera vez de las NIIF, 52
 - 2.2.2. Exenciones aplicables por la Adopción por primera vez de NIIF, 53
 - 2.2.3. Políticas contables, 54
 - 2.2.4. Estimaciones, 55
 - 2.2.5. Inventarios, 55
- 3. DIAGNÓSTICO ACTUAL DE LAS NIIF Y LA AUDITORÍA EN EL ECUADOR, 58**
- 3.1 CONTEXTO LEGAL, 58
 - 3.1.1. Implementación de NIIF, 58
 - 3.1.2. Obligación de contratar servicios de auditoría financiera externa, 61
 - 3.1.3. Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (NIAA), 62
 - 3.1.4. Escepticismo profesional, 64
 - 3.1.5. Documentación de auditoría, 65
 - 3.1.6. Riesgos, 66
 - 3.1.7. Proceso de la auditoría financiera, 68
 - 3.1.7.1. Planificación, 69
 - 3.1.7.2. Consideraciones Adicionales para compromisos iniciales, 70
 - 3.1.7.3. Estrategia general de auditoría, 71
 - 3.1.7.4. Plan de auditoría, 72
 - 3.1.7.5. Cambios significativos que se detecten durante el compromiso a la estrategia general o al plan de auditoría, 72
 - 3.1.7.6. Procedimientos de evaluación del riesgo y actividades relacionadas, 73
 - 3.1.7.7. Conocimiento de la entidad y su ambiente incluyendo el control interno, 74
 - 3.1.7.8. Objetivos, estrategias y riesgos de negocios relacionados, 75
 - 3.1.7.9. Determinar la importancia relativa al planear la auditoría, 76
 - 3.1.7.10. Selección y aplicación de las políticas contables de la Entidad, 78
 - 3.1.7.11. Medición y revisión del desempeño financiero de la entidad, 79
 - 3.1.7.12. Control Interno, 80
 - 3.1.7.13. Identificar y evaluar los riesgos de error material, 86
 - 3.1.7.14. Riesgos que requieren especial consideración de auditoría, 88
 - 3.1.7.15. Procedimientos analíticos, 89

- 3.1.7.16. Determinar la materialidad, 90
 - 3.1.7.17. Procedimientos, 92
 - 3.1.7.18. Procedimientos sustantivos, 92
 - 3.1.7.19. Procedimientos sustantivos que respondan a los riesgos significativos, 94
 - 3.1.7.20. Adecuada presentación y revelación, 95
 - 3.1.7.21. Evaluación de si la evidencia de auditoría es suficiente y apropiada, 95
 - 3.1.7.22. Negocio en marcha, 96
 - 3.1.7.23. Estimaciones contables, 97
 - 3.1.7.24. Hechos Posteriores, 98
 - 3.1.7.25. Representaciones de la Administración, 99
 - 3.1.7.26. Informe sobre los Estados Financieros, 100
- 3.2. MARCO INVESTIGATIVO, 102**
- 3.2.1. Metodología, 102
 - 3.2.1.1. Modalidad de investigación, 102
 - 3.2.1.2. Universo, 103
 - 3.2.1.3. Método de muestreo, 104
 - 3.2.1.4. Procesamiento de datos, 105
 - 3.2.1.5. Aplicación de documentos, 106
 - 3.2.1.6. Análisis y tabulación de encuestas a firmas de auditoría, 106
 - 3.2.1.7. Análisis de los resultados, 118
- 4. APLICACIÓN DE LA GUÍA DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA FINANCIERA PARA COMPAÑÍAS COMERCIALES QUE UTILIZAN NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA, 120**
- 4.1. PROCESO DE LA AUDITORÍA FINANCIERA DE ACUERDO A NIIF, 120**
- 4.1.1. Acordar los términos del compromiso de auditoría, 121
 - 4.1.2. Planificación, 121
 - 4.1.2.1. Estrategia general de auditoría, 123
 - 4.1.2.2. Conocimiento de la Entidad, 124
 - 4.1.2.3. Cambios significativos que se detecten durante el compromiso a la estrategia general o al plan de auditoría, 124
 - 4.1.2.4. Procedimientos de evaluación del riesgo y actividades relacionadas, 125
 - 4.1.2.5. Conocimiento de la Entidad y su Ambiente, 126
 - 4.1.2.6. Procedimientos analíticos, 135
 - 4.1.2.7. Control Interno, 139
 - 4.1.2.8. Determinación de la Materialidad, 149
 - 4.1.2.9. Evaluación de riesgos, 157
 - 4.1.2.10. Factores de Riesgo de Fraude, 158
 - 4.1.2.11. Violación de los Controles por Parte de la Administración, 160
 - 4.1.2.12. Vincular los Riesgos con un Saldo de Cuenta, Clase de Transacción o Revelación Material, 160
 - 4.1.2.13. Valoración y significatividad, 163
 - 4.1.2.14. Efecto del Riesgo Inherente, 164
 - 4.1.2.15. Efecto del Riesgo de Control, 165
 - 4.1.2.16. Efecto de Riesgo de Detección, 165

- 4.1.2.17. Cómo determinar el Riesgo Inherente, 169
- 4.1.2.18. La naturaleza de las transacciones contables, 171
- 4.1.2.19. Cómo determinar el Riesgo de Control, 171
- 4.1.2.20. Ejemplo de evaluaciones de riesgo, 172
- 4.1.2.21. Evaluación del Riesgo Inherente, 173
- 4.1.2.22. Evaluación del Riesgo de Control, 173
- 4.1.2.23. Riesgo de Detección, 174
- 4.1.2.24. Alcance de los procedimientos de auditoría, 174
- 4.1.2.25. Determinación de pruebas de controles a través de eficacia operativa, 178
- 4.1.3. Ejecución, 180
 - 4.1.3.1. Realizar procedimientos analíticos finales, 180
 - 4.1.3.2. Definir respuestas del auditor a los riesgos evaluados, establecer los procedimientos a realizarse, 181
 - 4.1.3.3. Evaluar la evidencia de auditoría, 183
 - 4.1.3.4. Considerar el negocio en marcha, 187
 - 4.1.3.5. Evaluar los errores identificados durante la auditoría, 189
 - 4.1.3.6. Revisar los Hechos Posteriores, 191
 - 4.1.3.7. Representaciones de la Administración, 191
 - 4.1.3.8. Adopción por primera vez de Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF, 193
 - 4.1.3.9. Ciclos de negocio, 198
- 4.1.4. Comunicación, 223

5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES, 281

- 5.1. CONCLUSIONES, 281
- 5.2. RECOMENDACIONES, 283

BIBLIOGRAFÍA, 285

ANEXOS, 287

ÍNDICE DE CUADROS

- Cuadro N° 1.- Estructura y Funciones del IASB, 8
- Cuadro N° 2.- Proceso de Elaboración de una norma, 12
- Cuadro N° 3.- Obligación de Contratar Servicios de Auditoría Externa, 62
- Cuadro N° 4.- Proceso de Auditoría Financiera, 68
- Cuadro N° 5.- Tamaño de Muestra, 104
- Cuadro N° 6.- Técnicas e Instrumentos de Investigación, 105
- Cuadro N° 07.- ¿Ha efectuado trabajos de auditoría?, 107
- Cuadro N° 08.- Existencia de Dificultades en el proceso de auditoría, 108
- Cuadro N° 09.- Fases de Auditoría con Dificultades, 109
- Cuadro N° 10.- Conocimiento de los principales cambios en Auditoría según NIIFs, 110
- Cuadro N° 11.- Existencia de Guía de aplicación de procedimientos de auditoría de acuerdo a NIIF para compañías comerciales, 111
- Cuadro N° 12.- Factibilidad de la elaboración de una guía de procedimientos de auditoría según NIIF para compañías comerciales, 112
- Cuadro N° 13.- Mayor eficiencia a través de una guía de aplicación de procedimientos de auditoría según NIIF para compañías comerciales, 114
- Cuadro N° 14.- Empleo de la guía de aplicación de procedimientos de auditoría de acuerdo a NIIF para compañías comerciales, 115
- Cuadro N° 15.- Resultados más eficaces con la aplicación de una guía de auditoría de acuerdo a NIIF para compañías comerciales, 116
- Cuadro N° 16.- Beneficia a la firma auditora la aplicación de una guía de procedimientos de auditoría de acuerdo a NIIF para compañías comerciales, 117
- Cuadro N° 17.- Cálculo de Materialidad, 156
- Cuadro N° 18.- Matriz de Valoración y Significatividad, 163

- Cuadro N°19.- Matriz de riesgo de detección y pruebas sustantivas, 166
- Cuadro N°20.- Estrategia de la auditoría para el componente Inventarios, 172
- Cuadro N°21.- Procedimientos para efectivo y equivalentes, 199
- Cuadro N°22.- Procedimientos para cuentas por cobrar, 202
- Cuadro N°23.- Procedimientos para inventarios, 205
- Cuadro N°24.- Procedimientos para Propiedad, Planta y Equipo, 209
- Cuadro N°25.- Procedimientos para cuentas por pagar, 212
- Cuadro N°26.- Procedimientos para patrimonio, 215
- Cuadro N°27.- Procedimientos para ingresos, 218
- Cuadro N°28.- Procedimientos para costo de ventas, 221
- Cuadro N°29.- Procedimientos para gastos, 222

RESUMEN EJECUTIVO

La adopción de Normas Internacionales de información Financiera - NIIF, significa un reto importante para los auditores, el propósito de la investigación es conocer los principales cambios para auditoría de empresas comerciales y presentar una guía para que el proceso de auditoría se desarrolle de manera eficaz y eficiente.

En el capítulo I se realizó una descripción de los antecedentes de las NIIF, considerando su evolución, los procesos que se siguen para la publicación de las normas y el marco conceptual de las NIIF.

En el capítulo II se desarrolló una investigación descriptiva de las características de los estados financieros y ciertos principios esenciales, además de una descripción de los cambios que representan las NIIF. Continuando con el capítulo III en el cual se explican las fases del proceso de la auditoría financiera y se realizó una metodología de investigación exploratoria, descriptiva y explicativa empleando cuestionarios a los agentes implicados en el proceso de auditoría.

En el capítulo IV se desarrolla la guía con una descripción de los procedimientos a seguirse desde que se acuerdan los términos de la auditoría hasta la comunicación de los resultados, considerando los cambios que representan las NIIF en cada fase. Para finalizar en el capítulo V se presentan las conclusiones y recomendaciones de la investigación.

INTRODUCCIÓN

Actualmente la tendencia global del mundo de los negocios es la apertura de los mercados y la movilidad de capitales en búsqueda de inversiones rentables. A raíz de esta apertura se hace necesario el requerimiento de una mejor calidad de información y de manera estandarizada para que pueda ser interpretada de una misma manera por distintos usuarios a nivel mundial. Es así que cada vez más países en el mundo están adoptando Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF como requerimiento para la presentación de los estados financieros. Y de igual manera compañías que tienen operaciones internacionales, estructuras organizacionales complejas y gran nivel competitivo han visto a las NIIF como una oportunidad para mejorar sus estructuras de reporte.

El contar con una entidad independiente que de una opinión sobre la razonabilidad del cumplimiento de los Estados Financieros con un marco contable es una necesidad con cada vez mayor relevancia, más aún cuando en los últimos años los principales mercados financieros han tenido un importante grado de volatilidad y desconfianza de los inversionistas. Además existen beneficios al tener información financiera de mayor calidad para la toma de decisiones por parte de la propia administración, para el cumplimiento con requerimientos de entidades regulatorias y búsqueda de financiamiento de las operaciones.

En el Ecuador se estableció al año 2012 como fecha límite para la adopción de NIIF. Por su dificultad y al abarcar ciertos conceptos nuevos, será común encontrar problemas en los primeros años de la adopción de los estándares contables.

La adopción de NIIF es un cambio necesario y obligatorio para las compañías reguladas por la Superintendencia de Compañías del Ecuador, la industria del comercio es una de las principales industrias del país, por lo que el estudio se enfoca en este tipo de compañías.

La auditoría, al ser un servicio, el principal recurso es el capital humano, de su capacitación y conocimiento dependerá el cumplimiento de la auditoría de acuerdo a Normas Internacionales de Auditoría. Uno de los objetivos es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, al auditar una compañía que adopte NIIF serán necesarios mayores recursos a lo largo del proceso de auditoría para obtener evidencia que cumpla con estas condiciones.

Razones por las cuales se propone el uso de una guía para la aplicación de procedimientos de auditoría. Misma que servirá para el desarrollo de la práctica profesional de manera eficaz y eficiente considerando los cambios en la normativa contable y su impacto en los estados financieros a lo largo del proceso, contribuyendo al juicio profesional del auditor y al cumplimiento de los objetivos de la auditoría.

1. ANTECEDENTES DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA

1.1. DESCRIPCIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA.

1.1.1 Creación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB)

Por los proceso globalizadores que estaban en pleno auge en la década de los años 70's se venía generando la necesidad de contar con una normativa contable que mejore el entendimiento de los estados financieros de compañías de distintos países. Es así que en vista a la amplitud de criterios contables entre los distintos países, en el año 1973 se estableció el comité de Normas Internaciones de Contabilidad (IASC por sus siglas en inglés) por medio de un acuerdo entre Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, Holanda, Reino Unido, Irlanda y Estados Unidos con el objetivo de desarrollar una normativa que tenga aceptación a nivel mundial y también para mejorar la calidad información financiera.

El IASC se creó con la misión de reducir tales diferencias por medio de la búsqueda de la armonización entre las regulaciones, normas contables y procedimientos relativos a la preparación y presentación de los estados financiero. Según este organismo esta armonización más amplia puede perseguirse mejor si los esfuerzos se centran en los estados financieros que se

preparan con el propósito de suministrar información que es útil para la toma de decisiones económicas.

El Consejo del IASC cree que los estados financieros preparados para tal propósito cubren las necesidades comunes de la mayoría de los usuarios. Esto es porque casi todos los usuarios toman decisiones económicas, como por ejemplo las siguientes:¹

- a. Decidir si comprar, mantener o vender inversiones financieras de capital;
- b. Evaluar el comportamiento o la actuación de los administradores;
- c. Evaluar la capacidad de la entidad para satisfacer los pagos y suministrar otros beneficios a sus empleados;
- d. Evaluar la seguridad de los fondos prestados a la entidad;
- e. Determinar políticas impositivas;
- f. Determinar las ganancias distribuibles y los dividendos;
- g. Preparar y usar las estadísticas de la renta nacional; o
- h. Regular las actividades de las entidades.

Por otra parte los modelos contables mayormente utilizados se basaban tomando el costo histórico para la valuación, sin embargo en la práctica y realizando comparaciones con situaciones reales dicho modelo del costo histórico puede no necesariamente llegar a ser el más adecuado y por lo tanto se podrían llegar a tomar decisiones erróneas.

¹ Cfr. IASC. (1989). *Marco Conceptual para la preparación y presentación de Estados Financieros*. p. 4

Con el apoyo de la Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés) el IASC tuvo el impulso necesario para expandirse a nivel global a 152 organizaciones de 112 países.

En el año de 1997 se analizó la estructura del IASC y para el año de 1999 se realizó la recomendación de reemplazarlo por un organismo de tiempo completo con más recursos, independencia completa, entre otros cambios estructurales. Para abril del año 2001 se crea el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés) reemplazando al IASC asumiendo como organismo encargado de dictar las normas.²

El IASB funciona bajo la supervisión de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF) la cual es una fundación independiente, sin fines de lucro creada en el año 2000.³

El 1 de julio del 2010 se cambió el nombre del IASC por el de Fundación IFRS, compuesta por 22 fideicomisarios, designados por un período de tres años, renovable una vez.⁴ Los fideicomisarios son responsables de salvaguardar la independencia del IASB y asegurar el financiamiento de la organización. Además deben rendir cuentas de manera pública a un Consejo de Monitoreo de autoridades públicas.⁵

² DELOITTE (2011). *Los IFRS en su bolsillo 2011*. p16

³ Portal NIC, NIIF (2011). [<http://www.nicniif.org/home/iasb/que-es-el-iasb.html>] *¿Qué es el IASB?*

⁴ Cfr. DELOITTE (2011). *Los IFRS en su bolsillo 2011*. p7

⁵ FUNDACIÓN IFRS (2012). [<http://www.ifrs.org/The+organisation/IASCF+and+IASB.htm>] *About the IFRS Foundation and the IASB*

1.1.2 Objetivos del IASB.

Según la Fundación IFRS los principales objetivos del IASB son los siguientes:

- a. Desarrollar, un único conjunto de Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF comprensibles, de alta calidad, ejecutables y universalmente aceptados;
- b. Promover el uso y la aplicación rigurosa de éstas normas;
- c. Tomar en cuenta las necesidades de información financiera de economías emergentes y pequeñas y medianas empresas (PYMEs); y
- d. Brindar convergencia entre las normas contables nacionales y las Normas Internacionales de Información Financiera -. NIIF, con soluciones de alta calidad.

La Fundación IFRS funciona como una organización sin fines de lucro que obtiene fondos para las operaciones del IASB como un organismo emisor de normas contables independiente y lo hace mediante:

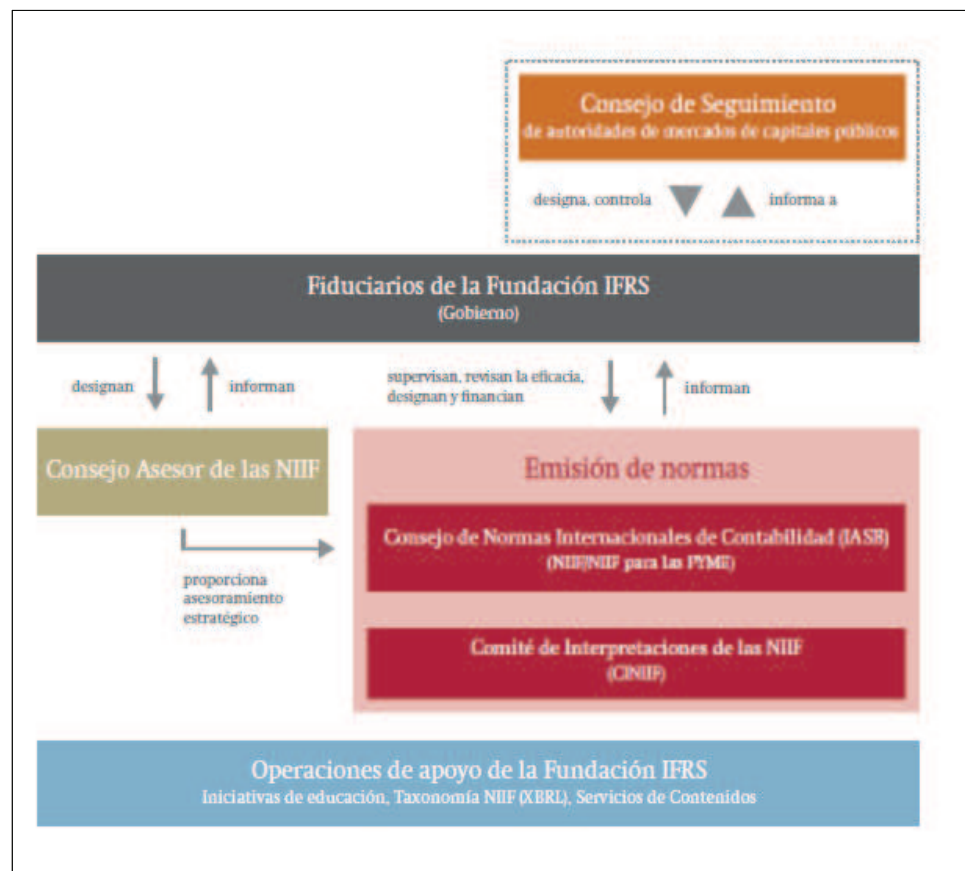
- a. Un consejo emisor de normas independiente, supervisado por un conjunto de fiduciarios de procedencia geográfica y profesional diversa, con obligación pública de rendir cuentas a un Consejo de Seguimiento de autoridades de mercados de capitales públicos.

- b. Apoyados por un Consejo Asesor de las NIIF externo y un Comité de Interpretaciones de las NIIF para ofrecer guías cuándo existan divergencias en la aplicación práctica.
- c. Un meticuloso procedimiento a seguir, abierto, participativo y transparente.
- d. Un compromiso con inversores, reguladores, líderes de empresas y la profesión de contadores global en todas las fases del proceso.
- e. Esfuerzos de colaboración con la comunidad emisora de normas mundial.⁶

1.1.3. Estructura y funciones

El IASB se encuentra estructurado de la manera que se ilustra en el siguiente cuadro:

⁶ FUNDACIÓN IFRS, CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD - IASB (2012). *Quiénes somos y qué hacemos* p.1

Cuadro N° 1.- Estructura y Funciones del IASB

Fuente: Fundación IFRS

Elaborado por: FREIRE, Ricardo

1.1.4. Consejo de Seguimiento

El propósito principal de la Junta de Monitoreo es servir como mecanismo para la interacción entre las autoridades de los mercados de capital y la Fundación IFRS (anteriormente IASCF) - siendo el objetivo facilitar que las autoridades de los mercados de capital que permitan o requieran el uso de las NIIF en sus jurisdicciones descarguen más efectivamente sus obligaciones en relación con la protección del inversionista, la integridad del mercado y la formación del capital.

Las responsabilidades de la Junta de Monitoreo incluyen:

- Participar en el proceso de designación de los fideicomisarios y aprobar la designación de los fideicomisarios de acuerdo con las guías que se establecen en la constitución de la Fundación IFRS;
- Revisar y proporcionar asesoría a los fideicomisarios en el cumplimiento de las responsabilidades que se establecen en la constitución de la Fundación IFRS. Los fideicomisarios le presentarán anualmente a la Junta de Monitoreo un reporte anual escrito; y
- Referirle al IASB, a través de la Fundación IFRS, materias de amplio interés público relacionadas con la información financiera.

Al 1 de marzo del 2011, la Junta de Monitoreo estaba compuesta por el miembro relevante de la Comisión Europea, y los presidentes de la Agencia de Servicios Financieros de Japón, la Comisión de la Bolsa de Valores de Estados Unidos (SEC), el Comité de Mercados Emergentes de la Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO) y el Comité Técnico del IOSCO. El Comité de Basilea de Supervisión Bancaria es un observador sin derecho a voto.⁷

⁷ DELOITTE. (2011). *Los IFRS en su bolsillo 2011*. p7

1.1.5 Fundación IFRS (anteriormente Fundación ASC)

Composición: 22 fideicomisarios, uno designado como Presidente y hasta dos como Vice-presidentes. Los fideicomisarios son designados por un período de tres años, renovable una vez. Independiente del servicio anterior, un fideicomisario puede ser designado para que sirva como Presidente o Vice-presidente por un período de tres años, renovable una vez, provisto que el total de años de servicio como fideicomisario no exceda nueve años.

Balance geográfico: seis fideicomisarios de la región de Asia/Oceanía; seis de Europa; seis de Norteamérica; uno de África; uno de Suramérica y dos de cualquier área (sujeto a que se mantenga el balance geográfico general).

Antecedentes de los fideicomisarios: la Constitución de la Fundación IFRS requiere un balance apropiado de antecedentes profesionales, incluyendo auditores, preparadores, usuarios, académicos y otros funcionarios que sirvan en el interés público. Normalmente dos serán socios principales de firmas internacionales de contaduría prominentes.

1.1.6 Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés).

Compuesto por una junta de 15 miembros, siendo uno de ellos designado como presidente y hasta dos como vice-presidentes. Hasta tres miembros pueden ser miembros de tiempo parcial. Después del 2 de julio 2009, los miembros del

IASB son designados por un período inicial de cinco años, renovable por tres años adicionales. El presidente y los vice-presidentes pueden servir segundos períodos de cinco años, sujeto al período máximo general de diez años.

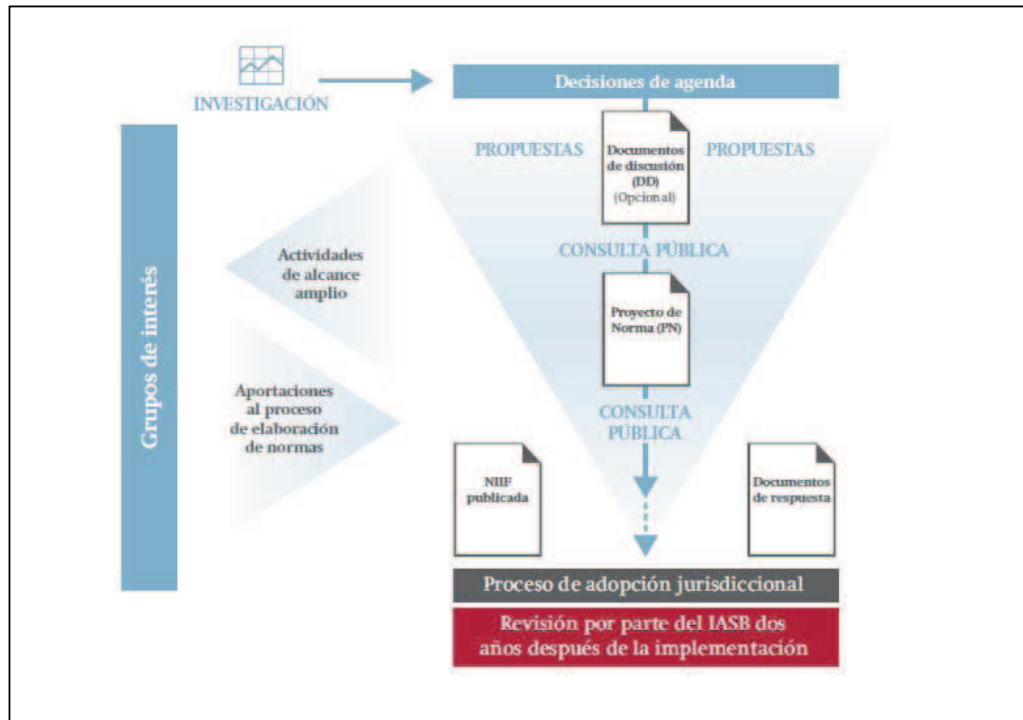
Balance geográfico: para asegurar la diversidad internacional amplia, para julio 2012 normalmente habrá cuatro miembros de la región de Asia/Oceanía; cuatro de Europa; cuatro de Norteamérica; uno de África y uno de Suramérica; y dos designados de cualquier área, sujeto a que se mantenga el balance geográfico general.

Antecedentes de los miembros de la Junta: las principales calificaciones para ser miembro son la competencia profesional y la experiencia práctica. Se requiere que el grupo represente la mejor combinación disponible de experiencia técnica y diversidad de experiencias en negocios internacionales y mercados.

1.1.7 Proceso de elaboración de una norma

El IASB sigue un proceso abierto. Las reuniones del IASB, del Comité de Interpretaciones de IFRS y sus grupos formales de trabajo son públicas y usualmente webcast. El proceso para los proyectos implica los siguientes pasos:

Cuadro N° 2.- Proceso de Elaboración de una norma



Fuente: Fundación IFRS

Elaborado por: FREIRE, Ricardo

- Se le solicita al personal que identifique y revise los problemas asociados con un tema potencial de la agenda y que considere la aplicación de la Estructura a esos problemas;
- Se estudian los requerimientos y las prácticas nacionales de contabilidad, y con los emisores del estándar nacional se intercambian puntos de vista acerca de los problemas;
- Los fideicomisarios de la Fundación IFRS y el Consejo Asesor IFRS son consultados acerca de los temas y las prioridades en la agenda del IASB;

- Se forma un grupo asesor (generalmente denominado grupo de trabajo) para asesorar al IASB y a su personal sobre el proyecto;
- Se publica para comentario público un documento para discusión (usualmente denominado documento para discusión, que a menudo incluirá los puntos de vista preliminares de la Junta sobre algunos de los problemas contenidos en el proyecto);
- Se publica para comentario público un borrador para discusión pública aprobado por al menos nueve votos (diez votos una vez que haya 16 miembros) de IASB, incluyendo en el mismo cualesquiera opiniones que disientan tenidas por miembros del IASB (en los borradores para discusión pública, a las opiniones que disientan se les refiere como puntos de vista alternativos);
- Con el borrador para discusión pública se publican las bases para las conclusiones;
- Todos los comentarios recibidos dentro del período de comentarios sobre los documentos para discusión y sobre los borradores para discusión pública, son considerados y discutidos en reuniones abiertas;
- Se considera lo deseable de tener una audiencia pública y realizar pruebas de campo y, cuando ello es apropiado, se dan esos pasos;

- El estándar es aprobado con al menos nueve votos (diez votos cuando haya 16 miembros) del IASB y cualesquiera opiniones que disientan se incluyen en el estándar publicado;
- En el estándar final se incluyen las bases para las conclusiones explicando, entre otras cosas, los pasos dados en el debido proceso de IASB y cómo IASB ha tratado los comentarios públicos recibidos.⁸

1.2. FUNDAMENTOS DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA - NIIF.

1.2.1 Marco conceptual

1.2.1.1 Usuarios y sus necesidades de información.

Los estados financieros pueden servir para satisfacer algunas necesidades de información, entre los principales usuarios se tiene a los siguientes:⁹

- a) Inversionistas. Los suministradores de capital-riesgo y sus asesores están preocupados por el riesgo inherente y por el rendimiento que van a proporcionar sus inversiones. Necesitan información que les ayude a determinar si deben comprar, mantener o vender las participaciones. Los accionistas están también interesados en la

⁸ DELOITTE (2011). *Los IFRS en su bolsillo 2011*. p13

⁹ Cfr. CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD - IASB (2012). *Marco Conceptual para la preparación y presentación de Estados Financieros* p. 6

información que les permita evaluar la capacidad de la entidad para pagar dividendos.

- b) Empleados. Los empleados y los sindicatos están interesados en la información acerca de la estabilidad y rendimiento de sus empleadores. También están interesados en la información que les permita evaluar la capacidad de la entidad para afrontar las remuneraciones, los beneficios tras el retiro y otras ventajas obtenidas de la entidad.
- c) Prestamistas. Los proveedores de fondos ajenos están interesados en la información que les permita determinar si sus préstamos, así como el interés asociado a los mismos, serán pagados al vencimiento.
- d) Proveedores y otros acreedores comerciales. Los proveedores y los demás acreedores comerciales, están interesados en la información que les permita determinar si las cantidades que se les adeudan serán pagadas cuando llegue su vencimiento. Probablemente, los acreedores comerciales están interesados, en la entidad, por períodos más cortos que los prestamistas, a menos que dependan de la continuidad de la entidad por ser ésta un cliente importante.
- e) Clientes. Los clientes están interesados en la información acerca de la continuidad de la entidad, especialmente cuanto tienen compromisos a largo plazo, o dependen comercialmente de ella.

- f) El gobierno y sus organismos públicos. El gobierno y sus organismos públicos están interesados en la distribución de los recursos y, por tanto, en la actuación de las entidades. También recaban información para regular la actividad de las entidades,

- g) Público en general. Cada ciudadano está afectado de muchas formas por la existencia y actividad de las entidades. Por ejemplo, las entidades pueden contribuir al desarrollo de la economía local de varias maneras, entre las que pueden mencionarse el número de personas que emplean o sus compras como clientes de proveedores locales. Los estados financieros pueden ayudar al público suministrando información acerca de los desarrollos recientes y la tendencia que sigue la prosperidad de la entidad, así como sobre el alcance de sus actividades.

Aunque todas las necesidades de información de estos usuarios no pueden quedar cubiertas solamente por los estados financieros, hay necesidades que son comunes a todos los usuarios citados. Puesto que los inversores son los suministradores de capital-riesgo a la entidad, las informaciones contenidas en los estados financieros que cubran sus necesidades, cubrirán también muchas de las necesidades que otros usuarios esperan satisfacer en tales estados financieros.

1.2.1.2 Objetivo de los estados financieros

El objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, rendimiento y cambios en la situación financiera de una entidad, que sea útil a una amplia gama de usuarios al tomar sus decisiones económicas.¹⁰

Los estados financieros preparados con este propósito cubren las necesidades comunes de muchos usuarios. Sin embargo, los estados financieros no suministran toda la información que estos usuarios pueden necesitar para tomar decisiones económicas, puesto que tales estados reflejan principalmente los efectos financieros de sucesos pasados, y no contienen necesariamente información distinta de la financiera.¹¹

Los estados financieros también muestran los resultados de la administración llevada a cabo por la gerencia, o dan cuenta de la responsabilidad en la gestión de los recursos confiados a la misma. Aquéllos usuarios que desean evaluar la administración o responsabilidad de la gerencia, lo hacen para tomar decisiones económicas como pueden ser, por ejemplo, si mantener o vender su inversión en la entidad, o si continuar o reemplazar a los administradores encargados de la gestión de la entidad.

¹⁰ Cfr CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD - IASB (2012). *Marco Conceptual para la preparación y presentación de Estados Financieros* p. 7

¹¹ CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD - IASB (2012). *Norma Internacional de Contabilidad 1 Presentación de Estados Financieros* p.3

1.2.1.3 Situación financiera, desempeño y cambios en la posición financiera

Las decisiones económicas que toman los usuarios de los estados financieros requieren una evaluación de la capacidad que la entidad tiene de generar efectivo y equivalentes al efectivo, así como la proyección temporal y la certeza de su generación. En último extremo, esta capacidad determina, por ejemplo, la capacidad de una entidad para pagar a sus empleados y proveedores, satisfacer los pagos de intereses, reembolsar préstamos y efectuar distribuciones a los propietarios. Los usuarios pueden evaluar mejor esta capacidad para generar efectivo y sus equivalentes si se les suministra información centrada en la situación financiera, el desempeño y los cambios en la posición financiera de una entidad.¹²

La situación financiera de una entidad se ve afectada por los recursos económicos que controla, por su estructura financiera, por su liquidez y solvencia, así como por la capacidad para adaptarse a los cambios habidos en el medio ambiente en el que opera. La información acerca de los recursos económicos controlados por la entidad, y de su capacidad en el pasado para modificar tales recursos, es útil al evaluar la posibilidad que la entidad tiene para generar efectivo y demás equivalentes al efectivo en el futuro. La información acerca de la estructura financiera es útil al predecir las necesidades futuras de préstamos, así como para entender cómo las

¹² CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD - IASB (2012). *Marco Conceptual para la preparación y presentación de Estados Financieros* p. 8

ganancias y flujos de efectivo futuros serán objeto de reparto entre los que tienen intereses en la propiedad; también es útil al predecir si la entidad tendrá éxito para obtener nuevas fuentes de financiación. La información acerca de la liquidez y solvencia es útil al predecir la capacidad de la entidad para cumplir sus compromisos financieros según vayan venciendo. El término liquidez hace referencia a la disponibilidad de efectivo en un futuro próximo, después de haber tenido en cuenta el pago de los compromisos financieros del periodo. El término solvencia hace referencia a la disponibilidad de efectivo con una perspectiva a largo plazo, para cumplir con los compromisos financieros según vayan venciendo las deudas.

La información acerca del desempeño de una entidad, y en particular sobre su rendimiento, se necesita para evaluar cambios potenciales en los recursos económicos, que es probable puedan ser controlados en el futuro. A este respecto, la información sobre la variabilidad de los resultados es importante. La información acerca de la actuación de la entidad es útil al predecir la capacidad de la misma para generar flujos de efectivo a partir de la composición actual de sus recursos. También es útil al formar juicios acerca de la eficacia con que la entidad puede emplear recursos adicionales.

La información acerca de los cambios en la posición financiera de una entidad es útil para evaluar sus actividades de financiación, inversión y operación, en el periodo que cubre la información

financiera. Esta información es útil por suministrar al usuario la base para evaluar la capacidad de la entidad para generar efectivo y otros recursos equivalentes al mismo, así como las necesidades de la entidad para utilizar tales flujos de efectivo. Al construir el estado de cambios en la posición financiera, el significado del término “fondos” puede ser definido de varias maneras, tales como recursos financieros, fondo de maniobra, activos líquidos o efectivo. Este documento no contiene ningún intento de definición específica del término “fondos”.

1.2.1.4 Notas y cuadros complementarios

Los estados financieros también contienen notas, cuadros complementarios y otra información. Por ejemplo, pueden contener información adicional que es relevante para las necesidades de los usuarios acerca de las partidas contenidas en el balance y en el estado de resultados. Pueden incluir informaciones acerca de los riesgos e incertidumbres que afectan a la entidad, y también sobre recursos u obligaciones no reconocidas en el balance (tales como recursos minerales). Asimismo, suele suministrarse, en las notas y cuadros complementarios, información acerca de segmentos de negocios o geográficos, o acerca del efecto sobre la entidad de los cambios en los precios.¹³

¹³ Cfr. *Ibidem* p. 9

2. ESTUDIO DE LAS NIIF QUE APLICAN A COMPAÑÍAS COMERCIALES

2.1. DESCRIPCIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF).

Las NIIF's comprenden un mayor volumen de normas en comparación con el marco regulatorio que se venía manejando en el Ecuador. Sin embargo, tienen pocas reglas detalladas y por lo general es necesario un mayor juicio al momento de contabilizar una transacción, enfocándose en la sustancia de la una transacción. Es decir, tener una evaluación de si la presentación contable muestra la realidad económica y existe una consistencia adecuada en el registro de demás transacciones similares. Por lo tanto el juicio profesional se vuelve más importante, de ahí un reto mayor y la necesidad de asegurar que cuando el criterio sea desafiado contar con el suficiente respaldo para ello.

El marco completo de las NIIF comprende las Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF, las Normas Internaciones de Contabilidad – NIC, las Interpretaciones desarrolladas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) o el antiguo Comité de Interpretaciones (SIC).¹⁴

¹⁴ CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD - IASB (2012). **Norma Internacional de Información Financiera 1 Adopción por primera vez de las Normas Internaciones de Información Financiera** p.7

La descripción contenida para efectos de este estudio únicamente contiene una base para entender principales cambios y no es extensiva en todos los aspectos de la aplicación de NIIF, sino en lo que concierne al principal giro del negocio de compañías comerciales.

Presentada esta situación y como parte del análisis es necesario entender ciertos conceptos clave a tomar en cuenta, muchos de los cuales ya venían siendo un requerimiento bajo normas ecuatorianas; sin embargo, no correctamente llevados a la práctica u omitidos.

De acuerdo al Marco Conceptual para la preparación y presentación de Estados Financieros bajo NIIF existen hipótesis que no pueden ser pasadas por alto en su entendimiento, a continuación un detalle de las mismas:

2.1.1 Hipótesis fundamentales

2.1.1.1. Base de acumulación (o devengo)

Con el fin de cumplir sus objetivos, los estados financieros se preparan sobre la base de la acumulación o del devengo contable. Según esta base, los efectos de las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren (y no cuando se recibe o paga dinero u otro equivalente al efectivo), asimismo se registran en los libros contables y se informa sobre ellos en los estados financieros de los periodos con los cuales se relacionan. Los estados financieros elaborados sobre la base de

acumulación o del devengo contable informan a los usuarios no sólo de las transacciones pasadas que suponen cobros o pagos de dinero, sino también de las obligaciones de pago en el futuro y de los recursos que representan efectivo a cobrar en el futuro. Por todo lo anterior, tales estados suministran el tipo de información, acerca de las transacciones y otros sucesos pasados, que resulta más útil a los usuarios al tomar decisiones económicas.¹⁵

2.1.1.2. Hipótesis de negocio en marcha

Los estados financieros se preparan normalmente bajo el supuesto de que una entidad está en funcionamiento, y continuará su actividad dentro del futuro previsible. Por lo tanto, se supone que la entidad no tiene la intención ni la necesidad de liquidar o recortar de forma importante la escala de sus operaciones. Si tal intención o necesidad existiera, los estados financieros pueden tener que prepararse sobre una base diferente, en cuyo caso debería revelársela.

2.1.2 Características cualitativas de los estados financieros.

Las características cualitativas son los atributos que hacen útil, para los usuarios, la información suministrada en los estados financieros. Las cuatro principales

¹⁵ Cfr. CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD - IASB (2012). *Marco Conceptual para la preparación y presentación de Estados Financieros* p. 9

características cualitativas son comprensibilidad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad.

2.1.2.1 Comprensibilidad

Una cualidad esencial de la información suministrada en los estados financieros es que sea fácilmente comprensible para los usuarios. Para este propósito, se considera que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, así como de su contabilidad, y también la voluntad de estudiar la información con razonable diligencia. No obstante, la información acerca de temas complejos que debe ser incluida en los estados financieros, a causa de su relevancia de cara a las necesidades de toma de decisiones económicas por parte de los usuarios, no debe quedar excluida sólo por la mera razón de que puede ser muy difícil de comprender para ciertos usuarios.¹⁶

2.1.2.2 Relevancia

Para ser útil, la información debe ser relevante de cara a las necesidades de toma de decisiones por parte de los usuarios. La información posee la cualidad de relevancia cuando ejerce influencia sobre las decisiones

¹⁶ Cfr. *Ibídem* p. 9

económicas de quienes la utilizan, ayudándoles a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros, o bien a confirmar o corregir evaluaciones realizadas anteriormente.

Las dimensiones predictiva y confirmativa de la información están interrelacionadas. Por ejemplo, la información acerca del nivel actual y la estructura de los activos poseídos tiene valor para los usuarios cuando se esfuerzan al predecir la capacidad de la entidad para aprovechar sus oportunidades y su capacidad para reaccionar ante situaciones adversas. La misma información juega un papel confirmatorio respecto a predicciones anteriores sobre, por ejemplo, la manera en que la entidad se estructuraría o sobre el resultado de las actividades planificadas.¹⁷

Frecuentemente, la información acerca de la situación financiera y la actividad pasada se usa como base para predecir la situación financiera y la actividad futura, así como otros asuntos en los que los usuarios están directamente interesados, tales como pago de dividendos y salarios, evolución de las cotizaciones o capacidad de la entidad para satisfacer las deudas al vencimiento.¹⁸ La información no necesita, para tener valor predictivo, estar explícitamente en forma de datos prospectivos. Sin embargo, la capacidad de hacer predicciones a partir de los estados financieros puede acrecentarse por la manera como es

¹⁷ Cfr. CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD - IASB (2012). *Norma Internacional de Contabilidad 1, Presentación de Estados Financieros* p. 4

¹⁸ Cfr. CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD - IASB (2012). *Marco Conceptual para la preparación y presentación de Estados Financieros* p. 10

presentada la información sobre las transacciones y otros sucesos pasados. Por ejemplo, el valor predictivo del estado de resultados se refuerza si se presentan separadamente los gastos o ingresos no usuales, anormales e infrecuentes.

2.1.2.3 Materialidad o Importancia relativa

La relevancia de la información está afectada por su naturaleza e importancia relativa. En algunos casos la naturaleza de la información es suficiente para determinar su relevancia. Por ejemplo, la presentación de información sobre un nuevo segmento, puede afectar a la evaluación de los riesgos y oportunidades a los que se enfrenta la entidad, con independencia de la importancia relativa de los resultados alcanzados por ese nuevo segmento en el periodo sobre el que se informa. En otros casos, tanto la naturaleza como la importancia relativa son importantes, por ejemplo los saldos de inventarios mantenidos en cada una de las categorías principales, que son apropiados para el negocio.

La información es de importancia relativa cuando su omisión o su presentación errónea pueden influir en las decisiones económicas que los usuarios tomen a partir de los estados financieros. La importancia relativa depende de la cuantía de la partida o del error de evaluación en su caso, juzgados en las circunstancias particulares de la omisión o el

error. Esto es, la importancia relativa proporciona un umbral o punto de corte, más que ser una característica cualitativa primaria que la información debe tener para ser útil.

2.1.2.4 Fiabilidad

Para ser útil, la información debe también ser fiable. La información posee la cualidad de fiabilidad cuando está libre de error significativo y de sesgo o prejuicio, y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que pretende representar, o de lo que puede esperarse razonablemente que represente.

La información puede ser relevante, pero tan poco fiable en su naturaleza, que su reconocimiento pueda ser potencialmente una fuente de equívocos. Por ejemplo, si se encuentra en disputa judicial la legitimidad e importe de una reclamación por daños, puede no ser apropiado para la entidad reconocer el importe total de la reclamación en el balance, sin embargo, puede resultar apropiado revelar el importe y circunstancias de la reclamación.

2.1.2.5 Representación fiel

Para ser fiable, la información debe representar fielmente las transacciones y demás sucesos que pretende representar, o que se puede esperar razonablemente que represente. Así, por ejemplo, un balance debe representar fielmente las transacciones y demás sucesos que han dado como resultado los activos, pasivos y patrimonio neto de la entidad en la fecha de la información, siempre que cumplan los requisitos para su reconocimiento.

La mayor parte de la información financiera está sujeta a algún riesgo de no ser una representación fiel de lo que pretende representar. Esto no se debe al sesgo, sino más bien a las dificultades inherentes a la identificación de las transacciones y demás sucesos que deben medirse o al diseño y aplicación de las técnicas de medición y presentación que pueden transmitir los mensajes que se correspondan con esas transacciones y sucesos. En ciertos casos, la medición de los efectos financieros de las partidas puede ser tan incierta que las entidades, por lo general, no los reconocen en los estados financieros; por ejemplo, aunque muchas entidades generan una plusvalía a lo largo del tiempo, es usualmente difícil identificarla o medirla fielmente. En otros casos, sin embargo, puede ser relevante el reconocimiento de ciertas partidas y la revelación del riesgo de error que rodea su reconocimiento y medición.

2.1.2.6 La esencia sobre la forma

Si la información sirve para representar fielmente las transacciones y demás sucesos que se pretenden reflejar, es necesario que éstos se contabilicen y presenten de acuerdo con su esencia y realidad económica, y no meramente según su forma legal. La esencia de las transacciones y demás sucesos no siempre es consistente con lo que aparenta su forma legal o trama externa. Por ejemplo, una entidad puede vender un activo a un tercero de tal manera que la documentación aportada de a entender que la propiedad ha pasado a este tercero. Sin embargo, pueden existir simultáneamente acuerdos que aseguren a la entidad que puede continuar disfrutando de los beneficios económicos incorporados al activo en cuestión. En tales circunstancias, presentar información sobre la existencia de una venta, podría no representar fielmente la transacción efectuada (en el caso de que verdaderamente haya habido tal transacción).

2.1.2.7 Neutralidad

Para ser fiable, la información contenida en los estados financieros debe ser neutral, es decir, libre de sesgo. Los estados financieros no son neutrales cuando, debido a la selección o presentación de la información, influyen en la toma de una decisión o en la formación de un juicio, a fin de conseguir un resultado o desenlace predeterminado.

2.1.2.8 Prudencia

No obstante, los elaboradores de estados financieros tienen que enfrentarse con las incertidumbres que, inevitablemente, rodean muchos acontecimientos y circunstancias, tales como la recuperabilidad de los saldos dudosos, la vida útil probable de las propiedades, planta y equipo o el número de reclamaciones por garantía posventa que pueda recibir la entidad. Tales incertidumbres son reconocidas mediante la presentación de información acerca de su naturaleza y extensión, así como por el ejercicio de prudencia en la preparación de los estados financieros. Prudencia es la inclusión de un cierto grado de precaución en el ejercicio de juicios necesarios para efectuar las estimaciones requeridas bajo condiciones de incertidumbre, de modo que los activos o los ingresos no se expresen en exceso y que las obligaciones y los gastos no se expresen en defecto. Sin embargo, el ejercicio de la prudencia no permite, por ejemplo, la creación de reservas ocultas o provisiones excesivas, la expresión deliberada de activos o ingresos en defecto o de obligaciones o gastos en exceso, porque los estados financieros no resultarían neutrales y, por lo tanto, no tendrían la cualidad de fiabilidad.

2.1.2.9 Integridad

Para ser fiable, la información en los estados financieros debe ser completa dentro de los límites de la importancia relativa y el costo. Una omisión puede causar que la información sea falsa o equívoca, y por tanto no fiable y deficiente en términos de relevancia.

2.1.2.10 Comparabilidad

Los usuarios deben ser capaces de comparar los estados financieros de una entidad a lo largo del tiempo, con el fin de identificar las tendencias de la situación financiera y del desempeño. También deben ser capaces los usuarios de comparar los estados financieros de entidades diferentes, con el fin de evaluar su posición financiera, desempeño y cambios en la posición financiera en términos relativos. Por tanto, la medida y presentación del efecto financiero de similares transacciones y otros sucesos, deben ser llevadas a cabo de una manera coherente por toda la entidad, a través del tiempo para tal entidad y también de una manera coherente para diferentes entidades.

Una implicación importante, de la característica cualitativa de la comparabilidad, es que los usuarios han de ser informados de las políticas contables empleadas en la preparación de los estados financieros, de cualquier cambio habido en tales políticas y de los

efectos de tales cambios. Los usuarios necesitan ser capaces de identificar las diferencias entre las políticas contables usadas, para similares transacciones y otros sucesos, por la misma entidad de un periodo a otro, y también por diferentes entidades. La conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad, incluyendo la revelación de las políticas contables usadas por la entidad, es una ayuda para alcanzar la deseada comparabilidad.

La necesidad de comparabilidad no debe ser confundida con la mera uniformidad, y tampoco debe permitirse que llegue a ser un impedimento para la introducción de normas contables mejoradas. No es apropiado, para una entidad, continuar contabilizando de la misma forma una transacción u otro suceso, si el método adoptado no guarda las características cualitativas de relevancia y fiabilidad. También es inapropiado para una entidad conservar sin cambios sus políticas contables cuando existan otras más relevantes o fiables.

Puesto que los usuarios desean comparar la situación financiera, desempeño y flujos de fondos de una entidad a lo largo del tiempo, es importante que los estados financieros muestren la información correspondiente a los periodos precedentes.

2.1.3 Restricciones a la información relevante y fiable

2.1.3.1 Oportunidad

Si hay un retraso indebido en la presentación de la información, ésta puede perder su relevancia. La gerencia puede necesitar sopesar los méritos relativos de la presentación a tiempo frente al suministro de información fiable. A menudo, para suministrar información a tiempo es necesario presentarla antes de que todos los aspectos de una determinada transacción u otro suceso sean conocidos, perjudicando así su fiabilidad. A la inversa, si la presentación se demora hasta poder conocer todos sus aspectos, la información puede ser altamente fiable, pero de poca utilidad para los usuarios que han tenido que tomar decisiones en el ínterin. Al conseguir un equilibrio entre relevancia y fiabilidad, la consideración decisiva es cómo se satisfacen mejor las necesidades de toma de decisiones económicas por parte de los usuarios.

2.1.3.2 Equilibrio entre costo y beneficio

El equilibrio entre costo y beneficio es una profunda restricción, más que una característica cualitativa. Los beneficios derivados de la información deben exceder a los costos de suministrarla. Sin embargo, la evaluación de beneficios y costos es, sustancialmente, un proceso de

juicios de valor. Es más, los costos no son soportados necesariamente por quienes disfrutan de los beneficios. Los beneficios pueden ser disfrutados por usuarios distintos de aquéllos para los que se prepara la información; por ejemplo, el suministro de mayor información a los prestamistas puede reducir los costos del préstamo solicitado por la entidad. Por estas razones, es difícil aplicar una prueba de costo-beneficio en cada caso particular. No obstante, los elaboradores de normas contables en particular, así como los que preparan los estados financieros y los usuarios en general, deben ser conscientes de esta restricción.

2.1.3.3 Equilibrio entre características cualitativas

En la práctica, es a menudo necesario un equilibrio o contrapeso entre características cualitativas. Generalmente, el objeto es conseguir un equilibrio apropiado entre tales características, en orden a cumplir el objetivo de los estados financieros. La importancia relativa de cada característica en cada caso particular es una cuestión de juicio profesional.

2.1.3.4 Imagen fiel / Presentación razonable

Se considera frecuentemente que los estados financieros muestran la imagen fiel de, o presentan razonablemente, la situación financiera, desempeño y cambios en la posición financiera de la entidad. Aunque este Marco Conceptual no trata directamente con tales conceptos, la aplicación de las principales características cualitativas y de las normas contables apropiadas llevará, normalmente, a estados financieros que trasmitan lo que generalmente se entiende como una imagen fiel, o una presentación razonable, de tal información.

2.1.4 Elementos de los estados financieros

Los estados financieros reflejan los efectos financieros de las transacciones y otros sucesos, agrupándolos en grandes categorías, de acuerdo con sus características económicas. Estas grandes categorías son los elementos de los estados financieros. Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera en el balance son los activos, los pasivos y el patrimonio neto.¹⁹ Los elementos directamente relacionados con la medida del desempeño en el estado de resultados son los ingresos y los gastos. Puesto que el estado de cambios en la posición financiera utiliza, generalmente, elementos del estado de

¹⁹ CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD - IASB (2012). *Norma Internación de Contabilidad 1 Presentación de Estados Financieros* p.3

resultados y cambios en los elementos del balance, este Marco Conceptual no identifica ningún elemento exclusivo de tal estado financiero.

La presentación de los elementos precedentes, tanto en el balance como en el estado de resultados, implica un proceso de subdivisión. Por ejemplo, los activos y pasivos pueden ser clasificados según su naturaleza, o de acuerdo con su función en el negocio de la entidad, a fin de presentar la información de la forma más útil a los usuarios para los propósitos de toma de decisiones económicas.

2.1.4.1 Situación financiera

Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio neto. Se definen como sigue:

- (a) Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

- (b) Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

(c) Patrimonio neto es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.²⁰

Las definiciones de activo, pasivo y patrimonio neto, identifican sus características esenciales, pero no pretenden especificar las condiciones a cumplir para que tales elementos se reconozcan en el balance. Por tanto, ciertas partidas pueden caer en las definiciones, pero no se reconocerán como activos o pasivos en el balance, porque no cumplen las condiciones para su reconocimiento. En particular, la expectativa de que llegarán a, o saldrán, beneficios económicos de la entidad, debe tener el suficiente grado de, a fin de permitir que se reconozca un activo o un pasivo.

Al evaluar si una partida cumple la definición de activo, pasivo o patrimonio neto, debe prestarse atención a las condiciones esenciales y a la realidad económica que subyacen en la misma, y no meramente a su forma legal. Así, por ejemplo, en el caso de arrendamientos financieros, la esencia y realidad económica es que el arrendatario adquiere los beneficios económicos futuros por el uso del activo alquilado, durante la mayor parte de su vida útil, aceptando como contrapartida de tal derecho una obligación de pago por un importe aproximado al valor razonable del activo más una carga financiera, correspondiente a los aplazamientos en el pago. Por lo tanto, el

²⁰ CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD - IASB (2012). *Marco Conceptual para la preparación y presentación de Estados Financieros* p.13

arrendamiento financiero da lugar a partidas que satisfacen la definición de un activo y un pasivo, y se reconocerán como tales en el balance del arrendatario.

Los balances generales elaborados de acuerdo con las actuales Normas Internacionales de Contabilidad, pueden incluir partidas que no satisfagan las definiciones de activo o de pasivo, y que no se muestren tampoco en el patrimonio neto. Sin embargo, las respectivas definiciones, serán la base para la revisión futura de las actuales Normas Internacionales de Contabilidad, así como de la formulación de otras posteriores.

2.1.4.2 Activos

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo consisten en el potencial del mismo para contribuir directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y de otros equivalentes al efectivo de la entidad. Puede ser de tipo productivo, constituyendo parte de las actividades de operación de la entidad. Puede también tomar la forma de convertibilidad en efectivo u otras partidas equivalentes, o bien de capacidad para reducir pagos en el futuro, tal como cuando un proceso alternativo de manufactura reduce los costos de producción.²¹

²¹ Cfr. CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD - IASB (2012). *Marco Conceptual para la preparación y presentación de Estados Financieros*. p14

Usualmente, una entidad emplea sus activos para producir bienes o servicios capaces de satisfacer deseos o necesidades de los clientes; puesto que estos bienes o servicios satisfacen tales deseos o necesidades, los clientes están dispuestos a pagar por ellos y, por tanto, a contribuir a los flujos de efectivo de la entidad. El efectivo, por sí mismo, rinde un servicio a la entidad por la posibilidad de obtener, mediante su utilización, otros recursos.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo pueden llegar a la entidad por diferentes vías. Por ejemplo, un activo puede ser:

- (a) utilizado aisladamente, o en combinación con otros activos, en la producción de bienes y servicios a vender por la entidad;
- (b) intercambiado por otros activos;
- (c) utilizado para satisfacer un pasivo; o
- (d) distribuido a los propietarios de la entidad.

Muchos activos, como por ejemplo las propiedades, planta y equipo, son elementos tangibles. Sin embargo la tangibilidad no es esencial para la existencia del activo; así las patentes y los derechos de autor, por ejemplo, tienen la cualidad de activos si se espera que produzcan beneficios económicos futuros para la entidad y son, además, controlados por ella.

Algunos activos, como por ejemplo las cuentas por cobrar y los terrenos, están asociados con derechos legales, incluido el derecho de propiedad. Al determinar la existencia o no de un activo, el derecho de propiedad no es esencial; así, por ejemplo, los terrenos que se disfrutan en régimen de arrendamiento financiero son activos si la entidad controla los beneficios económicos que se espera obtener de ellos. Aunque la capacidad de una entidad para controlar estos beneficios sea, normalmente, el resultado de determinados derechos legales, una partida determinada podría incluso cumplir la definición de activo cuando no se tenga control legal sobre ella. Por ejemplo, los procedimientos tecnológicos, producto de actividades de desarrollo llevadas a cabo por la entidad, pueden cumplir la definición de activo cuando, aunque se guarden en secreto sin patentar, la entidad controle los beneficios económicos que se esperan de ellos.

Los activos de una entidad proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las entidades obtienen los activos mediante su compra o producción, pero también pueden generarse activos mediante otro tipo de transacciones; son ejemplos de ello los terrenos recibidos por la entidad del gobierno, dentro de un programa de fomento del desarrollo económico de un área geográfica, o el descubrimiento de yacimientos minerales. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro, no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

Existe una asociación muy estrecha entre la realización de un determinado desembolso y la generación de un activo, aunque uno y otro no tienen por qué coincidir necesariamente. Por tanto, si la entidad realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de que pueden obtenerse beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de que se esté ante una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso relacionado no impide que se esté ante una partida que satisfaga la definición de activo, y que se convierta por tanto en una candidata para reconocimiento como tal en el balance; por ejemplo, las partidas que han sido donadas a la entidad pueden satisfacer la definición de activos.²²

2.1.4.3 Pasivos

Una característica esencial de todo pasivo es que la entidad tiene contraída una obligación en el momento presente. Un pasivo es un compromiso o responsabilidad de actuar de una determinada manera. Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal. Este es normalmente el caso, por ejemplo, de las cuentas por

²² Cfr. CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD - IASB (2012). *Marco Conceptual para la preparación y presentación de Estados Financieros* p. 14

pagar por bienes o servicios recibidos. No obstante, las obligaciones también aparecen por la actividad normal de la entidad, por las costumbres y por el deseo de mantener buenas relaciones comerciales o actuar de forma equitativa. Si, por ejemplo, la entidad decide, como medida política, atender a la rectificación de fallos en sus productos incluso cuando éstos aparecen después del periodo normal de garantía, los importes que se espere desembolsar respecto a los bienes ya vendidos son también pasivos para la entidad.²³

Es necesario distinguir entre una obligación presente y un encargo o compromiso para el futuro. La decisión de adquirir activos en el futuro no da lugar, por sí misma, al nacimiento de un pasivo. Normalmente, el pasivo surge sólo cuando se ha recibido el activo o la entidad entra en un acuerdo irrevocable para adquirir el bien o servicio. En este último caso, la naturaleza irrevocable del acuerdo significa que las consecuencias económicas del incumplimiento de la obligación, por ejemplo a causa de la existencia de una sanción importante, dejan a la entidad con poca o ninguna discrecionalidad para evitar la salida de recursos hacia la otra parte implicada en el acuerdo.

Usualmente, la cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos, que llevan incorporados beneficios económicos, para dar cumplimiento a la reclamación de la otra parte. La

²³ Cfr. CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD - IASB (2012). *Marco Conceptual para la preparación y presentación de Estados Financieros* p. 15

cancelación de un pasivo actual puede llevarse a cabo de varias maneras, por ejemplo a través de:

- (a) pago de efectivo;
- (b) transferencia de otros activos;
- (c) prestación de servicios;
- (d) sustitución de ese pasivo por otra deuda; o
- (e) conversión del pasivo en patrimonio neto.

Un pasivo puede cancelarse por otros medios, tales como la renuncia o la pérdida de los derechos por parte del acreedor.

Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y el uso de servicios dan lugar a las cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado o se haya hecho al contado), y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. La entidad puede también reconocer como pasivos las rebajas y descuentos futuros, en función de las compras que le hagan los clientes, en cuyo caso es la venta de bienes en el pasado la transacción que da lugar al nacimiento de la obligación.

Ciertos pasivos sólo pueden medirse utilizando un alto grado de estimación. Algunas entidades describen tales pasivos como provisiones. En ciertos países las provisiones no son consideradas como

deudas, porque en ellos el concepto de pasivo está definido tan estrechamente, que sólo permite incluir las partidas que pueden determinarse sin necesidad de realizar estimaciones. La definición de pasivo dada en el párrafo 49 es una aproximación más amplia al concepto. Así, cuando la provisión implique una obligación presente, que cumple el resto de la definición, se trata de un pasivo, incluso si la cuantía de la misma debe estimarse. Ejemplos de estas situaciones son las provisiones para pagos a realizar por las garantías contenidas en los productos, y las provisiones para cubrir obligaciones por pensiones.

2.1.4.4 Patrimonio neto

Aunque el patrimonio neto ha quedado definido, como un residuo o resto, puede subdividirse a efectos de su presentación en el balance. Por ejemplo, en una sociedad por acciones pueden mostrarse por separado los fondos aportados por los accionistas, las ganancias pendientes de distribución, las reservas específicas procedentes de ganancias y las reservas por ajustes para mantenimiento del capital. Tal clasificación puede ser relevante para las necesidades de toma de decisiones por parte de los usuarios de los estados financieros, en especial cuando indican restricciones, sean legales o de otro tipo, a la capacidad de la entidad para distribuir o aplicar de forma diferente su patrimonio neto. También puede servir para reflejar el hecho de que las partes con

intereses en la propiedad de la entidad, tienen diferentes derechos en relación con la recepción de dividendos o el reembolso del capital²⁴.

En ocasiones, la creación de reservas viene obligada por leyes o reglamentos, con el fin de dar a la entidad y sus acreedores una protección adicional contra los efectos de las pérdidas.

Otros tipos de reservas pueden haber sido dotadas porque las leyes fiscales del país conceden exenciones o reducciones impositivas, cuando se produce su creación o dotación. La existencia y cuantía de las reservas de tipo legal, reglamentario o fiscal, es una información que puede ser relevante para las necesidades de toma de decisiones por parte de los usuarios. La dotación de estas reservas se deriva de la distribución de ganancias, y por tanto no constituye un gasto para la entidad.

El importe por el cual se muestra el patrimonio neto en el balance depende de la evaluación que se haya hecho de los activos y los pasivos. Normalmente, sólo por mera casualidad coincidirá el importe acumulado en el patrimonio neto con el valor de mercado de las acciones de la entidad, ni tampoco con la cantidad de dinero que se obtendría vendiendo uno por uno los activos netos de la entidad, ni con el precio de venta de todo el negocio en marcha.

²⁴ Cfr. CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD - IASB (2012). *Marco Conceptual para la preparación y presentación de Estados Financieros* p.16

A menudo, las actividades comerciales, industriales o de negocios, son llevadas a cabo por entidades tales como comerciantes individuales, sociedades personalistas, asociaciones y una variada gama de entidades propiedad del gobierno. Frecuentemente, el marco legal y de regulación de tales entidades es diferente del que se aplica a las sociedades anónimas y a las demás que limitan la responsabilidad de los socios. Por ejemplo, puede haber en estas entidades pocas o ninguna restricción para distribuir a los propietarios u otros beneficiarios los saldos incluidos en las cuentas del patrimonio neto. No obstante, tanto la definición de patrimonio neto como los demás aspectos de este Marco Conceptual, concernientes al mismo, son perfectamente aplicables a tales entidades.

2.1.4.5 Resultados

La cifra del resultado es a menudo usada como una medida del desempeño en la actividad de la entidad, o bien es la base de otras evaluaciones, tales como el rendimiento de las inversiones o las ganancias por acción. Los elementos relacionados directamente con la medida del resultado son los ingresos y los gastos. El reconocimiento y medida de los ingresos y gastos, y por tanto del resultado, dependen en parte de los conceptos de capital y mantenimiento del capital usado por

la entidad al elaborar los estados financieros. A continuación se definen los elementos denominados ingresos y gastos:²⁵

(a) Ingresos son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de las obligaciones, que dan como resultado aumentos del patrimonio neto, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio neto.

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

Las definiciones de ingresos y gastos identifican sus características esenciales, pero no pretenden especificar las condiciones a cumplir para que tales elementos se reconozcan en el estado de resultados.

Los ingresos y gastos pueden presentarse de diferentes formas, en el estado de resultados, al objeto de suministrar información relevante

²⁵ Cfr. CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD - IASB (2012). *Marco Conceptual para la preparación y presentación de Estados Financieros* p.16

para la toma de decisiones económicas. Por ejemplo, es una práctica común distinguir entre aquellas partidas de ingresos y gastos que surgen en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y aquellas otras que no. Esta distinción se hace sobre la base de que informar acerca de la procedencia de una partida, es relevante al evaluar la capacidad de la entidad para generar efectivo y otras partidas líquidas en el futuro; por ejemplo, las actividades esporádicas como la venta de una inversión a largo plazo, son normalmente de recurrencia improbable. Al proceder a distinguir las partidas de esta manera, es necesario tener en cuenta la naturaleza de la entidad y de sus operaciones. Las partidas que surgen de la actividad ordinaria en una determinada entidad pueden no ser habituales en otra.

Realizar distinciones entre partidas de ingresos y gastos, y combinarlas de diferentes formas, también permite que se presenten diversas medidas del resultado. Estas medidas se diferencian en cuanto a las partidas que incluyen. Por ejemplo, el estado de resultados puede presentar el margen bruto, la ganancia de operación antes de impuestos, la ganancia de operación después de impuestos y la ganancia neta.

2.1.4.6 Ingresos

La definición de ingresos incluye tanto a los ingresos de actividades ordinarias como las ganancias. Los ingresos de actividades ordinarias

surgen en el curso de las actividades ordinarias de la entidad, y corresponden a una variada gama de denominaciones, tales como ventas, honorarios, intereses, dividendos, alquileres y regalías.

Son ganancias otras partidas que, cumpliendo la definición de ingresos, pueden o no surgir de las actividades ordinarias llevadas a cabo por la entidad. Las ganancias suponen incrementos en los beneficios económicos y, como tales, no son diferentes en su naturaleza de los ingresos de actividades ordinarias. Por tanto, en este Marco Conceptual no se considera que constituyan un elemento diferente.²⁶

Entre las ganancias se encuentran, por ejemplo, las obtenidas por la venta de activos no corrientes. La definición de ingresos incluye también las ganancias no realizadas; por ejemplo aquéllas que surgen por la revaluación de los títulos cotizados o los incrementos de importe en libros de los activos a largo plazo. Si las ganancias se reconocen en los estados de resultados, es usual presentarlas por separado, puesto que el conocimiento de las mismas es útil para los propósitos de toma de decisiones económicas. Las ganancias suelen presentarse netas de los gastos relacionados con ellas.

Al generarse un ingreso, pueden recibirse o incrementar su valor diferentes tipos de activos; como ejemplos pueden mencionarse el

²⁶ CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD - IASB (2012). *Marco Conceptual para la preparación y presentación de Estados Financieros* p.17

efectivo, las cuentas por cobrar y los bienes y servicios recibidos a cambio de los bienes o servicios suministrados. Los ingresos pueden también producirse al ser canceladas obligaciones. Por ejemplo, una entidad puede suministrar bienes y servicios a un prestamista, en pago por la obligación de reembolsar el capital vivo de un préstamo.

2.1.4.7 Gastos

La definición de gastos incluye tanto las pérdidas como los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la entidad. Entre los gastos de la actividad ordinaria se encuentran, por ejemplo, el costo de las ventas, los salarios y la depreciación. Usualmente, los gastos toman la forma de una salida o depreciación de activos, tales como efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo, inventarios o propiedades, planta y equipo.

Son pérdidas otras partidas que, cumpliendo la definición de gastos, pueden o no surgir de las actividades ordinarias de la entidad. Las pérdidas representan decrementos en los beneficios económicos y, como tales, no son diferentes en su naturaleza de cualquier otro gasto. Por tanto, en este Marco Conceptual no se considera que constituyan un elemento diferente.²⁷

²⁷ Cfr. CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD - IASB (2012). *Marco Conceptual para la preparación y presentación de Estados Financieros* p.18

Entre las pérdidas se encuentran, por ejemplo, las que resultan de siniestros tales como el fuego o las inundaciones, así como las obtenidas por la venta de activos no corrientes. La definición de gastos también incluye a las pérdidas no realizadas, por ejemplo aquellas que surgen por el efecto que los incrementos en la tasa de cambio de una determinada divisa tienen, sobre los préstamos tomados por la entidad en esa moneda. Si las pérdidas se reconocen en los estados de resultados, es usual presentarlas por separado, puesto que el conocimiento de las mismas es útil para los propósitos de toma de decisiones económicas. Las pérdidas suelen presentarse netas de los ingresos relacionados con ellas.

2.2. DESCRIPCIÓN DE LOS PRINCIPALES CAMBIOS RESPECTO DE LOS PCGA ANTERIORES CON LAS NIIF

Es necesario comprender el impacto que las Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF tienen en los diversos aspectos de la compañía para lograr una implementación exitosa. Como parte de un proceso de planeación se debe incluir una valoración de los problemas técnicos de contabilidad, impuestos, procesos internos y presentación de reportes estatutarios, infraestructura de tecnología y organizacional. Algunas diferencias representarán un cambio importante, otras se reflejarán en las notas a los estados financieros y dependerán también de la industria de la compañía.

Para la aplicación por primera vez de NIIF con respecto a los principios de contabilidad generalmente aceptados en el Ecuador se producen cambios en las políticas contables, criterios de medición y forma de presentación de los estados financieros, se incorpora un nuevo estado financiero, el estado de resultado integral y un incremento de la información presentada en las notas a los estados financieros.

Como se ha explicado para propósitos de este trabajo se tendrá un enfoque al principal giro del negocio de una compañía comercial, ya que engloba únicamente la auditoría financiera de esta industria. Para lo cual se ha considerado importante explicar varios principios que subyacen la aplicación de las NIIF y que son necesarios para el desarrollo de las actividades de la contabilidad y auditoría.

2.2.1. Adopción por primera vez de las NIIF

Dentro del marco de las NIIF, para las compañías que adoptan por primera vez, deben tomar en cuenta la NIIF 1 “Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera”, la cual deberá ser tomada en cuenta para las compañías cuyos estados financieros anuales en los cuales se adopten las NIIF mediante una declaración explícita y sin reservas respecto al cumplimiento con todas las NIIF.

Como principio básico para la adopción por primera vez, sujeto a las excepciones y exenciones, se requiere que una entidad en su estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF:

- a. Reconocer todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por las NIIF;
- b. No reconocer partidas como activos o pasivos si las NIIF no lo permiten;
- c. Reclasificar partidas reconocidas según los PCGA anteriores como un tipo de activo, pasivo o componente del patrimonio, pero que conforme a las NIIF son un tipo diferente de activo, pasivo o componente del patrimonio; y,
- d. Aplicar las NIIF al medir todos los activos y pasivos reconocidos.²⁸

2.2.2. Exenciones aplicables por la Adopción por primera vez de NIIF

Para el cumplimiento de las normas, se tiene como principio general que quien adopta por primera vez debe aplicar retrospectivamente la versión de cada norma efectiva al final de su primer período de presentación de estados financieros NIIF. Por consiguiente, los primeros estados financieros NIIF se presentan como si la entidad siempre hubiera aplicado NIIF, manteniendo un principio de comparabilidad en sus períodos presentados.

²⁸ CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD - IASB (2012). *Norma Internacional de Información Financiera 1, Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* p. 3

Sin embargo, la NIIF 1, Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera concede exenciones limitadas a la necesidad de cumplir con ciertos aspectos de las NIIF en su adopción inicial, teniendo en cuenta que el costo del cumplimiento potencialmente podría exceder los beneficios para los usuarios de los estados financieros. Las compañías necesitarán decidir cuáles exenciones son las apropiadas para usar. Aspecto muy importante a considerar en la auditoría ya que se deberán comprender las exenciones que está aplicando la compañía para determinar si los criterios manifestados son los adecuados a los requerimientos de la normativa.

2.2.3. Políticas contables

En cuanto a las políticas contables de acuerdo a NEC pueden diferir a las que la entidad aplique conforme a NIIF, por lo que es necesario que las compañías apliquen las mismas políticas de contabilidad en su estado de posición financiera NIIF de apertura y en todos los períodos presentados en sus primeros estados financieros NIIF. Es decir, una entidad no puede aplicar diferentes versiones de NIIF que fueron efectivas en fechas anteriores. Sin embargo, las normas nuevas que todavía no sean obligatorias pueden ser aplicadas si las mismas permiten su adopción temprana.²⁹

²⁹ Cfr. CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD - IASB (2012). *Norma Internacional de Información Financiera 1 Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* p. 3

2.2.4. Estimaciones

Las estimaciones conforman un punto de significativo a tomar en cuenta ya que entran en juego análisis más profundos sobre la naturaleza de las mismas, basados en los beneficios futuros esperados y las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes. Algo a tener claro es que las estimaciones de una entidad realizadas según NIIF, en la fecha de transición, serán coherentes con las estimaciones hechas para la misma fecha según los PCGA anteriores (después de realizar los ajustes necesarios para reflejar cualquier diferencia en las políticas contables), a menos que exista evidencia objetiva de que estas estimaciones fueron erróneas. Lo que se trata de conseguir es que se impida el uso de la aplicación retrospectiva para ajustar sus estimaciones con base en circunstancias e información que no estaban disponibles cuando las cantidades fueron estimadas aún con normas anteriores.³⁰

2.2.5. Inventarios

La actividad de comercialización en términos simplificados significa la compra de un bien para su posterior venta, actividad que es la más común y extendida en el Ecuador, lo cual no significa que se tenga un adecuado conocimiento contable de esta área. Aún de acuerdo a Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) conceptos como el Valor Neto de Realización (VNR) ya se venían

³⁰ Cfr. *Ibíd*em p. 5

manejando; sin embargo, muy pocas veces llevado a la práctica, después de vista la rigurosidad de aplicación de las NIIF y su declaración sin excepciones de cumplimiento es que este concepto de Valor Neto de Realización (VNR) toma la importancia que se le debe.

De acuerdo a la NIC 2 los inventarios se deben medir al más bajo entre el costo y el valor realizable neto (que es su precio de venta estimado en el curso ordinario de los negocios menos los costos estimados para completar y que sea vendido). Para la determinación del costo, se deberá incluir todos los costos necesarios para que tenga su localización y condición actuales. La NIC 2 requiere que los gastos generales de producción incurridos en convertir los materiales en bienes terminados sea asignado al costo de los inventarios, además también no se permite el revalúo de inventarios.

Para el caso de los inventarios que no son ordinariamente intercambiables y de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos su costo se asignará usando la identificación específica de sus costos individuales.

Para la asignación del costo de los inventarios, excluyéndose a los que se mencionó en el párrafo anterior, se asigna mediante el uso la fórmula de costo primero en entrar, primero en salir o el promedio ponderado. La misma fórmula de costo se usa para todos los inventarios con naturaleza y uso similares. La norma internacional no contempla el uso del método de últimas

entradas, primeras salidas (FIFO por sus siglas en inglés), permitido por la Normas Ecuatoriana de Contabilidad 11.³¹

Los castigos de los inventarios al valor realizable neto generalmente se reconocen en utilidad o pérdida del ejercicio. Se registrarán en las utilidades de años anteriores el ajuste a la fecha de la transición es resultado de un cambio en la política de contabilidad o se trataba de un error.

En cuanto a la adopción por primera vez de ésta norma según NIIF 1 no hay excepciones o exenciones relacionadas con el tratamiento contable de los inventarios y por lo tanto quien adopta por primera vez tiene que aplicar prospectivamente de acuerdo con el principio general. Lo cual ahorra costos y esfuerzos en requerimientos de información ya que por ejemplo una Compañía que no capitalizó los costos generales de producción según los PCGA anteriores, este requerimiento puede ser oneroso dado que se requiere que quien adopta por primera vez regrese al pasado y asigne los costos generales de producción a los inventarios.

(Ver índice de Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF en Anexo B).

³¹ Cf. DELOITTE, (2009). *Adopción por primera vez de los Estándares Internacionales de Información Financiera* p. 30.

3. DIAGNÓSTICO ACTUAL DE LAS NIIF Y LA AUDITORÍA EN EL ECUADOR

3.1. CONTEXTO LEGAL

3.1.1 Implementación de NIIF

De acuerdo con información de la Superintendencia de Compañías para el año 2012, siendo éste el año en que todas las Compañías deben cumplir con NIIF, un total de 69,823 pequeñas y medianas empresas cumplirán este requerimiento para el 2012.

En opinión de Enrique Castillo, funcionario de la Superintendencia de Compañías, dijo que las NIIF emitidas por la International Accounting Standards Boards (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad), con sede en Londres, fueron diseñadas de manera especial para reducir las diferencias contables internacionales, sin importar el tamaño o dimensión de una empresa³².

³² Diario El Telégrafo, *Empresas ecuatorianas están contrarreloj para aplicar NIIF*, 22 de agosto del 2012

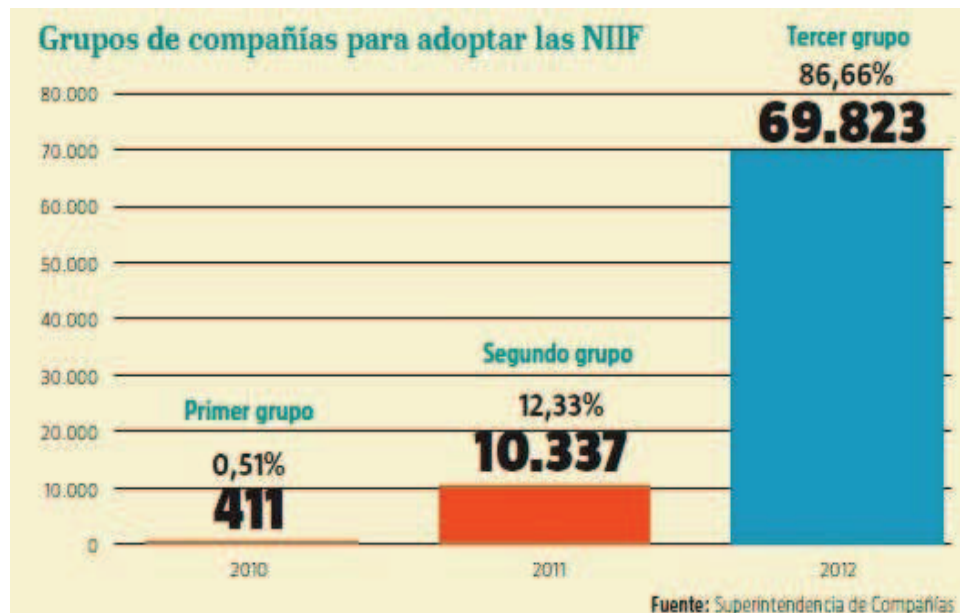
La Superintendencia de Compañías estableció mediante Resolución No. 06.Q.ICI.004 del 21 de agosto del 2006, la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y su aplicación obligatoria por parte de las compañías y entidades sujetas a su control y vigilancia, a partir del 1 de enero de 2009, la cual fue ratificada con la Resolución No. ADM 08199 del 3 de julio del 2008. Adicionalmente, se estableció el cumplimiento de un cronograma de aplicación según lo dispuesto en la Resolución No. 08.G.DSC.010 del 20 de noviembre del 2008.

De acuerdo a éste cronograma se reprogramó la aplicación para que en el año 2010 adopten la normativa las empresas reguladas por la Ley de Mercado de Valores y las compañías que ejercen actividades de auditorías externas – grupo integrado por 411 compañías.

Para el año 2011 las compañías que al 31 de diciembre del año 2007 registraban activos iguales o superiores a US\$4 millones, lo que significó que 10.337 compañías de economía mixta, sucursales de extranjeras y holding adoptaran NIIF. Para finalizar en el año 2012 las demás empresas con montos inferiores a los \$ 4 millones que corresponde a 69.823 compañías.

Éste último grupo es de esperar que presente mayores problemas al momento de la implementación, debido a que, a pesar de haber tenido un mayor período de tiempo para la implementación, se debe considerar que está integrado por compañías en su mayoría pequeñas y medianas las cuales por su naturaleza

tienen estructuras más sencillas y un mayor desconocimiento de lo que implica la implementación de NIIF. Teniendo que cambiar como históricamente se ha venido manejando la contabilidad en el Ecuador, es decir con un enfoque plenamente tributario. Por parte de la Superintendencia de Compañías se esperan numerosos casos en los que se tenga que multar por falta de cumplimiento, situación que debe ser de preocupación para el ámbito empresarial en general.



Cómo se puede ver el mayor reto aún está por venir, ya que a pesar de que el plazo para la implementación de NIIF sea hasta el año 2012 va a ser muy complicado que todas las compañías del último grupo logren cumplir a de manera adecuada la implementación. Por lo que subyace una responsabilidad mayor para las entidades de control, compañías de asesoría y firmas de auditoría.

Para este estudio se han considerado las compañías comerciales debido a la importancia que éstas tienen en el sector empresarial y la economía del país. De acuerdo con los Estados Financieros del año 2011 reportados a la Superintendencia de Compañías con fecha de corte 18 de julio del 2012 el sector “Comercio” lidera el ranking NEC y NIIF al concentrar el mayor número de compañías, seguido por el sector de la Industria Manufacturera. De igual manera por ingresos, el sector Comercio ocupa el primer lugar.

(Ver índice de Normas Internacionales de Auditoría vigentes en **ANEXO B**)

3.1.2 Obligación de contratar servicios de auditoría financiera externa

De acuerdo a la resolución 02.Q.ICI.004 de la Superintendencia de Compañías se establece que la obligación de efectuar una auditoría externa de los estados financieros para las compañías que en su ejercicio económico anterior superen los siguientes montos de sus activos:

Cuadro N° 3.- Obligación de Contratar Servicios de Auditoría Externa

Tipo de Compañías	Base de Activos
Las compañías nacionales de economía mixta y las anónimas con participación de personas jurídicas de derecho público o de derecho privado con finalidad social o pública.	US\$ 100,000
Las sucursales de compañías o empresas extranjeras organizadas como personas jurídicas que se hubieren establecido en el Ecuador y las asociaciones que éstas formen entre sí o con compañías nacionales.	US\$100,000
Las compañías nacionales anónimas, en comandita por acciones y de responsabilidad limitada.	US\$1,000,000

Fuente: Resolución 02.Q.ICI.004 Superintendencia de Compañías

Elaborado por: FREIRE, Ricardo

Más allá de la obligatoriedad de contratar auditoría externa éste servicio constituye con sustento fundamental para el manejo financiero de una compañía, situación por la que es una buena práctica mantener una auditoría externa aún sin el requerimiento regulatorio.

3.1.3 Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (NIAA).

En el año 2006 la Superintendencia de Compañías resolvió disponer la aplicación obligatoria de las NIAA por parte de quienes ejercen funciones de

auditoría, a partir del 1 de enero del 2009.³³ Las cuales son un conjunto de principios, reglas o procedimientos que obligatoriamente debe seguir o aplicar el profesional Contador Público que se desarrolle el trabajo de auditoría de estados financieros, con la finalidad de evaluar de una manera razonable y confiable la situación financiera de una compañía y en base de los procedimientos efectuados emitir una opinión en forma independiente con criterio y juicio profesionales acertados.

Con la decisión de adoptar NIIF también existe la necesidad de contar con normas internacionales para el desarrollo de procedimientos de auditoría. Es así que, este cuerpo normativo tiene un rango superior al indicarse que también son de Aseguramiento, con la finalidad de proporcionar un alto nivel de seguridad por cuanto se debe evaluar adecuadamente el riesgo de auditoría, desde un inicio desde los aspectos previos a la contratación, continuando con la Planeación hasta culminar con el Informe sobre los Estados Financieros, proporcionando un alto grado de confianza a los usuarios de los estados financieros, lo que quiere decir una adecuada credibilidad de sus contenidos.

El propósito de las Normas Internacionales de Auditoría es establecer normas y dar lineamientos sobre el objetivo y los principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros. También describe la responsabilidad de la administración por la preparación y presentación de los estados, financieros

³³ Superintendencia de Compañías. *Adóptase las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento "NIAA"* Resolución No. 06.Q.ICI.003 de 21 de agosto del 2006

y por la identificación del marco de referencia de información financiera que se ha de usar para preparar los estados financieros.

La naturaleza de la normativa internacional requiere que el profesional contable ejercite su juicio profesional para aplicarlos, ya que no se podría decir que las normas de auditoría se apliquen universalmente a todas las situaciones y circunstancias que pueda encontrar un auditor. Lo que significa que serán consideradas como directrices y principios básicos en el desarrollo de la auditoría. Los procedimientos dependerán del juicio profesional del auditor según su apreciación de cada caso.

(Ver índice de Normas Internacionales de Auditoría vigentes en **ANEXO C**).

3.1.4 Escepticismo profesional

Planear y desempeñar una auditoría con una actitud de escepticismo profesional reconociendo que pueden existir circunstancias que hagan que los estados financieros estén representados erróneamente en una forma de importancia relativa.³⁴

Una actitud de escepticismo profesional significa que se hace una evaluación crítica, con una mentalidad analítica, de la validez de la evidencia de auditoría

³⁴ Federación Internacional de Contadores (2012). *Norma Internacional de Auditoría 200 Objetivos generales del auditor independiente y conducción de una auditoría de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría*. p.15

obtenida y está alerta a evidencia de auditoría que contradiga o ponga en duda la confiabilidad de los documentos y respuestas a averiguaciones y otra información obtenida de la administración y de los encargados del gobierno corporativo. Por ejemplo, es necesaria una actitud de escepticismo profesional a lo largo del proceso de auditoría para que se reduzca el riesgo de pasar por alto circunstancias inusuales desobregeneralizar cuando extrae conclusiones de las observaciones de auditoría, y de usar supuestos defectuosos para determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría y para evaluar los resultados consiguientes. En consecuencia, las representaciones de la administración no son un sustituto de la obtención de suficiente evidencia apropiada de auditoría para poder extraer conclusiones razonables sobre las que se base la opinión del auditor.

3.1.5 Documentación de auditoría

La preparación de Documentación de Auditoría suficiente y apropiada de manera oportuna ayuda a mejorar la calidad de la auditoría y facilita una revisión y evaluación eficaces de la Evidencia de Auditoría obtenida y las conclusiones derivadas antes de finalizar el informe de auditoría. Es probable que la documentación preparada después del trabajo de auditoría sea menos precisa que la documentación preparada en el momento en que se realizó dicho trabajo.

La documentación de auditoría provee la base para la conclusión del auditor sobre el cumplimiento de los objetivos generales y evidencia que la auditoría fue planeada y desarrollada de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría y los requerimientos regulatorios aplicables.³⁵

3.1.6 Riesgos

El riesgo de auditoría puede evaluarse en el nivel de aseveración material de los estados financieros, de los que se puede distinguir los siguientes:

Riesgo inherente: es la posibilidad de un error material en una aseveración antes de examinar el control interno de la entidad, los factores de los que depende son la naturaleza de la entidad y la industria en la que se desenvuelve, o la naturaleza de una cuenta particular de los estados financieros.

Riesgo de control: se debe a que el control interno no es infalible, por lo que existe el riesgo de que el mismo no impida ni detecte oportunamente un error material. Para analizar este riesgo hay que considerar los controles que se hayan diseñado en la entidad y su implementación correcta.

³⁵ Federación Internacional de Contadores (2012). *Norma Internacional de Auditoría 230 Documentación de auditoría* p.2

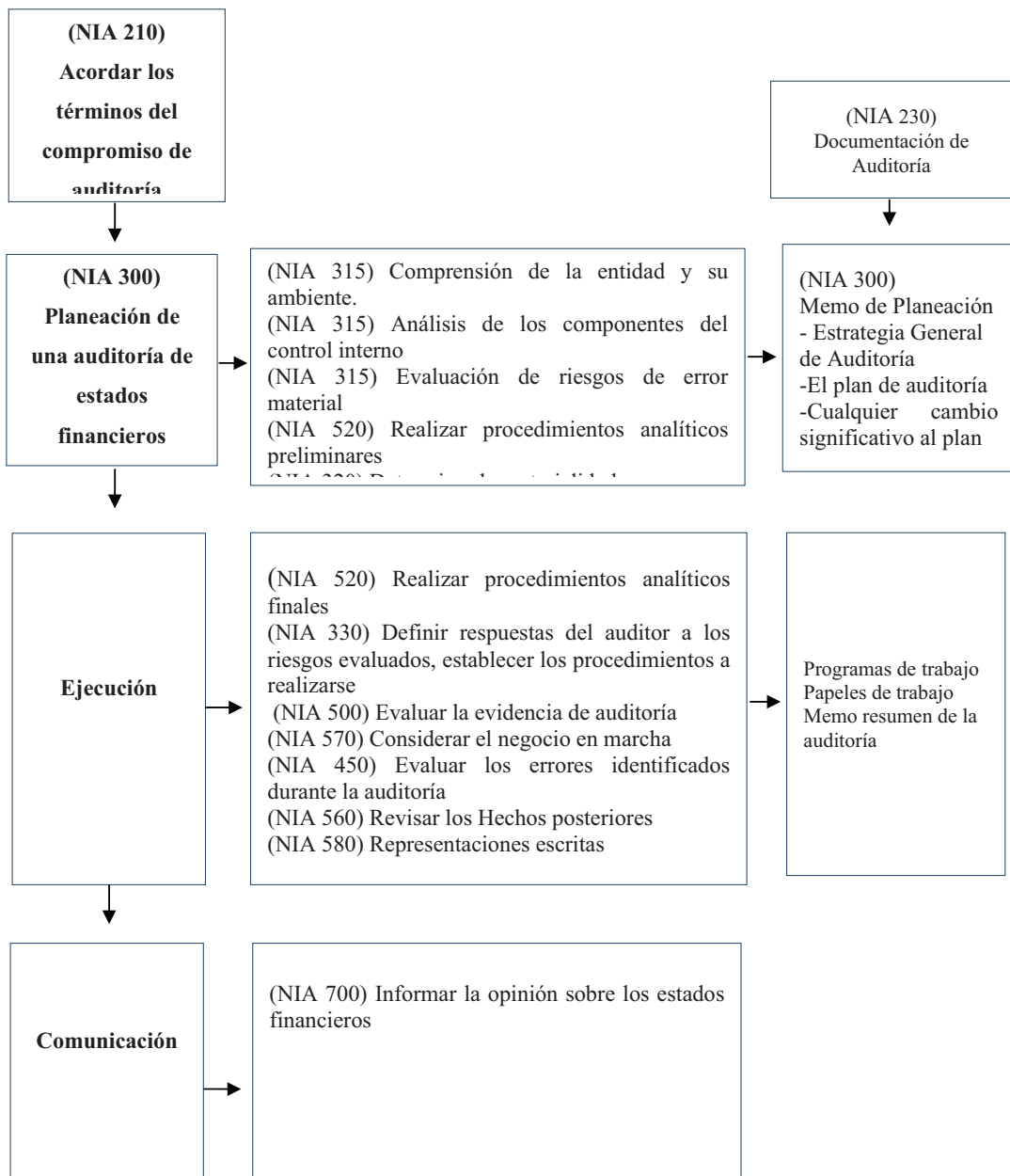
Riesgo de detección: es el riesgo de que al aplicar los procedimientos sustantivos no se detecten errores materiales, es decir que los procedimientos efectuados lleven a la conclusión de que no existen errores materiales sobre los estados financieros cuando sí los hay. Éste riesgo se mitiga realizando pruebas sustantivas con un alcance adecuado.

Riesgo de auditoría: es la probabilidad de que existan errores materiales que no hayan sido detectados por los controles internos de la compañía y tampoco por los procedimientos de los auditores³⁶

³⁶ Cfr. O., WHITTINGTON ; K.,PANY (2005). *Principios de auditoría*. México: McGraw Hill Interamericana Decimocuarta edic p. 120

3.1.7 Proceso de la auditoría financiera

Cuadro N° 4.- Proceso de Auditoría Financiera



Fuente: Normas Internacionales de Auditoría

Elaborado por: FREIRE, Ricardo

El proceso de la auditoría de los Estados Financieros está basado en las Normas Internacionales de Auditoría, como se señalan en el cuadro anterior las referencias a las respectivas normas, el mismo que a continuación se lo describe detalladamente:

3.1.7.1 Planificación

La primera fase de la auditoría consiste en la planificación, de una buena planificación dependerá la ejecución y los resultados de la auditoría. Como toda actividad, en la auditoría para que sea bien ejecutada tiene que haber una apropiada planificación del trabajo a realizarse. La planificación va más allá de los aspectos cuantitativos e incluye un conocimiento diversos factores que pueden afectar a la compañía que luego se podrán traducir en términos financieros.³⁷

Para una planificación de una auditoría de estados financieros, se debe obtener un conocimiento apropiado del negocio y los factores internos que afectan a la Compañía, lo que significa entender sus procesos de negocio, sistemas informáticos, financiamiento, características de las operaciones y la estructura de los estados financieros.

³⁷ Cfr. Federación Internacional de Contadores (2012). *Normas Internacionales de Auditoría 300 Planificación de una auditoría de Estados Financieros*. p.2

En la auditoría es necesario tener una comprensión de dichos asuntos y otros que pueden afectar a una opinión sobre los estados financieros, por ejemplo, un conocimiento de concentración de clientes, alta dependencia de proveedores, métodos de producción, canales de distribución, tipos de productos, sectores geográficos y de mercado, partes relacionada y cambios en el ambiente de negocios.

3.1.7.2 Consideraciones Adicionales para compromisos iniciales

Para los compromisos iniciales se debe comunicar con el auditor predecesor cuando se haya presentado un cambio de auditores, de conformidad con los Requerimientos Éticos Relevante y se deberán seguir de manera apropiada los procedimientos apropiados respecto a la aceptación y continuación de las relaciones del cliente y compromisos de auditoría.³⁸

³⁸ Federación Internacional de Contadores (2012). *Norma Internacional de Auditoría 300 Planeación de una auditoría de estados financieros*. p.13

3.1.7.3 Estrategia general de auditoría

El proceso de establecimiento de la estrategia general de auditoría ayuda a determinar, asuntos tales como:³⁹

- Los recursos para desarrollar la auditoría en las áreas específicas, tales como el uso de los miembros del equipo con experiencia adecuada para las áreas de alto riesgo o la participación de expertos en cuestiones complejas;
- La cantidad de recursos a asignar a las áreas específicas de auditoría, tales como el número de miembros del equipo asignados para observar el conteo de inventario en puntos importantes, o el presupuesto de auditoría en hora de asignar a las áreas de alto riesgo;
- Cuando estos recursos se van a desplegar, por ejemplo, si en una etapa preliminar de auditoría o en fechas clave de corte, y;
- La manera en que los recursos se gestionan, son dirigidos y supervisados, por ejemplo, cuando se van a desarrollar las revisiones del socio y el gerente e incluso el control de calidad del compromiso.

³⁹ *Ibíd*em, p. 8

3.1.7.4 Plan de auditoría.

El plan de auditoría es más detallado que la estrategia general de auditoría en el que se incluye la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a realizar por los miembros del equipo. La planificación de estos procedimientos de auditoría se lleva a cabo en el transcurso de la auditoría mientras el plan de auditoría se desarrolla. Por ejemplo, la planificación de los procedimientos del auditor de evaluación del riesgo se produce al inicio del proceso de auditoría. Sin embargo, la planificación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos específicos de auditoría adicionales depende del resultado de los procedimientos de evaluación de riesgos. Además, el auditor puede comenzar la ejecución de los procedimientos de auditoría adicionales para algunas clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones antes de planear todos los procedimientos restantes de auditoría adicionales.

3.1.7.5 Cambios significativos que se detecten durante el compromiso a la estrategia general o al plan de auditoría.

Como resultado de acontecimientos inesperados, cambios en las condiciones, o la evidencia de auditoría obtenida a partir de los

resultados de los procedimientos de auditoría, se puede necesitar modificar la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría y con ello la naturaleza planificada resultante, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría, con base en la consideración revisada de los riesgos evaluados. Este puede ser el caso de información que cuando llegue al análisis difiera significativamente de la información disponible cuando se planeó los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, la evidencia de auditoría obtenida mediante el desempeño de procedimientos sustantivos puede contradecir la evidencia de auditoría obtenida a través de pruebas de controles.

3.1.7.6 Procedimientos de evaluación del riesgo y actividades relacionadas

Se deberán realizar procedimientos de evaluación de riesgos para proporcionar una base para la identificación y evaluación de los riesgos de errores materiales a nivel de estados financieros y de aseveración. Los procedimientos de evaluación por sí mismos, no proporcionan suficiente evidencia apropiada sobre la cual basar la opinión de auditoría. Entre los procedimientos de evaluación tenemos los siguientes:⁴⁰

- Investigaciones con la administración, y de otros dentro de la entidad que, a juicio del auditor, puedan tener información que

⁴⁰ Federación Internacional de Contadores (2012). *Norma Internacional de Auditoría 315 Identificación y evaluación de los riesgos de error material mediante la comprensión de la entidad y su ambiente* p.5

pueda ayudar a identificar los riesgos de error material debido al fraude o error.

- Procedimientos analíticos.
- Observación y la inspección.

3.1.7.7 Conocimiento de la entidad y su ambiente incluyendo el control interno.

Para desarrollar la auditoría será necesario conocer su estructura interna y los factores relevantes de la industria en la que está inmersa, como el ambiente competitivo, las relaciones con proveedores y clientes y los desarrollos tecnológicos. Los cuales muy difícilmente podrán ser controlados por la entidad. Ejemplos de asuntos que se pueden considerar incluyen:⁴¹

Factores externos

- El mercado y la competencia, incluyendo demanda, capacidad y competencia en precios
- Requerimientos regulatorios
- Actividad cíclica o estacional

⁴¹ Cfr. Federación Internacional de Contadores (2012). *Norma Internacional de Auditoría 315 Identificación y evaluación de los riesgos de error material mediante la comprensión de la entidad y su ambiente*. p.11

- Tecnología del producto relacionada con los productos de la Entidad
- Suministro de energía y costo.
- La industria en la cual opera la Entidad puede dar lugar a Riesgos de Error Material específicos que surjan de la naturaleza del negocio o del grado de regulación, lo que influye en el alcance que se va a dar para el desarrollo de procedimientos.

Factores internos

- La naturaleza de las operaciones de la entidad
- La estructura de gobierno y propiedad
- Los tipos de inversiones que la entidad realiza y planea hacer, incluyendo inversiones en entidades de propósito especial, y
- La forma en que la entidad está estructurada y cómo se financia.

3.1.7.8 Objetivos, estrategias y riesgos de negocios relacionados

Las compañías realizan sus negocios en el contexto de factores internos y externos de la industria, regulatorios y otros. Para responder a estos factores, la administración de la entidad o los

encargados del gobierno definen objetivos, los cuales son los planes generales para la entidad. Las estrategias son los enfoques mediante los cuales la administración pretende lograr sus objetivos. Los objetivos y estrategias de la entidad pueden cambiar al paso del tiempo; sin embargo conocer lo que se ha planteado al momento servirá para entender cómo se proyecta la compañía a futuro, posibilidades de negocios o amenazas detectadas y las respuestas ante las mismas.

3.1.7.9 Determinar la importancia relativa al planear la auditoría

Al establecer la Estrategia General de Auditoría, se debe determinar la importancia relativa para los Estados Financieros en su conjunto. Lo que significa considerar el nivel de errores que no influya en las decisiones económicas de los usuarios de los Estados Financieros.⁴²

Determinar la importancia relativa involucra el ejercicio del Juicio Profesional. Con frecuencia se aplica un porcentaje a un componente de partidas de los estados financieros elegido como punto de partida al determinar la importancia relativa para los Estados Financieros en su conjunto. Los factores que pueden

⁴² Cfr. Federación Internacional de Contadores (2012). *Norma Internacional de Auditoría 300 Planificación de una auditoría de Estados Financieros*. p. 7

afectar la identificación de un componente de los estados financieros apropiado incluyen los siguientes:

- Los elementos de los Estados Financieros (por ejemplo, activos, pasivos, capital contable, ingresos, gastos)
- Si existen partidas en las cuales tiende a enfocarse la atención de los usuarios de los Estados Financieros de la Entidad en particular (por ejemplo, para el propósito de evaluar desempeño financiero, los usuarios pueden tender a enfocarse en la utilidad, los ingresos o los activos netos).
- La naturaleza de la Entidad, si la Entidad está en su ciclo de vida, así como la industria y el ambiente económico en los cuales opera la Entidad.
- La estructura de propiedad de la Entidad y la forma en que se financia (por ejemplo, si una Entidad se financia solamente por deuda más que por el capital contable, los usuarios pueden poner más énfasis en los activos, y las reclamaciones sobre ellos, que en las utilidades de la Entidad)
- La volatilidad relacionada del componente.

La determinación de la importancia relativa no es un ejercicio mecánico sin la consideración apropiada de los hechos y circunstancias en torno de la auditoría.

3.1.7.10. Selección y aplicación de las políticas contables de la Entidad

En la fase de planificación se requiere obtener una comprensión de la selección y aplicación de las Políticas Contables de la Entidad, incluyendo las razones de los cambios a las mismas. Así como una evaluación de si las Políticas Contables de la Entidad son apropiadas para su negocio y consistentes con el Marco de Información Financiera Aplicable y las Políticas Contables utilizadas en la industria relevante.

Una comprensión de la selección y aplicación de las Políticas Contables de la Entidad puede comprender asuntos como:

- a. Los métodos que usa la entidad para contabilizar las transacciones significativas e inusuales
- b. El efecto de las políticas contables significativas en áreas controversiales o emergentes para las cuales existe una falta de guía o consenso autorizado
- c. Cambios en las políticas contables de la entidad

- d. Normas, leyes y regulaciones de información financiera que sean nuevas para la entidad y cuándo y cómo adoptará la Entidad dichos requerimientos.

En este sentido es claro que la adopción de NIIF no sólo en el año de adopción sino que también en los primeros años implicará un mayor análisis por parte del auditor.

3.1.7.11 Medición y revisión del desempeño financiero de la entidad

La Administración y otros medirán y revisarán aquellas cosas que consideran como importantes. Las mediciones de desempeño, ya sean internas o externas, crean presiones sobre la Entidad. Estas presiones, a su vez, pueden motivar a la Administración a tomar acción para mejorar el desempeño del negocio o a cometer equivocaciones en los Estados Financieros. En consecuencia, una comprensión de las mediciones de desempeño de la Entidad ayuda a considerar si dichas presiones para alcanzar metas de desempeño pueden resultar resultan en acciones de la Administración que

incrementen los Riesgos de Error Material, incluyendo aquellos debidos a Fraude.⁴³

La medición y revisión de desempeño financiero no es la misma que el Monitoreo de Controles, debido a que la medición y revisión del desempeño se dirige a si el desempeño del negocio cumple con los objetivos establecidos por la Administración o terceros, mientras que el Monitoreo de Controles tiene que ver específicamente con la operación eficiente de Control Interno.

Sin embargo, en algunos casos, los indicadores de desempeño pueden también proporcionar información que permita a la Administración identificar Deficiencias de Control interno.

3.1.7.12 Control Interno.

El Control Interno se diseña, implementa y mantiene para cubrir los Riesgos de Negocios identificados que amenazan el logro de cualquiera de los objetivos de la Entidad que se relacionan con:

- La confiabilidad de la información financiera de la entidad
- La eficacia y eficiencia de sus operaciones

⁴³ Cfr. Federación Internacional de Contadores (2012). *Norma Internacional de Auditoría 300 Planificación de una auditoría de Estados Financieros*. p. 12

- Su cumplimiento con las leyes y regulaciones aplicables.

La manera en la cual se diseña, implementa y mantiene el Control Interno varía con el tamaño y complejidad de una Entidad.

La división del Control Interno en los cinco componentes siguientes proporciona un marco útil para que consideramos cómo pueden afectar la auditoría los diferentes aspectos del Control Interno de una Entidad:

➤ **Ambiente de control**

Se deberá obtener un entendimiento del ambiente de control evaluando si la gestión, con la supervisión de los encargados del gobierno, ha creado y mantenido una cultura de honestidad y comportamiento ético, y si los puntos fuertes de los elementos del ambiente de control en conjunto proporcionan una base adecuada para los otros componentes del control interno, y si esos otros componentes no se ven socavados por las deficiencias en los mecanismos de control.⁴⁴

⁴⁴ Cfr. Federación Internacional de Contadores (2012). *Norma Internacional de Auditoría 300 Planificación de una auditoría de Estados Financieros*. p. 14

➤ **El proceso de evaluación del riesgo por parte de la Entidad**

Se deberá obtener un entendimiento de que la entidad cuenta con un proceso para:

- Identificación de los riesgos de negocio relevantes a los objetivos de información financiera;
- Estimar la importancia de los riesgos;
- La evaluación de la probabilidad de su ocurrencia, y;
- Decidir sobre las acciones para hacer frente a esos riesgos.⁴⁵

Si la entidad no ha establecido este proceso o tiene un proceso ad hoc, se deberá discutir con la administración si los riesgos de negocio relevantes a los objetivos de información financiera han sido identificados y la forma en que se han abordado. De igual manera evaluar si la ausencia de un proceso de evaluación de riesgos documentada es apropiado en las circunstancias, o para determinar si representa una importante deficiencia en el control interno.

⁴⁵ Cfr. *Ibíd.*, p. 15-17

➤ **El Sistema de Información, incluyendo los procesos de negocios relacionados, relevante para la Información Financiera, y la Comunicación**

Se deberá obtener un entendimiento del sistema de información, incluyendo los procesos de negocio relacionados relevantes a la información financiera, incluyendo las siguientes áreas:

- Las clases de transacciones en las operaciones de la entidad que son significativas para los estados financieros;
- (Los procedimientos, tanto dentro de la tecnología de la información (TI) y los sistemas manuales, mediante los cuales dichas transacciones se inician, registran, procesan, corregida si es necesario, se transfieren a la contabilidad y en los estados financieros;
- Los registros contables relacionados, información de soporte y cuentas específicas en los estados financieros que se utilizan para iniciar las transacciones, registrar, procesar e informar, lo que incluye la corrección de los datos inexactos y cómo se transfiere la información a la contabilidad general. Los registros pueden estar en forma manual o electrónica;

- La manera en que el sistema de información captura los eventos y condiciones, distintas de las operaciones, que son importantes para los estados financieros;
- El proceso de información financiera usado para preparar los estados financieros de la entidad, incluyendo estimaciones contables y revelaciones importantes, y;
- Los controles que rodean los asientos de diario, incluyendo entradas de diario no estándares utilizados para grabar no recurrentes, transacciones o ajustes inusuales.⁴⁶

El auditor deberá obtener un entendimiento de cómo la entidad comunica los roles y responsabilidades de información financiera y los asuntos importantes relacionados con la información financiera, incluyendo la comunicación entre la administración y los encargados del gobierno corporativo, y las comunicaciones externas, tales como aquellas con las autoridades regulatorias.

➤ **Actividades de Control relevantes para la auditoría**

Se deberá obtener un entendimiento de las actividades de control relevantes para la auditoría, siendo los jueces los auditores que es

⁴⁶ Cfr. *Ibíd.*, p. 18-19

necesario entender para poder evaluar los riesgos de error material a nivel de aseveración y diseñar procedimientos de auditoría adicionales que respondan a los riesgos evaluados. Una auditoría no requiere un entendimiento de todas las actividades de control relacionadas con cada clase de transacciones, saldo de cuenta y revelación en los estados financieros o para cada aseveración relevante para ellos.⁴⁷

➤ **Monitoreo de los Controles.**

Se deberá obtener un entendimiento de las principales actividades que la entidad usa para monitorear el control interno sobre la información financiera, incluyendo las relacionadas con las actividades de control relevantes para la auditoría, y cómo la entidad inicia las acciones correctivas a las deficiencias en sus controles.

Si la entidad tiene una función de auditoría interna, se deberá obtener un entendimiento de la siguiente con el fin de determinar si la función de auditoría interna es relevante para la auditoría, la naturaleza de las responsabilidades y las actividades realizadas o por realizar de la función de auditoría interna y cómo la función

⁴⁷ Cfr. *Ibíd.*, p. 20-21

de auditoría interna se ajusta a la estructura organizativa de la entidad

También es importante obtener un entendimiento de las fuentes de la información utilizadas en las actividades de supervisión de la entidad, y la base sobre la cual la gerencia considera que la información es suficientemente confiable para el propósito.⁴⁸

El Control Interno, sin importar qué tan eficaz sea, sólo puede proporcionar a una Entidad la Seguridad Razonable acerca del logro de los objetivos de la información financiera de la Entidad. La probabilidad de su logro se afecta por las limitaciones inherentes del Control Interno. Éstas incluyen las realidades de que el juicio humano puede ser imperfecto en la toma de decisiones y que pueden ocurrir fallas en el Control Interno debido a un error humano.

3.1.7.13 Identificar y evaluar los riesgos de error material

Es necesario identificar y evaluar los riesgos de errores significativos a nivel de estados financieros y de aseveración para las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones, para proporcionar una base para el diseño y la realización de

⁴⁸ Cfr. *Ibíd.*, p. 22-24

procedimientos adicionales de auditoría. Con este objetivo se deberá:⁴⁹

- Identificar los riesgos en todo el proceso de obtención de un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo los controles relevantes que se relacionan con los riesgos, y teniendo en cuenta las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones en los estados financieros;
- Evaluar los riesgos identificados, y evaluar si se relacionan más penetrantemente a los estados financieros en su conjunto y si potencialmente afectan muchas aseveraciones;
- Relacionar los riesgos identificados con lo que puede ir mal a nivel de aseveración, teniendo en cuenta los controles relevantes que el auditor tiene la intención de probar, y;
- Considerar la posibilidad de errores, incluyendo la posibilidad de errores múltiples, y si el error probable es de tal magnitud que podrían resultar en un error material.

⁴⁹ Cfr. *Ibíd.*, p. 26

3.1.7.14 Riesgos que requieren especial consideración de auditoría

Como parte de la evaluación del riesgo se deberá determinar si alguno de los riesgos identificados es, a juicio del auditor, un riesgo significativo. Para esto se deberá excluir los efectos de los controles identificados relacionados con el riesgo. En el ejercicio de juicio en cuanto a qué riesgos son significativos, se deberá considerar al menos lo siguiente:⁵⁰

- Si el riesgo es un riesgo de fraude;
- Si el riesgo está relacionado con recientes desarrollos importantes económicos, contables o de otro tipo y, por lo tanto, requiere atención específica;
- La complejidad de las transacciones;
- Si el riesgo implica transacciones importantes con partes relacionadas;
- El grado de subjetividad en la medición de la información financiera relacionada con el riesgo, especialmente aquellas

⁵⁰ Cfr. *Ibíd.*, p. 28

mediciones que implican un amplio rango de incertidumbre de la medición, y;

- Si el riesgo implica transacciones importantes que estén fuera del curso normal de los negocios de la entidad, o que de otro modo parecen ser inusuales.

Si se ha determinado que existe un riesgo significativo, se deberá obtener un entendimiento de los controles de la entidad, incluyendo las actividades de control, aplicables a dicho riesgo.

3.1.7.15 Procedimientos analíticos

Los procedimientos analíticos realizados como los procedimientos de evaluación de riesgo sirven para identificar ciertos aspectos de la entidad que el auditor no era consciente y puede ayudar a evaluar los riesgos de errores materiales, a fin de proporcionar una base para el diseño e implementación de respuestas a los riesgos evaluados. Los procedimientos analíticos realizados como procedimientos de evaluación del riesgo pueden incluir tanto la información financiera y no financiera, por ejemplo, la relación entre las ventas y el volumen de los bienes vendidos.

Los procedimientos analíticos pueden ayudar a identificar la existencia de transacciones o hechos inusuales, cantidades, ratios y

tendencias que pudieran indicar asuntos que tengan implicaciones de auditoría. Las relaciones inusuales o inesperadas que se identifiquen pueden ayudar al auditor a identificar riesgos de error material, especialmente los riesgos de error material debido a fraude.

3.1.7.16 Determinar la materialidad.

El determinar la materialidad implica juicio profesional y está afectado por la percepción de las necesidades de los usuarios de los estados financieros.

Se aplica la materialidad tanto en la planificación como en la ejecución de la auditoría, al evaluar el efecto de los errores identificados en la auditoría y el de los errores no corregidos, en su caso sobre los estados financieros y la elaboración del informe sobre la opinión de los estados financieros.

Al establecer la estrategia general de auditoría, el auditor deberá determinar la materialidad para los estados financieros en su conjunto. Si, en las circunstancias específicas de la entidad, hay una o más clases particulares de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones para las cuales errores de menor cantidad que la

materialidad para los estados financieros en su conjunto, puedan influir en las decisiones económicas de los usuarios tomadas en base de los estados financieros, se debe determinar el nivel de importancia o niveles que se aplicarán a esas clases particulares de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones.

El auditor deberá determinar la materialidad de desempeño para fines de evaluación de los riesgos de errores materiales y determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría.

Las circunstancias relacionadas con algunos errores pueden causar que se los considere materiales, incluso si están por debajo de la materialidad, por lo que se considera no sólo el tamaño, sino también la naturaleza de los errores no corregidos, y las circunstancias particulares de su aparición, al evaluar su efecto sobre los estados financieros.

Por otra parte la materialidad de desempeño significa el monto o montos establecidos por el auditor a por un valor inferior al de la materialidad para los estados financieros en su conjunto con la finalidad de reducir a un nivel apropiadamente bajo la probabilidad de que la suma de los errores no corregidos y no detectados exceda la materialidad para los estados financieros estados en su conjunto.

3.1.7.17 Procedimientos

Se deben diseñar y desarrollar procedimientos adicionales de auditoría cuya naturaleza, oportunidad y alcance se basan y son sensibles a los riesgos error material a nivel de aseveración.

Al diseñar los procedimientos de auditoría adicionales que se deben realizar, se deberán considerar las razones de la valoración dada a los riesgos de error material a nivel de aseveración, para cada clase de transacciones, saldo de cuenta y revelación, que incluye:

- La probabilidad de error importante debido a las características particulares de la correspondiente clase de transacciones, saldo de cuenta o de la revelación, y;
- Si en la evaluación del riesgo se tienen en cuenta los controles pertinentes, lo que requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría para determinar si los controles están operando de manera efectiva

3.1.7.18 Procedimientos sustantivos

Independientemente de los riesgos evaluados de error material, es necesario diseñar y desempeñar procedimientos sustantivos para

cada clase de transacciones, saldo de cuenta y revelación. Considerando si los procedimientos de confirmación externa se deben realizar como procedimientos de auditoría sustantivos.

Los procedimientos sustantivos pueden ser Pruebas de Detalle, Procedimientos Analíticos Sustantivos o una combinación. La decisión sobre cuáles procedimientos de auditoría realizar, incluyendo si utilizar Procedimientos Analíticos Sustantivos, se basa en el juicio profesional acerca de la eficacia y eficiencia esperadas de los procedimientos de auditoría disponibles para reducir el Riesgo de Auditoría a un nivel aceptablemente bajo.⁵¹

Los Procedimientos Analíticos Sustantivos son por lo general más aplicables a grandes volúmenes de transacciones que tienden a ser previsibles a lo largo del tiempo.

Se puede indagar a la Administración en cuanto a la disponibilidad y confiabilidad de la información necesitada para aplicar los Procedimientos Analíticos Sustantivos, y los resultados de cualquiera de esos Procedimientos Analíticos realizados por la Entidad. Puede ser eficaz usar información analítica preparada por la Administración, con tal de que se verifique que dicha información sea preparada correctamente.

⁵¹ Cfr. O., WHITTINGTON ; K.,PANY (2005). *Principios de auditoría*. México: McGraw Hill Interamericana Decimocuarta edición. p. 142

Al realizar las Pruebas de Detalle, la población a menudo es estratificada por valor monetario. Esto permite que mayor trabajo de auditoría sea dirigido a partidas de valor más grande, ya que estas partidas pueden contener el mayor Error potencial en términos de sobrevaluación. De manera semejante, una Población puede ser estratificada de acuerdo con una característica en particular que indica un Riesgo más alto de Error, por ejemplo, al probar la estimación para cuentas de cobro dudoso en la valuación de las cuentas por cobrar, los saldos pueden ser estratificados por antigüedad.⁵²

3.1.7.19 Procedimientos sustantivos que respondan a los riesgos significativos.

Al determinarse que un riesgo de error material a nivel de aseveración es un riesgo significativo, se deberán aplicar procedimientos sustantivos como una respuesta específica a este riesgo. Cuando el enfoque a un riesgo significativo se compone de sólo procedimientos sustantivos, esos procedimientos deben incluir pruebas de detalles.

⁵² Cfr. Federación Internacional de Contadores (2012). *Normas Internacionales de Auditoría 330 Procedimientos del auditor en respuesta a los riesgos evaluados*. p. 5

3.1.7.20 Adecuada presentación y revelación.

Como parte del análisis se deben aplicar procedimientos de auditoría para evaluar si la presentación general de los estados financieros, incluyendo las revelaciones relacionadas, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.

3.1.7.21 Evaluación de si la evidencia de auditoría es suficiente y apropiada.

Sobre la base de los procedimientos de auditoría aplicados y la evidencia de auditoría obtenida, se realiza una evaluación antes de la conclusión de la auditoría de si la evaluación de los riesgos de error material a nivel de aseveración sigue siendo apropiada.

Además, concluir si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada. En la formación de una opinión, se considerará toda la evidencia relevante, sin importar si parece corroborar o contradecir las afirmaciones contenidas en los estados financieros.

De ser el caso en que no se haya obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría sobre una aseveración material de los estados financieros, es necesario intentar obtener evidencia de

auditoría adicional. Si no se puede obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría, se expresará una opinión con salvedades o una abstención de la opinión sobre los estados financieros.

3.1.7.22 Negocio en marcha

Se deben considerar si existen eventos o condiciones que puedan proyectar una sombra de duda significativa en la capacidad de la Entidad de continuar como negocio en marcha. Al hacer esto, se debe determinar si la Administración ha realizado una evaluación preliminar de la capacidad de la Entidad de continuar como negocio en marcha.⁵³

Si dicha evaluación se ha realizado, se debe discutir las evaluación con la Administración y determinar si la Administración ha identificado eventos o condiciones que, en lo individual o en conjunto, pueden proyectar una sombra de duda significativa en la capacidad de la Entidad para continuar como negocio en marcha y, si es así, los planes de la Administración para cubrirlos; o

Si dicha evaluación se ha realizado, se debe discutir la evaluación con la Administración la base para el uso pretendido del supuesto

⁵³ Cfr. Federación Internacional de Contadores (2012). *Normas Internacionales de Auditoría 300 Planificación de una auditoría de Estados Financieros* p. 16

de negocio en marcha e indagar a la Administración si existen eventos o condiciones que, en lo individual o en conjunto, pueden proyectar una sombra de duda significativa en la capacidad de la Entidad para continuar como negocio en marcha.

Existen varios eventos o condiciones que, individual o colectivamente, pueden poner en duda significativa el supuesto de negocio en marcha, como por ejemplo indicadores de retiro del apoyo financiero por parte de los acreedores, pérdida de un mercado importante, escasez de suministros importantes, incumplimiento con los requerimientos de capital u otros de tipo estatutario. No obstante, estos factores podrían ser mitigados de alguna manera por parte de la administración, por lo tanto también se deben considerar las acciones que se hayan tomado por parte de la misma.

3.1.7.23 Estimaciones contables

Es imprescindible diseñar y realizar procedimientos de auditoría cuya naturaleza, oportunidad y alcance respondan bien a los Riesgos de Error Material evaluados en relación con las Estimaciones Contables tanto a nivel de estados financieros como a nivel de aseveración.

La consideración de un cambio en una Estimación Contable, o en el método para hacerla del período anterior, es importante porque un cambio que no se basa en un cambio en las circunstancias o en nueva información se considera arbitraria. Los cambios arbitrarios en una Estimación Contable dan como resultado Estados Financieros inconsistentes a lo largo del tiempo y pueden dar origen a un Error. También se deberán considerar eventos que ocurran hasta la fecha del informe de auditoría.

3.1.7.24 Hechos Posteriores

Los estados financieros pueden ser afectados por ciertos acontecimientos que ocurren después de la fecha de los estados financiero, generalmente identifican dos tipos de eventos:

- Aquéllos que suministran evidencia de condiciones que existían a la fecha de los estados financieros;
- Aquéllos que suministran evidencia de condiciones que han aparecido después de la fecha de los estados financieros.

Se debe aplicar procedimientos de auditoría diseñados para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada de que todos los eventos que ocurren entre la fecha de los estados financieros y la

fecha del dictamen del auditor y que requieren ajuste o revelación en los estados financieros han sido identificados.⁵⁴

3.1.7.25 Representaciones de la Administración

La evidencia de auditoría es la información utilizada para llegar a las conclusiones sobre las que la opinión se basa, las representaciones escritas son la información necesaria que se requiere en relación con la auditoría de los estados financieros de la entidad. En consecuencia, al igual que las respuestas a las confirmaciones, las representaciones escritas son evidencia de auditoría.

Aunque las representaciones escritas proporcionan la evidencia de auditoría necesaria, no proporcionan suficiente evidencia apropiada de auditoría por su cuenta sobre cualquiera de los asuntos de que se ocupen. Por otra parte, el hecho de que la administración ha proporcionado fiables representaciones escritas no afecta a la naturaleza o extensión de otra evidencia de auditoría que se obtenga sobre el cumplimiento de las responsabilidades de la gerencia, o sobre aseveraciones concretas.

⁵⁴ Federación Internacional de Contadores (2012). *Norma Internacional de Auditoría 560 Eventos Subsecuentes*. p.6

El auditor deberá solicitar representaciones escritas de la administración con las debidas responsabilidades a los estados financieros y el conocimiento de los asuntos en cuestión.

3.1.7.26 Informe sobre los Estados Financieros

Una vez terminado el trabajo de campo y se han recomendado a la Compañía los ajustes necesarios, se puede iniciar la elaboración del informe. Los estados financieros básicos sobre los cuales se informarán serán el estados de resultados de resultado integral, de cambios en el patrimonio y de flujos de efectivo de acuerdo a Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF, de los que la gerencia de la Compañía será responsable de la preparación y presentación razonable.⁵⁵

El auditor deberá evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida, como base para formarse una opinión sobre los estados financieros.

Al formarse una opinión sobre los estados financieros, el auditor evalúa si, con base en la evidencia de auditoría obtenida, hay una seguridad razonable sobre si los estados financieros tomados como

⁵⁵ Cfr. O.R.WHITTINGTON, K.PANY (2005). *Principios de auditoría*. México: McGraw Hill Interamericana Decimocuarta edición. p. 604

un todo están libres de errores materiales. Esto implica concluir si se han obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría para reducir, a un nivel aceptablemente bajo, los riesgos de error material en los estados financieros y para evaluar los efectos de representaciones erróneas identificadas no corregidas

Formarse una opinión sobre si los estados financieros expresan un punto de vista verdadero y razonable o están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable, implica evaluar si los estados financieros se han preparado y presentado de acuerdo con los requisitos específicos del marco de referencia de información financiera aplicable para clases particulares de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones. Esta evaluación incluye considerar si, en el contexto del marco de referencia de información financiera aplicable:

- a. Las políticas contables seleccionadas y aplicadas son consistentes con el marco de referencia de información financiera y son apropiadas en las circunstancias;
- b. Las estimaciones contables hechas por la administración son razonables en las circunstancias;

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

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

3.3. MARCO INVESTIGATIVO

3.2.1. Metodología

3.2.1.1. Modalidad de investigación

Al realizar un estudio acerca de la situación actual de la auditoría para las compañías comerciales bajo NIIF es necesario conocer las opiniones y puntos de vista de los actores involucrados en la auditoría. Considerando proponer una guía que facilite el entendimiento de los

cambios producidos por los nuevos estándares y permita realizar un trabajo eficaz y eficiente a lo largo del proceso de auditoría.

Es así que se realizó una investigación recolectándose información directa o indirecta dentro del marco propuesto, sistematizando la información y con un estudio descriptivo y explicativo que permita la proposición de conclusiones a los datos elaborados e investigados y los caminos más idóneos en el desarrollo del trabajo de la auditoría.

3.2.1.2. Universo

La selección la muestra de entre los métodos estadísticos y criterio profesional; se ha tomado esta última alternativa, considerando que en el proceso de auditoría se involucran profesionales de distintas características, sin los cuales no se podría lograr un trabajo eficaz y eficiente. Es así que seleccionado a todos los involucrados desde la planificación hasta la presentación del informe se pueden tener resultados que reflejen la situación real de la problemática.

La muestra seleccionada se describe a continuación: Nivel directivo: 2 Socios, 10 Gerentes; Nivel de campo: 17 Auditores Sénior y 60 Asistentes de Auditoría, dando en un total de 89 agentes involucrados en la Auditoría.

Cuadro N° 5.- Tamaño de Muestra

DESCRIPCIÓN	MUESTRA
Socios	2
Gerentes	10
Audidores sénior	17
Asistentes de auditoría	60
TOTAL MUESTRA	89

Elaborado por : FREIRE, Ricardo

3.2.1.3.Método de muestreo

Se seleccionó como método de muestreo para la presente investigación el método no probabilístico, debido a que según procedimientos estadísticos es recomendable emplearlo cuando no hay un marco disponible para pronósticos de muestreo y corresponde a una población rara o marginal, o en la práctica no siempre resulta posible la selección estrictamente aleatoria de todos los elementos que componen la muestra, como es el caso de la presente investigación. Además cuando la población es pequeña y los elementos se pueden ordenar según un criterio se pueden obtener resultados satisfactorios con una mayor eficiencia que otro método. Se realiza en función del juicio que respecto a la obtención de una muestra tiene quien diseña la muestra.⁵⁶ Mediante el juicio, la objetividad y sentido común se obtuvo la muestra considerando la actividad de auditoría, los principales interesados, los

⁵⁶ Cfr. M., VIVANCO. (2005). *Muestreo Estadístico Diseño y Aplicaciones*. Chile: Editorial Universitaria. p. 191

niveles involucrados en el proceso y la posición de las firmas de auditoría en el mercado.

3.2.1.4. Procesamiento de datos

➤ PROCESO METODOLÓGICO

Cuadro N° 6.- Técnicas e Instrumentos de Investigación

TÉCNICAS E INSTRUMENTOS		
VARIABLES	TÉCNICA	INSTRUMENTOS
PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA COMPAÑÍAS COMERCIALES DE ACUERDO A NIIF	1. ENCUESTA	Cuestionario Se indaga sobre el conocimiento la aplicación de procedimientos de Auditoría Financiera para de acuerdo a NIIF para compañías comerciales

Elaborado por : FREIRE, Ricardo

Por medio de la presente técnica se puede medir el conocimiento de los auditores respecto a la auditoría para compañías comerciales de acuerdo a NIIF e identificar la cantidad de auditores que han participado dentro de una auditoría de compañías comerciales que adopten o hayan adoptado NIIF y de esta forma verificar la necesidad para los procesos de auditoría de que se elabore una guía

de procedimientos para la auditoría de este tipo de compañías como se lo ha venido explicando.

3.2.1.5. Aplicación de documentos

Se desarrollaron las encuestas de acuerdo a los objetivos de la investigación como se señaló, las cuales se encuentran en la sección de anexos.

3.2.1.6. Análisis y tabulación de encuestas a firmas de auditoría.

Variable Independiente: Eficiencia y eficacia de la Auditoría financiera para compañías comerciales que utilizan Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF.

De acuerdo a lo expuesto con el objetivo de realizar el estudio y análisis de la variable independiente “Eficiencia y eficacia de la Auditoría financiera para compañías comerciales que utilizan Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF.” se aplicó el cuestionario número 1 que contiene 10 preguntas pertinentes; los resultados se presentan a continuación.

(Ver cuestionario en Anexo A).

Pregunta 1.- ¿Ha efectuado trabajos de auditoría a compañías comerciales de acuerdo a NIIF?

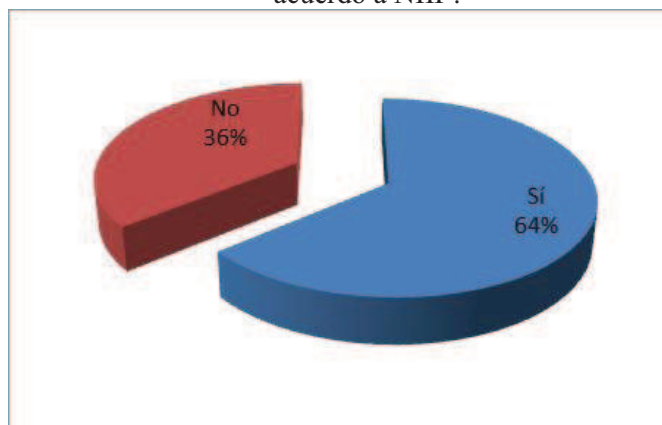
El 64% de los encuestados indicaron que han realizado trabajos de auditoría a compañías comerciales de acuerdo a NIIF, el restante 36% no lo han hecho especialmente en casos de asistente lo que lleva a concluir que por parte de los asistentes no han tenido suficiente práctica en estos trabajos por lo que no conocerán los procedimientos a realizarse, tal como se demuestra en el cuadro N° 07 y Gráfico N° 01.

Cuadro N° 07.- ¿Ha efectuado trabajos de auditoría?

Descripción	Respuestas	Relación
Sí	57	64%
No	32	36%
Total	89	100%

Fuente: Investigación de Campo
Elaborado por : FREIRE, Ricardo

Gráfico N° 01.- ¿Ha efectuado trabajos de auditoría a compañías comerciales de acuerdo a NIIF?



Fuente: Cuadro N° 07
Elaborado por : FREIRE, Ricardo

Pregunta 2.- ¿Se han presentado dificultades en el proceso de auditoría?

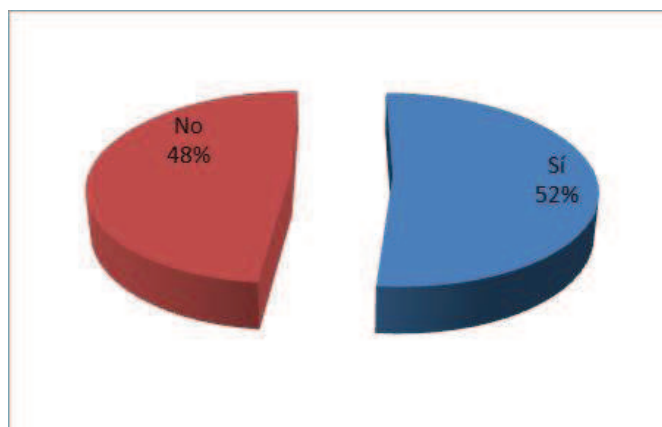
En cuanto a dificultades se encuentra dividida con un 52% de quienes sí han tenido dificultades y 48% de profesionales que no las han tenido, debido a la experiencia la cantidad de sénior y asistentes de auditoría son quienes han tenido mayor cantidad de problemas.

Cuadro N° 08.- Existencia de Dificultades en el proceso de auditoría.

Descripción	Respuestas	Relación
Sí	46	52%
No	43	48%
Total	89	100%

Fuente: Investigación de Campo
Elaborado por : FREIRE, Ricardo

Gráfico N° 02.- Existencia de Dificultades en el proceso de auditoría.



Fuente: Cuadro N° 08
Elaborado por : FREIRE, Ricardo

Pregunta 3.- ¿En qué fase de la auditoría ha tenido más dificultades?

Sobre la fase de la auditoría en la que se encuentran más dificultades los encuestados han señalado que un 27% en la planificación, 30% en la ejecución y 43% en la comunicación de los resultados, lo que quiere decir que todas las fases de la auditoría son a tomar en cuenta por su dificultad, especialmente en la comunicación de los resultados, es decir en la elaboración del informe.

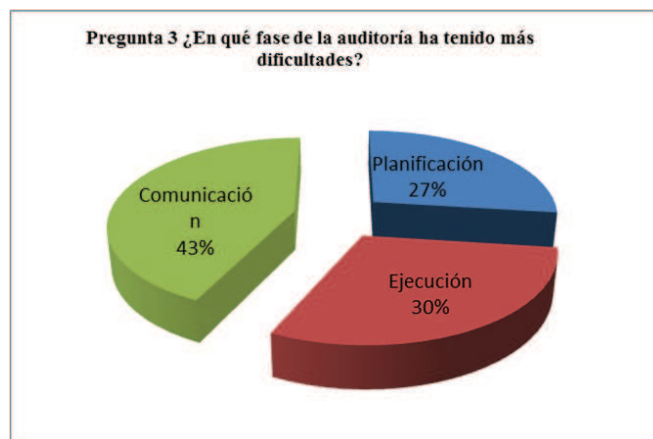
Cuadro N° 09.- Fases de Auditoría con Dificultades.

Descripción	Respuestas	Relación
Planificación	24	27%
Ejecución	27	30%
Comunicación	38	43%
Total	89	100%

Fuente: Investigación de Campo

Elaborado por : FREIRE, Ricardo

Gráfico N° 03.- Fases de Auditoría con Dificultades.



Fuente: Cuadro N° 09

Elaborado por : FREIRE, Ricardo

Pregunta 4.- ¿Tiene conocimiento de los principales cambios en la auditoría de compañías comerciales de acuerdo a NIIF?

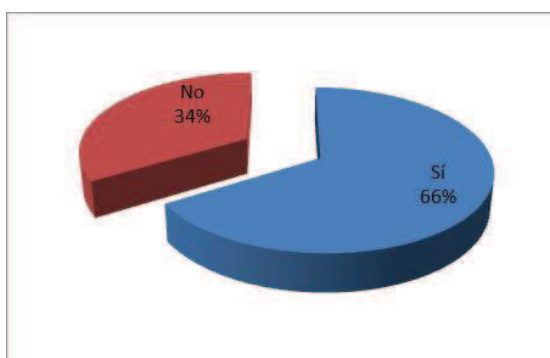
Acerca de los cambios que se producen en la auditoría por el cambio a los nuevos estándares los encuestados en un 66% sí conocen los cambios y el restante 34% no lo conoce; éste último segmento se encuentra conformado en su mayoría por asistentes de auditoría, que en relación a las anteriores preguntas son los de menor experiencia y por ende entienden menos los cambios que implican las NIIF.

Cuadro N° 10.- Conocimiento de los principales cambios en Auditoria según NIIFs

Descripción	Respuestas	Relación
Sí	59	66%
No	30	34%
Total	89	100%

Fuente: Investigación de Campo
Elaborado por : FREIRE, Ricardo

Gráfico N° 04.- Conocimiento de los principales cambios en Auditoria según NIIF



Fuente: Cuadro N° 10
Elaborado por : FREIRE, Ricardo

Pregunta 5.- ¿Existe una guía de aplicación de procedimientos de auditoría de acuerdo a NIIF para compañías comerciales?

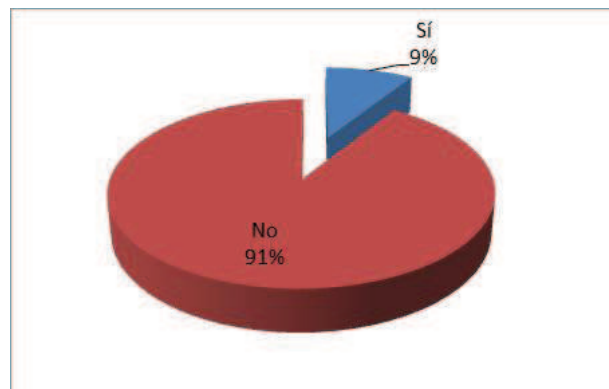
Los encuestados en un 91% señalaron que no existe una guía de aplicación de procedimientos de auditoría de acuerdo a NIIF para compañías comerciales; en cambio el 9% señalaron que si existe segmento conformado por el personal de mayor experiencia, por lo tanto una guía sería de un ayuda profesional para auditores que no conozcan sobre los procedimientos que deben desarrollar en este tipo de compañías.

Cuadro N° 11.- Existencia de Guía de aplicación de procedimientos de auditoría de acuerdo a NIIF para compañías comerciales

Descripción	Respuestas	Relación
Sí	8	9%
No	81	91%
Total	89	100%

Fuente: Investigación de Campo
Elaborado por: FREIRE, Ricardo

Gráfico N° 05.- Conocimiento de los principales cambios en Auditoria según NIIF



Fuente: Cuadro N° 11
Elaborado por : FREIRE, Ricardo

Pregunta 6.- ¿Consideraría factible la elaboración de una guía de procedimientos de auditoría de acuerdo a NIIF para compañías comerciales?

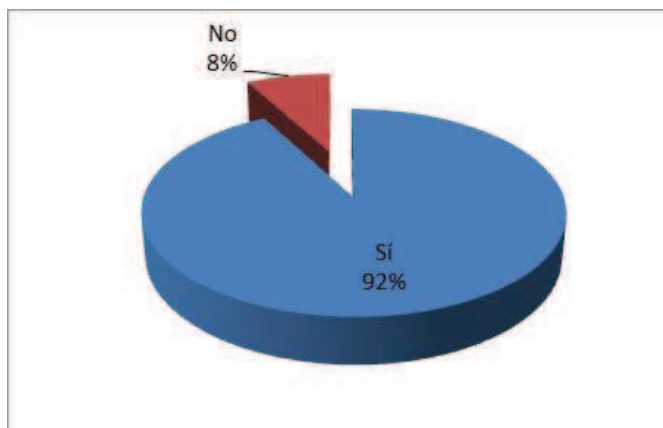
Sobre la factibilidad de la elaboración de una guía de procedimientos de auditoría para compañías comerciales de acuerdo a NIIF, el 92% de los encuestados contestaron en forma afirmativa; mientras el 8% lo hizo en forma negativa en consonancia con la anterior pregunta, es decir mejoraría el entendimiento a realizarse lo que significaría un incremento en la eficiencia, eficacia y productividad en el trabajo de auditoría.

Cuadro N° 12.- Factibilidad de la elaboración de una guía de procedimientos de auditoría según NIIF para compañías comerciales

Descripción	Respuestas	Relación
Sí	82	92%
No	7	8%
Total	89	100%

Fuente: Investigación de Campo
Elaborado por: FREIRE, Ricardo

Gráfico N° 06.- Factibilidad de la elaboración de una guía de procedimientos de auditoría según NIIF para compañías comerciales



Fuente: Cuadro N° 12
Elaborado por : FREIRE, Ricardo

Pregunta 7.- ¿Por medio de una guía de aplicación de procedimientos de auditoría de acuerdo a NIIF para compañías comerciales su trabajo sería más eficiente?

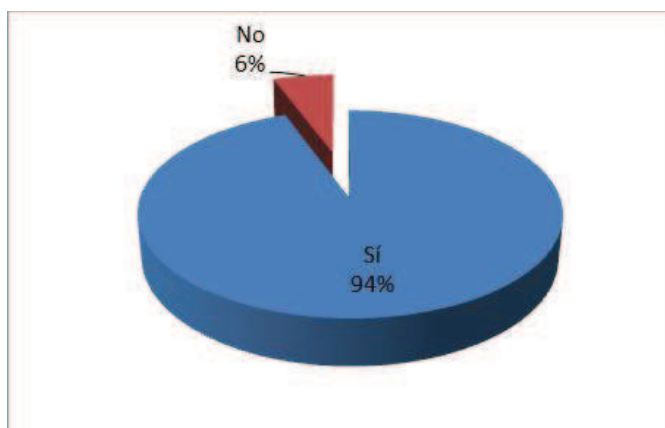
La mayoría de los encuestados consideran que si el trabajo de auditoría se realiza mediante una guía de aplicación de procedimientos de auditoría de acuerdo a NIIF para compañías comerciales sería más eficiente, un 94% a favor mientras restante el 6% no lo consideraron relevante, por lo tanto, se puede considerar que una auditoría con la guía mencionada haría el trabajo productivo y la entrega de resultados más oportuna.

Cuadro N° 13.- Mayor eficiencia a través de una guía de aplicación de procedimientos de auditoría según NIIF para compañías comerciales

Descripción	Respuestas	Relación
Sí	84	94%
No	5	6%
Total	89	100%

Fuente: Investigación de Campo
Elaborado por: FREIRE, Ricardo

Gráfico N° 07.- Mayor eficiencia a través de una guía de aplicación de procedimientos de auditoría según NIIF para compañías comerciales



Fuente: Cuadro N° 13
Elaborado por : FREIRE, Ricardo

Pregunta 8.- ¿Emplearía la guía de aplicación de procedimientos de auditoría de acuerdo a NIIF para compañías comerciales?

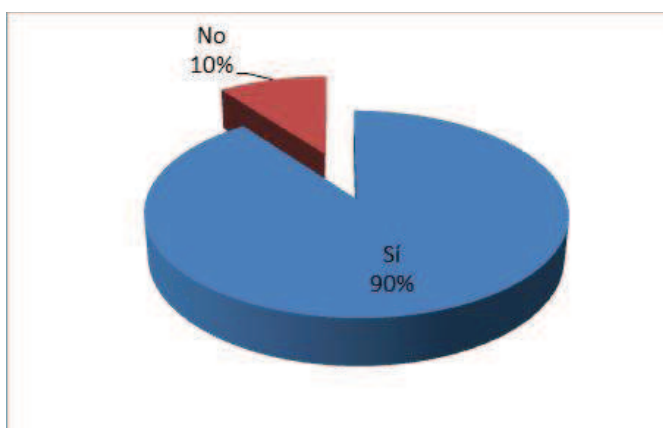
Sobre si se daría un uso a la guía objeto de la encuesta el 90% de los encuestados señalaron en forma afirmativa que lo harían, mientras que el 10%, manifestaron que no, por lo que los procedimientos mediante la guía serían unificados con un criterio, lo que permitirá que los profesionales que realizan el trabajo tengan una mayor base técnica.

Cuadro N° 14.- Empleo de la guía de aplicación de procedimientos de auditoría de acuerdo a NIIF para compañías comerciales

Descripción	Respuestas	Relación
Sí	80	90%
No	9	10%
Total	89	100%

Fuente: Investigación de Campo
Elaborado por: FREIRE, Ricardo

Gráfico N° 08.- Empleo de la guía de aplicación de procedimientos de auditoría de acuerdo a NIIF para compañías comerciales



Fuente: Cuadro N° 14
Elaborado por : FREIRE, Ricardo

Pregunta 9.- ¿Con la aplicación de una guía de auditoría de acuerdo a NIIF para compañías comerciales, los resultados esperados serían más eficaces?

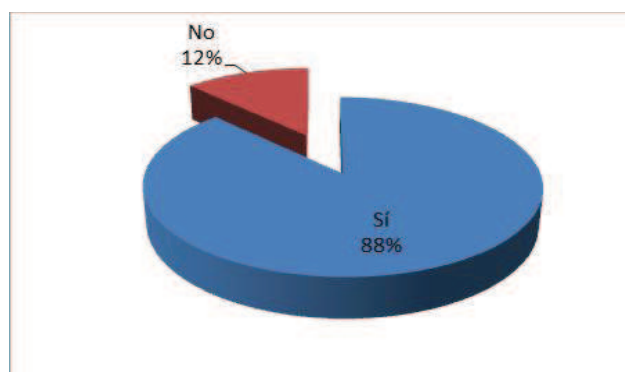
Uno de los objetivos primordiales para la auditoría es la eficacia, acerca de este tema los encuestados respondieron en un 88% de acuerdo y el restante 12% en contra, lo que significa que con la aplicación de la guía de procedimientos se permitiría un trabajo oportuno que cumpla con los objetivos de la auditoría.

Cuadro N° 15.- Resultados más eficaces con la aplicación de una guía de auditoría de acuerdo a NIIF para compañías comerciales.

Descripción	Respuestas	Relación
Sí	78	88%
No	11	12%
Total	89	100%

Fuente: Investigación de Campo
Elaborado por: FREIRE, Ricardo

Gráfico N° 09.- Resultados más eficaces con la aplicación de una guía de auditoría de acuerdo a NIIF para compañías comerciales.



Fuente: Cuadro N° 15
Elaborado por : FREIRE, Ricardo

Pregunta 10.- ¿Beneficiaría a la firma de auditoría la aplicación de una guía de procedimientos de auditoría de acuerdo a NIIF para compañías comerciales?

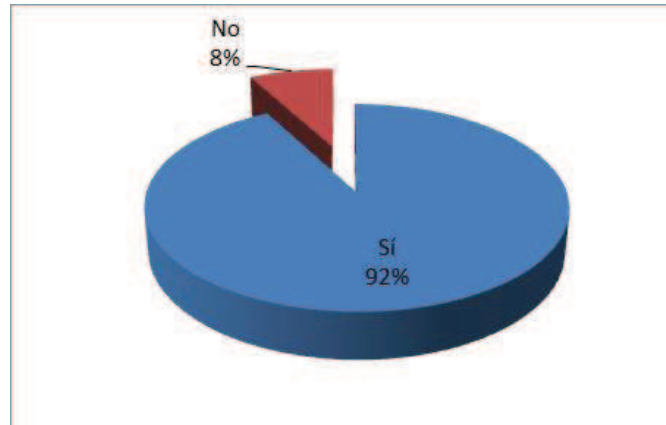
En cuanto al beneficio que le podría significar a una firma de auditoría contar con una guía la aplicación de procedimientos de auditoría de acuerdo a NIIF para compañías comerciales, un 92% de los encuestados se pronunciaron de acuerdo, mientras que el restante 8% no lo estuvieron, por lo que se puede decir que la guía de beneficio para una firma de auditoría porque ayudaría al personal a desarrollar sus labores de acuerdo a una pauta que aclararía dudas, serviría de apoyo, permitiría ahorrar tiempos y una entrega de resultados de auditoría más oportuna que serviría para el mejoramiento constante de este tipo de compañías.

Cuadro N° 16.- Beneficia a la firma auditora la aplicación de una guía de procedimientos de auditoría de acuerdo a NIIF para compañías comerciales.

Descripción	Respuestas	Relación
Sí	82	92%
No	7	8%
Total	89	100%

Fuente: Investigación de Campo
Elaborado por: FREIRE, Ricardo

Gráfico N° 10.- Beneficia a la firma auditora la aplicación de una guía de procedimientos de auditoría de acuerdo a NIIF para compañías comerciales.



Fuente: Cuadro N° 16
Elaborado por: FREIRE, Ricardo

3.2.1.7. Análisis de los resultados

Mantener la eficiencia y eficacia son dos retos importantes para auditoría. Mantener estos aspectos es importante y una manera de lograrlo es que el personal cuente con procedimientos al momento de desarrollar su trabajo. Mediante la aplicación de una guía de procedimientos de auditoría de acuerdo a NIIF para compañías comerciales se podrá ayudar a conseguir estos objetivos a los profesionales de la auditoría., Por lo que su aplicación beneficiará en el cumplimiento de la misión, objetivos y metas; por lo que, los recursos humanos, materiales, financieros y tecnológicos, con que cuenta la entidad, serán administrados con mayor eficiencia y eficacia que en

última instancia se logrará un producto de calidad para las compañías auditadas, mejorando la calidad de la información. Acerca de las variables Eficiencia y Eficacia de la Auditoría a compañías comerciales de acuerdo a NIIF; se han determinado deficiencias en la aplicación oportuna de procedimientos de auditoría, sobre todo por falta de experiencia y una guía adecuada, por lo que el objeto de la investigación sería una alternativa importante.

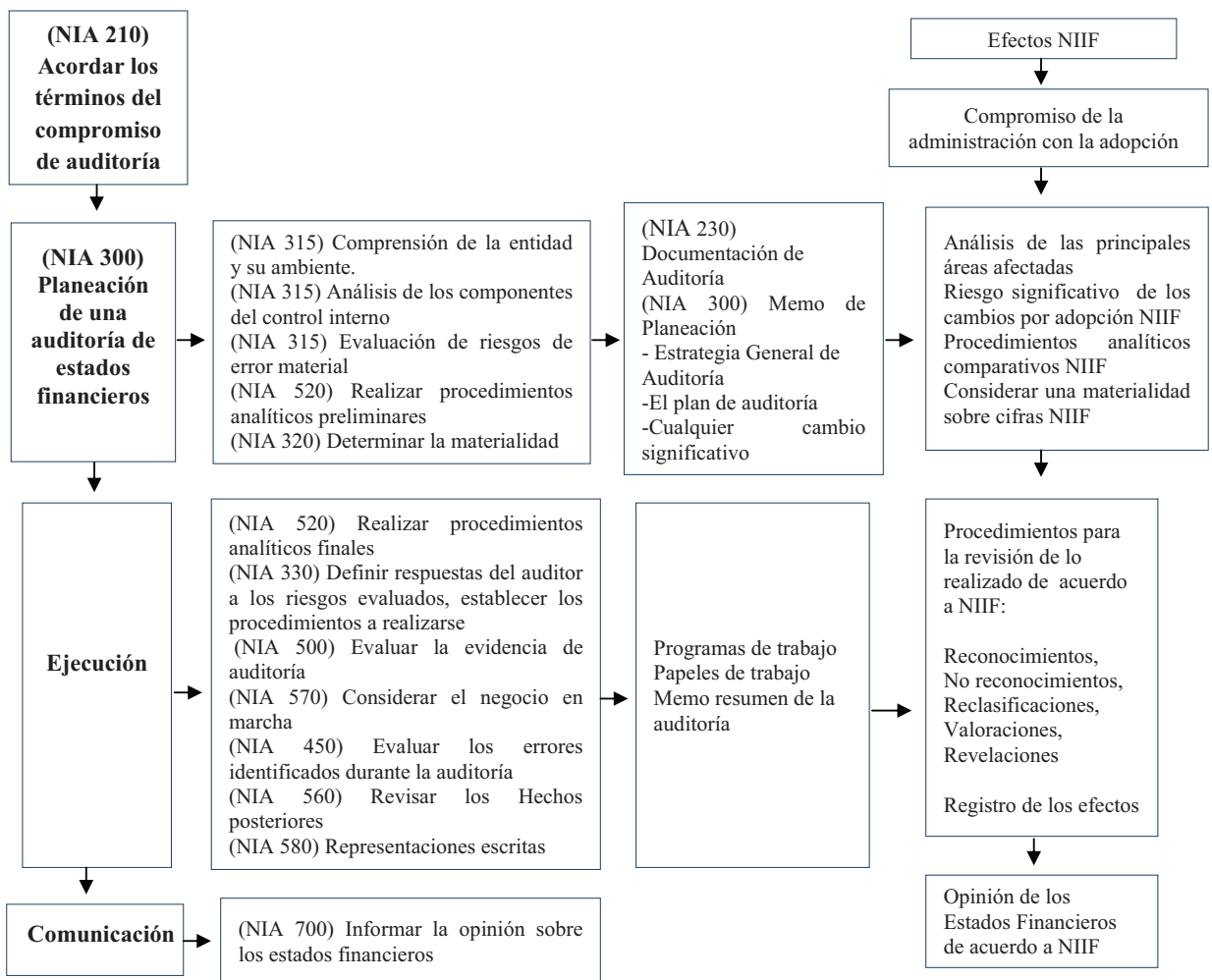
Sobre la consulta puntal acerca de las variables eficiencia y eficacia en la Auditoría, se demuestra que el 94% considera que mejorará la eficiencia y el 88% que también mejorará la eficacia, lo que es importante para el proceso del trabajo de campo de la auditoría. De los resultados se entiende que es factible la elaboración de la guía mencionada para contribuir con el desarrollo de los procedimientos de auditoría.

Clarificar los procedimientos que se deben seguir es un aspecto que significa una ventaja para las organizaciones, especialmente las de servicios, cuyo producto se basa en el conocimiento y talento humano, contar con la guía puede servir para evitar duplicidad de procedimientos, reducir costos operativos, completar el trabajo en menos tiempo, modernizar procesos, realizar innovaciones y entender necesidades de capacitación.

4. APLICACIÓN DE LA GUÍA DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA FINANCIERA PARA COMPAÑÍAS COMERCIALES QUE UTILIZAN NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA

4.1. PROCESO DE LA AUDITORÍA FINANCIERA DE ACUERDO A NIIF

Cuadro N° 4.- Proceso de Auditoría Financiera de acuerdo a NIIF



Fuente: Normas Internacionales de Auditoría

Elaborado por: FREIRE, Ricardo

4.1.1. Acordar los términos del compromiso de auditoría.

Desde el primer paso previo a la auditoría de los estados financieros bajo NIIF se debe conocer si la administración y los encargados del gobierno de Entidad tienen el compromiso de aplicar adecuadamente los nuevos estándares. Como punto de partida se debe conocer si el personal de la entidad ha recibido capacitación y si se cuenta con un experto en NIIF.

La administración deberá proporcionar un acuerdo de reconocimiento en el que se indique que entiende su responsabilidad sobre la preparación de los estados financieros de acuerdo a NIIF, la estructura de control interno y que se dará acceso a toda la información relevante para la preparación de los estados financieros, información adicional para el propósito de la auditoría y acceso a las personas que se considere necesarias para obtener evidencia de auditoría.⁵⁷

4.1.2. Planificación

De una buena planificación se deriva una buena ejecución del trabajo de la auditoría. Es así que planear una auditoría implica establecer la Estrategia General de Auditoría para el Compromiso y desarrollar un plan de auditoría. Una planeación adecuada beneficia a la Auditoría de Estados Financieros en muchas formas, incluyendo las siguientes:

⁵⁷ Cfr. Federación Internacional de Contadores (2012). *Norma Internacional de Auditoría 210 Acordar los términos de los compromisos de auditoría*. p.6

- Dedicar la atención apropiada a las áreas importantes de la auditoría.
- Identificar y resolver los problemas potenciales de manera oportuna.
- Organizar y administrar correctamente el Compromiso de Auditoría de modo que se realice de una manera eficaz y eficiente.
- Selección de los miembros del Equipo del Compromiso con los niveles de capacidades y competencia apropiados para responder a los riesgos anticipados, y la asignación correcta de trabajo para ellos.
- Facilita la dirección y supervisión de los miembros del Equipo del Compromiso y la revisión de su trabajo.
- Ayuda, donde sea aplicable, en la coordinación del trabajo realizado por los auditores de los Componentes y Expertos⁵⁸

Dentro de esta planificación debe existir un análisis del cumplimiento o las estrategias que la compañía ha adoptado para el cumplimiento con NIIF y las áreas críticas que se han detectado como afectadas. Una adecuada comprensión de estos temas será el punto de partida para que el auditor

⁵⁸ Federación Internacional de Contadores (2012). *Norma Internacional de auditoría 300 Planeación de una auditoría de estados Financieros*. p. 36

considere la posición financiera de la compañía, poder saber cómo debe direccionar sus pruebas y de qué manera plantearlas.

4.1.2.1. Estrategia general de auditoría.

En el proceso de establecimiento de la estrategia general de auditoría se determinarán los siguientes aspectos:

- Para la auditoría de acuerdo a NIIF se necesitarán mayores recursos para desarrollar la auditoría en áreas específicas, como emplear miembros del equipo con experiencia adecuada y la participación de expertos;
- La cantidad de recursos a asignar a las áreas específicas de auditoría NIIF en ciertos casos tendrá que ser mayor, se necesitarán más horas en el presupuesto de auditoría para asignar a las áreas de alto riesgo;
- Cuando estos recursos se van a desplegar, por ejemplo, si en una etapa preliminar de auditoría o en fechas clave de corte, y;
- La manera en que los recursos se gestionan, son dirigidos y supervisados, para una auditoría en NIIF será necesario un mayor nivel de revisión por parte del socio y el gerente.

4.1.2.2. Conocimiento de la Entidad

Como se explicó previamente el plan de auditoría es más detallado que la estrategia general de auditoría en el que se incluye la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a realizar por los miembros del equipo. Al elaborar éste plan será necesario considerar la adopción de NIIF y elaborar los procedimientos necesarios para obtener una seguridad razonable de su cumplimiento. Se podrá comenzar la ejecución de los procedimientos de auditoría adicionales para algunas clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones antes de planear todos los procedimientos restantes de auditoría adicionales.

4.1.2.3. Cambios significativos que se detecten durante el compromiso a la estrategia general o al plan de auditoría.

Como resultado de acontecimientos inesperados, cambios en las condiciones, o la evidencia de auditoría obtenida a partir de los resultados de los procedimientos de auditoría, se puede necesitar modificar la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría y con ello la naturaleza planificada resultante, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría, con base en la consideración revisada de los riesgos evaluados. Este puede ser el

caso de información que cuando llegue al análisis difiera significativamente de la información disponible cuando se planeó los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, la evidencia de auditoría obtenida mediante el desempeño de procedimientos sustantivos puede contradecir la evidencia de auditoría obtenida a través de pruebas de controles.

4.1.2.4. Procedimientos de evaluación del riesgo y actividades relacionadas

Se deberán realizar procedimientos de evaluación del riesgo para proporcionar una base para la identificación y evaluación de los riesgos de errores materiales a nivel de estados financieros y de aseveración. Los procedimientos de evaluación por sí mismos, no proporcionan suficiente evidencia apropiada sobre la cual basar la opinión de auditoría. Entre los procedimientos de evaluación tenemos los siguientes:⁵⁹

- Investigaciones con la administración, y de otros dentro de la entidad que, a juicio del auditor, puedan tener información que pueda ayudar a identificar los riesgos de error material debido al fraude o error.

⁵⁹ Federación Internacional de Contadores (2012). *Norma Internacional de Auditoría 315. Identificación y evaluación de los riesgos de error material mediante la comprensión de la entidad y su ambiente*. p. 5

- Procedimientos analíticos.
- Observación y la inspección.

Adicionalmente a estos procedimientos se deberá considerar se entenderá como un riesgo significativo de error material a la adopción de NIIF.

4.1.2.5. Conocimiento de la Entidad y su Ambiente.

Es necesario obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno, para identificar y evaluar los riesgos de error material en los estados financieros ya sea debido a fraude o error, y que permita para diseñar y desarrollar los procedimientos adicionales de auditoría.⁶⁰ Mediante éste conocimiento se puede identificar cuáles son las principales áreas afectadas por la adopción de NIIF para así diseñar los procedimientos más apropiados.

Al obtener una comprensión de la entidad y su ambiente, incluyendo el control interno de la entidad, se realiza proceso continuo y dinámico de reunir, actualizar y analizar información no sólo al inicio de la auditoría sino durante todo el proceso, si se trata de una

⁶⁰ Cfr. O.R.WHITTINGTON, K.PANY (2005). *Principios de auditoría* México: McGraw Hill Interamericana Decimocuarta edición p.144

adopción de NIIF, será necesario un mayor cuidado en el análisis de los ajustes realizados.⁶¹

➤ **Asuntos específicos de la industria**

Los factores relevantes de la industria incluyen las condiciones de la industria, como el ambiente competitivo, las relaciones con proveedores y clientes y los desarrollos tecnológicos.

Ejemplos de asuntos que se pueden considerar incluyen:

- El mercado y la competencia, incluyendo demanda, capacidad y competencia en precios.
- Actividad cíclica o estacional.
- Tecnología del producto relacionada con los productos de la Entidad.
- Suministro de energía y costo.
- La industria en la cual opera la Entidad puede dar lugar a Riesgos de Error Material específicos que surjan de la naturaleza del negocio o del grado de regulación.

⁶¹ Cfr. Federación Internacional de Contadores (2012). *Norma Internacional de Auditoría 315. Entendimiento de la Entidad y su Entorno y Evaluación de los riesgos de error material*. p.3

➤ **Leyes y regulaciones, incluyendo el marco de información financiera aplicable.**

El ambiente regulatorio incluye, entre otros asuntos, el Marco de Información Financiera Aplicable y el ambiente legal y político, entre los aspectos a considerar incluyen:

- Principios de contabilidad y prácticas específicas de la industria, es decir las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF.
- Marco regulatorio para una industria regulada.
- Legislación y regulación que afecten significativamente las operaciones de la Entidad, incluyendo las actividades directas de supervisión.
- Impuestos.
- Políticas gubernamentales que afectan actualmente la conducción del negocio de la Entidad.
- Requerimientos ambientales que afectan la industria y el negocio de la Entidad.

➤ **Otros factores externos**

Entre otros factores externos que afectan la Entidad se puede considerar:

- Las condiciones económicas generales

- Tasas de interés y disponibilidad de financiamiento

- Inflación

➤ **Operaciones de Negocios**

Una amplia comprensión de las operaciones de negocios de la Entidad, incluyendo los aspectos principales de producción, distribución, ventas y mercadotecnia, puede ayudar a identificar las Clases de Transacciones, Saldos de Cuenta o Revelaciones Materiales que se espera sean reflejadas en los Estados Financieros.

Entre las operaciones de negocios que se pueden considerar se incluyen:

- Naturaleza de las fuentes de ingresos, productos o servicios, y mercados

- Conducción de las operaciones
- Dispersión geográfica y segmentación de la industria
- Ubicación de las instalaciones de producción, almacenes y oficinas, así como la ubicación y cantidades de inventarios
- Clientes clave y proveedores importantes de bienes y servicios,
- Actividades y gastos de investigación y desarrollo
- Transacciones significativas con Partes Relacionadas.

➤ **Inversiones y Actividades de Inversión**

Ejemplos de inversiones y actividades de inversión que se pueden considerar al obtener una comprensión de la naturaleza de la Entidad incluyen:

- Adquisiciones o desinversiones planeadas o ejecutadas recientemente.
- Inversiones y disposiciones de valores y préstamos.

- Actividades de inversión de capital.
- Inversiones en entidades no consolidadas.

➤ **Actividades de Financiamiento**

Una comprensión de la estructura financiera y flujo de efectivo de las operaciones de la Entidad permite identificar los factores clave que afectan sus actividades de financiamiento y su necesidad y capacidad de obtener financiamiento adicional. Esta comprensión también puede permitir identificar las condiciones que plantean dudas acerca de la habilidad de la Entidad para continuar como un negocio en marcha para el futuro previsible. Entre los ejemplos tenemos los siguientes:

- Subsidiarias principales y entidades asociadas, incluyendo las estructuras consolidadas y no consolidadas.
- Estructura de la deuda y términos relacionados, incluyendo los acuerdos de financiamiento fuera del balance general y contratos de arrendamiento.
- Beneficiarios efectivos (locales, extranjeros, reputación de negocios y experiencia) y Partes Relacionadas.

- Uso de instrumentos financieros derivados.

➤ **Información Financiera**

La información financiera que se puede considerar al obtener una comprensión de la naturaleza de la Entidad incluyen:

- Principios de contabilidad y prácticas específicas de la industria
- Prácticas de reconocimiento de ingresos
- Contabilización a valores razonables
- Activos, pasivos y transacciones en moneda extranjera
- Contabilización de transacciones inusuales o complejas

➤ **Objetivos y estrategias y riesgos de negocios relacionados**

La Entidad realiza sus negocios en el contexto de factores internos y externos de la industria, regulatorios y otros. Para responder a estos factores, la Administración de la Entidad o los Encargados del Gobierno definen objetivos, los cuales son los planes generales para la Entidad. Las estrategias son los enfoques mediante los

cuales la Administración pretende lograr sus objetivos. Los objetivos y estrategias de la Entidad pueden cambiar al paso del tiempo.

El Riesgo de Negocios puede surgir de:

- El desarrollo de nuevos productos o servicios que pueden fallar.
- Un mercado el cual, incluso si se desarrolla con éxito, es inadecuado para sustentar un producto o servicio.
- Defectos en un producto o servicio que pueden resultar en pasivos y riesgo de la reputación.

➤ **Selección y aplicación de las políticas contables de la entidad**

Una comprensión de la selección y aplicación de las Políticas Contables de la Entidad puede comprender asuntos como:

- Los métodos que usa la Entidad para contabilizar las transacciones significativas e inusuales.

- El efecto de las Políticas Contables significativas en áreas controversiales o emergentes para las cuales existe una falta de guía o consenso autorizado.
- Cambios en las Políticas Contables de la Entidad.
- Normas, leyes y regulaciones de información financiera que sean nuevas para la Entidad como por ejemplo la adopción de NIIF.

➤ **Medición y revisión del desempeño financiero de la entidad**

En la mayor parte de los negocios, existen ciertas relaciones, indicadores financieros o análisis que la Administración usa para monitorear el funcionamiento efectivo y control general del negocio.

Ejemplos de información generada internamente usada por la Administración para medir y revisar información de desempeño y se puede considerar:

- Indicadores clave de desempeño (financieros y no financieros) y relaciones clave, tendencias y estadísticas operativas.

- Análisis de desempeño financiero de período a período.
- Presupuestos, pronósticos, análisis de variación, información de segmento e informes de desempeño divisionales, departamentales o de otro nivel.
- Mediciones para desempeño de empleados y políticas de compensación de incentivos.
- Comparaciones del desempeño de una Entidad con la de competidores.

4.1.2.6. Procedimientos analíticos

Para realizar los Procedimientos Analíticos, se puede obtener la información financiera más reciente preparada por la Entidad y la información financiera del período anterior en un formato comparable, lo que significa que si el año auditado corresponde a cifras bajo NIIF el año anterior también debe estar de acuerdo a éstos estándares.

Se puede también obtener los presupuestos del período actual de la Entidad, los Pronósticos u otra documentación si se cree que se

prepararon usando supuestos razonables. Esta información, si está disponible, puede usarse para desarrollar expectativas acerca de la información financiera del período actual.

Además de la información financiera, la información no financiera puede ser útil al realizar los Procedimientos Analíticos. La información no financiera puede ser utilizada al determinar si la información del período actual es consistente con la comprensión general de las operaciones del negocio. Por ejemplo, la información que la Administración puede estar usando incluye la capacidad de producción, las cantidades compradas y vendidas y las estadísticas de cuentas principales.

Para realizar procedimientos analíticos se deben seguir los siguientes pasos:

- Obtener información financiera comparativa y no financiera.
- Comparar la información.
- Discutir fluctuaciones o relaciones inusuales o inesperadas con la administración.
- Análisis adicional de información financiera.

➤ **Comparar la información**

Se puede usar la información obtenida para hacer comparaciones, generalmente usando la Información Financiera Intermedia del período actual, con la información financiera del período anterior y/o los presupuestos del período actual. Al hacer estas comparaciones, el objetivo es identificar las condiciones que pueden indicar Riesgos de Error Material (ya sea provenientes de Fraude o Error) de los Estados Financieros. Se puede hacer esto considerando lo siguiente:⁶²

- Cambios inusuales o la ausencia de cambios esperados en los saldos de cuenta.
- Cambios inusuales o la ausencia de cambios esperados en las relaciones financieras clave.
- Relaciones financieras y no financieras clave.
- Capacidad de producción en relación con las ventas registradas y cambios en los inventarios.

⁶² Federación Internacional de Contadores (2012). *Norma Internacional de auditoría 300. Planeación de una auditoría de estados Financieros*. p.53

- Limitaciones físicas sobre el almacenamiento del inventario en relación con los saldos del inventario.

Determinar cuáles comparaciones y medidas realizar es un asunto de Juicio Profesional dependiendo de las circunstancias. Al examinar los cambios que han ocurrido a lo largo del tiempo, la información del período actual se compara con la información del período anterior, que puede incluir los siguientes cálculos:

- Cambios monetarios en los saldos de cuenta
- Cambios de porcentaje por el período actual, comparados con el cambio de porcentaje por períodos anteriores similares.

Las comparaciones simples entre los saldos de cuenta del período actual y aquéllos del período anterior pueden revelar nuevas cuentas no usadas previamente, cuentas que ya no están en uso, o cuentas con saldos significativamente incrementados o disminuidos. Para determinar si dichos cambios son indicativos de Riesgo de Error Material, se los puede considerar en el contexto de la comprensión actual de la Entidad. Esta comprensión incluye lo siguiente:

- La Entidad y el ambiente en el cual opera

- La información respecto a los cambios y los cambios anticipados en las operaciones y las Políticas Contables obtenidas a través de comunicaciones continuas con la Entidad desde el último Compromiso de Auditoría, así como reuniones y discusiones con la alta Administración sostenidas para actualizar la Estrategia General de Auditoría y la comprensión de la Entidad y su ambiente.

A partir de esta información, se puede obtener una comprensión de los cambios que se pueden anticipar en la información del período actual en comparación con la del período anterior.

4.1.2.7. Control Interno

Un entendimiento del control interno ayuda a identificar los tipos de potenciales representaciones erróneas y factores que afectan los riesgos de declaración equivocada material, y en el diseño de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría. Será importante entender los procedimientos de control interno que la administración haya establecido con el objetivo de asegurar que se estén cumpliendo las NIIF sin salvedades.

Como se lo explicó en el capítulo tres el control interno para propósitos de las NIA se divide en los siguientes cinco componentes:

- El ambiente de control;
- El proceso de evaluación del riesgo de la entidad;
- El sistema de información, incluyendo los procesos de negocios relacionados, relevantes a la información financiera, y la comunicación;
- Actividades de Control, y
- El monitoreo de controles.

La división no refleja necesariamente cómo una entidad diseña, implementa y mantiene el control interno, o cómo se puede clasificar cualquier componente en particular. Se podrá usar diferente terminología o marcos para describir los diversos aspectos del control interno, siempre que todos los componentes descritos sean abordados.

➤ **Ambiente de control**

Se deberá obtener un entendimiento del ambiente de control evaluando si la gestión, con la supervisión de los encargados del gobierno, ha creado y mantenido una cultura de honestidad y comportamiento ético, y si los puntos fuertes de los elementos del ambiente de control en conjunto proporcionan una base adecuada para los otros componentes del control interno, y si esos otros componentes no se ven socavados por las deficiencias en los mecanismos de control.

Los elementos del Ambiente de Control que pueden ser relevantes incluyen lo siguiente:

- Comunicación y cumplimiento de la integridad y los valores éticos.
- Compromiso con la capacidad.
- Participación de los Encargados del Gobierno.
- Filosofía y estilo de operación de la Administración.
- Estructura de organización.
- Asignación de autoridad y responsabilidad.

- Políticas y prácticas de recursos humanos.⁶³

Evidencia de auditoría relevante puede ser obtenida a través de una combinación de investigaciones y otros procedimientos de evaluación de riesgo, como corroborar las investigaciones a través de la observación o inspección de documentos. En el análisis del cumplimiento de NIIF se debe tener un énfasis especial en el compromiso con la capacidad de la administración mostrando que las áreas clave de reporte financiero cuentan con el conocimiento apropiado y la participación de los encargados del gobierno sobre el cumplimiento del marco de información financiera NIIF.

(Ver ANEXO D Cuestionario de Control Interno)

➤ **El proceso de evaluación del riesgo por parte de la Entidad**

El Proceso de Evaluación del Riesgo de la Entidad forma la base de cómo la Administración determina los riesgos que se van a administrar. Si ese proceso es apropiado a las circunstancias, incluyendo la naturaleza, tamaño y complejidad de la Entidad, nos ayuda a identificar los Riesgos de Error Material. Si el Proceso de Evaluación del Riesgo de la Entidad es apropiado a las

⁶³ Cfr. Federación Internacional de Contadores (2012). *Norma Internacional de Auditoría 315 Identificar y evaluar los riesgos de error material por medio del entendimiento de la entidad y su ambiente* p. 28

circunstancias es un asunto de juicio. En la adopción de NIIF la entidad debió haber considerado que implica un riesgo importante y haber tomado medidas para disminuir el riesgo sobre la preparación de los estados financieros.

Se deberá obtener un entendimiento de que la entidad cuenta con un proceso para:

- Identificación de los riesgos de negocio relevantes a los objetivos de información financiera;
- Estimar la importancia de los riesgos;
- La evaluación de la probabilidad de su ocurrencia, y;
- Decidir sobre las acciones para hacer frente a esos riesgos.⁶⁴

Si la entidad no ha establecido este proceso o tiene un proceso ad hoc, se deberá discutir con la administración si los riesgos de negocio relevantes a los objetivos de información financiera han sido identificados y la forma en que se han abordado. De igual manera evaluar si la ausencia de un proceso de evaluación de riesgos documentada es apropiada en las circunstancias, o para

⁶⁴ Cfr. *Ibíd*em p. 15-17

determinar si representa una importante deficiencia en el control interno. De todas maneras se debió haber considerado la relevancia del riesgo de la adopción de NIIF y se podrán indagar sobre las acciones que se hayan tomado.

(Ver ANEXO D Cuestionario de Control Interno)

➤ **El Sistema de Información relevante para la Información Financiera, y la Comunicación**

Se deberá obtener un entendimiento del sistema de información, incluyendo los procesos de negocios relacionados relevantes a la información financiera y los efectos NIIF que existan en cada aspecto, incluyendo las siguientes áreas:

- Las clases de transacciones en las operaciones de la entidad que son significativas para los estados financieros;
- Los procedimientos, tanto dentro de la tecnología de la información (TI) y los sistemas manuales, mediante los cuales dichas transacciones se inician, registran, procesan, corregida si es necesario, se transfieren a la contabilidad y en los estados financieros;

- Los registros contables relacionados, información de soporte y cuentas específicas en los estados financieros que se utilizan para iniciar las transacciones, registrar, procesar e informar, lo que incluye la corrección de los datos inexactos y cómo se transfiere la información a la contabilidad general. Los registros pueden estar en forma manual o electrónica;
- La manera en que el sistema de información captura los eventos y condiciones, distintas de las operaciones, que son importantes para los estados financieros;
- El proceso de información financiera usado para preparar los estados financieros de la entidad, incluyendo estimaciones contables y revelaciones importantes, si las mismas cumplen con los requerimientos NIIF, y;
- Los controles que rodean los asientos de diario, incluyendo entradas de diario no estándares utilizados para grabar no recurrentes, transacciones o ajustes inusuales.⁶⁵

Para entender si pueden haber efectos NIIF no considerados por parte de la entidad de deberá entender los procesos y registros diseñados para iniciar, registrar, procesar y reportar las

⁶⁵ Cfr. *Ibíd.*, p. 18-19

transacciones de la Entidad y para el reconocimiento de activos, pasivos y capital contable relacionados. Asimismo las revelaciones necesarias que se necesiten preparar.

Obtener una comprensión de los procesos de negocios de la Entidad, que incluye cómo se originan las transacciones, nos ayuda a conseguir una comprensión del sistema de información de la Entidad relevante para la información financiera de una manera que es apropiada a las circunstancias de la Entidad, debido a que la calidad de con la que se cuente información afectará la capacidad de la Administración para tomar decisiones apropiadas al administrar y controlar las actividades de la Entidad y para preparar informes financieros confiables.

(Ver ANEXO D Cuestionario de Control Interno)

➤ **Actividades de Control relevantes para la auditoría**

Las Actividades de Control son las políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que las directrices de la Administración se lleven a cabo. Las Actividades de Control, ya sea dentro de TI o los sistemas manuales, tienen varios objetivos y se aplican en varios niveles organizacionales y funcionales. Ejemplos de

Actividades de Control específicas incluyen aquéllas que se relacionan con lo siguiente:

- Autorización
- Revisiones de desempeño
- Procesamiento de la información
- Controles físicos
- Segregación de funciones.⁶⁶

Todas las actividades mencionadas servirán para entender si existen riesgos de error material en los estados financieros, entender los controles sobre el cumplimiento de NIIF y el aseguramiento sobre la calidad de información.

(Ver ANEXO D Cuestionario de Control Interno)

⁶⁶ Cfr. *Ibíd*em p.33 A88

➤ **Monitoreo de los Controles.**

Se deberá obtener un entendimiento de las principales actividades que la entidad usa para monitorear el control interno sobre la información financiera, incluyendo las relacionadas con las actividades de control relevantes para la auditoría, y cómo la entidad inicia las acciones correctivas a las deficiencias en sus controles.

Una responsabilidad importante de la Administración es establecer y mantener el Control Interno sobre una base continua. El Monitoreo de los Controles de la Administración incluye considerar si están operando como se pretende y que se modifiquen según sea apropiado por los cambios en las condiciones.

Se requiere que, al obtener una comprensión de los Controles que son relevantes para la auditoría que incluye una evaluación del cumplimiento NIIF, por lo que se evaluará el diseño de los Controles relevantes y determinar si se han implementado. También se deberá considerar si son capaces de prevenir, o

detectar y corregir, eficazmente los errores materiales, es decir si cumplen con los objetivos para los que fueron diseñados.⁶⁷

(Ver Cuestionario de Control Interno) Anexo D)

➤ **Consideraciones para entidades más pequeñas**

La importancia relativa de los factores variará según el tamaño de la entidad y su complejidad, entre otros aspectos. Por ejemplo, una entidad más pequeña puede no tener un código de conducta definido, pero en su lugar puede desarrollar una cultura que acentúa la importancia de la integridad y la ética de comportamiento mediante comunicaciones verbales y el ejemplo que ofrece su administración, sin embargo, esta condición no debe afectar negativamente la evaluación de control interno.

4.1.2.8. Determinación de la Materialidad.

Al establecer la Estrategia General de Auditoría, se deberá determinar la materialidad para los Estados Financieros en su conjunto.

⁶⁷ Cfr. *Ibíd.*, p. 35 A98

Se deberá incluir en la Documentación de Auditoría los montos y los factores considerados en la determinación de importancia relativa para los Estados Financieros en su conjunto, con el objetivo de evaluar los Riesgos de Error Material y determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de Procedimientos de Auditoría Adicionales

La determinación de la materialidad implica el ejercicio de juicio profesional. A menudo se aplica un porcentaje a un componente de los Estados Financieros escogido como punto de partida para determinar la materialidad para los estados financieros en su conjunto. El componente más apropiado para dependerá de las circunstancias de la entidad, por ejemplo para una compañía comercial se podría considerar a los Activos Corrientes, ya que comúnmente será donde se encuentren los valores más significativos y los usuarios de los estados financieros presten más atención.

Algunos factores para la identificación de un componente adecuado se incluyen los siguientes:

- Los elementos de los estados financieros (por ejemplo, los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos);
- Si hay elementos en los que la atención de los usuarios de los estados financieros de la entidad en particular tiende a

concentrarse (por ejemplo, con el propósito de evaluar los usuarios de desempeño financiero tienden a enfocarse en los beneficios, ingresos o patrimonio neto);

- La naturaleza de la entidad, donde la entidad está en su ciclo de vida, y la industria y el medio ambiente económico en el que opera la entidad;

- La estructura de la entidad, la propiedad y la forma de financiación (por ejemplo, si una entidad es financiado exclusivamente por la deuda en lugar de patrimonio, los usuarios pueden poner más énfasis en los activos, y los derechos sobre ellas, de las ganancias de la entidad), y;

- La volatilidad relativa del componente⁶⁸

➤ **Materialidad de desempeño.**

La planificación de la auditoría únicamente para detectar errores materiales individualmente pasa por alto el hecho que la acumulación de errores inmateriales individualmente pueda causar que los Estados Financieros contengan errores materiales, y no deja margen para posibles errores no detectados. La

⁶⁸ Federación Internacional de Contadores (2012). *Norma Internacional de Auditoría 320 Materialidad en la planeación y desarrollo de la auditoría*. p.6

Materialidad de Desempeño se establece para reducir a un nivel apropiadamente bajo la probabilidad que la acumulación de Errores no corregidos y no detectados en los Estados Financieros exceda materialidad para los Estados Financieros en su conjunto. La determinación de la Importancia Relativa de Desempeño no es un simple cálculo mecánico e involucra el ejercicio del Juicio Profesional. Se afecta por la comprensión de la Entidad, actualizada durante la realización de los Procedimientos de Evaluación del Riesgo, y la naturaleza y alcance de los Errores identificados en auditorías previas y con eso de las expectativas en relación a los Errores en el período actual.⁶⁹

Se deberá determinar la Materialidad de Desempeño al deducir de la importancia relativa el monto total de Errores que se han anticipado identificar y el cual se considera que la Administración no corregirá en los Estados Financieros. Es importante deducir un monto por los errores no Corregidos anticipados para determinar la Materialidad de Desempeño ya que el nivel de trabajo de auditoría se basa en la Materialidad de Desempeño. Los Errores identificados incluyen Errores Reales, de Juicio, Proyectados y de Procedimientos Analíticos Sustantivos.

⁶⁹ *Ibidem*, p.8 A12

Aunque se podría anticipar a que la Administración corregirá todos los Errores, la Materialidad de Desempeño deberá ser menor que la materialidad. La Materialidad de Desempeño se establece en un nivel más bajo que la materialidad para proporcionar un margen de seguridad, de modo que si se detectan errores que no sobrepasen a los estimados aún se podrá concluir con seguridad razonable de que el total de Errores en los Estados Financieros no es material.

Para hacer una estimación apropiada de los Errores que se anticipan ser identificados y que se cree que la Administración no corregirá en los Estados Financieros, se podrá considerar factores como los siguientes:

- Comprensión de la Entidad y su ambiente;
- La confiabilidad del Control Interno de la Entidad sobre información ;
- Riesgos identificados al realizar Procedimientos de Evaluación del Riesgo;
- Historial de Errores No Corregidos de la Entidad;

- La probabilidad de que los Errores No Corregidos del período anterior se repitan en el período actual;
- La disposición de la Administración para Investigar y corregir los Errores identificados durante el período de auditoría actual.

Para la auditoría del año de adopción de NIIF será prudente establecer un monto más alto que lo normal de errores no corregidos, porque al tratarse de nuevos requerimientos de información será más común que se produzcan errores, establecer el margen necesario dependerá del conocimiento que se haya obtenido de cómo se ha venido preparando la entidad para la adopción de NIIF.

Si, en las circunstancias específicas de la Entidad, hay una o más clases de transacciones, saldos de cuenta o revelaciones en particular para las cuales los Errores de montos menores que la importancia relativa para los Estados Financieros en su conjunto podrían esperarse razonablemente que influyeran en las decisiones económicas de los usuarios tomados en la base de los Estados Financieros, también se deberá determinar el nivel o niveles de materialidad por aplicarse aquellas clases de transacciones, saldos de cuenta o revelaciones en particular.

➤ **Errores claramente insignificantes**

En la auditoría se designará una cantidad por debajo del cual las declaraciones equivocadas serían claramente insignificantes y no tendrían que ser acumuladas ya que se espera que sin lugar a dudas la acumulación de tales cantidades no tenga un efecto material en los estados financieros. “Claramente insignificante” no es otra expresión para “no material”. Los asuntos que son claramente insignificantes serán de un orden de magnitud totalmente diferente (más pequeño) que la materialidad de desempeño determinada, y serán asuntos que sean claramente sin importancia, ya sea tomados individualmente o acumulados y ya sea juzgados por cualquier criterio de tamaño, naturaleza o circunstancias. Cuando exista alguna incertidumbre acerca de si una o más partidas son claramente insignificantes, no podrán ser consideradas como tales.⁷⁰

⁷⁰ Cf. Federación Internacional de Contadores (2012). *Norma Internacional de Auditoría 450 Errores identificados durante la auditoría*. p.3 A2

Un ejemplo de cálculo de materialidad es como sigue:

Cuadro N° 17 Cálculo de Materialidad

ENTIDAD: *COMPAÑÍA COMERCIAL MUEBLES S.A.*

PERIODO: *01-01-2011 AL 31-12-2011*

Descripción	Valor	Observaciones
Componente de referencia	1,422,000	Activos Corrientes Al tratarse una compañía comercial las principales partidas se encuentran en sus activos corrientes, por lo que será el componente tomarán más en cuenta los usuarios de los estados financieros.
% sobre el componente	5%	Se estimó un 5% como materialidad considerando como apropiado para el alcance de la auditoría y también los mayores riesgos de una adopción NIIF.
Materialidad	71,100	
Errores anticipados no corregidos	14,100	Se anticiparon errores por cerca del 20% de la materialidad considerando el conocimiento de la entidad, el historial de errores encontrados anteriormente y la adopción NIIF
Materialidad de desempeño	57,000	Se considera que es apropiada la materialidad de desempeño una vez disminuidos los errores anticipados
Límite de Errores claramente insignificantes	1,500	Considerando los errores que serán claramente insignificantes en la auditoría que representan un 2% de la materialidad.

4.1.2.9. Evaluación de riesgos

Se debe identificar y evaluar los Riesgos de Error material a nivel de estados financieros y a nivel de aseveración para las clases de transacciones, saldos de cuenta y revelaciones, con el objetivo proporcionar una base para diseñar y realizar Procedimientos de auditoría adicionales.

Para este propósito, es necesario:

- Identificar los riesgos a lo largo del proceso de obtener una comprensión de la Entidad y su ambiente, incluyendo los Controles relevantes que se relacionan con los riesgos y considerando qué puede salir mal para las clases de transacciones, saldos de cuenta y revelaciones en los Estados Financieros;
- Evaluar los riesgos identificados, y considerar si éstos se relacionan de manera más penetrante con los Estados Financieros tomados en su conjunto y afectan potencialmente a muchas aseveraciones;
- Relacionar los riesgos identificados con lo que puede salir mal a nivel de aseveración, tomando en cuenta los Controles relevantes que se pretende probar;

- Considerar la probabilidad de error, incluyendo la posibilidad de múltiples errores, y si el error potencial es de una magnitud que podría dar como resultado un error material.⁷¹

4.1.2.10. Factores de Riesgo de Fraude

El Fraude es un concepto legal amplio, para propósitos financieros se debe entender que el fraude origina un error material en los Estados Financieros, y se puede distinguir entre los intencionales, los cuales son relevantes para los errores que resultan de la información financiera fraudulenta y los errores que resultan de la malversación de Activos.

Aunque se pueda sospechar, o en casos raros, identificar la ocurrencia del fraude, no realizamos determinaciones legales en cuanto a que si el fraude ha ocurrido realmente.

Fraude si la Información Financiera Fraudulenta o Malversación de Activos involucra incentivos o presiones para cometer el Fraude, una oportunidad que se percibe para hacerlo, y cierta racionalización del acto. Por ejemplo:

⁷¹ Federación Internacional de Contadores (2012). *Norma Internacional de Auditoría 315 Identificar y evaluar los riesgos de error material a través del entendimiento de la entidad y su ambiente*. p.26

- Los incentivos o presiones para cometer la Información Financiera Fraudulenta pueden existir cuando la Administración está bajo presión, de fuentes fuera o dentro de la Entidad para lograr una meta de utilidades o resultados financieros esperados (y quizás no realista) – particularmente desde que las consecuencias para que la Administración no logre cumplir con las metas financieras pueden ser significativas. De igual manera, los individuos pueden tener un incentivo para malversar activos (por ejemplo, porque los individuos están viviendo más allá de sus medios).
- Un oportunidad percibida para cometer el Fraude puede existir cuando un individuo cree que el Control Interno puede violarse (por ejemplo, porque el individuo está en una posición de confianza o tiene conocimiento de deficiencias específicas en el Control Interno).
- Los individuos pueden tener la capacidad para racionalizar el cometer un acto fraudulento. Algunos individuos poseen una actitud, carácter o un grupo de valores éticos que les permiten en complicidad e intencionalmente cometer un acto deshonesto. Sin

embargo, aún de otro modo individuos honestos pueden cometer un Fraude en un ambiente que les impone suficiente presión.⁷²

4.1.2.11. Violación de los Controles por Parte de la Administración

La administración está en una posición única para perpetrar fraude debido a la habilidad de la administración para manipular los registros contables y preparar estados financieros fraudulentos al violar los controles que de otro modo parecen estar operando eficazmente. Aunque el nivel de riesgo de que la administración viole los controles variará de entidad a entidad, el riesgo está, sin embargo, presente en todas las entidades. Debido a la manera impredecible en la cual pudiera ocurrir dicha violación, es un riesgo de error material debido a fraude y de esa manera un riesgo significativo.

4.1.2.12. Vincular los Riesgos con un Saldo de Cuenta, Clase de Transacción o Revelación Material.

Determinar si cada riesgo identificado se relaciona con un saldo de cuenta, clase de transacción o revelación material o a nivel de estados financieros, Determinar los Saldos de Cuenta, Clases de

⁷² Federación Internacional de Contadores (2012). Norma Internacional de Auditoría No. 240 *Las responsabilidades del auditor relacionadas al fraude in la auditoría de los estados financieros*. p. A6

Transacciones y Revelaciones Materiales. En el caso de que existan múltiples saldos de cuenta, clases de transacciones o revelaciones materiales relacionadas con un solo riesgo, cada saldo de cuenta, clase de transacción o revelación relacionada se debe documentar en una fila por separado en la tabla.

Se deberá tratar aquellos riesgos evaluados de error material debido a fraude como riesgos significativos.

Al identificar y evaluar los riesgos de error material debido a fraude, se deberá, con base en el supuesto de que hay riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos, evaluar qué tipos de ingresos, transacciones de ingresos o aseveraciones den lugar a dichos riesgos.

Si ha concluido que el supuesto de que hay un riesgo de error material debido a fraude relacionado con el reconocimiento de ingresos no es aplicable en las circunstancias del compromiso, documentar las razones de esa conclusión.

La evaluación del riesgo de auditoría es el proceso por el cual, a partir del análisis de la existencia e intensidad de los factores de riesgo, mide el nivel presente en cada caso, se puede medir en cuatro grados posibles:

- a. No significativo
- b. Bajo
- c. Medio (moderado)
- d. Alto

Evaluar el nivel de riesgo es un proceso que depende del juicio profesional del auditor, por lo que debe ser un proceso cuidadoso y realizado por quienes posean la mayor experiencia, capacidad y criterio en un equipo de auditoría.

Se pueden considerar los siguientes tres elementos, que combinados, constituyen una herramienta útil para la determinación del nivel de riesgo:

- La significatividad del componente (saldos y transacciones);
- La materialidad de los factores de riesgo;
- La probabilidad de ocurrencia de errores o irregularidades, básicamente obtenida del conocimiento de la entidad o área a examinar y de experiencias anteriores.

Un nivel de riesgo mínimo está conformado, cuando en un componente poco significativo, no existe factores de riesgo y donde la probabilidad de ocurrencia de errores o irregularidades es remota.

Un nivel de riesgo moderado, se produce cuando un componente claramente es significativo, donde existen varios factores de riesgo y existe la posibilidad que se presenten errores o irregularidades.

Un nivel de riesgo alto, se encuentra cuando el componente es significativo, con varios factores de riesgo, algunos de ellos muy importantes y donde es altamente probable que existan errores o irregularidades.

4.1.2.13. Valoración y significatividad

Cuadro N° 18.- Matriz de Valoración y Significatividad

Nivel de riesgo	Significatividad	Factores de riesgo	Probabilidad de ocurrencia de error
Mínimo	No significativo	No existen	Remota
Bajo	Significativo	Algunos pero poco importantes	Improbable
Medio	Muy significativo	Existen algunos	Posible
Alto	Muy significativo	Varios y son importantes	Probable

Fuente. WHITTINGTON, K.,PANY (2005) *Principios de auditoria* México: McGraw Hill Interamericana decimocuarta edic p.121

Elaborado por: FREIRE, Ricardo

El proceso de evaluación tratará entonces de ubicar a cada componente en alguna de estas categorías. Algunos componentes pueden reunir las tres categorías presentadas, pero no todas del mismo nivel.

La evaluación del riesgo de auditoría va a estar directamente relacionada con la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a aplicar.

4.1.2.14. Efecto del Riesgo Inherente

El riesgo inherente afecta directamente la cantidad de evidencia necesaria para obtener satisfacción de auditoría suficiente que permita validar una afirmación de integridad, veracidad o valuación y exposición. Cuanto mayor sea el nivel de riesgo inherente, mayor será la cantidad de evidencia de auditoría necesaria, es decir, un alcance mayor de cada prueba en particular y mayor cantidad de pruebas necesarias.

4.1.2.15. Efecto del Riesgo de Control

El riesgo de control afecta la calidad del procedimiento de auditoría a aplicar y a su alcance. El riesgo de control depende de la forma en que se presenta el sistema de control de la entidad o del ciclo que se examina. En términos generales, si los controles vigentes son fuertes, el riesgo de que existan errores o irregularidades no detectados por los sistemas de control es mínimo y, en cambio, si los controles son débiles, el riesgo de control será alto, pues los sistemas no estarán capacitados para detectar los errores o irregularidades que pudieren suceder y la información procesada tampoco será confiable.

La combinación de los niveles de riesgo de control inherente y de control, proporciona la cantidad y calidad de los procedimientos de auditoría a aplicar.

4.1.2.16. Efecto de Riesgo de Detección

Como se lo señaló previamente el riesgo de detección está relacionado con la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos, los cuales dependen de una evaluación del riesgo inherente y el de control. Una consideración de estos dos riesgos define los procedimientos sustantivos para limitar el riesgo de

detección a un nivel apropiado. ⁷³Para esto se puede emplear la siguiente matriz:

Cuadro N°19.- MATRIZ DE RIESGO DE DETECCIÓN Y PRUEBAS SUSTANTIVAS				
TIPO DE RIESGO		RIESGO DE CONTROL		
		ALTO	MEDIO	BAJO
RIESGO INHERENTE	ALTO	Alto	Alto	Medio
	MEDIO	Alto	Medio	Bajo
	BAJO	Medio	Bajo	Bajo

Fuente: WHITTINGTON, K.,PANY (2005) *Principios de auditoria* México: McGraw Hill Interamericana Decimocuarta edic p.121.

Elaborado por: FREIRE, Ricardo

Riesgo Alto

Riesgo inherente y de control altos.- generan un riesgo de detección alto ya que las complejas operaciones de compañía y su poco adecuado control interno implican un mayor nivel de pruebas sustantivas para ser cubiertos de manera adecuada.

Riesgo inherente alto y riesgo de control medio.- debido a que en la dificultad de auditar las transacciones o saldos, cálculos complejos, temas de valuación, en resumen complejidad en las operaciones de la compañía hay un riesgo alto y de la evaluación los controles

⁷³ Cfr. O, WHITTINGTON, K.,PANY (2005). *Principios de auditoria* México: McGraw Hill Interamericana Decimocuarta edic p.120

relacionados se obtiene existe un riesgo medio de no detectar errores, significa que no es suficiente para disminuir el riesgo de detección.

Riesgo inherente medio y riesgo de control alto.- la naturaleza de las operaciones de la compañía implica un riesgo medio pero la estructura del control interno no es la más adecuada, existiendo más posibilidades de que se detecten errores materiales, se debe considerar un riesgo de detección alto.

Riesgo Medio

Riesgo inherente y de control medios.- al tener un riesgo medio se deben considerar procedimientos y un alcance medio acorde a los mismos.

Riesgo inherente alto y riesgo de control bajo.- la naturaleza de las operaciones de la compañía presentan un nivel alto de complejidad, pero una apropiada estructura de los controles relacionados generando un riesgo bajo de detección de errores por parte del control interno, que sirve para disminuir el riesgo de detección en las pruebas de auditoría por lo que es adecuado considerar un riesgo medio.

Riesgo inherente bajo y riesgo de control alto.- la naturaleza de las operaciones de la compañía implica un riesgo bajo por su poca

complejidad, alejada de temas de valuación y juicios de la administración; sin embargo, el control interno presenta un riesgo alto de que no se detecten errores materiales, es prudente considerar un riesgo de detección medio.

Riesgo Bajo

Riesgo inherente y de control bajos.- una estructura de control interno adecuada y operaciones de sin mayor complejidad significan también un riesgo de detección bajo.

Riesgo inherente medio y riesgo de control bajo.- por la naturaleza de las operaciones y la industria de la compañía existe un nivel de riesgo medio de un error material, pero con una apropiada estructura de los controles, es adecuado considerar un riesgo bajo.

Riesgo inherente bajo y riesgo de control medio.- la naturaleza de las operaciones y la industria con pocas complejidades implica un riesgo inherente bajo, y por otra parte el control interno presenta un riesgo medio ya que sin ser deficiente, tampoco es el más adecuado, se considerará un riesgo de detección bajo.

4.1.2.17. Cómo determinar el Riesgo Inherente

El riesgo inherente es un nuevo concepto que, si se utiliza debidamente, puede ayudar a optimizar las labores de auditoría. Se puede asignar eficientemente los recursos limitados del personal de auditoría si se considera el riesgo inherente al planificar los trabajos de auditoría.

Para evaluar el riesgo inherente es necesario considerar los siguientes factores:

- a. **Factores Generales:** Son los factores que afectan a muchas áreas objeto de la auditoría. Si un factor, por ejemplo, se limita al área de contabilidad en particular, se dice que se trata de un factor contable específico.

A fin de examinar los factores generales, se los ha agrupado en las siguientes categorías descriptivas:

- El medio en que opera el área, es decir, su organización en general, la estructura del área de contabilidad, la complejidad organizacional y su adherencia a los objetivos del área contable, muchas áreas desconcentradas de las cuales varias

desempeñan funciones de contabilidad y una dirección que no promueva el cumplimiento del área de contabilidad.

- Ciertas características de las máximas autoridades, como pueden ser: un bajo conocimiento de las actividades de la entidad, alta rotación gerencial o presiones externas sobre la administración.
- Prácticas de contabilidad deficientes, sistemas que no coordinan eficazmente las funciones de contabilidad, alto índice de adquisiciones o suspensión de operaciones.
- Grado de atención a las recomendaciones de auditorías internas y externas.
- Una auditoría interna ineficiente.

b. Factores Específicos:

El personal de administradores y el personal a su cargo. El auditor deberá evaluar exclusivamente a los administradores y empleados del área sujeta a revisión.

Calidad del personal de contabilidad, que esté debidamente entrenado e informado, esta característica es un factor que influye significativamente para la determinación del riesgo inherente.

4.1.2.18. La naturaleza de las transacciones contables.

Sistemas empleados en el área de contabilidad cuyo riesgo se aumentará cuando se procesen un gran volumen de transacciones, información de muy diversa naturaleza y transacciones sometidas a un procesamiento complejo.

El número y la importancia de los ajustes y diferencias que se hayan determinado en auditorías de años anteriores y que la entidad auditada no haya atendido con oportunidad. Una última categoría comprende factores de diversa índole. Incluye el grado en que los activos estén expuestos a fraude o malversación.

4.1.2.19. Cómo determinar el Riesgo de Control.

El Auditor determina el riesgo de control para precisar el grado en que los controles internos permiten evitar o detectar errores importantes.

Para determinar el riesgo de control el auditor debe evaluar el diseño de los controles y la efectividad con que estos operan.

Es importante conocer que, si el auditor decide que no va a evaluar determinados controles, o después de evaluarlos, concluye que no puede confiar en ellos, el riesgo de control debe fijarse en su máximo nivel.

4.1.2.20. Ejemplo de evaluaciones de riesgo

Cuadro N° 20.- Estrategia de la auditoría para el componente Inventarios

Objetivo de la cuenta	Riesgo inherente	Riesgo de control	Riesgo de detección	Pruebas sustantivas
Existencia	M	M	B	A
Integridad	A	M	B	A
Valuación	A	M	B	A
Presentación en los EEFF.	B	B	B	B

Fuente: WHITTINGTON, K.,PANY (2005) *Principios de auditoria* México: McGraw Hill Interamericana Decimocuarta edic p.121.

Elaborado por: FREIRE, Ricardo

4.1.2.21. Evaluación del Riesgo Inherente

El riesgo inherente para las tres afirmaciones se puede considerar alto por las siguientes razones:

- No hay un directorio de proveedores y estos son muchos.
- En auditorías anteriores se detectaron muchos errores.
- Excesiva rotación de personal en el área de compras.
- Para la presentación de la cuenta en los estados financieros, el riesgo se considera bajo por cuanto los procedimientos contables para su registro son muy simples, el personal del área contable es competente y su rotación es baja.

4.1.2.22. Evaluación del Riesgo de Control.

El riesgo de control se considera moderado, por cuanto, de acuerdo a la evaluación de la estructura de control interno practicada, su nivel de confianza es moderado, debido a que no existen procedimientos de conciliación entre las cuentas por pagar y los pagos.

La presentación de la cuenta se la considera con un riesgo bajo por las razones ya expuestas.

4.1.2.23. Riesgo de Detección.

Debido a que el riesgo inherente correspondiente a las tres afirmaciones se considera alto y el riesgo de control moderado, el riesgo de detección debe ser bajo para mantener el riesgo de auditoría a un nivel adecuadamente bajo. Puesto que para la presentación en los estados financieros los riesgos inherente y de control se consideran bajos, el auditor puede aceptar un riesgo de detección más alto y aún así, mantener el riesgo de auditoría a un nivel adecuadamente bajo.

Como el Riesgo de Detección es bajo para todos los objetivos de la cuenta, con excepción del de Presentación, será necesario obtener mayor evidencia de auditoría mediante la aplicación de procedimientos sustantivos.

4.1.2.24. Alcance de los procedimientos de auditoría

Con los resultados obtenidos al evaluar el control interno y los riesgos de auditoría, el auditor podrá precisar la naturaleza y alcance de las pruebas a aplicar, para lo cual seleccionará los procedimientos de auditoría considerando cada componente y afirmación, para

asegurarse de que todos los riesgos y afirmaciones han sido adecuadamente considerados.

Como base para la selección de procedimientos, se debe determinar el enfoque de auditoría existen, en sentido genérico, dos enfoques para obtener satisfacción de auditoría para un componente o una afirmación dada:

- Confianza en los procedimientos de auditoría sustantivos
- Confianza en los procedimientos de cumplimiento.

La confianza en la evidencia sustantiva nunca puede ser completamente remplazada por la confianza en los procedimientos de cumplimiento.

El auditor puede establecer cualquier combinación de evidencias, sustantivas o de cumplimiento que proporcione más eficientemente el grado de satisfacción de auditoría deseado. Cuando la entidad está bien organizada con sistemas confiables, generalmente resulta más efectivo y eficiente obtener satisfacción de auditoría significativa a través de la evidencia de pruebas de cumplimiento, con énfasis considerablemente menor en la evidencia sustantiva. El enfoque sustantivo puede utilizarse cuando se considera que los controles de

la entidad son inadecuados o para fundamentar la confianza o cuando se considera que es más eficiente utilizarlo, independientemente de la efectividad de los controles.

A fin de confiar en los controles, es necesario obtener una razonable seguridad de que el control existe y de que ha operado en forma efectiva durante el período de su aplicación. El alcance de las evidencias de cumplimiento, necesarias para evaluar la efectividad de un control específico, aumenta con el grado de confianza que pretende depositar en el control y con la significatividad del componente. No obstante, el alcance y frecuencia de los procedimientos de cumplimiento generalmente pueden ser reducidos a medida que aumenta el nivel esperado de cumplimiento.

El Desarrollo de un enfoque de auditoría que responda a los riesgos identificados, requiere la selección de procedimientos que proporcionen el nivel adecuado de satisfacción global de auditoría para cada afirmación.

Se debe procurar obtener un equilibrio apropiado entre efectividad y eficiencia. Existen otros procedimientos o combinaciones de procedimientos que pueden proporcionar esencialmente el mismo grado de satisfacción de auditoría. Los procedimientos de auditoría que se relacionan con más de una afirmación o componente y los

procedimientos de alto nivel, tales como los procedimientos analíticos y aquellos necesarios para confiar en los controles gerenciales e independientes, generalmente son más eficientes que otros procedimientos, pero no son necesariamente más efectivos.

La eficiencia aumenta si se eliminan los procedimientos que no contribuyen significativamente a la satisfacción global de auditoría. Por ejemplo, cuando un control no tiene una moderada posibilidad de evitar o detectar errores o irregularidades significativas, es improbable que sea una fuente de satisfacción eficiente. No se debe adoptar un procedimiento para obtener evidencia acerca de la efectividad de dicho control, sino que probablemente se deba considerar la extensión del alcance o el cambio de la oportunidad en la realización de otros procedimientos que resultan más eficientes.

Al seleccionar los procedimientos de auditoría, se considerarán los siguientes factores:

- Las afirmaciones correspondientes al componente.
- Significatividad.
- La naturaleza y grado del riesgo inherente y de control del componente

- La naturaleza de los sistemas de la entidad y cualquier control clave potencial identificado.
- La confiabilidad de la evidencia susceptible de ser obtenida.
- La eficiencia de los procedimientos de auditoría de los cuales se dispone.

4.1.2.25. Determinación de pruebas de controles a través de eficacia operativa.

Se deberá diseñar y realizar Pruebas de Controles para obtener Evidencia de Auditoría Suficiente y Apropiada en cuanto a la efectividad operativa de los Controles relevantes si:

La evaluación de los Riesgos de Error Material a nivel de aseveración incluye una expectativa de que los Controles están operando efectivamente (es decir, se pretenderá confiar en la efectividad operativa de los Controles para determinar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los Procedimientos Sustantivos); o

Los Procedimientos Sustantivos por sí solos no pueden proporcionar Evidencia de Auditoría Suficiente y Apropiada a nivel de aseveración.

Las Pruebas de Controles se realizan únicamente sobre aquellos Controles que se han determinado que están diseñados adecuadamente para prevenir o detectar y corregir, un Error material en una Aseveración. Si se usaron Controles sustancialmente diferentes en diferentes fechas durante el período bajo auditoría, cada uno es considerado por separado.

Probar la efectividad operativa de los Controles es diferente de obtener una comprensión y evaluar el diseño e implementación de los Controles. Sin embargo, se usan los mismos tipos de procedimientos de auditoría. Por lo tanto, se podrá decidir si es eficiente probar la efectividad operativa de los Controles al mismo tiempo que se evaluará su diseño y se determinará que han sido implementados.

4.1.3. Ejecución

4.1.3.1. Realizar procedimientos analíticos finales

Cerca del final de la auditoría, es necesario diseñar y realizar procedimientos Analíticos como ayuda a formar una conclusión general en cuanto a si los Estados Financieros son consistentes con la comprensión de la Entidad.⁷⁴

Es decir sirve para corroborar las conclusiones formadas durante la auditoría de componentes o elementos individuales de los Estados Financieros. Esto ayuda a sacar conclusiones razonables sobre las cuales basar la opinión de auditoría, por lo demás estos procedimientos pueden ser similares a los realizados durante los Procedimientos Analíticos Preliminares.

Si los procedimientos analíticos realizados identifican fluctuaciones o relaciones que sean inconsistentes con otra información relevante o que difiera de valores esperados por un monto significativo, será imprescindible investigar dichas diferencias, indagando a la administración y obteniendo evidencia de auditoría apropiada relevante

⁷⁴ Federación Internacional de Contadores (2012)..*Norma Internacional de Auditoría 520, Procedimientos Analíticos*. p.6

para las respuestas de la administración y realizando otros procedimientos de auditoría necesarios en las circunstancias.⁷⁵

4.1.3.2. Definir respuestas del auditor a los riesgos evaluados, establecer los procedimientos a realizarse.

Deberemos diseñar e implementar respuestas generales para cubrir los Riesgos evaluados de Error Material a nivel de estados financieros, por lo tanto, se establecerán procedimientos de auditoría adicionales cuya naturaleza, oportunidad y alcance se basan y responden bien a los riesgos de error material evaluados debido a fraude y error a nivel de aseveración.

Si se ha determinado que un riesgo de error material evaluado a nivel de aseveración es un riesgo significativo, se deben realizar procedimientos sustantivos que específicamente sirvan como respuesta a ese riesgo. Cuando el enfoque a un riesgo significativo consista solamente de procedimientos sustantivos, esos procedimientos deberán incluir pruebas de detalle.

La evidencia de auditoría en la forma de confirmaciones externas recibidas directamente de las partes confirmantes apropiadas puede

⁷⁵ Cfr. *Ibíd.*, p.7

ayudar a obtener evidencia de auditoría con alto nivel de confiabilidad que se requiere para responder a los Riesgos Significativos de Error material, ya sea debido a fraude o error. Por ejemplo, si se identifica que la administración está bajo presión para satisfacer expectativas de ganancias, puede haber riesgo de que la administración esté inflando las ventas reconociendo indebidamente el ingreso relacionado con los convenios de ventas con términos que excluyen el reconocimiento de ingresos o facturando ventas antes del envío.

En estas circunstancias, se puede diseñar procedimientos de confirmación externa no solamente para confirmar los importes pendientes, sino también para confirmar los detalles de los convenios de ventas, incluyendo la fecha, cualquier derecho de devolución y términos de entrega.

Al responder a un riesgo significativo, simplemente ampliando el alcance de las pruebas puede por sí solo no ser una respuesta apropiada para ese Riesgo Significativo. También se puede determinar que la modificación de la naturaleza y oportunidad de los Procedimientos Sustantivos es necesaria.

No obstante, en los casos en los cuales un riesgo significativo no puede reducirse a partidas en particular dentro de la clase de transacciones,

saldo de cuenta o revelación en cuestión, modificar el alcance del procedimiento sustantivo puede ser la única alternativa viable.

4.1.3.3. Evaluar la evidencia de auditoría.

Se deberá diseñar y desempeñar procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada. Para una auditoría de acuerdo a NIIF será necesaria una mayor cantidad y calidad de evidencia de auditoría, de ser el caso en que no se haya obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría sobre una aseveración material de los estados financieros, es necesario intentar obtener evidencia de auditoría adicional. Si no se puede obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría, se expresará una opinión con salvedades o una abstención de la opinión sobre los estados financieros.

➤ **Inspección**

La inspección involucra la revisión de los registros o documentos, ya sea internos o externos, impresos, de forma electrónica, u otro medio, o una inspección física de un activo. La inspección de registros y documentos proporciona evidencia de auditoría de grados variables de confiabilidad, dependiendo de su naturaleza y fuente y

en el caso de registros internos y documentos sobre la efectividad de los controles sobre su producción. Un ejemplo de inspección utilizado como prueba de controles es la inspección de registros para evidencia de autorización.

La inspección de activos tangibles puede proporcionar Evidencia de Auditoría confiable respecto de su existencia, pero no necesariamente acerca de los derechos y obligaciones de la Entidad o la valuación de los activos. La inspección de las partidas individuales del inventario puede acompañar la observación del conteo del inventario.

➤ **Observación**

Consiste en mirar que se realice un proceso o procedimiento que están realizando otros, por ejemplo, el conteo del inventario mediante el personal de la Entidad o del desempeño de las Actividades de Control. La observación proporciona evidencia de auditoría acerca del desempeño de un proceso o procedimiento, pero está limitado hasta el punto en el cual tiene lugar la observación y por el hecho de que el acto de ser observado puede afectar cómo se realiza el proceso o procedimiento.

➤ **Confirmación externa**

Una confirmación externa representa la evidencia de auditoría se obtuvo como una respuesta directa por escrito de un tercero en forma impresa, o electrónica u otro medio. Los procedimientos de confirmación externa frecuentemente son relevantes al cubrir las aseveraciones asociadas con ciertos saldos de cuenta y sus elementos. Sin embargo, las confirmaciones externas no necesitan restringirse para saldos de cuenta solamente. Por ejemplo, solicitar la confirmación de los términos de los acuerdos o transacciones que una entidad tiene con terceros; la solicitud de confirmación puede diseñarse para preguntar si se han realizados modificaciones al acuerdo, y de ser así, cuales son los detalles relevantes. Los procedimientos de confirmación externa se utilizan también para obtener evidencia de auditoría acerca de la ausencia de ciertas condiciones, por ejemplo, la ausencia de un “acuerdo adicional” que puede influir en el reconocimiento de ingresos.

➤ **Re-cálculos**

El re-cálculo consiste en revisar la exactitud matemática de los documentos o registros. El volver a calcular puede realizarse manual o electrónicamente.

➤ **Reproceso**

Involucra la ejecución independiente de los procedimientos o controles que originalmente se realizaron como parte del control interno de la Entidad.

➤ **Procedimientos analíticos**

Consisten en las evaluaciones de la información financiera, a través del análisis de las relaciones posibles, entre los datos financieros y no financieros, también engloban dicha investigación según sea necesario, de las fluctuaciones identificadas o relaciones que no son consistentes con otra información relevante o que difieren de los valores esperados por un monto significativo.

➤ **Indagación**

Consiste en buscar información de personas calificadas, financieras y no financieras, dentro o fuera de la Entidad. Se utiliza extensivamente en toda la auditoría, además de otros procedimientos de auditoría y pueden variar de indagaciones formales por escrito a indagaciones verbales informales. Evaluar las respuestas a las indagaciones es una parte integral del proceso.

➤ **Seleccionar partidas a ser probadas para obtener evidencia de auditoría**

Al diseñar pruebas de controles y pruebas de detalle, se debe determinar los medios para seleccionar partidas para cumplir de manera eficaz con el propósito del procedimiento de auditoría.

Los medios disponibles para seleccionar partidas:

- Seleccionar todas las partidas (100% de revisión)
- Seleccionar partidas específicas
- Muestreo de Auditoría.

4.1.3.4. Considerar el negocio en marcha

Se deben considerar si existen eventos o condiciones que puedan proyectar una sombra de duda significativa en la capacidad de la Entidad de continuar como negocio en marcha. Al hacer esto, se debe

determinar si la Administración ha realizado una evaluación preliminar de la capacidad de la Entidad de continuar como negocio en marcha:⁷⁶

Si dicha evaluación se ha realizado, se debe discutir la evaluación con la Administración y determinar si la Administración ha identificado eventos o condiciones que, en lo individual o en conjunto, pueden proyectar una sombra de duda significativa en la capacidad de la Entidad para continuar como negocio en marcha y, si es así, los planes de la Administración para cubrirlos; o,

Si dicha evaluación se ha realizado, se debe discutir la evaluación con la Administración la base para el uso pretendido del supuesto de negocio en marcha e indagar a la Administración si existen eventos o condiciones que, en lo individual o en conjunto, pueden proyectar una sombra de duda significativa en la capacidad de la Entidad para continuar como negocio en marcha.

Existen varios eventos o condiciones que, individual o colectivamente, pueden poner en duda significativa el supuesto de negocio en marcha, como por ejemplo indicadores de retiro del apoyo financiero por parte de los acreedores, pérdida de un mercado importante, escasez de suministros importantes, incumplimiento con los requerimientos de capital u otros de tipo estatutario. No obstante, estos factores podrían

⁷⁶ Cfr. Federación Internacional de Contadores (2012). *Normas Internacionales de Auditoría 300 Planificación de una auditoría de Estados Financieros*. p. 16

ser mitigados de alguna manera por parte de la administración, por lo tanto también se deben considerar las acciones que se hayan tomado por parte de la misma.

4.1.3.5. Evaluar los errores identificados durante la auditoría.

Se debe determinar si la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría necesitan modificarse si:

- La naturaleza de Errores identificados y las circunstancias de su ocurrencia indican que pueden existir otros Errores que, al acumularse con los Errores acumulados durante la auditoría, podrían ser materiales; o,
- El conjunto de Errores acumulados durante la auditoría se acerca a la importancia relativa.⁷⁷

Las posibles respuestas a situaciones donde puede haber un nivel de riesgo mayor que el aceptablemente bajo de que posibles Errores no detectados, tomados en el conjunto de Errores acumulados durante la auditoría, podrían ser materiales incluyen:

⁷⁷ Federación Internacional de Contadores (2012). *Norma Internacional de Auditoría 450 Evaluación de los errores encontrados durante la auditoría*. p.6

- Discutir con la Administración los errores no corregidos.
- La Administración corrige los Errores No Corregidos.
- La evaluación no cualitativa de que, con base en la naturaleza y causa de los Errores No Corregidos y los procedimientos de auditoría realizados, los Errores No Corregidos tomados con los posibles Errores no detectados no excedan la importancia relativa (es decir, la evaluación cualitativa de que posibles errores no detectados sean realmente menos que la Importancia Relativa de Desempeño).
- Realizar procedimientos adicionales utilizando una Importancia Relativa de Desempeño más baja para reducir el riesgo de posibles Errores no detectados.
- Discusión con los Encargados del Gobierno acerca de la naturaleza y alcance de Errores no detectados, complementada con la revisión de la Administración de las clases de transacciones, saldos de cuenta o revelaciones y corregir los Errores, y, donde corresponda, llegar a una mejor estimación de Errores Proyectados.

4.1.3.6.Revisar los Hechos Posteriores

Los estados financieros pueden ser afectados por ciertos acontecimientos que ocurren después de la fecha de los estados financiero, generalmente identifican dos tipos de eventos:

- Aquéllos que suministran evidencia de condiciones que existían a la fecha de los estados financieros;
- Aquéllos que suministran evidencia de condiciones que han aparecido después de la fecha de los estados financieros.

Se debe aplicar procedimientos de auditoría diseñados para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada de que todos los eventos que ocurren entre la fecha de los estados financieros y la fecha del dictamen del auditor y que requieren ajuste o revelación en los estados financieros han sido identificados.⁷⁸

4.1.3.7.Representaciones de la Administración.

La evidencia de auditoría es la información utilizada para llegar a las conclusiones sobre las que la opinión se basa, las representaciones

⁷⁸ Federación Internacional de Contadores (2012). *Norma Internacional de Auditoría 560 Eventos Subsecuentes* p.6.

escritas son la información necesaria que se requiere en relación con la auditoría de los estados financieros de la entidad. En consecuencia, al igual que las respuestas a las confirmaciones, las representaciones escritas son evidencia de auditoría.

Aunque las representaciones escritas proporcionan la evidencia de auditoría necesaria, no proporcionan suficiente evidencia apropiada de auditoría por su cuenta sobre cualquiera de los asuntos de que se ocupen. Por otra parte, el hecho de que la administración ha proporcionado fiables representaciones escritas no afecta a la naturaleza o extensión de otra evidencia de auditoría que se obtenga sobre el cumplimiento de las responsabilidades de la gerencia, o sobre aseveraciones concretas.

Se solicita a la administración que proporcione una declaración por escrito que:

- Se ha proporcionado toda la información relevante y el acceso acordado en los términos del Compromiso de Auditoría.
- Todas las transacciones han sido registradas y están reflejadas en los Estados Financieros.⁷⁹

⁷⁹ Federación Internacional de Contadores (2012). *Norma Internacional de Auditoría 580 Representaciones Escritas* p.11

En resumen representaciones escritas de la administración con las debidas responsabilidades a los estados financieros y el conocimiento de los asuntos en cuestión, incluyendo la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF.

4.1.3.8. Adopción por primera vez de Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF.

Para la auditoría se deberá revisar lo requerido de acuerdo a la NIIF 1 Adopción por primera vez, en la que se indican los siguientes pasos:

- No se reconocerán los activos y pasivos que no cumplan con NIIF.
- Se reconocerán todos los activos y pasivos requeridos por NIIF (incluso los no reconocidos con PCGA previos).
- Se reclasificarán los elementos, de acuerdo con la clasificación NIIF.
- Se valorarán los activos y pasivos reconocidos de acuerdo con NIIF.
- Se realizarán las revelaciones necesarias de acuerdo a NIIF.
- Registro del efecto en utilidades retenidas

➤ **Excepciones obligatorias**

Las estimaciones según NEC (PCGA anteriores) serán iguales a NIIF, a menos que exista un error material, aplicándose al final del período comparativo, sin considerar información posterior adicional.

➤ **Baja en libros de activos financieros y pasivos financieros.**

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

➤ **Reclasificaciones esperadas bajo NIIF al estado de situación financiera**

Se realizarán las reclasificaciones de acuerdo a los siguientes grupos:

- Activos financieros - 4 categorías (NIC 39)
- Instrumentos financieros - Pasivo o patrimonio (NIC 32)
- Estado de situación financiera - Activos corrientes y no corrientes (NIC 1)
- Propiedades - Propiedades en arrendamiento financiero, de inversión, mantenidas para la venta

➤ **Presentación e información a revelar:**

Información comparativa, para cumplir con la NIC 1, los primeros estados financieros conforme a las NIIF de una entidad incluirán al menos tres estados de situación financiera, dos estados del resultado integral, dos estados de resultados separados (cuando se los presente), dos estados de flujos de efectivo y dos estados de cambios en el patrimonio y notas relacionadas, incluyendo información comparativa.

Explicación de la transición a las NIIF, La entidad explicará cómo la transición, desde los PCGA anteriores a las NIIF, ha afectado a lo reportado anteriormente como situación financiera, resultados y flujos de caja.

➤ **Conciliaciones**

Se deben presentar las siguientes conciliaciones:

- Del patrimonio: a la fecha de transición y a la fecha de presentación
- Del resultado integral: a la fecha del período de presentación

- Las conciliaciones deben considerar los efectos de los cambios en las políticas contables, cambios en estimaciones y corrección de errores. Se debe dar suficiente detalle de los ajustes materiales.

Las conciliaciones del patrimonio y resultado integral se harán con suficiente detalle como para permitir a los usuarios la comprensión de los ajustes significativos realizados en el estado de situación financiera y en el estado del resultado integral. Si la entidad presentó un estado de flujos de efectivo según sus PCGA anteriores, explicará también los ajustes significativos al mismo.

➤ **Revelaciones.**

Revelaciones por pérdidas por deterioro, si procedió a reconocer o revertir pérdidas por deterioro del valor de los activos por primera vez al preparar su estado de situación financiera de apertura con arreglo a NIIF, revelará esta situación de acuerdo a los requerimientos de la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos.

➤ **Errores.**

Errores según PCGA anteriores si tuviese conocimiento de errores contenidos en la información elaborada según los PCGA anteriores, en las conciliaciones de su patrimonio y resultado integral se distinguirán entre las correcciones de tales errores y los cambios en las políticas contables. La NIC 8 no trata los cambios en las políticas contables derivados de la primera adopción de las NIIF.

➤ **Otras revelaciones**

Para la designación de activos financieros y pasivos financieros, la Compañía revelará el valor razonable de cualquier activo o pasivo financiero designado en cada categoría en la fecha de designación, así como su clasificación y el valor en libros incluido en los estados financieros previos.

Uso del valor razonable como costo atribuido, la Compañía revelará, para cada partida dentro del estado de situación financiera de apertura con arreglo a NIIF indicando el total acumulado de tales valores razonables; y el ajuste acumulado al valor en libros presentado según los PCGA anteriores.

4.1.3.9.Ciclos de negocio.

Con el objeto de análisis de los procedimientos de auditoría a ser aplicados se realizó una clasificación de los saldos de cuenta, clases de transacciones y revelaciones de acuerdo de la siguiente manera:

- Efectivo y equivalentes de efectivo
- Cuentas por cobrar
- Inventarios y costo de ventas
- Propiedad y planta equipo, depreciación, deterioro
- Cuentas por pagar
- Patrimonio
- Ingresos
- Costos de ventas
- Gastos

➤ **Efectivo y equivalentes de efectivo**

Este saldo de cuenta se compone del efectivo tanto en caja como en depósitos y por los equivalentes que por su definición los equivalentes al efectivo son inversiones a corto plazo de gran liquidez, que son fácilmente convertibles en importes determinados

de efectivo, estando sujetos a un riesgo poco significativo de cambios en su valor.⁸⁰

(Ver programa de auditoría Anexo E).

✚ Aseveraciones a ser verificadas:

- Existencia
- Integridad
- Derechos
- Presentación y revelación apropiadas

Cuadro N° 21.- Procedimientos para efectivo y equivalentes

¿Qué puede estar mal?	Aseveración	Respuesta
Se han registrado entradas de efectivo no existentes	Existencia	Análisis de conciliaciones bancarias y partidas conciliatorias
Las entradas de efectivo se han registrado en un monto mayor que las entradas reales		Arqueos de caja
Los desembolsos de efectivo no se han registrado		Envío de solicitudes de confirmación
El efectivo disponible ha sido malversado/robado		
No todas las cuentas bancarias se han registrado en el mayor general	Integridad	Análisis de conciliaciones bancarias y partidas conciliatorias
El efectivo existente en la cuenta		

⁸⁰ Cfr. Federación Internacional de Contadores (2012). *Norma Internacional de Contabilidad 7 Estado de Flujos de Efectivo* p. 6

¿Qué puede estar mal?	Aseveración	Respuesta
bancaria no ha sido registrado por la entidad		Envío de solicitudes de confirmación, aclarando que se requiere información de todas las cuentas bancarias.
La entidad ya no tiene derecho a todo o parte del saldo de efectivo registrado	Derechos y obligaciones	Envío de solicitudes de confirmación de garantías y cualquier restricción de uso del efectivo en bancos. Envío de solicitudes de confirmación a abogados de la Entidad

Fuente: Cfr. WHITTINGTON, K., PANY (2005) *Principios de auditoría* México: McGraw Hill Interamericana Decimocuarta edic p.336.

Elaborado por: FREIRE, Ricardo.

Revelaciones.

Será necesario revisar que se las revelaciones de acuerdo a la NIC 7, donde se requiere revelar los componentes del efectivo y equivalentes al efectivo, y presentará una conciliación de los importes de su estado de flujos de efectivo con las partidas equivalentes sobre las que se informa en el estado de situación financiera y revelará cualquier importe significativo de sus saldos de efectivo y equivalentes al efectivo que no esté disponible para ser utilizado.

➤ **Cuentas por cobrar.**

De acuerdo a NIC 32 las cuentas por cobrar son activos financieros cuya medición inicial por su valor razonable más, los costos de

transacción que sean directamente atribuibles a la compra o emisión del mismo. Su medición posterior será al costo amortizado utilizando el método de la tasa de interés efectiva. Para el cálculo de la tasa efectiva se realiza una estimación de los flujos de efectivo según las condiciones contractuales de la cuenta por cobrar, es decir incluyendo comisiones, tasa de interés y costos de transacción. En el caso de una compañía comercial cuyas ventas a crédito se realicen en períodos inferiores a un año y sin condiciones contractuales particulares por la naturaleza del cálculo no existirán efectos por la valuación al costo amortizado.

(Ver programa de auditoría Anexo E)

✚ Aseveraciones a ser verificadas:

- Existencia
- Integridad
- Valuación
- Derechos y obligaciones
- Presentación y revelación apropiadas

Cuadro N° 22.- Procedimientos para cuentas por cobrar

¿Qué puede estar mal?	Aseveración	Respuesta
Envíos sin que se haya generado la factura Notas de crédito se emitidas por un monto en diferente al valor de la factura original	Integridad	Realizar una selección de las partidas relevantes y preparar solicitudes de confirmación para dichas selecciones y conciliar las respuestas.

¿Qué puede estar mal?	Aseveración	Respuesta
<p>El efectivo recibido de clientes registrado de forma errónea o su falta de registro.</p> <p>Las entradas de efectivo no reflejan las transacciones reales de las entradas de efectivo</p> <p>Registro de la cuenta por cobrar en un período diferente al que se produjo la transacción.</p> <p>Las notas de crédito se emiten y no se registran en el mayor de deudores</p>		<p>Realizar una selección de partidas por cobrar y seguir el rastro a los registros cobros o a las facturas y documentación soporte de que se entregó el producto.</p>
<p>Las cuentas por cobrar están sobrevaluadas porque el efectivo recibido del cliente no se ha registrado</p>	Existencia	<p>Realizar una selección de las partidas relevantes y preparar solicitudes de confirmación para dichas selecciones y conciliar las respuestas.</p> <p>Realizar una selección de partidas por cobrar y seguir el rastro a los registros cobros o a las facturas y documentación soporte de que se entregó el producto.</p>
<p>No se ha estimado una provisión para cuentas incobrables</p> <p>La provisión para incobrables registrada no es la mejor estimación de acuerdo a las posibilidades reales de recuperabilidad, pudiendo estar sobrevaluada o subvaluada.</p> <p>Se mantienen cuentas vencidas de las que se están realizando procesos judiciales con pocas probabilidades de cobro y no se ha realizado una provisión.</p>	Valuación	<p>Evaluar la razonabilidad de los métodos y supuestos utilizados para la estimación y si se aplican consistentemente los métodos para calcular dichas estimaciones.</p> <p>Realizar una selección de las partidas relevantes y preparar solicitudes de confirmación para dichas selecciones y conciliar las respuestas.</p> <p>Enviar solicitudes de confirmación a los abogados de la compañía, requiriendo que se señale la existencia y cuantía de procesos judiciales por cuentas por cobrar.</p>
<p>•La entidad no posee o controla los</p>		<p>Realizar una selección de las</p>

¿Qué puede estar mal?	Aseveración	Respuesta
derechos a las cuentas por cobrar.		<p>partidas relevantes y preparar solicitudes de confirmación para dichas selecciones y conciliar las respuestas.</p> <p>Realizar una selección de partidas por cobrar y seguir el rastro a los registros cobros o a las facturas y documentación soporte de que se entregó el producto.</p>

Fuente: Cfr. WHITTINGTON, K., PANY (2005) *Principios de auditoría* México: McGraw Hill Interamericana Decimocuarta edición p.377

Elaborado por: FREIRE, Ricardo.

Revelaciones

Para las cuentas por cobrar al ser instrumentos financieros se deberá revisar que se haya revelado:

- El importe que mejor represente su máximo nivel de exposición al riesgo de crédito al final del periodo sobre el que se informa, sin tener en cuenta ninguna garantía tomada ni otras mejoras crediticias;
- Con respecto al importe revelado, una descripción de las garantías tomadas y de otras mejoras crediticias;
- Información acerca de la calidad crediticia de los activos financieros que no estén en mora ni hayan deteriorado su valor; y,

- El importe en libros de los activos financieros que estarían en mora o que se habrían deteriorado, si no fuera porque sus condiciones han sido renegociadas.⁸¹

➤ **Inventarios**

De acuerdo a la NIC 2 los inventarios son activos mantenidos para ser vendidos en el curso normal de la operación; en proceso de producción con vistas a esa venta; en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios. Para el caso de una compañía comercial los inventarios serán un elemento muy significativo de los estados financieros y por lo general sólo se tendrán inventarios para ser vendidos en el curso normal de la operación. Los inventarios deben valorarse al menor entre su costo o a su 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. La prueba más importante del inventario será su observación física y los procedimientos que se utilizan para la misma.

(Ver programa de auditoría Anexo E).

⁸¹ CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD - IASB (2012). *Norma Internacional de Información Financiera 7 Instrumentos Financieros: Información a Revelar* p. 36

 **Aseveraciones a ser verificadas:**

- Existencia
- Integridad
- Valuación
- Derechos y obligaciones
- Presentación y revelación apropiadas

Cuadro N° 23.- Procedimientos para inventarios

¿Qué puede estar mal?	Aseveración	Respuesta
El inventario recibido de proveedores no se haya registrado oportunamente.	Integridad	Realizar una selección de las partidas de inventario para proceder con la verificación física y conciliarlo con los registros contables, analizar las razones de las diferencias. Verificar el registro de las diferencias de las observaciones físicas.
Se ha incluido en los registros contables inventario que ha sido vendido a los clientes.	Derechos y obligaciones	Realizar una selección de las partidas de inventario para proceder con la verificación física y conciliarlo con los registros contables, analizar las razones de las diferencias. Verificar el registro de las diferencias de las observaciones físicas.
Las compras de inventario se registran antes de la recepción real de ese inventario Inventario que se ha vendido a clientes aún se incluye en el inventario	Existencia	Realizar una selección de las partidas de inventario para proceder con la verificación física y conciliarlo con los registros contables, analizar las razones de las diferencias.

¿Qué puede estar mal?	Aseveración	Respuesta
<p>Los bienes devueltos a los proveedores no se eliminan de los registros de inventario</p> <p>El inventario fue robado y no se ha eliminado de los registros de inventario</p> <p>El saldo de inventario contiene errores porque los ajustes requeridos como resultado de los conteos del inventario no se registran correctamente</p>		<p>Realizar una selección de las partidas de inventario y revisar la documentación soporte del mismo, verificando costos, fechas de despacho y registro.</p> <p>Verificar el registro de las diferencias de las observaciones físicas.</p>
<p>Ciertos costos que se deben asignar al inventario se han omitido</p> <p>No se ha realizado el análisis del Valor Neto de Realización por lo que el inventario está sobrevaluado porque el inventario es viejo, obsoleto, dañado, no utilizable o es realizable en montos menores al que se encuentra registrado</p>	<p>Valuación y asignación</p>	<p>Realizar una selección de las partidas de inventario y revisar los componentes del costo asignados.</p> <p>Realizar un cálculo del Valor Neto Realizable de los inventarios de la Compañía y compararlo con los registros contables.</p>

Fuente: Cfr. WHITTINGTON, K.,PANY (2005) *Principios de auditoría* México: McGraw Hill Interamericana Decimocuarta edic p.441.

Elaborado por: FREIRE, Ricardo.

Revelaciones.

Sobre las partidas de inventario se deberá revisar el cumplimiento de las siguientes revelaciones:

- Las políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula de medición de los costos que se haya utilizado;
- El importe total en libros de los inventarios, y los importes parciales según la clasificación que resulte apropiada para la entidad;
- El importe en libros de los inventarios que se llevan al valor razonable menos los costos de venta;
- El importe de los inventarios reconocido como gasto durante el periodo;
- El importe de las rebajas de valor de los inventarios que se ha reconocido como gasto en el periodo;
- El importe de las reversiones en las rebajas de valor anteriores, que se ha reconocido como una reducción en la cuantía del gasto por inventarios en el periodo;
- Las circunstancias o eventos que hayan producido la reversión de las rebajas de valor; y

- El importe en libros de los inventarios pignorados en garantía del cumplimiento de deudas.⁸²

➤ **Propiedad Planta y Equipo**

De acuerdo a la NIC 16 las propiedades, planta y equipo son los activos tangibles que posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos y se esperan usar durante más de un periodo.

✚ **Aseveraciones a ser verificadas:**

- Existencia
- Integridad
- Valuación
- Presentación y revelación apropiadas

Cuadro N° 24.- Procedimientos para Propiedad, Planta y Equipo

¿Qué puede estar mal?	Aseveración	Respuesta
No se hayan registrado adquisiciones Propiedad, Planta y Equipo comprada por la compañía se aplica a resultados en vez	Integridad	Evaluar si todos los contratos de arrendamiento se han contabilizado de conformidad con el marco contable aplicable.

⁸² CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD - IASB (2012). *Norma Internacional de Contabilidad 2 Inventarios* p.36

¿Qué puede estar mal?	Aseveración	Respuesta
<p>de capitalizarse</p> <p>Activos comprados bajo arrendamiento financiero se contabilizan incorrectamente como arrendamientos de operación</p> <p>La Propiedad, Planta y Equipo comprada antes del cierre del período no se registra sino hasta después del cierre del período</p>		<p>Realizar procedimientos sustantivos de detalle sobre altas, bajas, reemplazos, revaluación o ajuste de valor razonable significativos en el período</p>
<p>Los gastos de naturaleza no capitalizable (por ejemplo reparaciones y mantenimiento) se han capitalizado incorrectamente</p> <p>Propiedad, Planta y Equipo que se ha dado de baja sin haberse eliminado del registro</p> <p>Propiedad, Planta y Equipo comprada después del cierre del período se registra incorrectamente antes del cierre del período</p>	Existencia	<p>Probar los gastos de mantenimiento y los costos de fabricación, y determinar si algunas partidas se han capitalizado.</p> <p>Realizar procedimientos sustantivos de detalle sobre altas, bajas, reemplazos, revaluación o ajuste de valor razonable significativos en el período</p>
<p>Errores debido a que la Propiedad, Planta y Equipo no se deprecia al porcentaje adecuado y no se utiliza una metodología de depreciación correcta</p> <p>Existencia de Propiedad, Planta y Equipo obsoleta, dañada o no utilizable y no se ha castigado a su valor recuperable</p> <p>No se han registrado los deterioros de la Propiedad, Planta y Equipo</p>	Valuación y asignación	<p>Realizar procedimientos analíticos sustantivos para probar el gasto por depreciación. Desarrollar expectativas del saldo de cuenta y compararlas con los montos registrados.</p> <p>Analizar la razonabilidad de los métodos de depreciación y valores residuales utilizados</p>

Fuente: Cfr. WHITTINGTON, K., PANY (2005) *Principios de auditoría* México: McGraw Hill Interamericana Decimocuarta edic p.478.

Elaborado por: FREIRE, Ricardo.

Revelaciones

Dentro de los procedimientos se deberá realizar la correcta revelación:

- Las bases de medición utilizadas para determinar el importe en libros bruto;
- Los métodos de depreciación utilizados;
- Las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas;
- El importe en libros bruto y la depreciación acumulada, tanto al principio como al final de cada periodo; y,
- Una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo.⁸³

➤ **Cuentas por pagar.**

Representan pasivos financieros que después del reconocimiento inicial al valor razonable más costos de transacción, serán medidos al costo amortizado utilizando el método de la tasa de interés efectiva.⁸⁴

En el caso de una compañía comercial cuyas compras a crédito se

⁸³ CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD - IASB (2012). *Norma Internacional de Contabilidad 16 Propiedades, planta y equipo*, p.73

⁸⁴ Cfr. CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD - IASB (2012). *Norma Internacional de Contabilidad 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* p.47

realicen en períodos inferiores a un año y sin condiciones contractuales particulares por la naturaleza del cálculo no existirán efectos por la valuación al costo amortizado.

(Ver programa de auditoría Anexo E).

 **Aseveraciones a ser verificadas:**

- Existencia
- Integridad
- Valuación
- Presentación y revelación apropiadas

Cuadro N° 25.- Procedimientos para cuentas por pagar

¿Qué puede estar mal?	Aseveración	Respuesta
Montos registrados a cuentas por pagar cuando los bienes o servicios aún no han sido recibidos	Existencia	Preparar solicitudes de confirmaciones para los saldos de deuda, una vez obtenidas conciliarlas y probar las excepciones. Para los casos en que no hubo respuesta, examinar los desembolsos posteriores de efectivo a los proveedores o documentación que avale el servicio recibido.
Los pagos a los acreedores comerciales no se registran		
Los pagos a los acreedores comerciales no se registran en el período en el cual se hace el pago		
No todos los montos y ajustes con		

¿Qué puede estar mal?	Aseveración	Respuesta
respecto a los bienes y servicios recibidos se registran en el mayor general		<p>Revisar los estados de cuenta bancarios o detalles de pagos realizados a los proveedores realizados de manera posterior al cierre del período y rastrear hasta la documentación soporte que generó el pasivo.</p> <p>Determinar que los saldos siguientes, si hay, están valuados apropiadamente, como por ejemplo cuentas por pagar antiguas, en disputa o cuestionables</p>
Pagos a los acreedores comerciales registrados antes del cierre del período por error	Integridad	<p>Preparar solicitudes de confirmaciones para los saldos de deuda, una vez obtenidas conciliarlas y probar las excepciones.</p> <p>Para los casos en que no hubo respuesta, examinar los desembolsos posteriores de efectivo a los proveedores o documentación que avale el servicio recibido.</p>
Registros de partidas como por pagar cuando ya no existe la obligación de pagar	Derechos y obligaciones	<p>Preparar solicitudes de confirmaciones para los saldos de deuda, una vez obtenidas conciliarlas y probar las excepciones.</p> <p>Para los casos en que no hubo respuesta, examinar los desembolsos posteriores de efectivo a los proveedores o documentación que avale el servicio recibido.</p> <p>Indagar sobre cualquier saldo significativo en disputa</p>

Fuente: Cfr. WHITTINGTON, K., PANY (2005) *Principios de auditoría* México: McGraw Hill Interamericana Decimocuarta edic p.502.

Elaborado por: FREIRE, Ricardo.

Para las cuentas por cobrar al ser instrumentos financieros se deberá revisar que se haya revelado:

- El importe que mejor represente su máximo nivel de exposición al riesgo de crédito al final del periodo sobre el que se informa, sin tener en cuenta ninguna garantía tomada ni otras mejoras crediticias;
- Con respecto al importe revelado, una descripción de las garantías tomadas y de otras mejoras crediticias;
- Información acerca de la calidad crediticia de los activos financieros que no estén en mora ni hayan deteriorado su valor; y,
- El importe en libros de los activos financieros que estarían en mora o que se habrían deteriorado, si no fuera porque sus condiciones han sido renegociadas.⁸⁵

➤ **Patrimonio**

El patrimonio representa la parte residual de los activos una vez deducidos los pasivos, el patrimonio se verá afectado por los

⁸⁵ CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD - IASB (2012). *Norma Internacional de Información Financiera 7 Instrumentos Financieros: Información a Revelar* p. 36

registros de los efectos por adopción NIIF en las utilidades retenidas, de acuerdo a la NIIF 1 es necesario presentar una conciliación del patrimonio según los PCGA anteriores y NIIF, será imprescindible analizar esta conciliación conjuntamente con cada ajuste efectuado.

(Ver programa de auditoría Anexo E).

✚ Aseveraciones a ser verificadas:

- Integridad
- Valuación
- Presentación y revelación apropiadas

Cuadro N° 26.- Procedimientos para patrimonio

¿Qué puede estar mal?	Aseveración	Respuesta
Que se hayan registrado partidas que no cumplan con el requerimiento de ser patrimonio	Integridad	Análisis de actas de junta de accionistas y escrituras de aumento de capital
Ajustes que por la adopción NIIF deben efectuarse contra utilidades retenidas se hayan registrado en los resultados del período	Valuación, Integridad	Será necesario realizar un análisis de la conciliación del patrimonio NIIF con los PCGA anteriores (NEC)

Fuente: Cfr. WHITTINGTON, K., PANY (2005) *Principios de auditoría* México: McGraw Hill Interamericana Decimocuarta edic p.536.

Elaborado por: FREIRE, Ricardo.

Revelaciones.

Se analizará que en el estado de situación financiera, en el estado de cambios en el patrimonio o en las notas se haya revelado lo siguiente:

- Para cada clase de capital en acciones:
 - El número de acciones autorizadas;
 - El número de acciones emitidas y pagadas totalmente, así como las emitidas pero aún no pagadas en su totalidad;
 - El valor nominal de las acciones, o el hecho de que no tengan valor nominal;
 - Una conciliación entre el número de acciones en circulación al principio y al final del periodo;
 - Los derechos, privilegios y restricciones correspondientes a cada clase de acciones, incluyendo las restricciones sobre la distribución de dividendos y el reembolso del capital;

- Las acciones de la entidad que estén en su poder o bien en el de sus subsidiarias o asociadas; y
- Las acciones cuya emisión está reservada como consecuencia de la existencia de opciones o contratos para la venta de acciones, incluyendo las condiciones e importes correspondientes; y,
- Una descripción de la naturaleza y destino de cada reserva que figure en el patrimonio.⁸⁶

➤ **Ingresos.**

Es la entrada bruta de beneficios económicos, durante el periodo, surgidos en el curso de las actividades ordinarias, siempre que tal entrada de lugar a un aumento en el patrimonio, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio. Su medición debe realizarse utilizando el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos. El principal tema donde se pueden encontrar errores es por

⁸⁶ CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD - IASB (2012). *Norma Internacional de Contabilidad 1 Presentación de Estados Financieros* p.79

el reconocimiento del ingreso, para la venta de bienes la NIC 18 establece las siguientes condiciones para su reconocimiento:

- Se ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;
- No conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos;
- El importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad;
- Sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y,
- Los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.

(Ver programa de auditoría Anexo E)

 **Aseveraciones a ser verificadas:**

- Integridad
- Corte
- Ocurrencia

- Exactitud
- Presentación y revelación apropiadas.

Cuadro N° 27.- Procedimientos para ingresos

¿Qué puede estar mal?	Aseveración	Respuesta
<p>Se han entregado los productos, transfiriendo los riesgos y beneficios inherentes a los mismos pero no se han realizado los registros respectivos.</p> <p>Las transacciones de ventas se registran sin ajustarse apropiadamente por los ingresos no devengados</p>	Integridad	Seleccionar una muestra de los ingresos registrados en el mayor general y verificar que los ingresos fueron reconocidos apropiadamente.
<p>Las transacciones de ventas que ocurren alrededor del cierre del período no se registran apropiadamente en el período correcto.</p> <p>Las transacciones de devoluciones de ventas que ocurren alrededor del cierre del período no se registran apropiadamente en el período correcto.</p>	Corte	Realizar pruebas de detalle para probar el corte anticipado de las ventas mediante la selección de registros iniciales de los embarques o servicios que ocurrieron antes y después del cierre del período.
<p>Se han registrado ventas de bienes a los cuales aún no se han transferido los riesgos y beneficios, es decir en cumplimiento con los requerimientos de reconocimiento.</p>	Ocurrencia	Realizar procedimientos analíticos sustantivos sobre transacciones de ventas para el período actual. Desarrollar expectativas del saldo de cuenta y compararlas con los montos registrados
<p>Para la medición no se han teniendo en cuenta el importe de cualquier descuento, bonificación o rebaja comercial que la entidad pueda otorgar.</p>	Exactitud	Realizar procedimientos analíticos sustantivos sobre transacciones de ventas para el período actual. Desarrollar expectativas del saldo de cuenta y compararlas con los montos registrados

Fuente: Cfr. WHITTINGTON, K.,PANY (2005) *Principios de auditoría* México: McGraw Hill Interamericana Decimocuarta edic p.567.

Elaborado por: FREIRE, Ricardo.

 **Revelaciones.**

Se deberá revisar que se haya revelado apropiadamente la siguiente información:

- Las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias;
- La cuantía de cada categoría significativa de ingresos de actividades ordinarias, reconocida durante el periodo; y,
- El importe de los ingresos de actividades ordinarias producidos por intercambios de bienes o servicios incluidos en cada una de las categorías anteriores de ingresos de actividades ordinarias.⁸⁷

➤ **Costo de Ventas.**

Se reconoce cuando los inventarios sean vendidos, el importe en libros de los mismos se reconocerá como gasto del periodo en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de operación.⁸⁸ El importe de cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en los inventarios, será reconocido en el periodo en que ocurra la rebaja o la pérdida. El

⁸⁷ CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD - IASB (2012). *Norma Internacional de Contabilidad 18 Ingresos de Actividades Ordinarias* p.35

⁸⁸ CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD - IASB (2012). *Norma Internacional de Contabilidad 2 Inventarios* p.34

importe de cualquier reversión de la rebaja de valor que resulte de un incremento en el valor neto realizable, se reconocerá como una reducción en el valor de los inventarios, que hayan sido reconocidos como gasto, en el periodo en que la recuperación del valor tenga lugar.

(Ver programa de auditoría Anexo E).

 **Aseveraciones a ser verificadas:**

- Integridad
- Corte
- Clasificación
- Presentación y revelación apropiadas

Cuadro N° 28.- Procedimientos para costo de ventas

¿Qué puede estar mal?	Aseveración	Respuesta
Registros incorrectos de ciertos gastos, la exclusión o inclusión de costos de ventas que no se incurrieron.	Clasificación Integridad	Realizar pruebas de detalle para probar los saldos del costo de ventas mediante un movimiento o conciliación del costo de ventas registrados con los créditos correspondientes en las cuentas de inventarios, haciendo una selección de las compras de inventarios durante el año y realizar una seleccionada en la evidencia relevante.
El costo de ventas contiene errores porque los gastos incurridos se registran en el	Corte	Efectuar pruebas sustantivas de detalle sobre los costos de ventas

¿Qué puede estar mal?	Aseveración	Respuesta
período incorrecto		registrados al final y los primeros después del período de revisión.

Fuente: Cfr. WHITTINGTON, K., PANY (2005) *Principios de auditoría* México: McGraw Hill Interamericana Decimocuarta edic p.441.

Elaborado por: FREIRE, Ricardo.

✚ **Presentación:** Si la entidad ha clasificado los gastos por función en sus estados financieros deberá revelar la información adicional sobre la naturaleza de ellos, donde incluirá los gastos por depreciación y amortización y el gasto por beneficios a los empleados.

➤ **Gastos**

El reconocimiento de un gasto se realiza cuando ha surgido una disminución en los beneficios económicos futuros, relacionado con una disminución en los activos o un incremento en los pasivos, y además el gasto puede medirse con fiabilidad. Es decir, ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos en las obligaciones o decrementos en los activos.

(Ver programa de auditoría Anexo E)

✚ **Aseveraciones a ser verificadas:**


- Integridad
- Corte
- Integridad
- Ocurrencia
- Presentación y revelación apropiadas

Cuadro N° 29.- Procedimientos para gastos

¿Qué puede estar mal?	Aseveración	Respuesta
Costos que deben ser capitalizados e incluidos en la PPE se registran como gastos de operación o viceversa. Las transacciones incluidas en los gastos de operación no han ocurrido	Integridad Ocurrencia	Los procedimientos dependerán de la naturaleza de los gastos. Pero por lo general se podrá: Realizar procedimientos analíticos sustantivos para probar este saldo de cuenta. Desarrollar expectativas del saldo de cuenta y compararlas con los montos registrados.
Las transacciones de gastos se registran en el período erróneo	Corte	Hacer una selección de los registros antes y después del cierre del período.

Fuente: Cfr. WHITTINGTON, K., PANY (2005) *Principios de auditoria* México: McGraw Hill Interamericana Decimocuarta edic p.567.

Elaborado por: FREIRE, Ricardo.

 **Presentación:** Si la entidad ha clasificado los gastos por función en sus estados financieros deberá revelar la información adicional sobre la naturaleza de ellos, donde incluirá los gastos por depreciación y amortización y el gasto por beneficios a los empleados.

4.1.4 Comunicación

El informe fue elaborado en base a requerimientos y el material de aplicación de la Norma Internacional de Auditoría 700 Elaboración de la opinión y el informe de los estados financieros. La presentación de los Estados Financieros y sus respectivas notas se basa en los requerimientos de NIIF y las cifras corresponden a un ejemplo desarrollado considerando las partidas que comúnmente se encuentran en compañías comerciales.

INFORME DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

A los Señores Accionistas y/o Junta de Directores de

Compañía Comercial Muebles S.A.

Informe sobre los estados financieros

Hemos auditado los estados financieros que se adjuntan de Compañía Comercial Muebles S.A. que comprenden el estado de situación financiera al 31 de diciembre del 2011 y los correspondientes estados de resultado integral, de cambios en el patrimonio y de flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha y un resumen de las políticas contables significativas y otras notas explicativas.⁸⁹

Responsabilidad de la Administración por los estados financieros

La gerencia de la Compañía es responsable de la preparación y presentación razonable de estos estados financieros de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF, y del control interno determinado por la gerencia como necesario para

⁸⁹ Cfr. Federación Internacional de Contadores (2012). *Norma Internacional de Auditoría 700 El dictamen del auditor independiente sobre un juego completo de estados financieros de propósito general* A17 - A19

permitir la preparación de los estados financieros libres de errores materiales, debido a fraude o error.⁹⁰

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestra auditoría. Nuestra auditoría fue efectuada de acuerdo con normas internacionales de auditoría. Dichas normas requieren que cumplamos con requerimientos éticos y planifiquemos y realicemos la auditoría para obtener certeza razonable de si los estados financieros están libres de errores materiales.

Una auditoría comprende la realización de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los saldos y revelaciones presentadas en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de error material en los estados financieros debido a fraude o error. Al efectuar esta evaluación de riesgo, el auditor toma en consideración los controles internos relevantes para la preparación y presentación razonable de los estados financieros de la Compañía a fin de diseñar procedimientos de auditoría apropiados a las circunstancias, pero no con el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la Compañía. Una auditoría también comprende la evaluación de que las políticas contables utilizadas son apropiadas y de que las estimaciones contables hechas por la gerencia son razonables, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros.

⁹⁰ Cfr. Norma Internacional de auditoría 700 *El dictamen del auditor independiente sobre un juego completo de estados financieros de propósito general* p. A20

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión de auditoría (cambiar por “opinión calificada”, “opinión adversa” de acuerdo al caso).⁹¹

Opinión

En nuestra opinión, los referidos estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, la posición financiera de la Compañía Comercial Muebles S.A. al 31 de diciembre del 2011, el resultado de sus operaciones y sus flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha, de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF.⁹²

Asunto de énfasis

Sin calificar nuestra opinión, informamos que tal como se explica con más detalle en la Nota 3, los estados financieros correspondientes al año terminado el 31 de diciembre 2011 son los primeros que la Compañía ha preparado aplicando NIIF. Con fines comparativos, dichos estados financieros incluyen cifras correspondientes al año terminado el 31 de diciembre de 2010 y saldos del estado de situación financiera al 1 de enero del 2010 (fecha de transición), los que han sido ajustados conforme a las NIIF vigentes al 31 de diciembre de 2011. Las cifras que se presentan con fines comparativos, ajustadas conforme a NIIF, surgen de los estados financieros correspondientes a los años terminados el 31 de

⁹¹ Cfr. Ibidem. A-24 - A-26

⁹² Cfr. Ibídem p. 35-37 A-27

diciembre de 2010 y 2009 preparados de acuerdo con las normas contables vigentes en aquel momento, sobre los que emitimos nuestros informes de auditoría con una opinión sin salvedades, el 30 de marzo de 2011 y 28 de marzo de 2010, respectivamente. Los efectos más significativos de la adopción de las NIIF sobre la información financiera de la Compañía se describen en la Nota 3

Abril 20, 2012
Registro No. 001

Ricardo Freire
Licencia No. 678889

Opinión de auditoría

Para el ejemplo de este estudio se elaboró un informe con una opinión limpia, es decir la compañía cumplió razonablemente las NIIF y la auditoría se pudo realizar de acuerdo a Normas Internacionales de Auditoría sin limitaciones al alcance. Sin embargo, también se podrán encontrar lo siguientes tipos de opiniones:

Con salvedad - Excepción. Los estados financieros han sido presentados de manera razonable de acuerdo a NIIF, “a excepción de” cierta circunstancia material sin demeritar la imparcialidad general de los estados financieros, que puede ser por limitaciones al alcance de los procedimientos de auditoría o incumplimientos referentes a lo requerido por las NIIF, de la siguiente manera:⁹³

Bases para calificar la opinión

Incluir una descripción de la salvedad encontrada, a qué saldos de cuenta, clases de transacciones y revelaciones afecta, los valores y efectos de la misma sobre los estados financieros.

Opinión calificada

En nuestra opinión, excepto por los efectos del asunto descrito en el párrafo de bases para calificar la opinión, los referidos estados financieros presentan

⁹³ Cfr. O, WHITTINGTON, K.,PANY (2005) *Principios de auditoría* México: McGraw Hill Interamericana Decimocuarta edic p. 612

razonablemente, en todos los aspectos materiales, la posición financiera de la Compañía Comercial Muebles S.A. al 31 de diciembre del 2011, el resultado de sus operaciones y sus flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha, de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF.

Adversa. Los estados financieros no han sido presentados de manera razonable de acuerdo a NIIF, las deficiencias en los estados financieros son tan significativas que al considerarlos como un todo son engañosos, de la siguiente manera⁹⁴:

Bases para opinión adversa

Se deben explicar todas las razones significativas por las cuales se emite una opinión negativa.

Opinión adversa

En nuestra opinión, debido a la importancia del asunto descrito en el párrafo de bases para opinión adversa, los referidos estados financieros consolidados no presentan razonablemente la posición financiera de la Compañía Comercial Muebles S.A.. al 31 de diciembre del 2011, el resultado de sus operaciones y sus flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha, de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF.

⁹⁴ Cfr. *Ibíd*em p. 615

Abstención de opinión. Por problemas de limitaciones significativas al alcance no fue posible dar una opinión sobre los estados financieros. Cabe señalar que los auditores deben ser capaces de prever en lo posible los problemas que puedan originar una abstención de la opinión durante la planeación de la auditoría. No constituye una opinión, sólo se indica que no se expresa opinión alguna de los estados financieros de la siguiente manera:⁹⁵

Se debe modificar el párrafo acerca de la responsabilidad del auditor, ya que no se pudieron realizar los procedimientos necesarios.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en que nuestra auditoría fue efectuada de acuerdo con normas internacionales de auditoría. Sin embargo, debido a los asuntos descritos en el párrafo de bases para abstención de opinión, no nos fue factible obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría para proporcionar una base para nuestra opinión de auditoría.

⁹⁵ Cfr. *Ibíd*em p. 616

Bases para abstención de opinión

Se deben describir las circunstancias materiales por las cuales no se pudo expresar la opinión de auditoría y el efecto significativo sobre los estados financieros.

Abstención de opinión

Debido a la importancia de los asuntos descritos en el párrafo de bases para abstención de opinión, no nos fue factible obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría para proporcionar una base para nuestra opinión de auditoría. Consecuentemente, no expresamos una opinión sobre los estados financieros.

COMPAÑÍA COMERCIAL MUEBLES S.A.
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA

(Expresados en miles de U.S. dólares)

<u>ACTIVOS</u> ⁹⁶	<u>Notas</u>	<u>Diciembre 31,</u>		<u>Enero 1,</u>
		<u>2011</u>	<u>2010</u>	<u>2010</u>
ACTIVOS CORRIENTES:				
Efectivo y bancos	5	527	470	350
Cuentas por cobrar comerciales y otras cuentas por cobrar	6	550	370	220
Inventarios	7	330	280	278
Activos por impuestos corrientes	11	<u>15</u>	<u>17</u>	<u>13</u>
Total activos corrientes		<u>1,422</u>	<u>1,137</u>	<u>861</u>
ACTIVOS NO CORRIENTES				
Propiedades, planta y equipo y total activos no corrientes	8	<u>36</u>	<u>41</u>	<u>46</u>
TOTAL		<u>1,458</u>	<u>1,178</u>	<u>907</u>

⁹⁶ Estados financieros preparados de acuerdo a la Norma Internacional de Contabilidad 1 *Presentación de Estados Financieros* p. 54-99

PASIVOS Y PATRIMONIO ⁹⁷	<u>Notas</u>	<u>Diciembre 31,</u>		<u>Enero 1,</u>
		<u>2011</u>	<u>2010</u>	<u>2010</u>
PASIVOS CORRIENTES:				
Cuentas por pagar comerciales y otras	10			
cuentas por pagar		310	244	151
Pasivos por impuestos corrientes	11	98	77	42
Obligaciones acumuladas	12	17	15	10
Préstamos	9	250	280	320
Provisiones		<u>6</u>	<u>8</u>	<u>9</u>
Total pasivos corrientes		<u>681</u>	<u>624</u>	<u>532</u>
PASIVOS NO CORRIENTES				
Obligación por beneficios definidos y				
total pasivos no corrientes	13	<u>12</u>	<u>10</u>	<u>7</u>
Total pasivos		<u>693</u>	<u>634</u>	<u>539</u>
PATRIMONIO:				
Capital social	14	50	50	50
Reserva legal		25	25	25
Utilidades retenidas		<u>690</u>	<u>469</u>	<u>293</u>
Total patrimonio		<u>765</u>	<u>544</u>	<u>368</u>
TOTAL		<u>1,458</u>	<u>1,178</u>	<u>907</u>

Ver notas a los estados financieros

⁹⁷ Ibídem p. 54-99

COMPañÍA COMERCIAL MUEBLES S.A.**ESTADOS DE RESULTADOS INTEGRAL****POR EL AÑO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2011**

(Expresado en miles de U.S. dólares)

	<u>2011</u>	<u>2010</u>
INGRESOS	3,960	2,664
COSTO DE VENTAS	<u>3,292</u>	<u>2,141</u>
MARGEN BRUTO	668	523
Gastos de ventas	205	156
Gastos de administración	107	81
Costos financieros	53	40
Otros gastos	12	14
UTILIDAD ANTES DE IMPUESTO A LA RENTA	<u>291</u>	<u>232</u>
Menos impuesto a la renta corriente	70	56
UTILIDAD DEL AÑO	<u><u>221</u></u>	<u><u>176</u></u>

COMPAÑÍA COMERCIAL MUEBLES S.A.**ESTADOS DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO****POR EL AÑO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DEL 2011****(Expresados en miles de U.S. dólares)**

	<u>Capital social</u>	<u>Reserva Legal</u>	<u>Utilidades retenidas</u>	<u>Total</u>
Saldos al 1 de enero del 2010	50	25	293	907
Utilidad del año	<u>—</u>	<u>—</u>	<u>176</u>	<u>—5</u>
Saldos al 31 de diciembre del 2010	50	25	469	109
Utilidad del año	<u>—</u>	<u>—</u>	<u>221</u>	<u>21</u>
Saldos al 31 de diciembre del 2011	<u>50</u>	<u>25</u>	<u>690</u>	<u>765</u>

Ver notas a los estados financieros

Nota de la guía:**ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO**

El estado de flujos de efectivo es parte integral de los estados financieros y proporciona a los usuarios de los estados financieros una base para evaluar la capacidad de la entidad para generar efectivo y equivalentes al efectivo y las necesidades de la entidad para utilizar

esos flujos de efectivo, lo que significa una herramienta para analizar la liquidez y solvencia de la entidad y a su vez que también sea comparable con otras entidades.⁹⁸

A los flujos de efectivo habidos durante el período se los clasificará por actividades de operación, de inversión y de financiación, de acuerdo a qué manera fueron obtenidos o utilizados.

Actividades de operación: Constituyen la principal fuente de ingresos de la compañía por sus actividades normales, así como otras actividades que no puedan ser calificadas como de inversión o financiación, algunos ejemplos son los siguientes:⁹⁹

- a. Cobros procedentes de las ventas de bienes;
- b. Cobros procedentes de regalías, cuotas, comisiones y otros ingresos de actividades ordinarias;
- c. Pagos a proveedores por el suministro de bienes y servicios;
- d. Pagos a y por cuenta de los empleados;
- e. Cobros y pagos de las entidades de seguros por primas y prestaciones, anualidades y otras obligaciones derivadas de las pólizas suscritas;
- f. Pagos o devoluciones de impuestos sobre las ganancias, a menos que éstos puedan clasificarse específicamente dentro de las actividades de inversión o financiación; y

⁹⁸ Cfr. CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD - IASB (2012). *Norma Internacional de Contabilidad 1 Presentación de Estados Financieros* p. 22

⁹⁹ Cfr. CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD - IASB (2012). *Norma Internacional de Contabilidad 7 Estado de Flujos de Efectivo* p. 3

- g. Cobros y pagos derivados de contratos que se tienen para intermediación o para negociar con ellos.

Actividades de inversión: corresponde la adquisición y disposición de activos a largo plazo, así como de otras inversiones no incluidas en el efectivo y los equivalentes al efectivo, tales como:¹⁰⁰

- a. Pagos por la adquisición de propiedades, planta y equipo, activos intangibles y otros activos a largo plazo. Estos pagos incluyen aquellos relacionados con los costos de desarrollo capitalizados y las propiedades, planta y equipo construidos por la entidad para sí misma;
- b. Cobros por ventas de propiedades, planta y equipo, activos intangibles y otros activos a largo plazo;
- c. Pagos por la adquisición de instrumentos de pasivo o de patrimonio, emitidos por otras entidades, así como participaciones en negocios conjuntos (distintos de los pagos por esos mismos títulos e instrumentos que sean considerados efectivo y equivalentes al efectivo, y de los que se tengan para intermediación u otros acuerdos comerciales habituales);
- d. Cobros por venta y reembolso de instrumentos de pasivo o de capital emitidos por otras entidades, así como participaciones en negocios conjuntos (distintos de los cobros por esos mismos títulos e instrumentos

¹⁰⁰ Cfr. *Ibidem* p. 4

que sean considerados efectivo y otros equivalentes al efectivo, y de los que se posean para intermediación u otros acuerdos comerciales habituales);

- e. Anticipos de efectivo y préstamos a terceros (distintos de las operaciones de ese tipo hechas por entidades financieras);
- f. Cobros derivados del reembolso de anticipos y préstamos a terceros (distintos de las operaciones de este tipo hechas por entidades financieras);
- g. Pagos derivados de contratos a término, de futuro, de opciones y de permuta financiera, excepto cuando dichos contratos se mantengan por motivos de intermediación u otros acuerdos comerciales habituales, o bien cuando los anteriores pagos se clasifican como actividades de financiación; y
- h. Cobros procedentes de contratos a término, a futuro, de opciones y de permuta financiera, excepto cuando dichos contratos se mantienen por motivos de intermediación u otros acuerdos comerciales habituales, o bien

Actividades de financiamiento son las que producen cambios en el tamaño y composición del capital propio y de los préstamos tomados por parte de entidad, como por ejemplo:¹⁰¹

- a. Cobros procedentes de la emisión de acciones u otros instrumentos de capital;
- b. Pagos a los propietarios por adquirir o rescatar las acciones de la entidad;

¹⁰¹ Cfr. *Ibidem* p. 5

- c. Cobros procedentes de la emisión de obligaciones sin garantía, préstamos, bonos, cédulas hipotecarias y otros fondos tomados en préstamo, ya sea a largo o a corto plazo;
- d. Reembolsos de los fondos tomados en préstamo; y
- e. Pagos realizados por el arrendatario para reducir la deuda pendiente procedente de un arrendamiento financiero.

Métodos de presentación

Es responsabilidad de la Compañía preparar el estado de flujos de efectivo usando el método directo o el método indirecto. En el primero se presentan por separado las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos y por otra parte en el método indirecto, se comienza presentando la ganancia o pérdida en términos netos, corrigiendo luego los efectos de las transacciones no monetarias, por todo tipo de partidas de pago diferido y acumulaciones (o devengos) que son la causa de cobros y pagos en el pasado o en el futuro, así como de las partidas de pérdidas o ganancias asociadas con flujos de efectivo de operaciones clasificadas como de inversión o financiamiento.

Es aconsejable la presentación utilizando el método directo, ya que suministra información que puede ser útil en la estimación de los flujos de efectivo futuros, la cual no está disponible utilizando el método indirecto.

De acuerdo al método directo, la información acerca de las principales categorías de cobros o pagos en términos brutos puede ser obtenida por uno de los siguientes procedimientos:¹⁰²

- a. Utilizando los registros contables de la entidad, o
- b. Ajustando las ventas y el costo de las ventas, así como otras partidas en el estado del resultado integral por:
 - i. Los cambios habidos durante el periodo en los inventarios y en las partidas por cobrar y por pagar derivadas de las actividades de operación;
 - ii. Otras partidas sin reflejo en el efectivo; y
 - iii. Otras partidas cuyos efectos monetarios se consideran flujos de efectivo de inversión o financiación.

Para el método indirecto, el flujo neto por actividades de operación se determina corrigiendo la ganancia o la pérdida, en términos netos, por los efectos de:¹⁰³

- a. Los cambios habidos durante el periodo en los inventarios y en las partidas por cobrar y por pagar derivadas de las actividades de operación;
- b. Las partidas que no signifiquen entradas o salidas de efectivo, tales como depreciación, provisiones, impuestos diferidos, pérdidas y ganancias de cambio no realizadas y participación en ganancias no distribuidas de asociadas; y
- c. Cualquier otra partida cuyos efectos monetarios se consideren flujos de efectivo de inversión o financiación.

¹⁰² Cfr. *Ibidem* p. 5

¹⁰³ Cfr. *Ibidem* p. 6

COMPAÑÍA COMERCIAL MUEBLES S.A.**ESTADOS DE FLUJOS DE EFECTIVO
POR EL AÑO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DEL 2011****(Expresados en miles U.S. dólares)**

	<u>2010</u>	<u>2009</u>
FLUJOS DE EFECTIVO DE ACTIVIDADES DE OPERACIÓN:		
Recibido de clientes	3,782	2,517
Pagos a proveedores y a empleados	(3,577)	(2,266)
Intereses pagados	(53)	(40)
Impuesto a la renta	<u>(70)</u>	<u>(56)</u>
Efectivo neto proveniente de actividades de operación	<u>82</u>	<u>155</u>
FLUJOS DE EFECTIVO EN ACTIVIDADES DE INVERSIÓN:		
Venta de propiedades, planta y equipo y efectivo neto proveniente de actividades de Inversión	5	5
FLUJOS DE EFECTIVO EN ACTIVIDADES DE FINANCIAMIENTO:		
Préstamos y otros pasivos financieros y efectivo utilizado en actividades de financiamiento	<u>(28)</u>	<u>(37)</u>
EFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFECTIVO:		
Incremento neto en efectivo y equivalentes de efectivo	57	120
Saldos al comienzo del año	<u>470</u>	<u>350</u>
SALDOS AL FIN DEL AÑO	<u>527</u>	<u>470</u>

NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS

Los estados financieros no pueden estar completos sin sus respectivas notas, en las que se suministra información importante para su comprensión, como lo son las bases de preparación, políticas contables, revelaciones requeridas por cada NIIF aplicable a la compañía que no haya sido incluida en otro lugar de los estados financieros.¹⁰⁴

De acuerdo a la NIC 1 las entidades deberán presentar las notas en el siguiente orden:

- a) Declaración de cumplimiento con las NIIF;
- b) Resumen de las políticas contables significativas aplicadas;
- c) Información de respaldo para las partidas presentadas en los estados de situación financiera y del resultado integral, en el estado de resultados separado (cuando se lo presenta), y en los estados de cambios en el patrimonio y de flujos de efectivo, en el orden en que se presenta cada estado y cada partida; y
- d) Otra información a revelar, incluyendo:
 - (i) pasivos contingentes y compromisos contractuales no reconocidos; y
 - (ii) revelaciones de información no financiera, por ejemplo los objetivos y políticas de gestión del riesgo financiero.

¹⁰⁴ Cfr. CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD - IASB (2012). *Norma Internacional de Contabilidad 1 Presentación de Estados Financieros* p. 22

COMPAÑÍA COMERCIAL MUEBLES S.A.**NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS****POR EL AÑO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DEL 2011****1. INFORMACIÓN GENERAL**

La Compañía Comercial Muebles S.A. está constituida en la República del Ecuador, y su objeto principal es el desarrollo de actividades comercialización de muebles y enseres tanto para el hogar como para oficina, que ha alcanzado el reconocimiento por la calidad de sus productos que provienen del sector maderero. Sus actividades tienen su soporte fundamental en las necesidades de sus consumidores y en el compromiso diario de sus colaboradores. La experiencia en la ciudad de Quito, ha permitido extender sus fronteras con actividades productivas y comerciales a nivel nacional.

Es una empresa comprometida con el mejoramiento de la calidad de vida de sus consumidores, clientes y colaboradores. Trabaja todos los días en la elaboración de productos confiables, ofrece fuentes de trabajo digno, cuya estrategia siempre ha estado orientada a satisfacer las necesidades de los consumidores.

2. POLÍTICAS CONTABLES SIGNIFICATIVAS

2.1 Declaración de cumplimiento - Los estados financieros han sido preparados de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Los estados financieros de acuerdo a NIIF al 31 de diciembre del 2010 y el estado consolidado de situación financiera de apertura al 1 de enero del 2010, han sido preparados exclusivamente para ser utilizados por la administración de la Compañía como parte del proceso de conversión a NIIF para el año terminado el 31 de diciembre del 2011.

Los estados financieros consolidados de la Compañía Comercial Muebles S.A. al 31 de diciembre del 2010 y 2009 aprobados para su emisión por la Administración de la Compañía, con fechas 25 de marzo del 2011 y 20 de marzo del 2010, respectivamente, fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en el Ecuador, los cuales fueron considerados como los principios de contabilidad previos (PCGA anteriores), tal como se define en la NIIF 1 Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera, para la preparación de los estados consolidados de situación financiera de acuerdo a NIIF al 1 de enero y al 31 de diciembre del 2010. Los PCGA anteriores difieren en ciertos aspectos de las NIIF.

A continuación se describen las principales políticas contables adoptadas en la preparación de estos estados financieros consolidados. Tal como lo requiere la NIIF 1, estas políticas han sido definidas en función de las NIIF vigentes al 31 de diciembre del 2011, aplicadas de manera uniforme a todos los períodos que se presentan.

2.2 Bases de preparación - Los estados financieros de la Compañía Comercial Muebles S.A. comprenden los estados de situación financiera al 1 de enero del 2010 (fecha de transición), 31 de diciembre del 2010 y 31 de diciembre del 2011, los estados de resultado integral, de cambios en el patrimonio y de flujos de efectivo por los años terminados el 31 de diciembre del 2011 y 2010. Estos estados financieros han sido preparados de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

2.3 Propiedades, planta y equipo

2.3.1 Medición en el momento del reconocimiento - Las partidas de propiedades, planta y equipo se medirán inicialmente por su costo.

El costo de propiedades, planta y equipo comprende su precio de adquisición más todos los costos directamente relacionados con la ubicación y la puesta en condiciones de funcionamiento y la estimación inicial de cualquier costo de desmantelamiento y retiro del elemento o de rehabilitación de la ubicación del activo.

Adicionalmente, se considerará como parte del costo de los activos, los costos por préstamos directamente atribuibles a la adquisición o construcción de activos calificados.

2.3.2 *Medición posterior al reconocimiento: modelo del costo* - Después del reconocimiento inicial, las propiedades, planta y equipo son registradas al costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas de deterioro de valor.

Los gastos de reparaciones y mantenimientos se imputan a resultados en el período en que se producen. Cabe señalar, que algunas partidas de propiedades, planta y equipo de la Compañía, requieren revisiones periódicas. En este sentido, las partes objeto de sustitución son reconocidas separadamente del resto del activo y con un nivel de disgregación que permite depreciarlos en el período que medie entre la actual y hasta la siguiente reparación.

2.3.3 *Método de depreciación y vidas útiles* - El costo o valor revaluado de propiedades, planta y equipo se deprecia de acuerdo con el método de línea recta. La vida útil estimada, valor residual y método de depreciación son revisados al final de cada año, siendo el efecto de cualquier cambio en el estimado registrado sobre una base prospectiva.

A continuación se presentan las principales partidas de propiedades, planta y equipo y las vidas útiles usadas en el cálculo de la depreciación:

<u>Ítem</u>	<u>Vida útil (en años)</u>
Edificios	30 - 40
Vehículos	6 - 8
Muebles y enseres y equipos de oficina	12
Equipos de computación	5 - 7
Planta y equipo	12 - 15

2.3.4 Retiro o venta de propiedades, planta y equipo - La utilidad o pérdida que surja del retiro o venta de una partida de propiedades, planta y equipo es calculada como la diferencia entre el precio de venta y el valor en libros del activo y reconocida en resultados.

En caso de venta o retiro subsiguiente de propiedades revaluadas, el saldo de la reserva de revaluación es transferido directamente a utilidades retenidas.

2.4 Costos por préstamos - Los costos por préstamos atribuidos directamente a la adquisición, construcción o producción de activos calificados, los cuales constituyen activos que requieren de un período de tiempo sustancial para

su uso o venta, son sumados al costo de estos activos hasta el momento en que estén listos para su uso o venta.

El ingreso por intereses de las inversiones temporales en préstamos específicos pendientes para ser consumidos en activos calificados es deducido de los costos por préstamos aptos para su capitalización.

Todos los otros costos por préstamos son reconocidos en resultados durante el período en que se incurren.

2.5 *Impuestos* - El gasto por impuesto a la renta representa la suma del impuesto a la renta por pagar corriente y el impuesto diferido.

2.5.1 *Impuesto corriente* - El impuesto por pagar corriente se basa en la utilidad gravable (tributaria) registrada durante el año. La utilidad gravable difiere de la utilidad contable, debido a las partidas de ingresos o gastos imposables o deducibles y partidas que no serán gravables o deducibles. El pasivo del Grupo por concepto del impuesto corriente se calcula utilizando las tasas fiscales aprobadas al final de cada período.

2.6 *Provisiones* - Las provisiones se reconocen cuando la Compañía tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado, es probable que la Compañía tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos, para cancelar la obligación, y puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

El importe reconocido como provisión debe ser la mejor estimación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente, al final de cada período, teniendo en cuenta los riesgos y las incertidumbres correspondientes. Cuando se mide una provisión usando el flujo de efectivo estimado para cancelar la obligación presente, su valor en libros representa el valor presente de dicho flujo de efectivo.

Cuando se espera la recuperación de algunos o todos los beneficios económicos requeridos para cancelar una provisión, se reconoce una cuenta por cobrar como un activo si es virtualmente cierto que se recibirá el desembolso y el valor de la cuenta por cobrar puede ser medido con fiabilidad.

2.7 Beneficios a empleados

2.7.1 Beneficios definidos: Jubilación patronal y bonificación por

desahucio - El costo de los beneficios definidos (jubilación patronal y bonificación por desahucio) es determinado utilizando el Método de la Unidad de Crédito Proyectada, con valoraciones actuariales realizadas al final de cada período.

Los costos de los servicios pasados se reconocen inmediatamente en la medida en que los beneficios ya han sido otorgados; de lo contrario, son amortizados utilizando el método de línea recta en el período promedio hasta que dichos beneficios son otorgados.

2.7.2 Participación a trabajadores - La Compañía reconoce un pasivo y un gasto por la participación de los trabajadores en las utilidades de la Compañía. Este beneficio se calcula a la tasa del 15% de las utilidades líquidas de acuerdo con disposiciones legales.

2.8 Arrendamientos - Los arrendamientos se clasifican como financieros cuando los términos del arrendamiento transfieren sustancialmente a los arrendatarios todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad. Todos los demás arrendamientos se clasifican como operativos.

2.9 Reconocimiento de ingresos - Los ingresos se calculan al valor razonable de la contraprestación cobrada o por cobrar, teniendo en cuenta el importe estimado de cualquier descuento, bonificación o rebaja comercial que la Compañía pueda otorgar.

2.9.1 Venta de bienes - Los ingresos ordinarios procedentes de la venta de bienes deben ser reconocidos cuando la Compañía transfiere los riesgos y beneficios, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes; el importe de los ingresos y los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad y es probable que la Compañía reciba los beneficios económicos asociados con la transacción.

2.10 Costos y Gastos - Los costos y gastos se registran al costo histórico. Los costos y gastos se reconocen a medida que son incurridos, independientemente de la fecha en que se haya realizado el pago, y se registran en el período más cercano en el que se conocen.

2.11 Compensación de saldos y transacciones - Como norma general en los estados financieros no se compensan los activos y pasivos, tampoco los ingresos y gastos, salvo aquellos casos en los que la compensación sea requerida o permitida por alguna norma y esta presentación sea el reflejo de la esencia de la transacción.

Los ingresos y gastos con origen en transacciones que, contractualmente o por una norma legal, contemplan la posibilidad de compensación y la Compañía tiene la intención de liquidar por su importe neto o de realizar el activo y proceder al pago del pasivo de forma simultánea, se presentan netos en resultados.

2.12 Activos financieros - Todos los activos financieros se reconocen y dan de baja a la fecha de negociación cuando se realiza una compra o venta de un activo financiero y son medidos inicialmente al valor razonable, más los costos de la transacción, excepto por aquellos activos financieros clasificados al valor razonable con cambios en resultados, los cuales son inicialmente medidos al valor razonable y cuyos costos de la transacción se reconocen en resultados.

Todos los activos financieros reconocidos son posteriormente medidos en su totalidad al costo amortizado o al valor razonable.

La Compañía clasifica sus activos financieros como cuentas por cobrar comerciales y otras cuentas por cobrar y activos financieros disponibles para la venta. La clasificación depende del propósito con el que se adquirieron los instrumentos financieros. La administración determina la clasificación de sus instrumentos financieros en el momento del reconocimiento inicial.

2.12.1 Cuentas por cobrar comerciales y otras cuentas por cobrar - Las cuentas por cobrar comerciales y otras cuentas por cobrar son activos financieros no derivados con pagos fijos o determinables, que no cotizan en un mercado activo.

Después del reconocimiento inicial, a valor razonable, se miden al costo amortizado utilizando el método de la tasa de interés efectiva, menos cualquier deterioro. El período de crédito promedio sobre la venta de bienes es de 45 días.

Las cuentas por cobrar comerciales incluyen una provisión para reducir su valor al de probable realización. Dicha provisión se

constituye en función de un análisis de la probabilidad de recuperación de las cuentas.

Las cuentas por cobrar comerciales y otras cuentas por cobrar son activos financieros no derivados con pagos fijos o determinables, que no cotizan en un mercado activo. Se clasifican en activos corrientes, excepto los vencimientos superiores a 12 meses desde la fecha del estado de situación financiera, que se clasifican como activos no corrientes.

2.12.2 Baja de un activo financiero - La Compañía da de baja un activo financiero únicamente cuando expiren los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del activo financiero, y transfiere de manera sustancial los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo financiero. Si la Compañía no transfiere ni retiene sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad y continúa reteniendo el control del activo transferido la Compañía reconoce su participación en el activo y la obligación asociada por los valores que tendría que pagar. Si la Compañía retiene sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de un activo financiero transferido, la Compañía continúa reconociendo el activo financiero y también reconoce un préstamo colateral por los ingresos recibidos.

2.13 Pasivos financieros e instrumentos de patrimonio emitidos por la

Compañía- Los instrumentos de deuda y patrimonio son clasificados como pasivos financieros o como patrimonio de conformidad con la sustancia del acuerdo contractual.

Los pasivos financieros se clasifican como pasivo corriente a menos que la Compañía tenga derecho incondicional de diferir el pago de la obligación por lo menos 12 meses después de la fecha del estado de situación financiera.

2.13.1 Préstamos - Representan pasivos financieros que se reconocen inicialmente a su valor razonable, neto de los costos de la transacción incurridos. Estos préstamos se registran subsecuentemente a su costo amortizado usando el método de interés efectivo.

2.13.2 Cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar - Las cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar son pasivos financieros, no derivados con pagos fijos o determinables, que no cotizan en un mercado activo.

Después del reconocimiento inicial, a valor razonable, se miden al costo amortizado utilizando el método de la tasa de interés efectiva.

El período de crédito promedio para la compra de ciertos bienes es de 45 días.

La Compañía tiene implementadas políticas de manejo de riesgo financiero para asegurar que todas las cuentas por pagar se paguen de conformidad con los términos crediticios preacordados.}

2.13.3 Baja de un pasivo financiero - La Compañía da de baja un pasivo financiero si, y solo si, expiran, cancelan o cumplen las obligaciones de la Compañía.

2.14 Normas nuevas y revisadas emitidas pero aún no efectivas -

El Grupo no ha aplicado las siguientes Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) e Interpretaciones del Comité (CINIIF) nuevas y revisadas que han sido emitidas pero aún no son efectivas:

<u>NIIF</u>	<u>Título</u>	<u>Efectiva a partir</u>
Enmiendas a la NIIF 7	Revelaciones - Transferencias de activos financieros	Julio 1, 2011
NIIF 9	Instrumentos financieros	Enero 1, 2013
NIIF 10	Consolidación de estados financieros	Enero 1, 2013
NIIF 11	Acuerdos de negocios conjuntos	Enero 1, 2013
NIIF 12	Revelaciones de intereses en otras entidades	Enero 1, 2013
NIIF 13	Medición del valor razonable	Enero 1, 2013
Enmiendas a la NIC 1	Presentación de ítems en	Julio 1, 2012

<u>NIIF</u>	<u>Título</u>	<u>Efectiva a partir</u>
	Otro	
	resultado integral	
Enmiendas a la NIC 12	Impuestos diferidos - Recuperación	Enero 1, 2012
	de activos subyacentes	
NIC 19 (Revisada en el 2011)	Beneficios a empleados	Enero 1, 2013
NIC 27 (Revisada en el 2011)	Estados financieros separados	Enero 1, 2013
NIC 28 (Revisada en el 2011)	Inversiones en asociadas y negocios conjuntos	Enero 1, 2013

La Administración anticipa que estas enmiendas que serán adoptadas en los estados financieros consolidados de la Compañía en los períodos futuros tendrán un impacto sobre los importes de los activos y pasivos y las revelaciones de la Compañía. Sin embargo, no es posible proporcionar una estimación razonable de ese efecto hasta que un examen detallado haya sido completado.

3. ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF)

La Superintendencia de Compañías estableció mediante Resolución No. 06.Q.ICI.004 del 21 de agosto del 2006, la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y su aplicación obligatoria por parte de las compañías y entidades sujetas a su control y vigilancia, a partir del 1 de enero de 2009, la cual fue ratificada con la Resolución No. ADM 08199 del 3 de julio del 2008. Adicionalmente, se estableció el cumplimiento de un cronograma de aplicación según lo dispuesto en la Resolución No. 08.G.DSC.010 del 20 de noviembre del 2008. La Compañía está

obligada a presentar sus estados financieros de acuerdo con NIIF a partir del 1 de enero de 2011.

Conforme a esta Resolución, hasta el 31 de diciembre del 2010, la Compañía preparó sus estados financieros consolidados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en el Ecuador. Desde el 1 de enero del 2011, los estados financieros consolidados de la Compañía son preparados de acuerdo a NIIF.

De acuerdo a lo antes indicado, la Compañía definió como su período de transición a las NIIF el año 2010, estableciendo como fecha para la medición de los efectos de primera aplicación el 1 de enero del 2010.

La aplicación de las NIIF supone, con respecto a los principios de contabilidad generalmente aceptados en el Ecuador que se encontraban vigentes al momento de prepararse los estados financieros correspondientes al año 2011:

- Cambios en las políticas contables, criterios de medición y forma de presentación de los estados financieros
- La incorporación de un nuevo estado financiero, el estado de resultado integral
- Un incremento significativo de la información incluida en las notas a los estados financieros

Para la preparación de los presentes estados financieros consolidados, se han aplicado algunas excepciones obligatorias y exenciones optativas a la aplicación retroactiva de las NIIF que se establece en la NIIF 1.

3.1 Excepciones a la aplicación retroactiva aplicadas por la Compañía y sus subsidiarias

- a) Estimaciones** - La NIIF 1 establece que las estimaciones de la Compañía realizadas según las NIIF, en la fecha de transición, sean coherentes con las estimaciones hechas para la misma fecha según los PCGA anteriores (después de realizar los ajustes necesarios para reflejar cualquier diferencia en las políticas contables), a menos que exista evidencia objetiva de que estas estimaciones fueran erróneas.

Esta exención también se aplica a los períodos comparativos presentados en los primeros estados financieros según NIIF.

La Compañía Comercial Muebles S.A. no ha modificado ninguna estimación utilizada para el cálculo de saldos previamente reportados bajo PCGA anteriores ni a la fecha de transición (1 de enero del 2010) ni para el primer período comparativo (31 de diciembre del 2010).

3.2 Exenciones a la aplicación retroactiva elegidas por la Compañía y sus subsidiarias

- a) Uso del valor razonable como costo atribuido** - La exención de la NIIF 1 permite optar, en la fecha de transición a las NIIF, por la medición de una partida de propiedades, planta y equipo, activos intangibles y propiedades de inversión por su valor razonable, y utilizar este valor razonable como el costo atribuido en esa fecha. La NIIF 1 establece que la Compañía podrá elegir utilizar una revaluación según PCGA anteriores de una partida de propiedades, planta y equipo, ya sea a la fecha de transición o anterior, como

costo atribuido en la fecha de la revaluación, si esta fue a esa fecha sustancialmente comparable:

- a) al valor razonable; o
- b) al costo, o al costo depreciado según las NIIF.

La Compañía Comercial Muebles S.A. optó por la medición de ciertas partidas de propiedades, planta y equipo, a su valor razonable, y utilizar este valor razonable como el costo atribuido a la fecha de transición. Para los ítems de propiedades, planta y equipo, la Compañía ha considerado, el costo depreciado o revaluado bajo PCGA anteriores como costo atribuido a la fecha de transición, ya que este es comparable con su costo depreciado de acuerdo a NIIF.

- b) *Arrendamientos*** - La exención de la NIIF 1 establece que la Compañía puede determinar si un acuerdo vigente en la fecha de transición a las NIIF contiene un arrendamiento, a partir de la consideración de los hechos y circunstancias existentes a dicha fecha.

La Compañía Comercial Muebles S.A. decidió utilizar esta exención y por lo tanto ha considerado los hechos y circunstancias existentes a la fecha de transición para determinar la existencia de arriendos implícitos en sus contratos y acuerdos.

3.3 Conciliación entre NIIF y Principios de contabilidad generalmente aceptados

en el Ecuador - Las conciliaciones que se presentan a continuación muestran la cuantificación del impacto de la transición a las NIIF sobre la situación financiera, resultado integral y flujos de efectivo previamente informados de la Compañía Comercial Muebles S.A.:

3.3.1 Conciliación del Patrimonio neto al 1 de enero y al 31 de diciembre del 2010

	Diciembre 31, <u>2010</u>	Enero 1, <u>2010</u>
	(en miles de U.S. dólares)	
Patrimonio de acuerdo a PCGA anteriores informado previamente	615	399
<i>Ajustes por la conversión a NIIF:</i>		
Reconocimiento de una provisión por indemnización por años de servicio (1)	(10)	(7)
	-	-
<i>Corrección de errores de años anteriores</i>		
Ajuste provisión de cuentas incobrables (2)	(24)	(10)
Ajuste al valor neto de realización (3)	<u>(37)</u>	<u>(14)</u>
Subtotal	<u>(71)</u>	<u>(31)</u>
Patrimonio de acuerdo a NIIF	<u>544</u>	<u>368</u>

(1) Corresponde a la provisión por jubilación patronal de acuerdo al estudio de un experto actuarial

- (2) Relacionado con los valores de correcciones de los cálculos de la provisión para cuentas incobrables de años anteriores, las provisiones estuvieron subvaluadas en cada año.
- (3) Se origina por errores en la estimación del valor neto de realización, siendo común que pocas compañías elaboren éste cálculo.

3.1.1 Conciliación del Resultado Integral por el año terminado el 31 de diciembre del 2010

	<u>2010</u> (en miles de U.S.dólares)
Resultado de acuerdo a PCGA anteriores informado previamente	261
<i>Ajustes por la conversión a NIIF:</i>	
Incremento en el gasto por beneficios definidos (1)	(3)
Corrección de errores de años anteriores	
Ajuste provisión de cuentas incobrables (2)	(14)
Ajuste al valor neto de realización (3)	<u>(23)</u>
Subtotal	<u>(40)</u>
Resultado integral de acuerdo a NIIF	<u>221</u>

- (1) Corresponde al incremento de la provisión por jubilación patronal y desahucio de acuerdo al estudio de un experto actuarial

- (2) Relacionado con los valores de correcciones de los cálculos de la provisión para cuentas incobrables de años anteriores, las provisiones estuvieron subvaluadas en cada año.
- (3) Se origina por errores en la estimación del valor neto de realización, siendo común que pocas compañías elaboren éste cálculo.

a) Reclasificaciones entre Activos y/o Pasivos - La administración de la Compañía ha efectuado las siguientes reclasificaciones en el estado de situación financiera, para una apropiada presentación de acuerdo a la NIC 1:

<u>Cuenta</u>	Presentación PCGA <u>anteriores</u>	bajo	Presentación <u>bajo NIIF</u>	Saldos a	
				Diciembre <u>31, 2010</u>	Enero1, <u>2010</u>
				(en miles de U.S. dólares)	
Crédito tributario de impuesto a la renta	Incluido en gastos anticipados y otras cuentas por cobrar		Incluido en activos por impuestos corrientes	17	13
Impuestos por pagar	Incluido en gastos acumulados y otras cuentas por pagar		Incluido en pasivos por impuestos corrientes	21	13
Intereses por pagar	Incluido en intereses por pagar		Incluido en préstamos	5	7

<u>Cuenta</u>	Presentación bajo PCGA <u>anteriores</u>	Presentación bajo NIIF	Saldos a	
			Diciembre <u>31, 2010</u>	Enero <u>1, 2010</u>

(en miles de U.S.
dólares)

Participación trabajadores	a Separado participación trabajadores	en a	Incluido provisiones (beneficios empleados corto plazo)	en a	35	20
-------------------------------	---	---------	---	---------	----	----

a) Reclasificaciones entre Ingresos, Costos y Gastos - La administración de la Compañía ha efectuado las siguientes reclasificaciones en el estado de resultado integral por el año terminado el 31 de diciembre del 2010, para una apropiada presentación de acuerdo a la NIC 1:

<u>Cuenta</u>	Presentación bajo <u>PCGA anteriores</u>	Presentación bajo NIIF	<u>2010</u>
---------------	--	---------------------------	-------------

(en miles U.S.
dólares)

Participación trabajadores	a Después utilidad operacional	de Incluido de	en gastos administrativos y costo de ventas	35
Descuentos por pago o pronto por volumen	Incluido en otros ingresos	Incluido en el costo de ventas	de	(20)

3.1.1 Ajustes significativos en el estado de flujos de efectivo por el año terminado el 31 de diciembre del 2010:

No se han producido ajustes en el estado de flujos de efecto por el año terminado el 31 de diciembre del 2010.

4. ESTIMACIONES Y JUICIOS CONTABLES CRÍTICOS

La preparación de los presentes estados financieros consolidados en conformidad con NIIF requiere que la Administración realice ciertas estimaciones y establezca algunos supuestos inherentes a la actividad económica de la entidad, con el propósito de determinar la valuación y presentación de algunas partidas que forman parte de los estados financieros. En opinión de la Administración, tales estimaciones y supuestos estuvieron basados en la mejor utilización de la información disponible al momento, los cuales podrían llegar a diferir de sus efectos finales.

Las estimaciones y juicios subyacentes se revisan sobre una base regular. Las revisiones a las estimaciones contables se reconocen en el período de la revisión y períodos futuros si la revisión afecta tanto al período actual como a períodos subsecuentes.

A continuación se presentan las estimaciones y juicios contables críticos que la administración de la Compañía ha utilizado en el proceso de aplicación de los criterios contables:

4.1 Deterioro de activos - A la fecha de cierre de cada período, o en aquella fecha que se considere necesario, se analiza el valor de los activos para determinar si existe algún indicio de que dichos activos hubieran sufrido una pérdida por deterioro. En caso de que exista algún indicio se realiza una estimación del importe recuperable de dicho activo. Si se trata de activos identificables que no generan flujos de efectivo de forma independiente, se estima la recuperabilidad de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el activo.

Determinar si los activos han sufrido deterioro implica el cálculo del valor en uso de las unidades generadoras de efectivo. El cálculo del valor en uso requiere que la Compañía determine los flujos de efectivo futuros que deberían surgir de las unidades generadoras de efectivo y una tasa de descuento apropiada para calcular el valor presente.

En el caso de que el importe recuperable sea inferior al valor neto en libros del activo, se registra la correspondiente provisión por pérdida por deterioro por la diferencia, con cargo a resultados.

Las pérdidas por deterioro reconocidas en un activo en períodos anteriores son revertidas cuando se produce un cambio en las estimaciones sobre su importe recuperable incrementando el valor del activo con abono a resultados con el límite del valor en libros que el activo hubiera tenido de no haberse reconocido la pérdida por deterioro.

5. EFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFECTIVO

El efectivo y equivalentes de efectivo como se muestra en el estado de flujo de efectivo puede ser conciliado con las partidas relacionadas en el estado de situación financiera de la siguiente manera:

	... Diciembre 31,...		Enero 1,
	<u>2011</u>	<u>2010</u>	<u>2010</u>
	(en miles de U.S. dólares)		
Efectivo	521	466	343
Bancos	<u>6</u>	<u>4</u>	<u>7</u>
Total	<u>527</u>	<u>470</u>	<u>350</u>

Nota de la guía: Se debe presentar un detalle del efectivo y sus equivalentes de acuerdo a los estados financieros de la Compañía a un nivel que facilite el entendimiento de cómo están distribuidos, también se pueden encontrar otros equivalentes de efectivo como inversiones temporales y sobregiros bancarios.

6. CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES Y OTRAS CUENTAS POR COBRAR

Un resumen de cuentas por cobrar comerciales y otras cuentas por cobrar es como sigue:

	... Diciembre 31,...	Enero 1,	
	<u>2011</u>	<u>2010</u>	<u>2010</u>
	(en miles de U.S. dólares)		
Cuentas por cobrar comerciales:			
Clientes locales	569	383	223
Provisión para cuentas dudosas	<u>(36)</u>	<u>(24)</u>	<u>(10)</u>
Subtotal	533	359	213
Otras cuentas por cobrar:			
Empleados	14	10	6
Otros	<u>3</u>	<u>1</u>	<u>1</u>
Total	<u>550</u>	<u>370</u>	<u>220</u>

La Compañía ha reconocido una provisión para cuentas dudosas por el 100% de todas las cuentas por cobrar con una antigüedad de 90 días o más debido a que de la experiencia histórica establece que las cuentas por cobrar vencidas a más de 90 días no son recuperables. Para las cuentas por cobrar que presenten una antigüedad de entre 45 y 90 días se reconocen provisiones para cuentas de dudoso cobro con base en los saldos irrecuperables determinados por experiencias de incumplimiento de la contraparte y un análisis de la posición financiera actual de la contraparte.

Antigüedad de las cuentas por cobrar vencidas pero no deterioradas: Un detalle de la antigüedad de las cuentas por cobrar vencidas pero no deterioradas es como sigue:

	... Diciembre 31,...	Enero 1,
	<u>2011</u>	<u>2010</u>
	(en miles de U.S. dólares)	
45-90 días	8	6
Más de 90 días	<u>36</u>	<u>7</u>
Total	<u>36</u>	<u>13</u>
Antigüedad promedio (días)	<u>96</u>	<u>92</u>

Cambios en la provisión para cuentas dudosas: Los movimientos de la provisión para cuentas dudosas fueron como sigue:

	<u>2011</u>	<u>2010</u>
	(en miles de U.S. dólares)	
Saldos al comienzo del año	24	10
Provisión del año	12	25
Castigos		
Importes recuperados durante el año	-	<u>(11)</u>
Saldos al fin del año	<u>36</u>	<u>24</u>

La concentración del riesgo de crédito es limitada debido a que la base de clientes es larga e independiente.

Nota de la guía: Se debe presentar un detalle de la cartera por cobrar separando lo que corresponde a clientes, compañías relacionadas, la provisión para cuentas dudosas y las otras cuentas por cobrar. También señalar la política de la compañía para la cartera vencida y un movimiento de la provisión para cuentas incobrables. Los valores de los

estados financieros son responsabilidad de la compañía, al auditor le corresponde verificar su razonabilidad.

7. INVENTARIOS

Un resumen de inventarios es como sigue:

	... Diciembre 31,...		Enero 1,
	<u>2011</u>	<u>2010</u>	<u>2010</u>
	(en miles de U.S. dólares)		
Muebles de oficina	267	223	211
Muebles para hogar	114	96	91
Provisión para obsolescencia	<u>(51)</u>	<u>(39)</u>	<u>(24)</u>
Total	<u>330</u>	<u>280</u>	<u>278</u>

Durante los años 2011 y 2010, los costos de los inventarios reconocidos como gastos fueron de US\$3,960 mil y US\$2,664 mil respectivamente.

Al 31 de diciembre del 2011 y 2010, se espera recuperar inventarios por US\$381 mil y US\$319 mil después de 12 meses tras esas fechas.

Nota de la guía: La compañía deberá presentar un detalle de las cuentas de inventario por grupos de las clases de inventarios que mantiene así como separar la provisión para obsolescencia, corresponde al auditor verificar su razonabilidad, de acuerdo a los procedimientos que se señalaron previamente.

8. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Un resumen de propiedades, planta y equipo es como sigue:

	... Diciembre 31,...		Enero 1,
	<u>2011</u>	<u>2010</u>	<u>2010</u>
	(en miles de U.S. dólares)		
Costo	49	49	49
Depreciación acumulada y deterioro	<u>(13)</u>	<u>(8)</u>	<u>(3)</u>
Total	<u>36</u>	<u>41</u>	<u>46</u>
<i>Clasificación:</i>			
Equipos de cómputo	18	20	22
Muebles y enseres	12	14	16
Equipos de oficina	<u>6</u>	<u>7</u>	<u>8</u>
Total	<u>36</u>	<u>41</u>	<u>46</u>

Aplicación del costo atribuido - Al 1 de enero del 2010, para todas las partidas propiedades, planta y equipo los valores razonables considerados como costo atribuido, fueron los mismos que el valor en libros presentado según los PCGA anteriores.

Nota de la guía: La compañía deberá presentar un detalle de las partidas de Propiedad, Planta y Equipo de acuerdo a su clasificación, señalando las variaciones entre el saldo según los PCGA anteriores y el costo atribuido de acuerdo a NIIF, éstas diferencias suelen presentarse mayormente en terrenos, edificios y maquinarias. Para el caso presentado la compañía objeto del estudio no presentó diferencias.

9. PRÉSTAMOS

Un resumen de los préstamos es como sigue:

	... Diciembre 31,...		Enero 1,
	<u>2011</u>	<u>2010</u>	<u>2010</u>
	(en miles de U.S. dólares)		
<i>Garantizados - al costo amortizado</i>			
Préstamos bancarios y total	250	280	320
<i>Clasificación:</i>			
Corriente	250	280	320
No corriente	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>-</u>
Total	<u>250</u>	<u>280</u>	<u>320</u>

Nota de la guía: Los préstamos bancarios se deben valorar a su costo amortizado, del análisis de los préstamos no hubo impacto en el costo amortizado, ya que la obligación bancaria no presentaba costos adicionales por comisiones o períodos de gracia. En esta nota también se deberán separar la porción corriente y a largo plazo de los préstamos e indicar si los mismos corresponden a deudas con compañías relacionadas, sobregiros bancarios, otras compañías o instituciones financieras. Los saldos deben ser validados de acuerdo a los procedimientos sustantivos señalados previamente.

10. CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES Y OTRAS CUENTAS POR PAGAR

Un resumen de cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar es como sigue:

	... Diciembre 31,...		Enero 1,
	<u>2011</u>	<u>2010</u>	<u>2010</u>
	(en miles de U.S. dólares)		
Proveedores locales	306	242	150
Otros	<u>4</u>	<u>2</u>	<u>1</u>
Total	<u>310</u>	<u>244</u>	<u>151</u>

Nota de la guía: Se debe revelar un detalle de las cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar, indicando si corresponden a proveedores locales, proveedores del exterior, compañías relacionadas y los nombres de las compañías relacionadas. Los valores fueron validados de acuerdo a los procedimientos sustantivos señalados en la guía.

11. IMPUESTOS

11.1 Activos y pasivos del año corriente - Un resumen de activos y pasivos por impuestos corrientes es como sigue:

	... Diciembre 31,...		Enero 1,
	<u>2011</u>	<u>2010</u>	<u>2010</u>
	(en miles de U.S. dólares)		
<i>Activos por impuesto corriente:</i>			
Retenciones en la fuente	11	14	9
Impuesto al Valor Agregado - IVA por cobrar	<u>4</u>	<u>3</u>	<u>4</u>
Total	<u>15</u>	<u>17</u>	<u>13</u>
<i>Pasivos por impuestos corrientes:</i>			
Impuesto a la renta por pagar (1)	70	56	29
Impuesto al Valor Agregado - IVA por pagar y retenciones	21	16	7
Retenciones en la fuente de impuesto a la renta por pagar	<u>7</u>	<u>5</u>	<u>6</u>
Total	<u>98</u>	<u>77</u>	<u>42</u>

(1) De conformidad con disposiciones legales, la tarifa para el impuesto a la renta, se calcula en un 24% sobre las utilidades sujetas a distribución (25% para el año 2010) y del 14% sobre las utilidades sujetas a capitalización (15% para el año 2010).

11.2 Impuesto a la renta reconocido en los resultados - Una reconciliación entre la utilidad según estados financieros y el gasto por impuesto a la renta corriente, es como sigue:

	<u>2011</u>	<u>2010</u>
	(en miles de U.S. dólares)	
Utilidad según estados financieros antes de impuesto a la renta	291	232
Gastos no deducibles	33	43
Ingresos exentos	<u>(32)</u>	<u>(51)</u>
Utilidad gravable	<u>292</u>	<u>224</u>
Impuesto a la renta causado cargado a resultados	<u>70</u>	<u>56</u>

11.3 Aspectos Tributarios del Código Orgánico de la Producción - Con fecha diciembre 29 de 2011 se promulgó en el Suplemento del Registro Oficial No. 351 el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, el mismo que incluye entre otros aspectos tributarios los siguientes:

- La reducción progresiva en tres puntos porcentuales en la tarifa de impuesto a la renta para sociedades, así tenemos: 24% para el año 2011, 23% para el año 2012 y 22% a partir del año 2013. Al 31 de diciembre del 2011 y 2010, para la medición del activo (pasivo) por impuestos diferidos, el Grupo utilizó una tasa de impuesto a la renta promedio del 23%.
- Exoneración del impuesto a la renta durante 5 años para nuevas sociedades cuyas inversiones se realicen para el desarrollo de sectores económicos considerados prioritarios para el Estado.
- Deducción del 100% adicional para el cálculo del impuesto a la renta de ciertos gastos incurridos por “Medianas Empresas”.

- Exoneración de retención en la fuente de impuesto a la renta en pago de intereses de créditos externos otorgados por instituciones financieras.
- La reducción progresiva del porcentaje de retención en la fuente de impuesto a la renta en pagos al exterior conforme la tarifa de impuesto a la renta para sociedades.
- Exoneración del pago del anticipo de impuesto a la renta hasta el quinto año de operación efectiva para las nuevas sociedades.
- Exoneración del impuesto a la salida de divisas en los pagos de capital e intereses por créditos otorgados por instituciones financieras destinados al financiamiento de inversiones previstas en este Código.

Aspectos Tributarios de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los

Ingresos del Estado - Con fecha noviembre 24 de 2011 se promulgó en el Suplemento del Registro Oficial No. 583 la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, la misma que incluye entre otros aspectos tributarios los siguientes:

- Los gastos relacionados con vehículos cuyo avalúo supera US\$35,000, en la base de datos del SRI, serán no deducibles en la parte que supere dicho valor.
- Los vehículos híbridos cuyo precio de venta supere US\$35,000 están gravados con IVA tarifa 12%.

- Los vehículos híbridos o eléctricos cuyo precio de venta supere US\$35,000 están gravados con ICE en tarifas que van del 8% al 32%.
- Cambio en la forma de imposición del ICE para los cigarrillos, bebidas alcohólicas y cervezas.
- La tarifa del Impuesto a la Salida de Divisas - ISD se incrementó del 2% al 5%. Por presunción se considera hecho generador de este impuesto el uso de dinero en el exterior y se establece como exento de este impuesto el pago de dividendos a compañías o personas naturales que no estén domiciliadas en paraísos fiscales. Los pagos de este impuesto en la importación de materias primas, insumos y bienes de capital, que consten en el listado que establezca el Comité de Política Tributaria y que sean utilizados en procesos productivos, pueden ser utilizados como crédito tributario de impuesto a la renta.
- Se establece el impuesto ambiental a la contaminación vehicular, que se grava en función del cilindraje y del tiempo de antigüedad de los vehículos.
- Se establece el impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables, considerando como hecho generador embotellar en envases plásticos no retornables, utilizados para contener bebidas alcohólicas, no alcohólicas, gaseosas, no gaseosas y agua. En el caso de bebidas importadas, el hecho generador será su desaduanización.

Nota de la guía: Los impuestos deben ser analizados de acuerdo a las declaraciones mensuales de retención en la fuente de impuesto a la renta, declaración de IVA, conciliación tributaria y apoyándose en los procedimientos de auditoría. Las partidas

conciliatorias deben ser analizadas conjuntamente con los estados financieros en base a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

12. OBLIGACIONES ACUMULADAS

Corresponde a las obligaciones por pagar por concepto de Beneficios Sociales y Participación a los trabajadores.

13. OBLIGACIÓN POR BENEFICIOS DEFINIDOS

Un resumen de la obligación por beneficios definidos es como sigue:

	... Diciembre 31,...		Enero 1,
	<u>2011</u>	<u>2010</u>	<u>2010</u>
	(en miles de U.S. dólares)		
Jubilación patronal	2	2	1
Bonificación por desahucio	<u>10</u>	<u>8</u>	<u>6</u>
Total	<u>12</u>	<u>10</u>	<u>7</u>

21.1 Jubilación patronal - De acuerdo con disposiciones del Código del Trabajo, los trabajadores que por veinte años o más hubieren prestado sus servicios en forma continuada o interrumpida, tendrán derecho a ser jubilados por sus empleadores sin perjuicio de la jubilación que les corresponde en su condición de afiliados al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social.

21.2 Bonificación por desahucio - De acuerdo con disposiciones del Código de Trabajo, en los casos de terminación de la relación laboral por desahucio solicitado por el empleador o por el trabajador, la Compañía entregará el 25% de la última remuneración mensual por cada uno de los años de servicio.

14. PATRIMONIO

14.1 Capital Social - El capital social autorizado consiste de 50,000 de acciones de US\$1 valor nominal unitario (de igual manera al 31 de diciembre de 2010 y 1 de enero de 2010), las cuales otorgan un voto por acción y un derecho a los dividendos.

14.2 Reserva Legal - La Ley de Compañías requiere que por lo menos el 10% de la utilidad anual sea apropiado como reserva legal hasta que ésta como mínimo alcance el 50% del capital social. Esta reserva no es disponible para el pago de dividendos en efectivo pero puede ser capitalizada en su totalidad.

15. COSTOS Y GASTOS POR SU NATURALEZA

Un resumen de los gastos administrativos y operativos reportados en los estados financieros consolidados es como sigue:

	<u>2011</u>	<u>2010</u>
	(en miles de U.S. dólares)	
Costo de Ventas	3,292	2,141
Gastos de ventas	205	156
Gastos de administración	107	81
Costos financieros	53	40
Otros gastos	<u>12</u>	<u>14</u>
Total	<u>3,669</u>	<u>2,432</u>

Un detalle de costos y gastos por su naturaleza es como sigue:

	<u>2011</u>	<u>2010</u>
	(en miles de U.S. dólares)	
Consumos de inventarios y consumibles	3,292	2,141
Gastos por beneficios a los empleados	207	160
Honorarios y servicios	87	67
Costos de publicidad	49	38
Seguros	29	21
Gastos por depreciación y amortización	<u>5</u>	<u>5</u>
Total	<u>3,669</u>	<u>2,432</u>

Nota de la guía: Para propósitos de un mejor entendimiento de los estados financieros, si la Compañía presentó su estado de resultados integral clasificando ingresos y gastos por su función, es necesario realizar un detalle de los mismos para indicar de qué partidas se

componen por su naturaleza. No es necesario elaborar esta nota si se presentó el estado de resultados integral por su naturaleza.¹⁰⁵

16. HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERÍODO SOBRE EL QUE SE INFORMA

Entre el 31 de diciembre del 2011 y la fecha de emisión de los estados financieros (marzo 31 del 2012) no se produjeron eventos que en opinión de la Administración pudieran tener un efecto importante sobre los estados financieros adjuntos.

17. APROBACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

Los estados financieros por el año terminado el 31 de diciembre del 2011 han sido aprobados por la Gerencia de la Compañía (Directorio) en marzo 10 del 2012 y serán presentados a los Accionistas y la Junta de Directores para su aprobación. En opinión de la Gerencia de la Compañía, los estados financieros serán aprobados por la Junta de Directores sin modificaciones.

¹⁰⁵ Cfr. CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD - IASB (2012). *Norma Internacional de Contabilidad 1, Presentación de los Estados Financieros* p. 19

5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1. CONCLUSIONES

- La adopción de Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF implica más que un simple ejercicio matemático o una interpretación mecánica. Para su correcto cumplimiento se debe tener un criterio profesional formado, que se base en experiencia y principios fundamentales de las NIIF. Una problemática recurrente en las firmas de auditoría es la alta rotación del personal, por ende es común que se cuente con una importante cantidad de personal con poca experiencia. Es así que este personal necesita constante capacitación y formación, de ahí que una guía de procedimientos para la auditoría es una importante ayuda, más aun en tipos de cambio y en la era del conocimiento, en la cual el saber hace la diferencia entre el éxito y el fracaso.
- El tiempo es un recurso cada vez más costoso ya que al especializarse las sociedades incrementan los estándares de exigencia a todo nivel. Para la auditoría es todavía un reto mayor, se deben cumplir fechas, horarios, cronogramas, presentaciones de informes y siempre con una expectativa de un trabajo de calidad. De esta forma contar con una guía de procedimientos que señalen el camino a

seguir para conseguir el objetivo en una menor cantidad de tiempo es fundamental para toda firma de auditoría.

- El conocimiento es fundamental para toda organización de servicios, el personal de más experiencia como socios y gerentes de auditoría tienen un panorama más amplio de criterios y escepticismo profesional; sin embargo, dadas las exigencias de cumplimiento de objetivos con la mayor eficiencia el tiempo de éstos profesionales es limitado para brindar un mayor apoyo a personal de menor experiencia. Bajo estas circunstancias el contar con una guía para los procedimientos que se realicen en la auditoría ayudaría a una mejor administración del tiempo del personal directivo y a que el personal de menor experiencia tenga una fuente de consulta.
- En el país se está terminando de adoptar NIIF hasta el año 2012; si bien sería de esperar que los profesionales contables al momento cuenten con un conocimiento adecuado de los estándares internacionales, aún se pueden ver importantes falencias incluso de principios contables que se los debieron venir manejando de acuerdo a los PCGA anteriores. Por lo tanto, para el profesional de la auditoría es primordial tener un mayor conocimiento y servir de guía a los profesionales contables de las entidades en las que se encarga de la auditoría, manteniendo sus deberes de independencia y compromiso con el cumplimiento de las normas. En el país aún se requerirá de mayor cantidad de tiempo para que las NIIF puedan ser adecuadamente aplicados.

- Mediante una guía de procedimientos de auditoría de acuerdo a NIIF para compañías comerciales se podrán facilitar los procesos de la auditoría a este tipo de compañías ya que se tendrá un conocimiento sistemático de los pasos a seguir desde la planificación de la auditoría hasta la presentación de informe. Cumplir con las variables de eficacia y eficiencia para obtener un trabajo de calidad y empleando la menor cantidad de recursos.

5.2. RECOMENDACIONES

- Se recomienda el uso de la .guía de procedimientos de auditoría de acuerdo a NIIF para compañías comerciales, con la finalidad de facilitar el conocimiento de los procedimientos a seguir en una auditoría de esta naturaleza y contribuir a la formación de personal de menor experiencia y perfeccionar las de otros.
- Emplear la guía para nuevos compromisos en de auditoría de compañías comerciales para identificar con mayor facilidad los procedimientos a seguir para todo el proceso de la auditoría de Normas Internacionales de Información Financiera.
- Poner en conocimiento a todos los implicados de la auditoría en el manejo de la guía de procedimientos para mejorar la eficiencia y eficacia de sus compromisos optimizando los tiempos de entrenamiento y supervisión por parte de socios y gerentes.

- Contribuir diariamente a la formación de los profesionales de la auditoría y facilitarles el acceso a la guía de procedimientos mencionada, para que se realice una colaboración entre profesionales de la auditoría y los de la contabilidad de cada compañía auditada así apoyar al crecimiento de una cultura de mayor precisión en la presentación de información financiera y cumplimiento con las NIIF.
- Brindar las bases y principios necesarios para el entendimiento de las NIIF a todos los profesionales que se involucran en la contabilidad, una de estas maneras es empleando la guía objeto de este proyecto, así mejorar el criterio profesional para la interpretación de las normas.

BIBLIOGRAFÍA

CORPORACIÓN EDI-ÁBACO CÍA. LTDA (2002), *Normas Internacionales de Auditoría*, 1ra. Edición

Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF:

- Marco Conceptual para la preparación y presentación de Estados Financieros
- NIIF 1 Adopción, por Primera Vez, de las Normas Internacionales de Información Financiera
- NIIF 7 Instrumentos Financieros: Información a Revelar
- NIC 1 Presentación de Estados
- NIC 2 Inventarios
- NIC 7 Estados de Flujo de Efectivo
- NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores
- NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo
- NIC 18 Ingresos Ordinarios
- NIC 19 Beneficios a los Empleados
- NIC 23 Costos por Intereses
- NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar
- NIC 37 Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes
- NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición

Normas Internacionales de Auditoría – NIA

- NIA 200, Objetivos generales del auditor independiente y conducción de una auditoría de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría
- NIA 210, Acuerdo de los términos de los compromisos de auditoría
- NIA 230, Documentación de Auditoría
- NIA 260, Comunicación con los encargados del gobierno
- NIA 300, Planeación de una auditoría de estados financieros
- NIA 315, Identificación y evaluación de los riesgos de error material mediante la comprensión de la entidad y su ambiente
- NIA 320, Materialidad en la planificación y realización de una auditoría
- NIA 330, Respuestas del auditor a los riesgos evaluados
- NIA 450, Evaluación de errores identificados durante la auditoría
- NIA 500, Evidencia de Auditoría
- NIA 520, Procedimientos Analíticos

- NIA 530, Muestreo de auditoría
- NIA 560, Hechos Posteriores
- NIA 570, Empresa en marcha
- NIA 580, Representaciones
- NIA 700, Formar una opinión y presentación de informes sobre los estados financieros

Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés) (2012), *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*

Ley de Régimen Tributario Interno

Ley de Compañías

DELOITTE (2011), *Los IFRS en su bolsillo 2011*

Resoluciones de la Superintendencia de Compañías:

- Resolución No. 06.Q.ICI.004 del 21 de agosto del 2006, *Se ordena la aplicación obligatoria de las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento "NIAA" y de Información Financiera "NIIF"*
- No. ADM 08199 del 3 de julio del 2008 *Se ratifica la aplicación obligatoria de las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento "NIAA" y de Información Financiera "NIIF"*
- Resolución No. 06.Q.ICI.003 de 21 de agosto del 2006 *Adóptese las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento "NIAA",*
- Resolución No. 02.Q.ICI.004 del 26 de Marzo de 2002 *Expídase las normas sobre montos mínimos de activos para contratación de auditoría externa obligatoria.*

O.WHITTINGTON, K.PANY (2005) *Principios de auditoría* México: McGraw Hill Interamericana Decimocuarta edic

G. SÁNCHEZ (2006) *Auditoría de estados financieros* México Pearson Prentice Hall., Segunda edic.

M., VIVANCO (2005) *Muestreo Estadístico Diseño y Aplicaciones* Chile: Editorial Universitaria. p. 191

Fundación IFRS, página oficial del organismo emisor de las Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF [www.ifrs.org]

Federación Internacional de Contadores, página oficial del organismo emisor de las Normas Internacionales de Auditoría [www.ifac.org]

Superintendencia de Compañías del Ecuador [www.supercias.gov.ec/]

Portal de Normas Internacionales de Información Financiera NIIF [www.iasplus.com]

Portal NIC, NIIF (2011) [<http://www.nicniif.org/home/iasb/que-es-el-iasb.html>] *¿Qué es el IASB?*

ANEXO A

Encuesta dirigida a auditores externos de firmas de auditoría entre las cuatro más grandes a nivel mundial (conocidas comúnmente como “Big Four”).

La presente encuesta tiene la finalidad de establecer las necesidades de los auditores en relación al proceso de auditoría financiera para compañías comerciales que utilizan Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF, mediante un sondeo de opinión para proponer la elaboración de una guía de aplicación de procedimientos de auditoría para este tipo de compañías.

1. ¿Ha efectuado trabajos de auditoría a compañías comerciales que de acuerdo a NIIF?

Si No

2. ¿Se han presentado dificultades en el proceso de auditoría?

Si No

3. ¿En qué fase de la auditoría ha tenido más dificultades?

Planificación

Ejecución

Comunicación de resultados

4. ¿Tiene conocimiento de los principales cambios en la auditoría de compañías comerciales de acuerdo a NIIF?

Si No

5. ¿Existe una guía de aplicación de procedimientos de auditoría de acuerdo a NIIF para compañías comerciales?

Si No

6. ¿Consideraría factible la elaboración de una guía de procedimientos de auditoría de acuerdo a NIIF para compañías comerciales?

Si No

7. ¿Por medio de una guía de aplicación de procedimientos de auditoría de acuerdo a NIIF para compañías comerciales su trabajo sería más eficiente?

Si No

8. ¿Emplearía la guía de aplicación de procedimientos de auditoría de acuerdo a NIIF para compañías comerciales?

Si No

9. ¿Con la aplicación de una guía de auditoría de acuerdo a NIIF para compañías comerciales, los resultados esperados serían más eficaces?

Si No

10. ¿Beneficiaría a la firma de auditoría la aplicación de una guía de procedimientos de auditoría de acuerdo a NIIF para compañías comerciales?

Si No

ANEXO B

Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF vigentes

NORMA	VIGENCIA
Marco Conceptual	Julio 1989 Adoptado por el IASB en abril de 2001
NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA - NIIF	
NIIF 1 Adopción, por Primera Vez, de las Normas Internacionales de Información Financiera	01 de julio de 2009
NIIF 2 Pagos Basados en Acciones	01 de enero de 2005
NIIF 3 Combinaciones de Negocios	30 de junio de 2007
NIIF 4 Contratos de Seguros	01 de enero de 2005
NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas	01 de enero de 2005
NIIF 6 Exploración y Evaluación de Recursos Minerales	01 de enero de 2006
NIIF 7 Instrumentos Financieros: Información a Revelar	01 de enero de 2007
NIIF 8 Segmentos de Operación	01 de enero de 2009
NIIF 9 Instrumentos Financieros	01 de enero de 2013 (se permite la aplicación anticipada)
NIIF 10 Estados Financieros Consolidados	01 de enero de 2013 (se permite la aplicación anticipada)
NIIF 11 Acuerdos Conjuntos	01 de enero de 2013 (se permite la aplicación anticipada)
NIIF 12 Información a Revelar Sobre Participaciones en Otras Entidades	01 de enero de 2013 (se permite la aplicación anticipada)
NIIF 13 Medición del Valor Razonable	01 de enero de 2013 (se permite la aplicación anticipada)
NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD - NIC	
NIC 1 Presentación de Estados	01 de enero de 2009 (en las NIIF 9, 10 y 13 se

NORMA	VIGENCIA
	realizaron enmiendas que aplicarán desde el 01 de enero de 2013) Otras enmiendas realizadas a la NIC 1, tendrán vigencia desde el 01 de Julio 2012, en Junio 2011 su aplicación anticipada es permitida)
NIC 2 Inventarios	01 de enero de 2005
NIC 7 Estados de Flujo de Efectivo	01 de enero de 1994
NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores	01 de enero de 2005
NIC 10 Hechos Ocurridos Después de la Fecha del Balance	01 de enero de 2005
NIC 11 Contratos de Construcción	01 de enero de 1995
NIC 12 Impuesto a las Ganancias	01 de enero de 1998
NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo	01 de enero de 2005
NIC 17 Arrendamientos	01 de enero de 2005
NIC 18 Ingresos Ordinarios	01 de enero de 1995
NIC 19 Beneficios a los Empleados (reemplazada por la emitida en el año 2011)	01 de enero de 1999
NIC 19 Beneficios a los Empleados	01 de enero de 2013 (se permite la aplicación anticipada)
NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales	01 de enero de 1984
NIC 21 Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera	01 de enero de 2005
NIC 23 Costos por Intereses	01 de enero de 2009
NIC 24 Informaciones a Revelar sobre Partes Relacionadas	01 de enero de 2011
NIC 26 Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficio por Retiro	01 de enero de 1988
NIC 27 Estados Financieros Consolidados y Separados (reemplazada por NIIF 10, NIIF 12 y NIC 27 (2011)	01 de enero de 2005
NIC 27 Estados Financieros Consolidados y Separados	01 de enero de 2013 (se permite la aplicación anticipada)
NIC 28 Inversiones en Empresas Asociadas (reemplazada por NIC 28 (2011) y NIIF 12)	01 de enero de 2005
NIC 28 Inversiones en Empresas Asociadas	01 de enero de 2013 (se permite la aplicación anticipada)
NIC 29 Información Financiera en Economías	01 de enero de 1990

NORMA	VIGENCIA
Hiperinflacionarias	
NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar	01 de enero de 2005 (en las NIIF 9, 10 y 13 se realizaron enmiendas que aplicarán desde el 01 de enero de 2013)
NIC 33 Ganancias por Acción	01 de enero de 2005 (en las NIIF 10 y 13 se realizaron enmiendas que aplicarán desde el 01 de enero de 2013)
NIC 34 Información Financiera Intermedia	01 de enero de 1999 (en la NIIF 13 se realizaron enmiendas que aplicarán desde el 01 de enero de 2013)
NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos	31 de marzo de 2004 (en las NIIF 9, 10 y 13 se realizaron enmiendas que aplicarán desde el 01 de enero de 2013)
NIC 37 Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes	01 de julio de 1999
NIC 38 Activos Intangibles	31 de marzo de 2004 (en las NIIF 10, 11 y 13 se realizaron enmiendas que aplicarán desde el 01 de enero de 2013)
NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición	01 de enero de 2005 (en las NIIF 9, 10 y 13 se realizaron enmiendas que aplicarán desde el 01 de enero de 2013)
NIC 40 Propiedades de Inversión	01 de enero de 2005 (en la NIIF 9 se realizaron enmiendas que aplicarán desde el 01 de enero de 2013)
NIC 41 Agricultura	01 de enero de 2003 (en la NIIF 9 se realizaron enmiendas que aplicarán desde el 01 de enero de 2013)

NORMA	VIGENCIA
INTERPRETACIONES A LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA	
CINIIF 1 Cambios en pasivos existentes por Retiro de Servicio, Restauración y Similares	01 de septiembre de 2004
CINIIF 2 Aportaciones de socios de entidades cooperativas e instrumentos similares	01 de enero de 2005 (en la NIIF 9 se realizaron enmiendas que aplicarán desde el 01 de enero de 2013)
CINIIF 4 Determinación de si un acuerdo contiene un arrendamiento	01 de enero de 2006
CINIIF 5 Derechos por la Participación en Fondos para el Retiro del servicio, la Restauración y la Rehabilitación Medioambiental	01 de enero de 2006 (en la NIIF 9 se realizaron enmiendas que aplicarán desde el 01 de enero de 2013)
CINIIF 6 Obligaciones surgidas de la participación en Mercados Específicos-Residuos de Aparatos Eléctricos y Electrónicos	01 de diciembre de 2005
CINIIF 7 Aplicación del procedimiento de reexpresión según la NIC 29 Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias	01 de marzo de 2006
CINIIF 10 Información financiera intermedia y deterioro del valor	01 de enero de 2006 (en la NIIF 9 se realizaron enmiendas que aplicarán desde el 01 de enero de 2013)
CINIIF 12 Acuerdos de Concesión de Servicios	01 de enero de 2008 (en la NIIF 9 se realizaron enmiendas que aplicarán desde el 01 de enero de 2013)
CINIIF 13 Programas de fidelización de clientes	01 de julio de 2008
CINIIF 14 NIC 19-El Límite de un Activo por Beneficios Definidos, Obligación de Mantener un Nivel Mínimo de Financiación y su Interacción	01 de enero de 2008
CINIIF 15 Acuerdos para la construcción de inmuebles	01 de enero de 2009
CINIIF 16 Cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero	01 de octubre de 2008
CINIIF 17 Distribuciones, a los Propietarios, de Activos Distintos al Efectivo	01 de julio de 2009
CINIIF 18 Transferencias de activos procedentes de clientes	01 de julio de 2009
CINIIF 19 Cancelación de pasivos financieros con instrumentos de patrimonio	01 de julio de 2010 (en la NIIF 9 se

NORMA	VIGENCIA
	realizaron enmiendas que aplicarán desde el 01 de enero de 2013)
CINIIF 20 Costos de desbroce de la fase de producción de una mina a cielo abierto	01 de enero de 2013
INTERPRETACIONES A LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (SIC)	
SIC-7 Introducción del Euro	01 de junio de 1998
SIC-10 Ayudas Gubernamentales—Sin Relación Específica con Actividades de Operación	01 de agosto de 1998
SIC-15 Arrendamientos Operativos-Incentivos	01 de julio de 1999
SIC-25 Impuesto sobre las ganancias-Cambios en la Situación Fiscal de la Entidad o de sus Accionistas	15 de julio de 2000
SIC-27 Evaluación de la Esencia de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento	31 de diciembre de 2001 (en la NIIF 9 se realizaron enmiendas que aplicarán desde el 01 de enero de 2013)
SIC-29 Acuerdos de Concesión de Servicios: Información a Revelar	31 de diciembre de 2001
SIC-31 Ingresos-Permutas de Servicios de Publicidad	31 de diciembre de 2001
SIC-32 Activos Intangibles-Costos de Sitios Web	25 de marzo de 2002

Fuente: Fundación IFRS organismo emisor de estándares, (2012) *Standards (IFRSs)* [www.ifrs.org]

ANEXO C

200-299 PRINCIPIOS GENERALES Y RESPONSABILIDADES
NIA 200, Objetivos generales del auditor independiente y conducción de una auditoría de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría
NIA 210, Acuerdo de los términos de los compromisos de auditoría
NIA 220, Control de calidad para una auditoría de estados financieros
NIA 230, Documentación de Auditoría
NIA 240, Responsabilidades del auditor relacionadas al fraude en una auditoría de los Estados Financieros
NIA 250, Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de Estados Financieros
NIA 260, Comunicación con los encargados del gobierno
NIA 265, Comunicación de deficiencias en el control interno a los encargados del gobierno y la administración
300-499 EVALUACIÓN DEL RIESGO Y RESPUESTA A LOS RIESGOS EVALUADOS
NIA 300, Planeación de una auditoría de estados financieros
NIA 315, Identificación y evaluación de los riesgos de error material mediante la comprensión de la entidad y su ambiente
NIA 320, Materialidad en la planificación y realización de una auditoría
NIA 330, Respuestas del auditor a los riesgos evaluados
NIA 402, Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utilice una organización de servicios
NIA 450, Evaluación de errores identificados durante la auditoría
500-599 EVIDENCIA DE AUDITORÍA
NIA 500, Evidencia de Auditoría
NIA 501, Evidencia de auditoría -Consideraciones específicas sobre elementos seleccionados
NIA 505, Confirmaciones externas
NIA 510, Auditoría compromisos iniciales-Balances de apertura
NIA 520, Procedimientos Analíticos
NIA 530, Muestreo de auditoría
NIA 540, Auditoría de estimaciones contables, incluyendo Valor Razonable, estimaciones contables y revelaciones relacionadas
NIA 550, Partes relacionadas
NIA 560, Hechos Posteriores
NIA 570, Empresa en marcha
NIA 580, Representaciones
600-699 USO DEL TRABAJO DE OTROS

NIA 600, Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de Grupos (Incluyendo el trabajo de los auditores de los componentes)
NIA 610, Uso del trabajo de Auditores Internos
NIA 620, Uso del trabajo de un experto auditor
700-799 CONCLUSIONES Y DICTAMEN DE AUDITORÍA
NIA 700, Formar una opinión y presentación de informes sobre los estados financieros
NIA 705, Modificaciones a la opinión del informe del auditor independiente
NIA 706, Párrafos de Énfasis y párrafos de otros asuntos en el Informe del Auditor Independiente
NIA 710, Información comparativa – cifras correspondientes y Estados Financieros Comparativos
NIA 720, Responsabilidades del auditor referente a otra información en documentos que contienen estados financieros auditados
800-899 AREAS ESPECIALIZADAS
NIA 800, Consideraciones especiales-Auditorías de Estados Financieros preparados de acuerdo con los marcos de Propósito Especial
NIA 805, Consideraciones especiales-Auditorías de Estados Financieros Individuales y elementos específicos, cuentas o partidas de un estado financiero
NIA 810, Compromisos de reportar estados financieros resumidos
NORMAS QUE AÚN NO TIENEN VIGENCIA
NIA 315 (revisada), Identificación y evaluación de los riesgos de de error material mediante la comprensión de la entidad y su ambiente
Vigencia para auditorías de períodos que terminen desde el 15 de diciembre de 2013 en adelante.
NIA 610 (revisada), Uso del trabajo de auditores internos
Vigencia para auditorías de períodos que terminen desde el 15 de diciembre de 2013 en adelante.

Fuente: Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés) (2012), *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*

ANEXO D

CUESTIONARIOS DE CONTROL INTERNO

El formulario contiene preguntas para cada uno de los cinco componentes del control interno (es decir, el entorno de control, el proceso de evaluación de riesgo de la entidad, las actividades de control y los procesos de información y comunicación y de monitoreo) para la entidad en su conjunto.

El cuestionario debe ser preparado/actualizado por el jefe de equipo y supervisor, con suficiente experiencia y conocimiento de la entidad para saber, con un alto grado de seguridad, si los factores de riesgo del cuestionario se encuentran presentes y si se deben considerar factores de riesgo adicionales.

El cuestionario contiene listas de factores de riesgo relevantes al control interno y/o riesgo de errores materiales a causa de fraude. Sin embargo, las listas no son necesariamente exhaustivas. Sobre la base del conocimiento de la entidad, se pueden identificar otros factores de riesgo que pueden ser considerados y documentados en el cuestionario.

ENTIDAD: *COMPAÑÍA COMERCIAL MUEBLES S.A.*

PERIODO: *01-01-2011 AL 31-12-2011*

COMPONENTE: **AMBIENTE DE CONTROL**

N°	PREGUNTA	SI	NO	N/A	Observaciones
Conciencia de control de la administración y estilo operativo					
	<p>Se presentan los siguientes factores de riesgo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - El dominio de la administración es ejercido por una o pocas personas, sin supervisión eficaz de la junta de directores. - La administración carece de una trayectoria comprobada en este tipo de entidades. - Excesiva participación o preocupación de la administración no financiera en la selección de principios contables o la determinación de estimaciones importantes. - Falta de atención apropiada al control interno por parte de la administración, incluyendo los efectos del procesamiento de sistemas de información. - Falta de corrección oportuna de los errores determinados, por parte de la administración. - La administración impone agresivas metas financieras y expectativas para el personal operativo. - La administración selecciona los principios contables y determina las estimaciones en forma agresiva. - La administración se compromete con analistas y terceros para lograr pronósticos aparentemente demasiado agresivos o poco realistas. - La administración no consulta sobre asuntos importantes relativos al control interno y aspectos contables o hay frecuentes desacuerdos con respecto a los mismos (o, en compromisos iniciales, hubo desacuerdos con los auditores anteriores). - La administración muestra una actitud benévola hacia riesgos importantes de 				

N°	PREGUNTA	SI	NO	N/A	Observaciones
	<p>negocios y monitoreo inadecuado de los mismos.</p> <ul style="list-style-type: none"> - La administración muestra mucha falta de consideración por las autoridades reguladoras. - Existe un historial de violaciones a la ley o demandas contra la entidad o su administración por fraude o violaciones de las leyes de valores. - La administración da poca importancia a la auditoría. - La administración pretende reducir el alcance de la auditoría (por ejemplo, limitando el acceso a su personal o a información). - La máxima autoridad prohíbe dar información si no es con visto bueno de él. - Indique otros factores de riesgos contemplados. 				

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

ENTIDAD: *COMPAÑÍA COMERCIAL MUEBLES S.A.*

PERIODO: *01-01-2011 AL 31-12-2011*

COMPONENTE: **ENTORNO DE CONTROL**

N°	PREGUNTA	SI	NO	N/A	Observaciones
<i>VALORES DE INTEGRIDAD Y ÉTICA</i>					
	<p>Se presentan los siguientes factores de riesgo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Carencia de políticas sobre normas de comportamiento y valores del cliente y falta de códigos de conducta. - Medios ineficaces de comunicación y respaldo de los valores éticos de los administradores. - La administración no guía al personal por medio del ejemplo. - Indique otros factores de riesgo contemplados. 				

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

ENTIDAD: **COMPañÍA COMERCIAL MUEBLES S.A.**

PERIODO: **01-01-2011 AL 31-12-2011**

COMPONENTE: **AMBIENTE DE CONTROL**

N°	PREGUNTA	SI	NO	N/A	Observaciones
<i>PARTICIPACION DE LA JUNTA DE DIRECTORES Y/O EL COMITÉ DE AUDITORÍA</i>					
	<p>Se presentan los siguientes factores de riesgo:</p> <p>Se presentan los siguientes factores de riesgo</p> <ul style="list-style-type: none"> - La junta de directores no cuenta con una estructura - Las comunicaciones entre la junta y los auditores externos son inadecuadas - La junta de directores no son suficientemente independientes de la administración. - El número de reuniones de la junta es inadecuado o los temas tratados no son apropiados. - La junta de directores no examinan adecuadamente las actividades, los asuntos oficiales no se plantean y no se les da seguimiento con la administración. - La junta de directores no se involucran adecuadamente en el proceso de información financiera - Existe una alta rotación de los integrantes de la junta 				

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

ENTIDAD: *COMPAÑÍA COMERCIAL MUEBLES S.A.*

PERIODO: *01-01-2011 AL 31-12-2011*

COMPONENTE: **AMBIENTE DE CONTROL**

N°	PREGUNTA	SI	NO	N/A	Observaciones
ESTRUCTURA ORGANICA Y ASIGNACION DE AUTORIDAD Y RESPONSABILIDADES					
	<p>Se presentan los siguientes factores de riesgo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - La estructura es demasiado compleja y abarca numerosas o poco usuales entidades jurídicas o subsidiarias, líneas administrativas de autoridad o convenios contractuales sin propósito aparente de negocios. - Carencia de vigilancia apropiada por parte de la administración (por ejemplo, supervisión o monitoreo inadecuados de los sistemas de información). - Estructura deficiente para la asignación de la propiedad de información, incluso quiénes están autorizados para iniciar y/o modificar transacciones - Dificultad para determinar la organización o las personas que controlan a la entidad. 				

N°	PREGUNTA	SI	NO	N/A	Observaciones
	<ul style="list-style-type: none"> - Alta rotación de los ejecutivos de administración o de asesoría legal. - Carencia de un sistema apropiado de autorización y aprobación de transacciones - Asignación poco clara de responsabilidades, incluyendo aquellas específicas del procesamiento de sistemas de información y desarrollo de programas - Las políticas y procedimientos para la autorización de transacciones no están establecidas al nivel apropiado 				

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

ENTIDAD: *COMPAÑÍA COMERCIAL MUEBLES S.A.*

PERIODO: *01-01-2011 AL 31-12-2011*

COMPONENTE: **AMBIENTE DE CONTROL**

N°	PREGUNTA	SI	NO	N/A	Observaciones
	<p>Se presentan los siguientes factores de riesgo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Normas y procedimientos inadecuados para contratación, adiestramiento, motivación, evaluación, promoción, traslados, remuneración o terminación de personal en algunas o todas las áreas funcionales (p. Ej., contabilidad, mercadeo, sistemas de información. - Carencia de procedimientos de investigación para la selección de solicitantes de empleo para personal con acceso a activos susceptibles a malversación. - No existen descripciones de funciones o manuales de referencia que informen al personal sobre sus obligaciones. - Procedimientos inadecuados para establecer y comunicar las políticas y procedimientos al personal en localidades descentralizadas. - Los empleados con acceso a efectivo, valores y otros activos valiosos, no cuentan con una caución. - Las políticas y procedimientos no son claros o no se emiten, actualizan o 				

N°	PREGUNTA	SI	NO	N/A	Observaciones
	<p>modifican oportunamente.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Carencia de políticas de vacaciones obligatorias para empleados con funciones claves de control. - Futuros despidos previstos de personal que son del conocimiento de la fuerza laboral. - Empleados, conocidos como descontentos, tienen acceso a activos susceptibles de malversación. - Cambios insólitos en comportamiento o estilo de vida de empleados con acceso a activos susceptibles de malversación. - Presiones financieras personales que afectan a empleados con acceso a activos susceptibles de malversación. 				

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

ENTIDAD: *COMPAÑÍA COMERCIAL MUEBLES S.A.*

PERIODO: *01-01-2011 AL 31-12-2011*

COMPONENTE: **PROCESO DE LA EVALUACIÓN DEL RIESGO DE LA ADMINISTRACIÓN**

N°	PREGUNTA	SI	NO	N/A	Observaciones
	<p>Se presentan los siguientes factores de riesgo:</p> <p>Entidad u organismo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Descensos importantes en la demanda de los clientes. - Alta vulnerabilidad a una tecnología rápidamente variable u obsolescencia de calidad de los bienes. <p>Operaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Cambios en el entorno operativo de la entidad. - Personal nuevo en posiciones financieras u operativas clave. - Sistemas de información nuevos o renovados. - Nuevas líneas, productos o actividades importantes - Reestructuración de la entidad - Pocas transacciones que tienen efecto material sobre el desarrollo de la entidad - Activos susceptibles a malversación, tales como grandes cantidades de efectivo o activos de fácil conversión en efectivo; mercancías en inventario de poco tamaño pero valiosas o de gran demanda; los activos son pequeños, negociables o carecen de identificación de propiedad 				

N°	PREGUNTA	SI	NO	N/A	Observaciones
	<p>Situación financiera</p> <ul style="list-style-type: none"> - Pérdidas operativas o importante deterioro en las ganancias. - Transferencias no recibidas con oportunidad - Capacidad marginal para cumplir con los requerimientos de pago de la deuda (o cumplir con las cláusulas restrictivas del préstamo) - Capacidad limitada para obtener ingresos de autogestión. - Situación financiera o de liquidez seriamente deteriorada. <p>Contabilidad</p> <ul style="list-style-type: none"> - Activos, pasivos, ingresos o egresos basados en estimaciones importantes que contienen juicios o incertidumbres poco usuales o que son objeto de cambios potenciales importantes en un futuro cercano, de tal manera que produzcan un efecto financiero perturbador en la entidad - Transacciones importantes o convenios innovadores insólitos o altamente complejos (especialmente aquellos que se celebran cerca del fin del período) que hacen difícil determinar su efecto sobre los estados financieros - Nuevos requerimientos contables, estatutarios o reglamentarios que pudieran deteriorar la estabilidad financiera - Críticas públicas o litigios en relación con la contabilidad, los informes financieros o las prácticas de la entidad. - Remisión de los estados financieros del año anterior para corregir errores - Consecuencias adversas sobre importantes transacciones pendientes, tales como la adjudicación 				

N°	PREGUNTA	SI	NO	N/A	Observaciones
	<p>de un contrato</p> <p>Cuenta la entidad con un proceso formal de evaluación de riesgos?</p> <p>Si la respuesta es no, cuenta la entidad con un proceso informal de evaluación de riesgos?</p> <p>Identificado y analizado cada riesgo</p>				

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

ENTIDAD: *COMPAÑÍA COMERCIAL MUEBLES S.A.*

PERIODO: *01-01-2011 AL 31-12-2011*

COMPONENTE: **ACTIVIDADES DE CONTROL , INFORMACIÓN Y
COMUNICACIÓN**

N°	PREGUNTA	SI	NO	N/A	Observaciones
	<p>Se presentan los siguientes factores de riesgo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Incapacidad para preparar informes financieros correctos y oportunos, incluso los informes anteriores. - Sistemas de planeación e información (tales como planeación de negocios; presupuestos, pronósticos y planeación de utilidades y contabilización de obligaciones) que no revelan adecuadamente los planes de la administración y los resultados actuales de desempeño - Métodos inadecuados de identificación y comunicación de las excepciones y variaciones al desempeño planeado - Respuesta inadecuada de la administración a las excepciones y variaciones reportadas. - Bajo nivel de satisfacción del usuario con el procesamiento de los sistemas de información, incluyendo la confiabilidad y oportunidad de los reportes en línea e impresos. - Bajo nivel de satisfacción del usuario con el procesamiento de los sistemas de información, incluyendo la confiabilidad y oportunidad de 				

N°	PREGUNTA	SI	NO	N/A	Observaciones
	<p>los reportes en línea e impresos.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Políticas inadecuadas para desarrollar y modificar los sistemas y controles contables, incluyendo las modificaciones y utilización de programas computarizados y/o archivos de datos. - Falta de coordinación general entre las funciones contable y de procesamiento de datos. - Personal insuficiente, inexperto o ineficaz o alta rotación de personal en los departamentos de contabilidad o de tecnología de información - Falta de documentación oportuna y apropiada para el procesamiento de las transacciones. - Indique otros factores de riesgo contemplados 				

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

ENTIDAD: *COMPAÑÍA COMERCIAL MUEBLES S.A.*

PERIODO: *01-01-2011 AL 31-12-2011*

COMPONENTE: **EVUALUACIÓN Y/O MONITOREO**

N°	PREGUNTA	SI	NO	N/A	Observaciones
	<p>Se presentan los siguientes factores de riesgo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Monitoreo inadecuado o inexistente al funcionamiento de controles importantes. - Debilidades materiales en el control interno, corregidas oportunamente por la administración. - Las recomendaciones de los auditores internos y/o externos sobre control son ignoradas. - Alto nivel de quejas de los usuarios de los servicios, especialmente cuando la administración no las resuelve oportunamente. - El administrador no se involucra activamente en la entidad 				

ANEXO E

PROGRAMAS BASICOS DE AUDITORIA

Objetivos y procedimientos que debe considerar el auditor, de acuerdo a las características y necesidades de cada entidad, en el momento de elaborar los programas de auditoría

PROGRAMA DE AUDITORIA

ENTIDAD: *COMPAÑÍA COMERCIAL MUEBLES S.A.*

PERIODO: *01-01-2011 AL 31-12-2011*

COMPONENTE: ESTADOS FINANCIEROS

N°	CONTENIDO	TIEMPO		ELABORADO POR	REF. P/T
		ESTIMADO	UTILIZADO		
	<p>OBJETIVOS</p> <p>Determinar la razonabilidad de las cifras presentada en los Estados Financieros de Acuerdo a Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF</p> <p>PROCEDIMIENTOS</p> <p>PROCEDIMIENTOS GENERALES</p> <p>Ejecutar procedimientos analíticos, como:</p> <p>Analizar los estados financieros y comparar las cifras con períodos anteriores, a efectos de determinar el</p>				

N°	CONTENIDO	TIEMPO		ELABORADO POR	REF. P/T
		ESTIMADO	UTILIZADO		
	<p>origen de las variaciones significativas.</p> <p>Comparar la información financiera, incluyendo saldos de cuentas, resultados de las operaciones, flujo del efectivo e índices financieros, con información de períodos anteriores y con los presupuestos y pronósticos para el período auditado.</p> <p>Revisar las relaciones entre la información financiera y la información no financiera relevante, en cuanto al movimiento de los saldos.</p> <p>Leer actas y formular una carta resumen, con el fin de determinar si las resoluciones contables y financieras están correctamente reflejadas o expuestas en los estados financieros y si los acontecimientos económicos importantes reflejados o expuestos en los estados financieros han sido apropiadamente autorizados.</p> <p>Determinar que los libros oficiales, contengan las actas de todas las reuniones a las cuales se hace referencia.</p> <p>Averiguar sobre omisiones inusuales, como actas faltantes de reuniones requeridas por los estatutos, actas faltantes de uno o más meses, cuando las reuniones mensuales sean costumbre.</p> <p>Revisar y evaluar los asientos posteriores al cierre del ejercicio, efectuados por la entidad y los asientos de ajustes y reclasificaciones propuestos.</p> <p>Probar la compilación del estado de flujos de efectivo:</p> <p>Evaluar si los flujos significativos que deben mostrarse separadamente en el estado, hayan sido correctamente compensados o combinados.</p> <p>Probar las sumas verticales y horizontales y otros cálculos matemáticos.</p> <p>Revisar el estado para asegurar que las actividades de inversión y financiamiento que tuvieron lugar durante</p>				

N°	CONTENIDO	TIEMPO		ELABORADO POR	REF. P/T
		ESTIMADO	UTILIZADO		
	<p>el período de auditoría, se presenten en forma informativa.</p> <p>Verificar si el formato del estado y las exposiciones relacionadas se encuentran de acuerdo a lo que establecen las Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF.</p> <p>Determinar si las políticas, procedimientos y métodos utilizados por la entidad, están de conformidad con Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF.</p> <p>Probar las operaciones discontinuadas; las partidas inusuales, extraordinarias y de períodos anteriores; y los cambios contables.</p> <p>Verificar que los estados financieros y las exposiciones relacionadas hayan sido preparados de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF.</p> <p>Verificar que los métodos contables hayan sido aplicados adecuadamente.</p> <p>Verificar los controles internos y el grado de integración, centralización y uniformidad de los registros contables.</p> <p>Conciliar las cifras de las cuentas, que son correlativas entre estados financieros.</p> <p>Establecer que todos los ajustes y reclasificaciones hayan sido registrados adecuadamente en los balances de saldos o hayan sido considerados e incluidos en la cédula correspondiente.</p> <p>Verificar que toda la información complementaria haya sido debidamente presentada de acuerdo con las pautas establecidas y en relación con los estados financieros tomados en su conjunto.</p> <p>Analizar las contingencias y compromisos surgidos antes de la emisión de los estados financieros y</p>				

N°	CONTENIDO	TIEMPO		ELABORADO POR	REF. P/T
		ESTIMADO	UTILIZADO		
	<p>establecer que éstos se encuentran debidamente identificados y registrados, según corresponde.</p> <p>Establecer que las contingencias y compromisos se encuentren apropiadamente descritos en los estados financieros y si se han hecho exposiciones adecuadas con respecto a dichas contingencias y compromisos.</p>				

CUENTAS**EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO****PROGRAMA DE AUDITORIA****ENTIDAD:** *COMPAÑÍA COMERCIAL MUEBLES S.A.***PERIODO:** *01-01-2011 AL 31-12-2011***COMPONENTE:** **EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO**

N°	CONTENIDO	TIEMPO		ELABORADO POR	REF. P/T
		ESTIMADO	UTILIZADO		
	<p align="center">OBJETIVOS</p> <p>Comprobar la existencia y propiedad de los fondos en efectivo, en poder de los bancos, de terceros, o en tránsito.</p> <p>Comprobar que el valor presentado en los estados financieros incluya todos los fondos y que sean de propiedad de la entidad.</p> <p>Verificar que no se hayan producido omisiones de fondos, sea por error o en forma deliberada.</p> <p>Cerciorarse que los saldos del efectivo estén adecuadamente descritos y clasificados, determinar si se han realizado adecuadas exposiciones de los fondos restringidos o comprometidos y del efectivo no sujeto a retiro inmediato.</p> <p>Verificar que estos activos se encuentren revelados y presentados en el Estado de Situación Financiera, de acuerdo a NIIF</p> <p align="center">PROCEDIMIENTOS</p> <p align="center">PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO</p> <p>Obtener constancia de una adecuada segregación de funciones de autorización y registro de las operaciones y custodia de los valores en efectivo.</p>				

N°	CONTENIDO	TIEMPO		ELABORADO POR	REF. P/T
		ESTIMADO	UTILIZADO		
	<p>Revisar la adecuada y suficiente cobertura de las fianzas o cauciones rendidas por aquellos empleados que manejan fondos y valores para una debida protección de la entidad.</p> <p>Observar la existencia de controles adecuados sobre los ingresos o recaudaciones diarias, mediante la utilización de formularios numerados, preimpresos, reportes de cobranzas y de valores recibidos por correspondencia.</p> <p>Comprobar que los depósitos se los efectúe en forma inmediata e intacta, revisando notas de depósitos y cruzando con los reportes de cobros e ingresos de tesorería y los estados de cuenta bancarios.</p> <p>Verificar la vigencia de un control interno previo a los compromisos y desembolsos, emisión de cheques nominativos, firmas conjuntas, sujeción a límites de gasto, comprobación adecuada de la documentación sustentatoria y cálculos.</p> <p>Revisar la documentación que sustenta las diligencias realizadas por la entidad, en los arqueos sorpresivos a los fondos en poder de los encargados de su manejo</p> <p>Verificar la preparación de conciliaciones mensuales de cuentas bancarias efectuadas por un empleado independiente y evidenciar de que se procede a la investigación y ajuste de las partidas conciliadas.</p> <p style="text-align: center;">PRUEBAS SUSTANTIVAS</p> <p>Obtener y cotejar las conciliaciones de todas las cuentas bancarias (incluyendo las cuentas con saldo de cero) con el mayor general.</p> <p>Preparar, o hacer que la entidad prepare, solicitudes de confirmaciones bancarias estándar para todas las cuentas bancarias (incluyendo las cuentas con saldo de cero), y enviar las solicitudes de confirmación bajo</p>				

N°	CONTENIDO	TIEMPO		ELABORADO POR	REF. P/T
		ESTIMADO	UTILIZADO		
	<p>control.</p> <p>Comparar las respuestas recibidas con el saldo según el banco en las conciliaciones bancarias. Cotejar todos los otros montos reportados en las respuestas con el mayor general u otros registros apropiados.</p> <p>Realizar pruebas de detalle sobre las conciliaciones bancarias para todas las cuentas bancarias seleccionadas mediante el examen de la documentación soporte.</p> <p>Hacer una selección de las cuentas que representen efectivo en caja, y arreglar un conteo, o hacer que personal independiente a la entidad cuente, los fondos seleccionados.</p> <p>Determinar que las políticas y procedimientos contables relacionados con este saldo de cuenta sean apropiados y se apliquen de manera consistente.</p> <p>Probar lo apropiado de los asientos de diario registrados en el mayor general o en los auxiliares y otros ajustes hechos en la preparación de los estados financieros.</p> <p>Probar si los saldos relacionados se presentan y revelan apropiadamente.</p> <p>Identificar si existen restricciones sobre el uso de los fondos.</p> <p>Identificar y revelar transacciones diferentes al objetivo de la entidad.</p>				

CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES Y OTRAS CUENTAS POR COBRAR

PROGRAMA DE AUDITORIA

ENTIDAD: **COMPañÍA COMERCIAL MUEBLES S.A.**

PERIODO: **01-01-2011 AL 31-12-2011**

COMPONENTE: **CUENTAS POR COBRAR**

N°	CONTENIDO	TIEMPO		ELABORADO POR	REF. P/T
		ESTIMADO	UTILIZADO		
	<p align="center">OBJETIVOS</p> <p>Verificar que las cuentas a cobrar representan todos los importes adeudados a la entidad a la fecha del cierre del ejercicio contable y que hayan sido adecuadamente registradas.</p> <p>Determinar que las acumulaciones y reservas para cuentas dudosas, devoluciones y descuentos sean adecuadas.</p> <p>Establecer que las cuentas a cobrar estén apropiadamente descritas y clasificadas, y si se han realizado adecuadas exposiciones de estos importes.</p> <p>Determinar el grado de cobrabilidad de las cuentas por cobrar.</p> <p align="center">PROCEDIMIENTOS</p> <p align="center">PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO</p> <p>Verificar si existe una adecuada segregación de funciones de autorización del crédito,.</p> <p>Constar la emisión oportuna de los derechos o valores a cobrar.</p> <p>Comprobar si se practican confirmaciones periódicas por</p>				

N°	CONTENIDO	TIEMPO		ELABORADO POR	REF. P/T
		ESTIMADO	UTILIZADO		
	<p>escrito de los saldos a cobrar.</p> <p>Obtener evidencia de que se efectúan verificaciones físicas periódicas y sorpresivas de los documentos que sustentan las cuentas pendientes de cobro de cada deuda.</p> <p>Revisar si existe vigilancia permanente y efectiva sobre los vencimientos y cobros, mediante la elaboración de análisis de antigüedad de saldos.</p> <p>Determinar si son las estimaciones de cobrabilidad de las deudas y verificar si se ha establecido una provisión suficiente para cubrir la eventual falta de cobro.</p> <p style="text-align: center;">PRUEBAS SUSTANTIVAS</p> <p>Probar la conciliación del detalle de este saldo de cuenta con el mayor general.</p> <p>Obtener las relaciones de cuentas por cobrar clasificadas por antigüedad de saldos (cuentas por cobrar a clientes, préstamos, saldos interinstitucionales) y cotejar los totales con el libro mayor.</p> <p>Obtener análisis de la estimación para cuentas de cobro dudoso y de los cargos o resultados por concepto de cuentas incobrables. Cotejar los importes incluidos en el análisis de los cargos a resultados por concepto de cuentas incobrables, contra las cuentas por cobrar específicas correspondientes.</p> <p>Obtener confirmación directa de los saldos por cobrar.</p> <p>En el caso de recibir respuestas: Cotejar con el detalle de las solicitudes enviadas.</p> <p>Conciliar todas las diferencias reportadas.</p> <p>Revisar la documentación de soporte de las partidas conciliadas.</p>				

N°	CONTENIDO	TIEMPO		ELABORADO POR	REF. P/T
		ESTIMADO	UTILIZADO		
	<p>En el caso de no recibir respuestas: Seleccionar algunas de las facturas y notas de crédito incluidas en cada cuenta y tratar de obtener confirmación directa de esas partidas.</p> <p>Revisar las facturas, documentos de embarque, órdenes de compra, etc., que amparen la cuenta por cobrar, a fin de soportar que los importes representan cuentas por cobrar válidas a la fecha de confirmación. Confirmar los cobros posteriores.</p> <p>En los casos en los que los sobres sean devueltos investigar las causas:</p> <p>Enviar segundas solicitudes si lo considera apropiado.</p> <p>Caso contrario, listar las cuentas para considerarlas al determinar la suficiencia de la estimación para cuentas de cobro dudoso.</p> <p>Efectuar un análisis de la valuación según el método de costo amortizado de las cuentas por cobrar.</p> <p>Probar la conciliación de la cédula de la estimación para cuentas de cobro dudoso con el mayor general.</p> <p>Determinar la vigencia de las garantías recibidas, así como los importes garantizados, y revisar su valuación.</p> <p>Investigar cualquier cuenta significativa que se encuentre en disputa y cruce con la información proporcionada por la Asesoría Jurídica.</p> <p>Revisar los ajustes posteriores a la fecha del cierre del ejercicio.</p> <p>Si existen saldos por cobrar en moneda extranjera, determinar el tipo de cambio para la conversión y verificar que los cálculos de la conversión sean correctos.</p> <p>Revisar la relación de cuentas por cobrar, para determinar los importes a cargo de funcionarios y empleados de la entidad, saldos acreedores y partidas no</p>				

N°	CONTENIDO	TIEMPO		ELABORADO POR	REF. P/T
		ESTIMADO	UTILIZADO		
	<p>usuales.</p> <p>Si los métodos y supuestos de la administración fueron razonables, probar los datos y supuestos que fundamentan la estimación y volver a calcular la estimación.</p> <p>Si los métodos y supuestos de la administración NO fueron razonables:</p> <p>Desarrollar un rango independiente de estimaciones razonables</p> <ul style="list-style-type: none"> • Determinar si la estimación de la administración cae dentro de ese rango • Discutir los resultados con la administración. <p>Probar los castigos a las cuentas por cobrar mediante la revisión de la documentación soporte de la incobrabilidad y la autorización apropiada.</p> <p>Probar la conciliación de la cédula de la estimación para las devoluciones y descuentos sobre ventas con el mayor general.</p> <p>Realizar las pruebas de detalle para probar el corte tardío de las ventas haciendo una selección de uno o más de lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Registros iniciales de los embarques o servicios que ocurran después del cierre del período • Facturas de ventas antes del cierre del período <p>Examinar los saldos o transacciones con partes relacionadas identificadas, y obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada sobre si estos saldos de cuenta o transacciones se han registrado y revelado apropiadamente.</p> <p>Realizar pruebas de detalle para probar el corte anticipado de las notas de crédito y otros débitos a las ventas mediante la selección de las notas de crédito después del cierre del período.</p> <p>Obtener de la administración la información que identifique a todas las partes relacionadas conocidas,</p>				

N°	CONTENIDO	TIEMPO		ELABORA DO POR	REF. P/T
		ESTIMADO	UTILIZA DO		
	<p>saldos de cuenta y transacciones, y probar la información para verificar su integridad.</p> <p>Determinar que las políticas y procedimientos contables relacionados con este saldo de cuenta sean apropiados y se apliquen de manera consistente.</p> <p>Identificación de partidas con antigüedad superior a seis meses y con indicios de incobrabilidad. Gestiones realizadas para recuperar los valores.</p>				

INVENTARIOS**PROGRAMA DE AUDITORIA****ENTIDAD:** *COMPAÑÍA COMERCIAL MUEBLES S.A.***PERIODO:** *01-01-2011 AL 31-12-2011***COMPONENTE:** **INVENTARIOS**

N°	CONTENIDO	TIEMPO		ELABORADO POR	REF. P/T
		ESTIMADO	UTILIZADO		
	<p align="center">OBJETIVOS</p> <p>Observar y probar el recuento de los inventarios Probar la compilación del inventario final Probar la estimación para el inventario Probar el corte tardío de las compras de inventario y el corte anticipado de las notas de débito Probar los ajustes de libros contra el físico Procedimientos de conexión para el saldo de cuenta probado antes del cierre del período Cubrir Consideraciones sobre NIIF Probar la presentación y revelaciones Probar la mercancía en tránsito</p> <p align="center">PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO</p> <p>Verificar si existe una adecuada segregación de funciones de autorización del crédito, entrega de préstamos, registro contable, custodia y cobro de éstos valores.</p> <p>Constatar la emisión oportuna de los derechos o valores a cobrar.</p> <p>Revisar si se aplica un control adecuado de este tipo de operaciones mediante la utilización de formularios numerados y preimpresos.</p> <p>Cerciorarse si la entidad procede a la comprobación interna independiente de operaciones aritméticas, cargos y créditos al deudor y conciliación periódica de los</p>				

N°	CONTENIDO	TIEMPO		ELABORADO POR	REF. P/T
		ESTIMADO	UTILIZADO		
	<p>valores de los auxiliares con el saldo de la cuenta de mayor.</p> <p>Comprobar si se practican confirmaciones periódicas por escrito de los saldos a cobrar.</p> <p>Obtener evidencia de que se efectúan verificaciones físicas periódicas y sorpresivas de los documentos que sustentan las cuentas pendientes de cobro de cada deuda.</p> <p>Revisar si existe vigilancia permanente y efectiva sobre los vencimientos y cobros, mediante la elaboración de análisis de antigüedad de saldos.</p> <p>Determinar si son las estimaciones de cobrabilidad de las deudas y verificar si se ha establecido una provisión suficiente para cubrir la eventual falta de cobro.</p> <p style="text-align: center;">PROCEDIMIENTOS PRUEBAS SUSTANTIVAS</p> <p>Planear la observación física del inventario físico de la entidad y en la fecha de la observación del inventario físico, recorrer las instalaciones de la entidad para identificar cualquier deficiencia en el proceso del recuento y cualquier partida que necesite estipularse, cancelarse o castigarse.</p> <p>Realizar pruebas al recuento de los inventarios con base en los registros perpetuos anteriores más recientes.</p> <p>Obtener los documentos relevantes relacionados con la recepción y embarque de las mercancías, y determinar si estas partidas apropiadamente se excluyeron de o se incluyeron en el recuento físico.</p> <p>Obtener la compilación del inventario final valuado, y probar la conciliación con el mayor general así como las cantidades probadas durante el recuento del inventario.</p> <p>Probar el corte de los inventarios mediante el uso de documentos de corte obtenidos durante el recuento del inventario.</p>				

N°	CONTENIDO	TIEMPO		ELABORADO POR	REF. P/T
		ESTIMADO	UTILIZADO		
	<p>Probar los costos unitarios de los inventarios de la compilación del inventario final valuado. Para las partidas seleccionadas en la compilación del inventario final valuado, seguir el rastro de los precios usados para elaborar el costo promedio de las facturas de compras en el período más reciente.</p> <p>Probar la razonabilidad de la estimación para el inventario registrado.</p> <p>Verificar que cualquier inventario defectuoso, obsoleto o invendible observado durante la observación física se haya considerado apropiadamente en la determinación de la estimación para el inventario o se haya cancelado o castigado por separado.</p> <p>Realizar pruebas de detalle para probar el corte tardío de las compras de inventarios mediante la selección de compras registradas, y evaluar si hay una base para confiar en los registros perpetuos al cierre del período.</p> <p>Revisar los ajustes hechos de libros contra el físico como resultado de ya sea (1) un recuento físico completo en una fecha intermedia o (2) recuentos cíclicos</p> <p>Realizar procedimientos analíticos sustantivos para probar el cambio en el saldo de cuenta en el período intervenido (es decir, de la fecha de las pruebas intermedias a la fecha del balance general).</p> <p>Determinar que las políticas y procedimientos contables relacionados con este saldo de cuenta sean apropiados y se apliquen de manera consistente.</p> <p>Probar si los saldos relacionados se presentan y revelan apropiadamente</p> <p>Realizar procedimientos analíticos sustantivos sobre las acumulaciones relacionadas para fletes, derechos de aduana, etc., como un porcentaje del total de la mercancía en tránsito.</p>				

PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO**PROGRAMA DE AUDITORIA****ENTIDAD:** *COMPAÑÍA COMERCIAL MUEBLES S.A.***PERIODO:** *01-01-2011 AL 31-12-2011***COMPONENTE:** **PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO**

N°	CONTENIDO	TIEMPO		ELABORADO POR	REF. P/T
		ESTIMADO	UTILIZADO		
	<p>OBJETIVOS</p> <p>Comprobar que los bienes considerados como propiedades realmente existan y que estén adecuadamente registrados al costo sobre bases uniformes.</p> <p>Verificar que las adiciones a las Propiedades del período, hayan sido capitalizados apropiadamente y representan todas las propiedades físicas realmente instaladas o construidas.</p> <p>Verificar que las Propiedades vendidas, hayan sido adecuadamente eliminados de las cuentas de Propiedades.</p> <p style="text-align: center;">PROCEDIMIENTOS</p> <p>PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO</p> <p>Analizar los cambios registrados en las cuentas que conforman las propiedades, en relación con información correlativa, del flujo del efectivo, cuentas por pagar o pasivos a largo plazo y el presupuesto.</p> <p>Analizar la documentación sustentatoria, con respecto al cumplimiento de los procedimientos previstos previo y posterior a la activación, como: análisis de proveedores, calificación de ofertas, contratos, facturas, retención en la</p>				

N°	CONTENIDO	TIEMPO		ELABORADO POR	REF. P/T
		ESTIMADO	UTILIZADO		
	<p>fuelle, ingresos y egresos.</p> <p>Verificar la autorización del nivel directivo para efectuar activaciones, que puede estar consignada en una acta de sesión o la constancia de la firma del responsable de esta facultad.</p> <p>Comprobar que no se hayan producido autorizaciones o aprobaciones de activaciones que excedan a los límites máximos fijados para cada nivel de autoridad.</p> <p>Revisar los procedimientos que aseguren que los compromisos contraídos guarden conformidad con los planes periódicos de activaciones.</p> <p>Revisar los procedimientos y pasos observados en la preparación y toma física de las propiedades, para determinar lo adecuado de los mismos y la confiabilidad de los saldos de este rubro.</p> <p>Determinar la existencia, aplicabilidad y cumplimiento de políticas para el registro de costos de construcción y la existencia de controles sobre materiales, mano de obra, maquinaria y equipos utilizados en las obras ejecutadas por administración directa.</p> <p>Verificar la suficiencia de la cobertura de riesgos protegidos por pólizas de seguros contra siniestros y la vigencia de los mismos.</p> <p>Comprobar la existencia de una adecuada segregación de funciones que prevea el mantenimiento y registro de las operaciones relativas a bienes, por empleados independientes de aquellos responsables de la custodia y manejo.</p> <p>Constatar la vigencia de procedimientos que prevean que los registros auxiliares hayan sido conciliados periódicamente, y de cuya diligencia se haya dejado constancia escrita.</p>				

N°	CONTENIDO	TIEMPO		ELABORADO POR	REF. P/T
		ESTIMADO	UTILIZADO		
	<p align="center">PRUEBAS SUSTANTIVAS</p> <p>Obtener una cédula, por cada cuenta de mayor de las propiedades, el que contendrá: costo, activaciones, transferencias durante el período analizado.</p> <p>Cotejar los totales de dichas cédulas con el libro mayor general.</p> <p>Cotejar los saldos iniciales con los papeles de trabajo de la auditoría anterior.</p> <p>Obtener los registros auxiliares y relacionar con los registros individuales de los activos.</p> <p>Realizar pruebas de detalle sobre los saldos de inmuebles, planta y equipo mediante la selección:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Del costo inicial contenido en la columna correspondiente del registro del activo fijo, • De las altas en el período actual, • De las bajas en el período actual. <p>Identificar las fluctuaciones significativas por categoría de inmueble, planta y equipo (es decir, la clasificación del activo fijo revelada en las notas de los estados financieros) usando técnicas analíticas, y obtener explicaciones para variaciones inusuales.</p> <p>Realizar pruebas de detalle sobre la construcción en progreso y la construcción transferida al servicio durante el período mediante una selección de construcción en progreso al cierre del período y seguir el rastro de los costos registrados en la documentación soporte.</p> <p>Verificar la existencia física de las propiedades.</p> <p>Probar los gastos de mantenimiento y los costos de fabricación, y determinar si algunas partidas se han capitalizado.</p> <p>Determinar que no han ocurrido hechos que podrían llevar a:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Una reducción en el período sobre el que un activo se 				

N°	CONTENIDO	TIEMPO		ELABORADO POR	REF. P/T
		ESTIMADO	UTILIZADO		
	<p>castiga</p> <ul style="list-style-type: none"> • Un castigo total de un activo (por ejemplo, cambios en la producción haciendo a los activos obsoletos) <p>Obtener las cédulas de los arrendamientos (financieros) capitalizables, y probar la conciliación de los saldos iniciales y finales así como los movimientos del período con el mayor general.</p> <p>Seleccionar partidas importantes, inspeccionarlas físicamente y cotejarlas con los registros auxiliares. Al efectuar la inspección física, observar y considerar cualquier activo que no sea utilizado.</p> <p>Verificar las activaciones y las transferencias (ventas) que aparecen en el resumen de los movimientos detallados.</p> <p>A base de una selección de las activaciones y traspasos, cotejar contra las facturas de compra, tomando en cuenta el precio, la descripción, entre otros.</p> <p>Verificar que exista la autorización respectiva para las activaciones y que estén de acuerdo con el presupuesto aprobado.</p> <p>Seleccionar las transferencias (ventas) y verificar que exista la autorización respectiva, revisar que el costo y la depreciación acumulada se hayan dado de baja contablemente.</p> <p>En caso de ser necesario, examinar las escrituras y otros títulos de propiedad u obtener confirmaciones directas si se encuentran bajo la custodia de terceros.</p> <p>Realizar pruebas de detalle sobre los arrendamientos (financieros) capitalizables mediante una selección de partidas todavía conservadas al cierre del período de los saldos iniciales y altas del período actual contenido en las columnas correspondientes.</p> <p>Indagar y considerar cualquier evidencia de auditoría que llame la atención acerca de cualquier alta, baja,</p>				

N°	CONTENIDO	TIEMPO		ELABORADO POR	REF. P/T
		ESTIMADO	UTILIZADO		
	<p>reemplazo, revaluación o ajuste de valor razonable significativo en el período desde la fecha intermedia hasta la fecha del balance general.</p> <p>Seleccionar y verificar los cálculos de la depreciación y revisar su consistencia en relación con períodos anteriores.</p> <p>Identificar la existencia de restricciones sobre enajenación de partidas de propiedad, planta y equipo.</p> <p>Determinar que las políticas y procedimientos contables relacionados con este saldo de cuenta sean apropiados y se apliquen de manera consistente.</p>				

CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES Y OTRAS CUENTAS POR PAGAR
PROGRAMA DE AUDITORIA

ENTIDAD: *COMPAÑÍA COMERCIAL MUEBLES S.A.*

PERIODO: *01-01-2011 AL 31-12-2011*

COMPONENTE: **CUENTAS POR PAGAR**

N°	CONTENIDO	TIEMPO		ELABORADO POR	REF. P/T
		ESTIMADO	UTILIZADO		
	<p align="center">OBJETIVOS</p> <p>Verificar que las cuentas a pagar representen todos los importes que mantienen la entidad por recursos y servicios adquiridos a la fecha del cierre del ejercicio, y que estas hayan sido adecuadamente registradas.</p> <p>Verificar que las cuentas a pagar estén apropiadamente descritas y clasificadas.</p> <p>Determinar que los pasivos a corto plazo, realmente existan y constituyan obligaciones pendientes de pago a la fecha del balance general.</p> <p>Cerciorarse que no se haya omitido deuda u obligación alguna.</p> <p align="center">PROCEDIMIENTOS</p> <p align="center">PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO</p> <p>Verificar la existencia de una adecuada segregación de las funciones de autorización, compra, recepción, inspección y revisión de la documentación sustentatoria, registro y pago.</p> <p>Revisar la existencia de canales de comunicación oportuna de contratos y obligaciones de pagos corrientes al departamento respectivo.</p>				

N°	CONTENIDO	TIEMPO		ELABORADO POR	REF. P/T
		ESTIMADO	UTILIZADO		
	<p>Observar la vigencia de los niveles de autorización para contraer pasivos, gravar activos y constituir garantías.</p> <p>Revisar los reportes internos en los que se incluyan análisis de vencimientos.</p> <p>Revisar la suficiencia de las estimaciones para cubrir obligaciones legales y contractuales.</p> <p>Verificar que periódicamente se comparen los saldos de los auxiliares con las cuentas correlativas y contra las cuentas de control.</p> <p>Establecer las garantías que respaldan la obligación y revisar que la decisión conste en las actas de directorio o comité. Elaborar un extracto del mismo.</p> <p>PRUEBAS SUSTANTIVAS</p> <p>Probar los saldos de las cuentas por pagar por subvaluación mediante los pasos siguientes:</p> <ol style="list-style-type: none"> Realizar pruebas de desembolsos posteriores de efectivo. Realizar pruebas de facturas no pagadas. Revisar el auxiliar/listado del cierre del período para las cuentas por pagar. Calcular la razón financiera (en días) de la rotación de las cuentas por pagar y compararla con el año pasado. <p>Obtener la relación de cuentas por pagar y seleccionar algunas partidas y cotejarlas con el libro mayor y los registros auxiliares.</p> <p>Determinar que los saldos siguientes, si hay, están valuados apropiadamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Cuentas por pagar antiguas, en disputa o cuestionables • Compromisos de compras <p>Solicitar estados de cuenta directamente a los</p>				

N°	CONTENIDO	TIEMPO		ELABORADO POR	REF. P/T
		ESTIMADO	UTILIZADO		
	<p>proveedores, cuyo volumen o el valor de las transacciones sea alto, así como de proveedores que presenten saldos significativos.</p> <p>Preparar un control de los estados de cuenta de los proveedores y conciliar con los saldos según libros y proceder a revisar la documentación de soporte.</p> <p>Revisar las transacciones posteriores al cierre del ejercicio, determinando pasivos omitidos.</p> <p>Seleccionar de los registros de compras, todas las facturas superiores a un determinado importe, examinar y revisar la documentación de soporte correspondiente cruzando con cuentas por pagar.</p> <p>Seleccionar de los registros de egresos, los pagos superiores a un determinado importe y revisar la documentación de soporte correspondiente cruzando con cuentas por pagar.</p> <p>Determinar si los procedimientos de corte fueron apropiados, a fin de cerciorarse de que las compras y notas de cargo hayan sido registradas en el período contable correcto.</p> <p>Analizar las cuentas que han permanecido por mucho tiempo pendientes de pago y establecer las causas.</p> <p>Verificar la existencia de garantías que respaldan las obligaciones, analizar su actualización y que conste en actas del directorio o comité la decisión tomada. Elaborar un extracto del mismo.</p> <p>Indagar sobre cualquier saldo significativo en disputa desde la fecha de la prueba intermedia y revisar el auxiliar/listado del saldo de cuenta al cierre del período.</p> <p>Identificación de cuentas con vencimiento mayor a un año.</p> <p>Determinar que las políticas y procedimientos</p>				

N°	CONTENIDO	TIEMPO		ELABORADO POR	REF. P/T
		ESTIMADO	UTILIZADO		
	<p>contables relacionados con este saldo de cuenta sean apropiados y se apliquen de manera consistente.</p> <p>Probar si los saldos relacionados se presentan y revelan apropiadamente.</p>				

OBLIGACIONES ACUMULADAS**PROGRAMA DE AUDITORIA****ENTIDAD:** *COMPAÑÍA COMERCIAL MUEBLES S.A.***PERIODO:** *01-01-2011 AL 31-12-2011***COMPONENTE:** **OBLIGACIONES ACUMULADAS**

N°	CONTENIDO	TIEMPO		ELABORADO POR	REF. P/T
		ESTIMADO	UTILIZADO		
	<p style="text-align: center;">OBJETIVOS</p> <p>Verificar que los rubros de obligaciones acumuladas, representen todas las obligaciones por recursos y servicios adquiridos hasta la fecha del estados de situación financiera y si han sido adecuadamente registrados.</p> <p style="text-align: center;">PROCEDIMIENTOS</p> <p style="text-align: center;">PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO</p> <p>Determinar que los componentes pertenecientes al grupo, representen obligaciones reales, verificando la recepción de efectivo o de otro activo cuya facturación por parte de los proveedores se encuentre pendiente.</p> <p>Verificar la validez y exactitud de las acumulaciones sobre una base consistente con la del año anterior, tomando como referencia la documentación de soporte correspondiente.</p> <p style="text-align: center;">PRUEBAS SUSTANTIVAS</p> <p>Indagar y/o examinar la información del año</p>				

N°	CONTENIDO	TIEMPO		ELABORADO POR	REF. P/T
		ESTIMADO	UTILIZADO		
	<p>anterior acerca de la naturaleza de los gastos acumulados y otros pasivos registrados. Indagar y considerar otra evidencia disponible, si hay, de que existan pasivos no registrados o registrados de menos.</p> <p>Realizar pruebas de detalle mediante una selección de gastos acumulados y otros pasivos significativos.</p> <p>Obtener un detalle de sus saldos al cierre del ejercicio, demostrando toda la información relevante, como:</p> <p>Determinar que las políticas y procedimientos contables relacionados con este saldo de cuenta sean apropiados y se apliquen de manera consistente.</p> <p>Obtener una comprensión de las razones de negocios para las transacciones significativas que estén fuera del curso normal del negocio de la entidad, o que de otra manera parezcan ser inusuales dada la comprensión de la entidad y su ambiente y otra información obtenida durante el compromiso de auditoría.</p> <p>.</p>				

PATRIMONIO**PROGRAMA DE AUDITORIA****ENTIDAD:** *COMPAÑÍA COMERCIAL MUEBLES S.A.***PERIODO:** *01-01-2011 AL 31-12-2011***COMPONENTE:** **PATRIMONIO**

N°	CONTENIDO	TIEMPO		ELABORAD O POR	REF. P/T
		ESTIMADO	UTILIZADO		
	<p align="center">OBJETIVOS</p> <p>Determinar si las diferentes cuentas que integran el patrimonio se encuentran debidamente clasificadas, descritas, valuadas y expuestas de acuerdo a NIIF</p> <p>Comprobar que el patrimonio presentado en los estados financieros, se encuentre de acuerdo a la escritura de composición, estatutos y leyes vigentes.</p> <p align="center">PROCEDIMIENTOS</p> <p align="center">PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO</p> <p>Revisar las disposiciones de la junta de accionistas respecto a futuras capitalizaciones utilización de las reservas, destino de las utilidades y otros aspectos del patrimonio.</p> <p align="center">PRUEBAS SUSTANTIVAS</p> <p>Examinar la documentación soporte de todos los cambios en el capital y otro tipo de capital (como aportaciones de capital adicionales, cuando sea</p>				

Nº	CONTENIDO	TIEMPO		ELABORAD O POR	REF. PT
		ESTIMADO	UTILIZADO		
	<p>aplicable).</p> <p>Verificar que los movimientos de las cuentas de patrimonio estén adecuadamente registrados y que las adiciones o deducciones estén debidamente justificadas y autorizadas.</p> <p>Probar las utilidades acumuladas que provengan de ajustes por la adopción por primera vez de NIIF y de correcciones de errores de años anteriores.</p> <p>Determinar que las políticas y procedimientos contables relacionados con este saldo de cuenta sean apropiados y se apliquen de manera consistente.</p>				

INGRESOS**PROGRAMA DE AUDITORIA****ENTIDAD:** *COMPAÑÍA COMERCIAL MUEBLES S.A.***PERIODO:** *01-01-2011 AL 31-12-2011***COMPONENTE:** **INGRESOS**

N°	CONTENIDO	TIEMPO		ELABORAD O POR	REF. P/T
		ESTIMADO	UTILIZADO		
	<p align="center">OBJETIVOS</p> <p>Comprobar que las ventas, los ingresos operacionales y los no operacionales, correspondan a transacciones auténticas.</p> <p>Cerciorarse que todos los ingresos del ejercicio estén registrados y que no se incluyan transacciones correspondientes a los períodos inmediatos posteriores y anteriores.</p> <p align="center">PROCEDIMIENTOS</p> <p align="center">PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO</p> <p>Verificar la existencia de una adecuada segregación de las funciones de determinación, recaudación de los ingresos, su correcta y oportuna contabilización.</p> <p>Revisar que la entidad utilice formularios prenumerados e impresos para los cobros e ingresos por cada transacción, y que se hayan establecido registros detallados y adecuados de todos los ingresos, contabilizándolos en forma inmediata a su recepción, de acuerdo con los tipos de ingresos clasificados según fuente de origen.</p> <p>Comprobar la utilización de reportes prenumerados e</p>				

N°	CONTENIDO	TIEMPO		ELABORAD O POR	REF. P/T
		ESTIMADO	UTILIZADO		
	<p>impresos sobre cobranzas y rentas recibidas, como sustento de su apropiado registro.</p> <p>En el registro de ventas o facturas, comprobar las sumas y verificar los registros en el mayor general.</p> <p>Verifique la secuencia numérica de las facturas, notas de débito y crédito del período o períodos de la muestra.</p> <p>Verificar un grupo seleccionado de facturas, notas de débito y crédito del registro de ventas o facturas a las cuentas de clientes y revisar las facturas seleccionados en lo relativo a sumas y cálculos:</p> <p>Comparar los precios unitarios de las facturas con la lista autorizada de precios.</p> <p>Verificar que las condiciones de venta estén de acuerdo a la política establecida.</p> <p>Observar que estén debidamente autorizadas.</p> <p>Verificar las facturas de las guías de remisión firmadas por los clientes y éstos con los registros de despacho.</p> <p>Verificar las notas de crédito con las notas de entrada al almacén y los registros de recepción.</p> <p>PRUEBAS SUSTANTIVAS</p> <p>Determinar que las políticas y métodos para el reconocimiento de ingresos sean apropiados y consistentemente aplicados..</p> <p>Seleccionar una muestra de los ingresos registrados en el mayor general y verificar que los ingresos fueron reconocidos apropiadamente.</p> <p>Realizar procedimientos analíticos sustantivos sobre transacciones de ventas para el período actual.</p>				

N°	CONTENIDO	TIEMPO		ELABORAD O POR	REF. P/T
		ESTIMADO	UTILIZADO		
	<p>Desarrollar expectativas del saldo de cuenta y compararlas con los montos registrados.</p> <p>Realizar pruebas de detalle sobre las devoluciones sobre ventas mediante una selección de las devoluciones sobre ventas registradas y seguir el rastro de esas partidas en la documentación soporte.</p> <p>Preparar una cédula que muestre la fuente de origen, importe y fecha de los ingresos provenientes de otras fuentes. Revisar la documentación de soporte.</p> <p>Indagar sobre las ventas de la entidad y al personal de mercadotecnia acerca de las ventas, embarques de inventario o ajustes cerca del cierre del período y su conocimiento de cualquier término o condición inusual asociado con esas transacciones. Determinar si el reconocimiento apropiado de los ingresos se aplicó con base en los hallazgos.</p> <p>Realizar pruebas de detalle para probar el corte anticipado de las ventas mediante la selección de uno de lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Registros iniciales de los embarques o servicios que ocurrieron antes del cierre del período • Facturas de ventas después del cierre del período. <p>Realizar pruebas de detalle para probar el corte tardío de las notas de crédito mediante la selección de notas de crédito antes del cierre del período. También, revisar los débitos misceláneos a las ventas registrados en un número seleccionado, según el juicio, de días antes del cierre del período, y realizar pruebas de corte.</p> <p>Probar lo apropiado de los asientos de diario registrados en el mayor general o en los auxiliares y otros ajustes hechos en la preparación de los estados financieros.</p>				

COSTO DE VENTAS**PROGRAMA DE AUDITORIA****ENTIDAD:** *COMPAÑÍA COMERCIAL MUEBLES S.A.***PERIODO:** *01-01-2011 AL 31-12-2011***COMPONENTE:** **COSTO DE VENTAS**

N°	CONTENIDO	TIEMPO		ELABORAD O POR	REF. P/T
		ESTIMADO	UTILIZADO		
	<p style="text-align: center;">OBJETIVOS</p> <p>Verificar que el costo de ventas represente todos los importes incurridos por la entidad en costos correspondientes a las operaciones del período y estén adecuadamente registrados.</p> <p>Establecer que los costos de ventas estén apropiadamente descritos, clasificados y que se hayan realizado adecuadas exposiciones de éstos importes.</p> <p style="text-align: center;">PROCEDIMIENTOS</p> <p style="text-align: center;">PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO</p> <p>Comprobar que en la entidad existe una adecuada separación de las funciones de autorización y registro de los costos.</p> <p>Verificar que los costos sean registrados en el momento de incurrir en la obligación o de crear el pasivo y que estén clasificados de acuerdo con los criterios contenidos en la normativa de contabilidad gubernamental vigente, que prevea un control que asegure el registro de todos los gastos efectuados.</p>				

N°	CONTENIDO	TIEMPO		ELABORAD O POR	REF. P/T
		ESTIMADO	UTILIZADO		
	<p>PRUEBAS SUSTANTIVAS</p> <p>Realizar pruebas de detalle para probar los saldos del costo de ventas mediante la conciliación del costo de ventas registrados con los créditos correspondientes en las cuentas de inventarios, haciendo una selección de los débitos en las cuentas de inventarios (es decir, compras) durante el año y seguir el rastro de cada partida seleccionada en la evidencia relevante.</p> <p>Realizar pruebas de detalle para probar los débitos en las cuentas de costo de ventas registrados en el mayor general sobre una base específica de identificación.</p> <p>Realizar procedimientos analíticos sustantivos para probar el cambio en el saldo de cuenta en el período intervenido (es decir, de la fecha de las pruebas intermedias a la fecha del balance general). Desarrollar expectativas del cambio en el saldo de cuenta en el período intervenido y compararlas con los montos registrados.</p> <p>Determinar que las políticas y procedimientos contables relacionados con este saldo de cuenta sean apropiados y se apliquen de manera consistente.</p> <p>Probar si los saldos relacionados se presentan y revelan apropiadamente.</p>				

GASTOS

PROGRAMA DE AUDITORIA					
ENTIDAD:		<i>COMPAÑÍA COMERCIAL MUEBLES S.A.</i>			
PERIODO:		<i>01-01-2011 AL 31-12-2011</i>			
COMPONENTE:		GASTOS			
N°	CONTENIDO	TIEMPO		ELABORAD O POR	REF. P/T
		ESTIMADO	UTILIZADO		
	<p style="text-align: center;">OBJETIVOS</p> <p>Verificar que los gastos operativos representen todos los importes incurridos por la entidad en gastos correspondientes a las operaciones del período y estén adecuadamente registrados.</p> <p>Establecer que los gastos operativos estén apropiadamente descritos, clasificados y que se hayan realizado adecuadas exposiciones de éstos importes.</p> <p>Comprobar que los gastos representen transacciones efectivamente realizadas y que no se incluyan transacciones de los períodos inmediatos anterior y posterior.</p> <p>Asegurar que los gastos operacionales que se muestren en el estado de resultados, correspondan a operaciones normales de la entidad, y que los gastos no operacionales a partidas especiales o no recurrentes.</p> <p style="text-align: center;">PROCEDIMIENTOS</p> <p style="text-align: center;">PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO</p> <p>Estudiar la revisión sistemática que realiza la entidad de las operaciones que afectan las cuentas de gastos, tales como desembolsos para adquisiciones y</p>				

<p>cuentas por pagar, remuneraciones, servicios, entre otras.</p> <p>Comprobar que en la entidad existe una adecuada separación de las funciones de autorización y registro de los gastos.</p> <p>Verificar que los gastos sean registrados en el momento de incurrir en la obligación o de crear el pasivo y que estén clasificados de acuerdo con los criterios contenidos en la normativa de contabilidad gubernamental vigente, que prevea un control que asegure el registro de todos los gastos efectuados.</p> <p>PRUEBAS SUSTANTIVAS</p> <p>Realizar procedimientos analíticos sustantivos para probar este saldo de cuenta. Desarrollar expectativas del saldo de cuenta y compararlas con los montos registrados.</p> <p>Hacer una selección de los débitos registrados durante el período y seguir su rastro en la documentación soporte.</p> <p>Probar el corte tardío de los gastos mediante la selección de gastos registrados antes del cierre del período.</p> <p>Obtener una cédula(s) de los arrendamientos operativos en los que la entidad es el arrendatario, y probar la conciliación del gasto por arrendamientos del año actual con el mayor general.</p> <p>Evaluar el tratamiento contable apropiado de los arrendamientos y considerar si la evidencia obtenida de otros procedimientos de auditoría indica la existencia de arrendamientos adicionales.</p> <p>Determinar que las políticas y procedimientos contables relacionados con este saldo de cuenta sean apropiados y se apliquen de manera consistente.</p> <p>Revisar las estimaciones contables en busca de</p>				
--	--	--	--	--

	sesgos. Probar si los saldos relacionados se presentan y revelan apropiadamente.				
--	---	--	--	--	--

Fuente: Cfr. O, WHITTINGTON, K.,PANY (2005) *Principios de auditoria* México: McGraw Hill Interamericana Decimocuarta edic