



**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS  
ESCUELA DE AUDITORÍA**

**ANÁLISIS DE LOS CAMBIOS DE AUDITORÍA QUE AFECTAN A  
LAS FIRMAS AUDITORAS POR LA APLICACIÓN DE LA NIC 16  
EN EL RUBRO PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO, EN EL PERIODO  
DICIEMBRE 2011 A DICIEMBRE 2014.**

**Tesis para optar al título de Contador Público Auditor y al Grado de Licenciado en  
Sistemas de Información Financiera y Control de Gestión.**

**Tesista: Pablo Manzanares Millón.**

**Profesor Guía: Marlene Piña Galdames.**

**Valparaíso, Diciembre de 2015.**

# ÍNDICE

	Páginas
<b>RESUMEN</b> .....	4
<b>ANTECEDENTES GENERALES</b> .....	5
<b>1. DEFINICIONES</b> .....	11
1.1. AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS .....	11
1.2. PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO.....	11
<b>2. AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS</b> .....	11
2.1. OBJETIVOS .....	12
2.1.1. OBJETIVOS GENERALES DEL AUDITOR .....	12
2.2. RESPONSABILIDAD PROFESIONAL DEL AUDITOR FRENTE AL TRABAJO DE AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS.....	13
2.3. NORMAS DE AUDITORÍA .....	16
2.3.1. NORMAS DE AUDITORÍA GENERALES O PERSONALES.....	16
2.3.2. NORMAS RELATIVAS A LA EJECUCIÓN DEL TRABAJO .....	16
2.3.3. NORMAS RELATIVAS AL INFORME .....	16
2.3.4. CIRCULARES DE AUDITORÍA.....	17
2.3.5. OTRAS NORMAS, INTERPRETACIONES Y PUBLICACIONES INTERNACIONALES.....	18
2.4. PLANIFICACIÓN DE AUDITORÍA.....	18
2.4.1. ACTIVIDADES DE PLANIFICACIÓN.....	19
2.4.2. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA EN RESPUESTA A RIESGOS EVALUADOS Y EVALUAR LA EVIDENCIA DE AUDITORÍA OBTENIDA .....	20
2.5. TÉCNICAS BÁSICAS DE AUDITORÍA.....	22
2.6. ENFOQUES DE AUDITORÍA .....	23
<b>3. ORIGEN DE LAS IFRS</b> .....	23
3.1. IASB (JUNTA DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD)	24
3.2. IASC (COMITÉ DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD) .....	25
3.3. SAC (CONSEJO ASESOR DE LA NORMA) .....	25
3.4. IFRIC (COMISIÓN DE INTERPRETACIÓN DE NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN).....	26

3.5.	MARCO CONCEPTUAL.....	27
<b>4.</b>	<b>FIRMAS AUDITORAS .....</b>	<b>37</b>
4.1.	REGULACIÓN DEL AUDITOR Y DEL INFORME DE AUDITORÍA.....	37
<b>5.</b>	<b>PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO .....</b>	<b>38</b>
5.1.	DEFINICIÓN PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO .....	38
5.2.	OBJETIVO DE LA NORMA .....	38
5.3.	PRINCIPALES DEFINICIONES DE LA NIC 16.....	38
5.4.	RECONOCIMIENTO .....	40
5.4.1.	VALOR INICIAL DE UN ACTIVO .....	40
5.4.2.	VALORIZACIÓN POSTERIOR AL RECONOCIMIENTO DE UN ACTIVO .....	41
5.5.	DEPRECIACIÓN .....	41
5.5.1.	CONSIDERACIONES AL CONTABILIZAR LA DEPRECIACIÓN	41
5.5.2.	VIDA ÚTIL EN PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO .....	41
5.5.3.	MÉTODOS DE DEPRECIACIÓN.....	42
5.6.	DETERIORO DE VALOR .....	42
5.7.	BAJAS EN PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO .....	44
5.8.	INFORMACIÓN A REVELAR .....	44
5.9.	RELACIONES DE LA NIC 16 CON OTRAS NORMAS.....	45
	<b>PROBLEMAS DE INVESTIGACIÓN .....</b>	<b>47</b>
	<b>OBJETIVOS .....</b>	<b>48</b>
	<b>METODOLOGÍA.....</b>	<b>49</b>
	ETAPA 1: RECOPIACIÓN DE LA INFORMACIÓN.....	49
	ETAPA 2 DETERMINACIÓN DE LAS PERSONAS QUE TRABAJEN EN FIRMAS AUDITORAS QUE SE VAN A ESTUDIAR .....	50
	ETAPA 3: ELABORACIÓN DE LA TÉCNICA DE RECOLECCIÓN DE DATOS.....	50
	ETAPA 4: ELABORACIÓN DEL CUADRO COMPARATIVO .....	51
	ETAPA 6: ANALISIS Y DISCUSIÓN DE LOS RESULTADOS .....	51
	<b>ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS.....</b>	<b>52</b>
	<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>68</b>
	<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>70</b>
	<b>ANEXOS:</b>	
	<b>ANEXO 1: ENTREVISTA DIRIGIDA AL AUDITOR FINANCIERO EXTERNO DE LAS FIRMAS DE AUDITORÍA OBJETO DE ESTUDIO .....</b>	<b>73</b>
	<b>ANEXO 2: CUADRO COMPARATIVO NORMATIVA PCGA E IFRS.....</b>	<b>76</b>

## RESUMEN

Chile comenzó con el proceso de adopción de las NIIF mediante etapas a partir del año 2009, estas normas contables tienen por objetivo homogenizar los estándares contables y a su vez la información financiera a revelar, facilitando las transacciones internacionales y la lectura de los estados financieros para distintos países. A raíz de este cambio surgen diferencias a la hora de aplicar un enfoque sustantivo o de cumplimiento cuando se auditan los rubros de los estados financieros, un ejemplo de esto es lo que sucede con los activos fijos en las empresas, sin la aplicación de las normas IFRS, las firmas auditoras cuando auditan este rubro lo enfrentaban de acuerdo a sus programas de trabajo, el enfoque a utilizar era el sustantivo, y temas relacionados con la vida útil y su valorización se revisan previamente, y no afectan el desarrollo de las pruebas posteriores., dichos programas de auditoría de algunas de las principales firmas auditoras en Chile no están actualizados o se encuentran en proceso de actualización a la normativa internacional

Con la adopción de las normas IFRS en Chile el rubro Propiedad Planta y Equipo ha sufrido considerable cambio en relación a su contabilización y presentación bajo PCGA, factores como la valorización inicial de un activo, valorización posterior (método del costo o valor razonables), depreciación, vida útil, deterioro de valor y bajas de activos y otros cambios que pudiesen ocurrir en la información a revelar en un periodo. El propósito del estudio fue analizar los cambios de auditoría que afecta a las firmas auditoras por la aplicación de la normativa internacional al rubro Propiedad planta y equipo, mediante la descripción de los procedimientos enfoques y objetivos de auditoría aplicados por las firmas auditoras, para lo cual se realizaron entrevistas, a raíz de lo cual se pudo identificar los cambios, mediante un cuadro comparativo, para luego explicar cuáles fueron estos. Para este estudio fue necesario ocupar una metodología de tipo cuantitativo de tipo descriptivo.

En esta investigación se comprobó que existieron cambios en el enfoque de trabajo del auditor externo con la implementación de la NIC 16, esto es porque se pasó de un enfoque de pruebas sustantivas a un enfoque de pruebas de detalles. Como consecuencia de lo anterior se produjo un cambio en los objetivos y procedimientos de auditoría a realizar para validar el rubro propiedad, planta y equipo cumpliendo con lo estipulado en la nueva normativa, por parte de los auditores que trabajan en las firmas de auditoría externas.

## MARCO TEÓRICO

### ANTECEDENTES GENERALES

El continuo proceso de globalización mundial que se ha visto el último tiempo, a raíz del desarrollo de nuevas tecnologías en el transporte y en las telecomunicaciones, el crecimiento de los mercados capitales y financieros ha afectado a los mercados de bienes y servicios, traspasando las fronteras de los países. Como la economía traspaso fronteras trajo como consecuencia que la contabilidad también lo hiciera, apareciendo usuarios de la información contable en distinto país en el cual se generó el hecho económico. Chile no ajeno al escenario mundial y en la búsqueda de transparencia y confiabilidad de la información ha tomado la decisión de adoptar las Normas Internacionales de contabilidad (IFRS) y así experimentar uno de los más relevantes cambios si es que no el más relevante de su historia en materia contable. Estas Normas son emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad o International Accounting Standard Board (IASB), organismo que tiene como misión desarrollar un conjunto de normas contables de carácter mundial que sean de alta calidad, comprensibles y de obligado cumplimiento, que exijan información comparable y transparente en los estados financieros, con el fin de ayudar a los usuarios a tomar decisiones económicas oportunas

En 2006, la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS) emitió un oficio N° 368 donde estableció las fechas definitivas de transición y adopción hacia las normas IFRS en Chile, estableciendo que en el año 2008 la compañía lleva dos contabilidades, una en PCGA (principios de contabilidad generalmente aprobados) chileno y la otra en IFRS y en el año 2009 la empresa utiliza de manera oficial las normas IFRS en sus resultados financieros. Pero a fines del 2008 la SVS en su oficio N° 485 estableció la flexibilización en la adopción de normas IFRS “Respecto aquellas empresas que opten por presentar sus estados financieros en forma comparativa con el ejercicio 2008, tendrán la opción de no presentar estados financieros trimestrales bajo IFRS durante el 2009, debiendo efectuar la primera presentación de éstos al 31 de diciembre de 2009. En consideración a lo anterior, deberán mantener la presentación de estados financieros bajo norma local; o bien, para aquella entidades que opten por presentar sus estados financieros en la modalidad pro forma, tendrán la opción de no presentar los informes pro forma financieros trimestrales durante el 2009, debiendo presentar estados financieros pro forma bajo IFRS al 31 de diciembre de 2009. En consideración a lo anterior, deberán mantener la presentación de sus estados

financieros bajo normas locales durante todo el ejercicio 2009”; Circular N° 485; SVS; 2008. En la actualidad las empresas que reportan a la SVS presentan sus Estados Financieros en modalidad FULL IFRS, para las empresas no reguladas o que no los hicieron antes en forma voluntaria el 2013 fue el primer año de aplicación de las nuevas Normas Internacionales de Información Financiera IFRS. A principios del 2014 y” según datos de RSM, cerca del 30% de las empresas no las está aplicando. Esto tiene como consecuencia que no cuentan con informes contables con bases vigentes y, además, puede tener incidencia cuando se opte por comprar en el extranjero, acceder a un crédito externo, buscar inversionistas o abrirse a bolsa, lo que requerirá de informes financieros que cuenten con esta norma” (Según emol.com; 2014).

La International Accounting Standard Board (IASB) producto de la revisión del caso chileno ha optado por la implementación de las IFRS PYME hasta el año 2015 extendiendo el calendario de adopción de las normas IFRS. Además en el año 2015 se comenzara con la implementación en el sector público de las NIC SP.

Todo este cambio en la contabilidad trajo consecuencias que el trabajo realizado por el auditor financiero externo se viera afectado y que las firmas de auditoría modificaran sus manuales y procedimientos en cuanto al enfoque a utilizar, con la finalidad de poder cubrir los nuevos objetivos de auditoría de los distintos rubros de los estados financieros.

Uno de los rubros que sufrió mayores cambios con dicha adopción es Propiedad planta y equipo, a continuación en el Cuadro N°1 se detallan los cambios en relación al rubro bajo PCGA Boletín Técnico N°33 e IFRS Norma Internacional de Contabilidad N° 16, dispuesto por la Ernest & Young, en el año 2007.

**Cuadro N° 1 “Cuadro comparativo entre BT N° 33 y NIC N°16”**

<b>NORMATIVA NACIONAL BT N° 33</b>	<b>NORMATIVA INTERNACIONAL NIC N° 16</b>
Los activos fijos deben incluir todos los costos incurridos para adquisición o construcción hasta que entran en funcionamiento ya sean de transporte, Instalación y otros.	Estos deben ser registrados y mantenidos a costo de adquisición o construcción, incluidos los derechos de importación e impuestos no recuperables respecto de la compra, y deben presentarse rebajados de su la depreciación

<b>NORMATIVA NACIONAL BT N° 33</b>	<b>NORMATIVA INTERNACIONAL NIC N° 16</b>
	Acumulada. Pueden ser valorados según su valor justo.
Los bienes inmuebles, ya sea el costo del terreno y costo construcción se registran separados. Al demoler, el costo de Construcción y gastos de demolición se agregan al valor del terreno y se deduce los montos por venta de escombros y otros.	Un activo debe ser reconocido como parte del rubro cuando es probable que éste provea a la empresa beneficios económicos futuros y cuando su costo pueda ser cuantificado confiablemente.
Las adiciones y mejoras con objeto de extender la vida útil del bien o mejorar su capacidad productiva en forma significativa, deben ser contabilizadas en el activo fijo.	Las mejoras en activo fijo se suman a su valor en libro cuando es probable que se generen beneficios económicos futuros en exceso de los ya obtenidos.
Los activos se deprecian y corrigen monetariamente en el periodo contable.	Los activos fijos se deprecian pero no se corrigen monetariamente.
La retasación técnica fue permitida por la SVS con las circulares N° 1.529, de 1979, N°1.571 de 1980 y N°550 de 1985. Pero actualmente no está permitido.	Bajo las normas internacionales la retasación técnica no está permitida.
Los métodos de depreciación son el lineal y el de unidades de producción.	Se agrega otro método de depreciación el cual es de saldo decreciente. Este método dará lugar a un cargo que irá disminuyendo a lo largo de la vida útil del activo.
No es necesario revisar el método de depreciación, la vida útil ni el valor residual.	En cambio según la normativa internacional, el método debe ser revisado anualmente, así como el valor residual y la vida útil.
Se permite provisionar las mantenciones mayores.	No se puede provisionar las mantenciones mayores, se pueden capitalizar sus gastos y

<b>NORMATIVA NACIONAL BT N° 33</b>	<b>NORMATIVA INTERNACIONAL NIC N° 16</b>
	posteriormente depreciarlos hasta la próxima mantención mayor.
Las ventas de activos fijos se registran en la cuenta "Otros ingresos fuera de la explotación"	No se reconoce el criterio de ingresos o egresos no operacionales, por lo cual, el ingreso por la venta es considerado ingreso operacional.
Los activos adquiridos mediante leasing financiero se incluyen en la cuenta activos en leasing.	Generalmente los activos adquiridos mediante leasing financiero deberían ser presentados en los mismos rubros que los adquiridos en forma normal.

***Fuente: Ernest & Young, Análisis y comparación con la normativa Chilena (IFRS Handbook, 2007)***

Algo similar al cambio que ocurría en los principios de contabilidad pasaba en el campo de la auditoría de estados financieros cuyas normas denominadas Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAs) en Chile, han seguido en paralelo el proceso de convergencia que se está experimentando entre las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) y las Normas de Auditoría utilizadas en Estados Unidos de Norteamérica (US GAAS). En Chile, históricamente, las NAGAs han seguido a estas últimas, toda vez que resultaban más completas y detalladas que las internacionales.

El Colegio de contadores, a través de su comisión de auditoría, siguiendo los lineamientos establecidos en el proceso de armonización global, ha emitido un nuevo cuerpo normativo contenido en la Norma de Auditoría Generalmente aceptada N° 63 (NAGA63), cuya aplicación es obligatoria para todos los trabajos de auditoría de estados financieros cuyos ejercicios terminen el 31 de diciembre de 2012. (Asociación de auditores externos de Chile; 2012)

A continuación en el Cuadro N° 2 se detallan, según PricewaterhouseCoopers en el año 2012, las diferencias entre la Norma de Auditoría Generalmente aceptada (NAGAs) y las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs):



**Cuadro N° 2: “Diferencias entre NAGAs y NIAs”**

<b>Normas de Auditorías Generalmente Aceptadas en Chile (NAGAs)</b>			<b>Normas Internacionales de Auditoría (NIAs)</b>		
<b>Serie o Sección</b>	<b>Nombre</b>	<b>Cantidad</b>	<b>Serie o Sección</b>	<b>Nombre</b>	<b>Cantidad</b>
100	General e Introducción	2	-		-
200	Principios Generales y Responsabilidades	8	200	Principios generales y responsabilidades	8
300 - 400	Evaluación de riesgos y respuesta a los riesgos evaluados	6	300 - 400	Establecimientos de riesgos y respuesta a riesgos establecidos	6
500	Evidencia de Auditoría	12	500	Evidencia de Auditoría	11
600	Utilizar el trabajo de otros	3	600	Utilizando el trabajo de otros	3
700	Conclusiones de Auditoría e Informes	7	700	Conclusiones de Auditoría e Informes	5
800	Consideraciones Especiales	4	800	Áreas especializadas	3
900	Consideraciones Especiales en Chile	4	900		
<b>Total Normas</b>		<b>46</b>	<b>Total Normas</b>		<b>36</b>

Las siguientes son las 10 NAGAs que no existen en las NIAs:

<b>Nº</b>	<b>Sección</b>	<b>Normas de Auditorías Generalmente Aceptadas en Chile (NAGAs)</b>
1	AU- 101	Prefacio de las Normas de Auditoría Generalmente aceptadas
2	AU- 102	Prólogo de Codificación de las Normas
3	AU- 585	Procedimientos omitidos después de la fecha de emisión del informe
4	AU-708	Uniformidad en los estados financieros

Nº	Sección	Normas de Auditorías Generalmente Aceptadas en Chile (NAGAs)
5	AU- 730	Información Suplementaria requerida
6	AU- 806	Acuerdos contractuales o requerimientos de organismos reguladores
7	AU- 905	Alertas que restringen el uso de comunicación escrita del auditor
8	AU- 910	Presentación y preparación de información generalmente aceptada, en otro país.
9	AU-915	Marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.
10	AU- 930	Revisión de Información Financiera Intermedia

**Fuente: PricewaterhouseCoopers; 2012**

Estos dos cambios en su conjunto produjeron diferencias respecto al enfoque de auditoría a utilizar es donde surgen diferencias a la hora de aplicar un enfoque sustantivo o de cumplimiento, cuando se auditaba el rubro propiedad planta y equipo, sin la aplicación de las normas IFRS, las firmas auditoras lo auditaban de acuerdo a sus programas de trabajo, el enfoque a utilizar era el sustantivo, y temas relacionados con la vida útil y su valorización se revisan previamente, y no afectan el desarrollo de las pruebas posteriores.

Con La adopción de la normativa IFRS factores como la valorización inicial de un activo, valorización posterior (método del costo o valor razonables), depreciación, vida útil, deterioro de valor y bajas de activos y otros cambios que pudiesen ocurrir en la información a revelar en un periodo, aspectos como estos provocan un cambio en el trabajo a realizar por el auditor externo y las pruebas de auditoría a realizar ya que se modifican los objetivos de auditoría para cubrir el rubro y en algunos casos debiendo solicitar ayuda de expertos para realizar dichas validaciones, todo estos trajo como consecuencia una modificación el enfoque de los auditores el cual pasa de Sustantivo a Cumplimiento y una modificación a los programas de trabajo que a la fecha se encuentran en constante desarrollo para adaptarse a los cambios originados con la adopción de la normativa IFRS.

## **1. DEFINICIONES**

Para un mejor entendimiento al tema de investigación, es necesario presentar algunas definiciones y conceptos relacionados al tema en estudio:

### **1.1. Auditoría de estados financieros**

El propósito de una auditoría, según el párrafo 4, Sección AU 200, del año 2013, es proporcionar a los usuarios de estados financieros una opinión del auditor respecto a si los estados financieros están presentados razonablemente, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con un marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, que aumenta el grado de confianza que pueden asignarle quienes serían los usuarios de los estados financieros a quienes éstos van dirigidos. Una auditoría efectuada de acuerdo con NIAs y con los requerimientos éticos pertinentes le permite al auditor formarse esta opinión.

### **1.2. Propiedad, planta y equipo**

Las propiedades, planta y equipo, según el párrafo 6, NIC 16, del año 2006, son 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.

## **2. AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS**

El propósito de una auditoría, según el párrafo 4, Sección AU 200, del año 2013, es proporcionar a los usuarios de estados financieros una opinión del auditor respecto a si los estados financieros están presentados razonablemente, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con un marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, que aumenta el grado de confianza que pueden asignarle quienes serían los usuarios de los estados financieros a quienes éstos van dirigidos. Una auditoría efectuada de acuerdo con NAGAs y con los requerimientos éticos pertinentes le permite al auditor formarse esta opinión.

Como la base para la opinión del auditor, según el párrafo 6, Sección AU 200, del año 2013, las NAGAs requieren que el auditor obtenga una seguridad razonable respecto de si los estados financieros tomados como un todo, están exentos de representaciones incorrectas significativas, ya sea debido a fraude o error. La seguridad razonable es de un nivel alto, pero no es de un nivel absoluto de seguridad. Esta seguridad razonable se obtiene cuando el auditor ha obtenido suficiente y apropiada evidencia de auditoría para reducir el riesgo de auditoría. La seguridad razonable no es de un nivel absoluto de seguridad debido a que existen limitaciones inherentes de una auditoría que resultan en que la mayor parte de la evidencia de auditoría, sobre la cual el auditor llega a conclusiones y basa la opinión del auditor, sea más bien persuasiva en vez de concluyente.

## **2.1. Objetivos**

Las NAGAs contienen tal como se señala en el párrafo 8; sección AU 200 del año 2013, objetivos, requerimientos y guías de aplicación y otro material explicativo diseñados para ayudar al auditor a obtener una seguridad razonable. Las NAGAs requieren que el auditor ejerza juicio profesional y mantenga escepticismo profesional durante la planificación y al efectuar la auditoría y, entre otros aspectos:

- a)** Identificar y evaluar los riesgos de representaciones incorrecta significativas, ya sea debido a fraude o error, basado en un entendimiento de la entidad y de su entorno, incluyendo el control interno de la entidad.
- b)** Obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría respecto a si existen representaciones incorrectas significativas, mediante el diseño y la implementación de respuestas apropiadas a los riesgos evaluados.
- c)** Formar una opinión sobre los estados financieros, o determinar que no se puede formar una opinión, basado en la evaluación de la evidencia de auditoría obtenida.

### **2.1.1. Objetivos generales del auditor**

Al efectuar una auditoría de estados financieros, los objetivos generales, según se dispone en el párrafo 12; sección AU 200 del año 2013, del auditor son:

- a)** Obtener una seguridad razonable respecto a si los estados financieros tomados como un todo están exentos de representaciones incorrectas significativas, ya sea debido a fraude o error, y así permitir al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros se presentan razonablemente, en todos los aspectos

significativos, de acuerdo con un marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.

- b)** informar sobre los estados financieros y comunicar según lo requieren las NAGAs de acuerdo a los hallazgos del auditor.

En todos los casos, según lo señala el párrafo 13; sección AU 200 del año 2013, en que no se puede obtener una seguridad razonable y es insuficiente en las circunstancias una opinión con salvedades en el informe del auditor para los propósitos de informar a quienes serían los usuarios de los estados financieros a quienes éstos van dirigidos, las NAGAs requieren que el auditor se abstenga de opinar o se retire del trabajo, cuando retirarse sea posible de acuerdo con la ley o regulación aplicable.

## **2.2. RESPONSABILIDAD PROFESIONAL DEL AUDITOR FRENTE AL TRABAJO DE AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS**

La ley de sociedades anónimas N° 18.046 (publicada en el diario oficial en octubre de 1981) y su reglamento respectivo, determinan los lineamientos, responsabilidades y requisitos que deben cumplir los auditores externos y las firmas auditoras.

El reglamento determinara los requisitos, derechos, obligaciones, funciones y demás atribuciones relativas a los auditores externos, los cuales podrán concurrir a las juntas generales de accionistas con derecho a voz, pero sin derecho a voto.

Los auditores externos responderán hasta la culpa leve por los perjuicios que causaren a los accionistas con ocasión de sus actuaciones, informes u omisiones. (Artículo N° 53; Ley 18.046 de sociedades Anónimas; 1981)

En el cumplimiento de sus funciones el auditor externo debe examinar la contabilidad, inventario, balance y otros estados financieros y expresar su opinión profesional e independiente sobre dichos documentos. Esta función implica entre otras:

- a)** Examinar con el máximo de diligencia si los diversos tipos de operaciones realizadas por la sociedad están reflejadas razonablemente en la contabilidad y estados financieros de esta.
- b)** Señalar a la dirección de la sociedad de las deficiencias que se detectan respecto a la adopción de prácticas contables, al mantenimiento de un sistema administrativo contable efectivo y a la creación y mantenimiento de un sistema de control interno adecuado.

- c)** Velar para que los estados financieros se preparen de acuerdo a los principios y normas contables generalmente aceptados y a las instrucciones dictadas por la Superintendencia en su caso.
- d)** Cuidar por revelar la posible existencia de fraudes y otras irregularidades que puedan afectar la presentación justa de la posición financiera o de los resultados operacionales (Artículo N°55; Reglamento Decreto Supremo N° 587 de sociedades Anónimas; 1982.)

A los Auditores Externos les corresponde Especialmente:

- a)** Emitir sus informes cumpliendo con las normas de auditoría de aceptación general y en caso de las sociedades anónimas abiertas con las instrucciones o normas que les imparta la superintendencia.
- b)** Utilizar técnicas y procedimientos de auditoría que garanticen que el examen que se realice de la contabilidad y estados financieros sea confiable y adecuado y proporcione elementos de juicios válidos y suficientes que sustenten el contenido del dictamen.
- c)** Mantener durante el periodo no inferior a 5 años, contados desde la fecha del respectivo dictamen, todos los antecedentes que le sirvieron de base para emitir su opinión. En las sociedades Anónimas abiertas estos antecedentes deberán ser Proporcionados a la Superintendencia cuando esta lo requiera.
- d)** Toda opinión, Certificación o dictamen, escrito o Verbal, debe ser veraz y expresado en forma clara, precisa, objetiva y completa (Artículo N°56; Reglamento Decreto Supremo N° 587 de sociedades Anónimas; 1982)

Los auditores externos entregarán su informe Escrito a la sociedad, a lo menos con quince días de anticipación a la fecha de celebración de la junta, a fin de que los accionistas puedan dentro de dicho plazo, imponerse del contenido del informe. (Artículo N°57; Reglamento Decreto Supremo N° 587 de sociedades Anónimas; 1982).

Los Inspectores de cuenta y los auditores Externos deberán Guardar Reserva respecto de la información de la sociedad, no difundida oficialmente al público, a que tenga acceso con ocasión del desempeño de sus funciones.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, es sin perjuicio de su obligación de informar a los accionistas sobre el cumplimiento de su cometido y de denunciar a las autoridades judiciales y administrativas competentes, los delitos y las irregularidades o anomalías que a su juicio existieran en la administración de la sociedad. (Artículo N°59; Reglamento Decreto Supremo N° 587 de sociedades Anónimas; 1982).

El auditor independiente asume Responsabilidades al Comprometerse explícita o implícitamente a efectuar su labor con el mayor celo y concentración posible, en utilizar toda su habilidad física y mental para cumplir con su objetivo, el cual es emitir un juicio u opinión sobre la preparación de los estados financieros bajo examen. Así el auditor podrá incurrir en el error de juicio u opinión, pero nunca en un error que entrañe culpabilidad.

Pero ninguna persona, con habilidad o sin ella, adquiere el compromiso de que la obra emprendida se ejecutará con éxito y sin falta de error, se asume la responsabilidad de actuar con buena fe o integridad y deberá responder a su empleador de su negligencia, mala fe o falta de honradez, pero no de ser responsable de pérdidas que se derivan de simples errores de juicios. (Artículo N°59; Reglamento Decreto Supremo N° 587 de sociedades Anónimas; 1982).

De los Textos anteriores se puede concluir que el reglamento de Sociedades Anónimas deja al auditor como supervisor, de los estados financieros y su preparación conforme a los principios y normas contables generalmente aceptados y a las instrucciones dictadas por la Superintendencia en su caso que tiene relación con descubrimientos de fraudes y situaciones irregulares que pueden afectar la presentación de la posición financiera y los resultados de la entidad.

Por su parte el colegio de contadores establece en las normas internacionales de contabilidad que el auditor debe dar una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros y su preparación conforme a los principios y normas contables generalmente aceptados.

## **2.3. NORMAS DE AUDITORÍA**

Son dictámenes específicos que, según el párrafo 1, Sección AU 150, del año 2013, miden la calidad de los procedimientos que aplica el auditor para conseguir su objetivo. Constituyen pautas mínimas de calidad acerca del auditor, su trabajo y su dictamen.

Las normas vigentes aprobadas y adoptadas por el colegio de contadores de Chile A.G son las siguientes.

### **2.3.1. Normas generales o personales**

La auditoría, según el párrafo 2, Sección AU 150, del año 2013, debe ser efectuada por una persona o personas que tengan el adecuado entrenamiento técnico y capacidad profesional como auditor.

En todos los asuntos relacionados con el trabajo encomendado, el o los auditores mantendrán una actitud mental independiente.

En la ejecución del examen y en la preparación del informe, el o los auditores mantendrán el debido cuidado profesional.

### **2.3.2. Normas relativas a la ejecución del trabajo**

El trabajo, según el párrafo 2, Sección AU 150, del año 2013, se planificará adecuadamente y se supervisará apropiadamente la labor de los integrantes del equipo de auditoría.

Deberá adquirir una comprensión suficiente de la estructura de control interno para planificar la auditoría y para determinar la naturaleza, oportunidad y extensión necesaria de las pruebas que deberán efectuarse.

Se obtendrá material de prueba suficiente y competente por medio de la inspección, observación, indagación y confirmación, para lograr una base razonable y así poder expresar una opinión sobre los estados financieros que se examinan.

### **2.3.3. Normas Relativas al Informe**

El informe, según el párrafo 2, Sección AU 150, del año 2013, indicara si los estados financieros han sido preparados de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.



El informe indicará aquellas situaciones en que dichos principios no se han seguido uniformemente en el período actual respecto al período anterior.

Las revelaciones informativas contenidas en los estados financieros deben considerarse como Razonablemente adecuadas, a menos que en el informe se indique lo contrario.

El informe expresará una opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto, o una aseveración en el sentido que no puede expresarse una opinión. Cuando no pueda expresarse una opinión sobre los estados financieros expresados en su conjunto, deben indicarse las razones que existen para ello. En todos los casos en que el nombre del auditor se encuentre relacionado con los estados financieros, el informe contendrá una indicación precisa y clara de la índole del trabajo del auditor, si hay alguna, y el grado de responsabilidad que está asumiendo.

Los elementos de importancia relativa y Riesgo de auditoría constituyen la base para la aplicación de todas las normas, especialmente las relativas a la ejecución del trabajo y al informe de auditoría

El concepto de importancia Relativa es inherente al trabajo del auditor independiente. Deben existir bases más firmes para sustentar la opinión del auditor independiente con respecto a todas aquellas partidas que son relativamente más importantes y en las que las posibilidades de error son mayores, que con respecto a aquellas en las que la posibilidad de error es remota.

El grado de riesgo involucrado tiene también un efecto importante en la naturaleza de la auditoría. El efecto del control interno en el alcance de una auditoría es un ejemplo de la influencia del mayor grado o menor de riesgo en los procedimientos de auditoría; en otras palabras, mientras más eficaz es el control interno, menor es el grado de riesgo.

#### **2.3.4. Circulares de auditoría**

Las Circulares de Auditoría, según los párrafos 5 y 6, Sección AU 150, del año 2013, son emitidas por la Comisión de Normas de Auditoría del Colegio de Contadores de Chile A.G. y no son Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. Las Circulares de Auditoría son guías e interpretaciones de asuntos o requerimientos de carácter nacional que no modifican

los fundamentos de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y en algunos casos, son interpretaciones de las normas para situaciones específicas. Las Circulares de Auditoría son obligatorias para los auditores.

El auditor debiera estar en conocimiento y considerar tanto las guías como las interpretaciones contenidas en las Circulares de Auditoría en el curso normal de su trabajo. Si el auditor no aplicara las Circulares de Auditoría, debiera estar preparado para explicar cómo ha dado cumplimiento a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

### **2.3.5. Otras normas, interpretaciones y publicaciones internacionales**

Según se dispone en los párrafos 7 y 8; sección AU 150 del año 2013, se consideran como otras normas, interpretaciones y publicaciones internacionales, entre otros a los siguientes:

- a) Normas e interpretaciones de auditoría emitidas internacionalmente por organismos y/o asociaciones de profesionales tales como el “International Federation of Accountants” (IFAC) y el “American Institute of Certified Public Accountants” (AICPA).
- b) Publicaciones emitidas internacionalmente en artículos de auditoría en revistas especializadas, programas educacionales para profesionales y otros materiales de instrucción, boletines, libros guía, programas de auditoría y “checklists”.

Otras normas, interpretaciones y publicaciones no mencionadas en este párrafo, no son normas autorizadas, aunque ellas pueden ayudar al entendimiento y aplicación por parte del auditor de las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Si un auditor aplica los procedimientos de auditoría basándose en otras normas, interpretaciones y publicaciones internacionales debiera satisfacerse que esto, a su juicio, sea pertinente y apropiado de acuerdo a las circunstancias.

### **2.4. PLANIFICACIÓN DE AUDITORÍA**

Planificar una auditoría, según el párrafo 6, Sección AU 300, del año 2013, implica establecer la estrategia general de la auditoría para el trabajo y desarrollar un plan de auditoría. Para lo cual debiera efectuar las siguientes actividades al inicio del trabajo de auditoría actual:

- a) Efectuar los procedimientos relacionados con la continuación de la relación con el cliente y con el trabajo de auditoría específico.
- b) Evaluar el cumplimiento de los requerimientos éticos pertinentes.
- c) Establecer un entendimiento de los términos del trabajo.

#### **2.4.1. Actividades de planificación**

El auditor, según los párrafos 7 y 8, Sección AU 300, del año 2013, debiera establecer una estrategia general de auditoría que establece el alcance, oportunidad y dirección de la auditoría y que guía el desarrollo del plan de auditoría.

Al establecer la estrategia general de auditoría, el auditor debiera:

- a) Identificar las características del trabajo que definen su alcance.
- b) Determinar los objetivos del informe del trabajo, de manera de planificar la oportunidad en que se efectuará la auditoría y la naturaleza de las comunicaciones requeridas.
- c) Considerar los factores que, a juicio profesional del auditor, son significativos en la dirección de los esfuerzos del equipo de trabajo.
- d) Considerar los resultados de las actividades preliminares del trabajo y, cuando fuere aplicable, respecto a si el conocimiento obtenido en otros trabajos efectuados para la entidad por el socio a cargo del trabajo, es pertinente.
- e) Establecer la naturaleza, oportunidad y alcance de los recursos necesarios para efectuar el trabajo.

Además el auditor debiera desarrollar un plan de auditoría que evalúe los riesgos de representaciones incorrectas significativas, ya sea debido a fraude o a error, a nivel de los estados financieros y de las afirmaciones pertinentes, mediante un entendimiento de la entidad y de su entorno, incluyendo el control interno de la entidad y de ese modo proporcionar una base para diseñar e implementar respuestas a los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas.

#### **✓ Entendimiento de la entidad y de su entorno.**

Como se señala en el párrafo 12; sección AU 315 del año 2013, El auditor debiera obtener un entendimiento de lo siguiente:

- a) Factores de la industria, regulatorios y otros factores externos, incluyendo el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.
- b) La naturaleza de la entidad, incluyendo:
  - i. Sus operaciones.
  - ii. Sus estructuras de propiedad y de Gobierno Corporativo;
  - iii. Los tipos de inversiones que la entidad está efectuando y las que planifica efectuar, incluyendo las inversiones en entidades que ha creado para lograr cometidos especiales.
  - iv. La manera en que la entidad está estructurada y cómo está-

✓ **El control interno de la entidad.**

El auditor debiera obtener un entendimiento del control interno y de los sistemas de Información (TI) pertinente a la auditoría. Aun cuando la mayoría de los controles pertinentes a la auditoría probablemente estén relacionados con el proceso de preparación y presentación de información financiera, no todos los controles relacionados con el proceso de preparación y presentación de información financiera son pertinentes para la auditoría. Es asunto de juicio profesional del auditor respecto a si un control individual o en conjunto con otros, es pertinente para la auditoría. Al obtener un entendimiento de los controles que son pertinentes para la auditoría, el auditor debiera evaluar el diseño de esos controles y determinar si han sido implementados, efectuando procedimientos en complemento a las indagaciones al personal de la entidad.

**2.4.2. Procedimientos de Auditoría en Respuesta a Riesgos Evaluados y Evaluar la Evidencia de Auditoría Obtenida.**

Obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría respecto a los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas mediante el diseño y la implementación de respuestas apropiadas a esos riesgos.

✓ **Pruebas de controles.**

Diseñado para evaluar la efectividad operacional de los controles para prevenir, o detectar y corregir, representaciones incorrectas significativas. Se realizarán pruebas de los

controles para obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría respecto a la efectividad operacional de los controles pertinentes cuando:

- a)** La evaluación del auditor de los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de la afirmación pertinente incluye una expectativa que los controles están operando con efectividad.
- b)** Los procedimientos sustantivos por si solos no pueden proporcionar suficiente y apropiada evidencia de auditoría a nivel de la afirmación pertinente.

Al diseñar y efectuar las pruebas de controles, el auditor debiera:

- a)** efectuar otros procedimientos de auditoría en combinación con indagaciones para obtener evidencia de auditoría respecto a la efectividad operacional de los controles incluyendo.
- b)** determinar si los controles a ser sometidos a prueba dependen de otros controles (controles indirectos) y, si así fuere, si es necesario obtener evidencia de auditoría respaldando la efectividad operacional de esos controles indirectos.

En relación a la oportunidad de las pruebas de controles el auditor debiera efectuar pruebas para el momento específico o durante el período en el cual el auditor tiene la intención de confiar en esos controles, está podría ser:

- a)** Utilización de la evidencia de auditoría obtenida durante un período intermedio, el auditor debiera:
  - i. Obtener evidencia de auditoría respecto a cambios significativos en esos controles con posterioridad al período intermedio.
  - ii. Determinar cuál es la evidencia adicional de auditoría a ser obtenida para el período restante.
- b)** Utilización de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores, el auditor debiera:
  - i. La efectividad de otros elementos de control interno, incluyendo el ambiente de control, el monitoreo de los controles por la entidad y el proceso de evaluación de riesgos de la entidad.
  - ii. Los riesgos que surgen por las características del control, incluyendo si el control es manual o automático.
  - iii. La efectividad de los controles generales de TI

- iv. La efectividad del control y su aplicación por la entidad, incluyendo la naturaleza y grado de desviación en la aplicación del control observado en auditorías anteriores y si han habido cambios en el personal que afectan significativamente la aplicación del control.
- v. Si la falta de un cambio en un control en particular representa un riesgo debido a las circunstancias cambiantes.
- vi. Los riesgos de representaciones incorrectas significativas y la medida de confianza en el control. (Sección AU 330)

✓ **Procedimientos sustantivos.**

Un procedimiento de auditoría, según el párrafo 4, Sección AU 330, del año 2013, diseñado para detectar representaciones incorrectas significativas a nivel de las afirmaciones relacionadas con cada clase de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones significativas, sin tomar en consideración los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas. Los procedimientos sustantivos comprenden pruebas de detalles (clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones) y a procedimientos analíticos sustantivos.

## **2.5. TÉCNICAS BÁSICAS DE AUDITORÍA**

De acuerdo a lo mencionado por Guillermo Cuellar (2003), las técnicas de auditorías son los recursos particulares de investigación, utilizados por el auditor para obtener los datos necesarios para corroborar la información que ha obtenido o le han suministrado. Son los métodos prácticos de investigación y prueba que el Contador Auditor utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional.

- a) Observación:** Se refiere a observar como el personal de la empresa cumple con algún procedimiento establecido por esta, ejemplo de esto es la observación de toma de Inventarios, otro ejemplo es observar que los procedimientos establecidos por la entidad se cumplen en las operaciones diarias de la empresa.
- b) Inspección:** Se refiere al examen físico de las partidas, bienes materiales, documentos, para comprobar la existencia de un activo o de alguna operación registrada en la contabilidad de la empresa.

- c) **Confirmación:** Esta consiste en obtener de un tercero una afirmación relacionada con los estados financieros. Es una de las técnicas y confiables que dispone el auditor para la realización de su trabajo.
- d) **Indagación:** consiste en efectuar preguntas y evaluar la lógica y razonabilidad de las respuestas que se obtienen.
- e) **Cálculos:** Consiste en la verificación matemática de los cálculos efectuados.
- f) **Análisis:** Se relaciona con el estudio crítico de situaciones o hechos que permitan llegar a una conclusión.

## 2.6. ENFOQUES DE AUDITORÍA

La auditoría no comienza con el examen de los documentos y transacciones contables individuales o en conjunto, se inicia con el análisis del negocio del cliente, su modelo de negocio, sus operaciones y el mercado en el cual la empresa se desenvuelve. Esto permite focalizar las auditorías en aquellos puntos del negocio que son más significativos y que afectan los estados financieros.

Además en todas las etapas del proceso de auditoría se deben aplicar los criterios, técnicas y procedimientos basados en el experiencia profesional y en el contexto del cliente, es por esto que no es una metodología rígida con procedimientos pre establecidos, sino que es un enfoque flexible que se puede estandarizar a un conjunto de empresas de un sector industrial determinado considerando además las características especiales de cada cliente.

Se entiende por enfoque de auditoría, la definición o elección de la clase de pruebas de auditoría que se aplicaran, sean estas analíticas, sustantivas o de cumplimiento, el enfoque junto con sus riesgos se determina antes de la realización de estas pruebas y deberán ser confirmados con posterioridad y podrán modificarse de acuerdo a los resultados que se vayan obteniendo.

## 3. ORIGEN DE LAS IFRS

La expansión de los mercados y el crecimiento que han tenido los procesos de inversión han generado la necesidad de armonizar la información de los estados financieros a revelar

por las entidades económicas, así de esta forma lograr una normalización de los sistemas contables.

Para lograr la normalización de la información de los sistemas contables se ha comenzado desde ya varios años un proceso de armonización contable de carácter irreversible, es por este motivo que se han desarrollado las normas de internacionales de información financiera NIIF o IFRS (por su sigla en inglés).

A raíz de lo anterior y con el fin de solucionar el problema de la armonización contable es que un gran número de países se encuentra analizando e implementando el cambio de sus normas contables locales a IFRS, lo que provocó un acuerdo de convergencia de las normas contables financiera de los Estados Unidos de Norteamérica, o US GAAP, a IFRS. El proyecto, en su primera etapa es de corto plazo, en la cual pretende eliminar las diferencias más significativas que surgieren a raíz de una nueva normativa contable transmitida, tanto por el IASB (International Accounting Standards Board) como por el FASB (Financial Accounting Standards Board) y posteriormente dar los pasos necesarios para la convergencia de la norma.

Las IFRS son establecidas por el IASB (International Accounting Standards Board), las cuales siguen un proceso de consulta internacional, con la participación de personas interesadas y organizaciones de todo el mundo, por otra parte para la elaboración de las normas cuenta con el apoyo de un consejo asesor externo, el Standards Advisory Council (SAC) y el International Financial Interpretations Committee (IFRIC) para ofrecer orientación en las divergencias que en la práctica se producen.

### **3.1. IASB (Junta de Normas Internacionales de Contabilidad)**

De acuerdo a lo mencionado por el Portal NIC-NIIF (2011), la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board) es un organismo independiente del sector privado que desarrolla y aprueba las Normas Internacionales de Información Financiera. El IASB funciona bajo la supervisión de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF). El IASB se constituyó en el año 2001 para sustituir al Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee).



Su objetivo, es desarrollar un conjunto de normas generales de contabilidad de alta calidad, transparencia y comparabilidad que ayude a los entes participantes del mercado mundial a la toma de decisiones, promover el uso y la aplicación rigurosa de dichas normas, y conseguir la convergencia entre las normas nacionales y las normas internacionales de contabilidad. En la actualidad se encarga de supervisar y financiar al IASB.

### **3.2. IASC (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad)**

De acuerdo a lo mencionado por el Portal NIC-NIIF (2011), la IASC es una organización independientemente que tiene su origen en 1973 y nace del acuerdo de los representantes de profesionales contables de varios países (Alemania, Australia, Estados Unidos, Francia, Holanda, Irlanda, Japón, México y Reino Unido) para la formulación de una serie de normas contables que pudieran ser aceptadas y aplicadas con generalidad en distintos países con la finalidad de favorecer la armonización de los datos y su comparabilidad.

Los objetivos del IASB son:

- a)** Desarrollar, buscando el interés público, un único conjunto de normas contables de carácter global que sean de alta calidad, comprensibles y de cumplimiento obligado, que requieran información de alta calidad, transparente y comparable en los estados financieros y en otros tipos de información financiera, para ayudar a los participantes en los mercados de capitales de todo el mundo, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas.
- b)** Promover el uso y la aplicación rigurosa de tales normas.
- c)** Cumplir con los objetivos asociados con (a) y (b), teniendo en cuenta, cuando sea necesario, las necesidades especiales de entidades pequeñas y medianas y de economías emergentes.
- d)** Llevar a la convergencia entre las normas contables nacionales y las Normas Internacionales de Contabilidad y las Normas Internacionales de Información Financiera, hacia soluciones de alta calidad.

### **3.3. SAC (Consejo Asesor de Normas)**

De acuerdo a lo mencionado por el Portal NIC-NIIF (2011), el SAC es un foro que está compuesto por unos 40 miembros de diferentes países del mundo, promueve la

participación de organizaciones y particulares, con interés en la información financiera internacional, teniendo diversos antecedentes, con el objetivo de:

- a) Asesorar al IASB sobre las prioridades de su trabajo.
- b) Informar al IASB sobre las implicaciones que pueden tener las normas propuestas para quienes formulan los estados financieros y sus usuarios.
- c) Cualquier otro asesoramiento al IASB o a los administradores del IASC.
- d) Este Consejo deberá ser consultado por el IASB en los principales proyectos y sus reuniones están abiertas al público.

### **3.4. IFRIC (Comisión de Interpretación de Normas Internacionales de Información)**

De acuerdo a lo mencionado por el Portal NIC-NIIF (2011), el IFRIC revisa, en forma oportuna dentro del contexto de las actuales Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y el marco conceptual de IASB, las situaciones de contabilidad que puedan probablemente recibir un tratamiento divergente o inadecuado en ausencia de una norma o de una orientación autorizada, con el objetivo a llegar a un consenso sobre el tratamiento contable adecuado.

En la elaboración de las interpretaciones, la IFRIC trabaja en estrecha colaboración con los comités nacionales similares.

El CINIIF-IFRIC se reúne aproximadamente cada seis semanas. Todas las decisiones técnicas se toman en las reuniones que están abiertos a la observación pública. El CINIIF –IFRIC se ocupa de asuntos de importancia bastante generalizados y no de situaciones que son motivo de preocupación a sólo una pequeña minoría de entidades. Las interpretaciones cubren a ambos:

- a) Asuntos de los reportes financieros recién identificados no expresamente tratados en las NIIFS-IFRSS; o
- b) Asuntos en las que las interpretaciones no son satisfactorias o no han sido desarrolladas, o parece probable desarrollar en ausencia de una orientación autorizada, con miras a llegar a un consenso sobre el tratamiento adecuado.

Las responsabilidades del IFRIC son:

- a) Interpretar la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS), y proporcionar información y orientación oportuna sobre la presentación de informes financieros que no se abordaron específicamente en las NIC o IFRS, en el

contexto del marco conceptual de IASB, y llevar a cabo otras tareas a petición de la Junta.

- b)** Publicar el Borrador de las Interpretaciones para comentarios del público y considerar las observaciones formuladas en un plazo razonable antes de la finalización de una interpretación.
- c)** Informar a la Junta y obtener la aprobación de la Junta para las interpretaciones finales.

### **3.5. MARCO CONCEPTUAL**

El marco conceptual, según el párrafo 1, Nic 1, del año 2006, establecer las bases para la presentación de los estados financieros con propósitos de información general, a fin de asegurar que los mismos sean comparables, tanto con los estados financieros de la misma entidad de ejercicios anteriores, como con los de otras entidades diferentes. Para alcanzar dicho objetivo, la Norma establece, en primer lugar, requisitos generales para la presentación de los estados financieros y, a continuación, ofrece directrices para determinar su estructura, a la vez que fija los requisitos mínimos sobre su contenido. Tanto el reconocimiento, como la valoración y la información a revelar sobre determinadas transacciones y otros eventos, se abordan en otras Normas e Interpretaciones.

#### **✓ Componentes de los estados financieros**

Un juego completo de estados financieros comprende:

- a)** un balance
- b)** un estado de resultados;
- c)** un estado de cambios en el patrimonio neto que muestre:
  - i. todos los cambios habidos en el patrimonio neto; o bien
  - ii. los cambios en el patrimonio neto distintos de los procedentes de las transacciones con los propietarios que actúan como tales;
- d)** un estado de flujo de efectivo.
- e)** Notas, comprendiendo un resumen de las políticas contables significativas y otras notas explicativas. (NIC N° 1; 2006; 8)

### ✓ **Elementos de los estados financieros**

Los estados financieros reflejan los efectos financieros de las transacciones y de otros hechos, agrupándolos en grandes categorías, de acuerdo con sus características económicas. Estas grandes categorías son denominadas los elementos de los estados financieros. Los elementos relacionados directamente con la medición de la situación financiera en el balance general son los activos, los pasivos y el patrimonio. Los elementos directamente relacionados con la medición del desempeño en el estado de resultados son los ingresos y los gastos.

El estado de flujos de efectivo generalmente refleja elementos del estado de resultados y cambios en los elementos del balance general. Por consiguiente, este Marco Conceptual no identifica ningún elemento que sea exclusivo para este último estado.

La presentación de los elementos precedentes, tanto en el balance general como en el estado de resultados, implica un proceso de sub-clasificación. Los activos y pasivos pueden ser clasificados según su naturaleza o de acuerdo con su función en la actividad empresarial, a fin de presentar la información de la forma más útil a los usuarios para los propósitos de toma de decisiones económicas. (Manual de consultas IFRS; Marco conceptual para la presentación de estados financieros; 2008)

#### • **Activos**

La principal características que tienen los activos es que se espera tener un beneficio económico futuro incorporados a un activo, estos pueden contribuir de forma directa como indirecta a los flujos de efectivos o a otros equivalentes que posea la empresa.

Los activos se emplean usualmente en actividades para producir bienes o servicios, los cuales están enfocados para satisfacer necesidades de los clientes produciéndose un intercambio entre el cliente y la empresa en el cual el primero recibe un beneficio y el segundo recibe un flujo por el bien o servicio otorgado.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo pueden llegar a la empresa por diferentes vías, como por ejemplo:

- a) Utilizado aisladamente, o en combinación con otros activos, en la producción de bienes y servicios a vender por la empresa.
- b) intercambiado por otros activos.
- c) utilizado para pagar un pasivo.

**d)** distribuido a los propietarios de la empresa.

(Manual de consultas IFRS; Marco conceptual para la presentación de estados financieros; 2008)

La realización de un determinado desembolso y la generación de un activo, de esta acción se puede concluir que se puedan obtener beneficios económicos, pero esta acción no es una prueba concluyente de que se esté en presencia de una partida que satisfaga la definición de activos. Asimismo la ausencia de un desembolso tampoco quiere decir que estemos en la ausencia de una partida que satisfaga la definición de activos. Un ejemplo de esto último son las partidas que han sido donadas a la empresa las cuales satisfacen la definición de activos.

- **Pasivos**

Obligación presente de la empresa, surgida a raíz de hechos pasados, al vencimiento de la cual y para pagarla, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente a través de un contrato de por medio como así también por actividades desarrolladas en forma habitual por la empresa. Dentro de estas obligaciones se pueden distinguir entre una obligación presente y un compromiso futuro.

La decisión de adquirir activos en el futuro no quiere decir que va a conllevar a la existencia de un pasivo. Normalmente, el pasivo surge solo cuando se ha percibido el activo o la empresa se ha comprometido mediante un acuerdo para adquirir un bien o servicio.

El pago de una obligación presente normalmente implica que la empresa entrega recursos que llevan recursos incorporados beneficios económicos para dar cumplimiento a los derechos a cobrar por la otra parte. El pago de un pasivo presente puede llevarse a cabo de varias maneras, por ejemplo a través de:

- a)** Pago de dinero.
- b)** Transferencia de otros activos.
- c)** Prestación de servicios.
- d)** Sustitución de ese pasivo por otra obligación.
- e)** Conversión del pasivo en Patrimonio.
- f)** Renuncia o pérdida de los derechos de cobrar por parte de los acreedores extingue al pasivo, peses a no ser una forma de pago.

Otro tipo de pasivos son las provisiones a las cuales a se le asigna un valor mediante una estimación realizada por la empresa.

- **Patrimonio**

Es la parte residual en los activos de la empresa una vez deducidos todos sus pasivos, puede sub-clasificarse para los efectos de presentación en el balance general con la finalidad de facilitar la información para la toma de decisiones de los estados financieros, en especial cuando indican restricciones a la capacidad de la empresa para distribuir o disponer en forma diferente su patrimonio. También sirve para distinguir los distintos derechos en relación al pago de dividendos o en el reembolso del patrimonio.

La existencia y el monto de las reservas de tipo legal, reglamentaria y tributaria, es una información que puede ser relevante para los usuarios de los estados financieros y para las decisiones que tome. La creación de estas reservas solo representa la distribución de utilidades retenidas, por lo que, no se crean con cargo a los resultados de la empresa.

La existencia y el monto de las reservas de tipo legal, reglamentaria y tributaria, es una información que puede ser relevante para las necesidades de toma de decisiones por parte de los usuarios. La creación de estas reservas solo representa la distribución de utilidades retenidas, por lo que, no se crean con cargo a los resultados de la empresa.

- **Resultado**

La utilidad neta comúnmente es utilizada como una unidad de medida que evalúa el desempeño de la actividad empresarial, o bien el retorno sobre la inversión o la utilidad por acción. Los ingresos y gastos son los elementos relacionados directamente con utilidad neta y los reconocimientos de estos dependen en parte de los conceptos de patrimonio y mantenimiento del patrimonio utilizado para la preparación de los estados financieros.

A continuación se definen los elementos denominados ingresos y gastos:

- a) Ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del período contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien, como disminuciones de las obligaciones que dan como resultado aumentos del Patrimonio y que no están relacionados con los aportes de capital efectuados por los propietarios.

- b) Gastos son las disminuciones en los beneficios económicos producidos a lo largo del período contable, en forma de egresos o disminuciones del valor de los activos, o bien, como surgimiento de obligaciones que dan como resultado disminuciones en el Patrimonio y que no están relacionados con las distribuciones de Patrimonio efectuadas a los propietarios. (Manual de consultas IFRS; Marco conceptual para la presentación de estados financieros; 2008)

Las definiciones anteriores se enfocan a identificar sus características esenciales, por lo cual no pretenden dar las condiciones a cumplir para que estos sean reconocidos en el estado de resultado.

Los ingresos y gastos pueden presentarse de diversas formas en el estado de resultado con el fin de suministrar una mayor información a los usuarios para la toma de decisiones económicas. Al realizar estas distinciones es necesario tener en cuenta la naturaleza de la empresa y de sus operaciones, ya que las operaciones que realiza una empresa son distintas a otras. A su vez estas partidas de ingresos y gastos pueden ser combinadas de diferentes formas, lo anterior da lugar a que se presenten diversas medidas del resultado, estas se van a diferenciar en cuanto a las partidas que incluyen.

- **Ingresos**

Dentro de esta definición se incluyen tanto los ingresos que surgen a partir de las actividades ordinarias realizadas por la empresa, como por ejemplo ventas, honorarios, interese, dividendos, regalías y arriendos. Por otro lado también la definición de ingreso incluye las ganancias, que podrían o no surgir a partir de las actividades ordinarias llevadas a cabo por la empresa.

Las ganancias suponen incrementos en los beneficios económicos, como tales no son diferentes en su naturaleza a los ingresos, por lo tanto, para la elaboración de este marco conceptual no se considerara que constituya un elemento diferente.

La definición de ingresos incluye también las ganancias no realizadas, como aquéllas que surgen por la revalorización de los valores negociables y aquellas resultantes de incrementos en el valor libros de activos a largo plazo. Al reconocer las ganancias en el estado 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. (Manual de consultas IFRS; Marco conceptual para la presentación de estados financieros; 2008)

- **Gastos**

Dentro de esta definición se incluyen tanto los gastos que se generan a partir de las actividades ordinarias de la empresa en las que se encuentran el costo de venta, las remuneraciones y la depreciación. Como también encontramos en esta definición las pérdidas que son otras partidas que aunque cumpliendo con la definición de gastos, podrían o no surgir de las actividades ordinarias de la empresa.

Las pérdidas constituyen disminuciones en los beneficios económicos, como tales no son diferentes en su naturaleza a cualquier otro gasto, por lo tanto, para la elaboración de este marco conceptual no se considerara que constituya un elemento diferente.

Entre las pérdidas se encuentran las que resultan de siniestros como aquellas pérdidas no realizadas. Al reconocerse las pérdidas en el estado 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.

- **Ajustes por mantenimiento del patrimonio**

La revaluación y la re expresión del valor de los activos y pasivos da lugar a aumentos y disminuciones en el patrimonio, a pesar de que estos últimos cumplan con las condiciones para definir ingresos y gastos estos no son incluidos en el estado de resultado, al utilizar ciertos conceptos de mantenimiento en el patrimonio

- ✓ **Reconocimiento de los elementos de los estados financieros**

El reconocimiento de los elementos de los estados financieros es el proceso por el cual se incorpora en el balance general o en el estado de resultado una partida que cumpla la definición del elemento correspondiente, cumpliendo los siguientes criterios para su reconocimiento:

- a) Sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue o salga de la empresa.
- b) La partida tiene un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.



Lo anterior implica la descripción de las partidas con palabras y por un monto monetario, como así la inclusión de los totales de las partidas en el balance general o del estado de resultado.

Al decidir si una partida cumple con estos criterios y como consecuencia califica para su reconocimiento en los estados financieros, es necesario tener en cuenta el criterio de importancia relativa. El papel de la importancia relativa es suministrar un umbral o punto de corte, más que ser una característica cualitativa primordial que la información debe tener para ser útil.

- **Probabilidad de obtener beneficios económicos futuros**

El concepto de probabilidad se refiere al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros llegarán o saldrán de la empresa. La medición del grado de incertidumbre correspondiente a los flujos económicos futuros se hace a partir de las evidencias que se tengan disponibles para la preparación de los estados financieros.

- **Fiabilidad en la medición**

La fiabilidad en la medición debe poseer un costo o valor que pueda ser medido de forma fiable, aunque en muchos casos estos deben estimarse, lo que no menoscaba su fiabilidad. No obstante cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en el balance general ni en el estado de resultado.

- **Reconocimiento de activos**

El reconocimiento de los activos en el balance general se efectúa cuando es probable que se tengan de estos beneficios económicos futuros para la empresa y además respecto a su costo o valor pueda ser medido con fiabilidad.

- **Reconocimiento pasivos**

El reconocimiento de los pasivos en el balance general se efectúa cuando es probable que una salida de recursos representativos de beneficios económicos resultara del pago de una obligación actual que puede ser medida fiablemente.

- **Reconocimiento de ingresos**

El reconocimiento de los ingresos en el estado de resultado se efectúa cuando se ha producido un incremento en los beneficios económicos futuros, relacionado directamente con el incremento en los activos o una disminución de los pasivos. Los ingresos reconocidos en el estado de resultado deben poder ser medidos en forma fiable, es decir el presente marco conceptual fija las restricciones para el reconocimiento de los ingresos que posean un grado de certidumbre suficiente.

- **Reconocimientos de gastos**

El reconocimiento de los gastos en el estado de resultado se efectúa cuando se ha producido una disminución en los beneficios económicos futuros, relacionado directamente con una disminución en los activos o un incremento de los pasivos y los gastos reconocidos en el estado de resultado deben ser medidos en forma fiable.

La correlación de gastos con ingresos, implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros, que surgen directa y/o conjuntamente de las mismas transacciones u otros hechos.

Cuando se espera que los beneficios económicos surjan a lo largo de varios períodos contables y la correlación con los ingresos asociados pueda determinarse únicamente de forma genérica o indirecta, los gastos se reconocen en el estado de resultados utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución. Los procedimientos, de distribución están diseñados a fin de que se reconozca el gasto en los períodos contables en que se consumen o expiran los beneficios económicos relacionados con estas partidas. (Manual de consultas IFRS; Marco conceptual para la presentación de estados financieros; 2008)

Se reconocen como gastos cuando el desembolso correspondiente no genera beneficios económicos futuros y cuando estos no cumplan o dejan de cumplir las condiciones para su reconocimiento como un activo en el balance. Además también será reconocido como un gasto en el estado de resultado cuando se incurra en un pasivo sin reconocer un activo correlacionado.

✓ **Medición de los elementos de los estados financieros**

La medición es el proceso por el cual se determinan los montos monetarios y se reconocen los elementos de los estados financieros para su inclusión en el balance general y en el estado de resultado.

Para ello es necesario seleccionar una base específica de medición con diferentes gastos y en distintas combinaciones entre ellas, las que incluye entre, entre otras, las siguientes:

- **Costo histórico**

Los activos se registran por el monto de efectivo o equivalentes de efectivo pagados, o por el valor justo del activo entregado a cambio en el momento de la adquisición. Los pasivos se registran por el valor del producto recibido a cambio de incurrir en la obligación o, en algunas circunstancias (por ejemplo, impuesto a la renta por pagar) por los montos de efectivo o equivalentes de efectivo que se espera pagar para extinguir la correspondiente obligación. (Manual de consultas IFRS; Marco conceptual para la presentación de estados financieros; 2008)

- **Costo corriente**

Los activos se llevan contablemente por el monto de efectivo, o equivalentes de efectivo, que debería pagarse si se adquiriese en la actualidad el mismo activo u otro de similares características. Los pasivos se registran al monto de efectivo o equivalente de efectivo que se requiere para liquidar la obligación al momento presente. (Manual de consultas IFRS; Marco conceptual para la presentación de estados financieros; 2008)

- **Valor realizable**

Los activos se registran contablemente por el monto de efectivo o equivalentes de efectivo que podrían ser obtenidos, en el momento presente, en la venta no forzada de los mismos. Los pasivos se registran a sus valores de liquidación, esto es, los montos sin descontar de efectivo o equivalentes de efectivo, que se espera pagar por las obligaciones en el curso normal de las operaciones. (Manual de consultas IFRS; Marco conceptual para la presentación de estados financieros; 2008)

- **Valor actual**

Los activos se registran contablemente al valor actual, descontando las futuras entradas netas de efectivo que se espera genere la partida en el curso normal de las operaciones. Los pasivos se registran por el valor actual, descontando las salidas netas de efectivo que se necesitarán para pagar las obligaciones, en el curso normal de las operaciones.

(Manual de consultas IFRS; Marco conceptual para la presentación de estados financieros; 2008)

✓ **Conceptos de patrimonio y mantenimiento del patrimonio**

A continuación se presentan las definiciones de patrimonio el mantenimiento del patrimonio y la determinación de la utilidad

• **Concepto de patrimonio**

El concepto de patrimonio considera el dinero invertido o el poder adquisitivo invertido, esto quiere decir los activos netos de la empresa. Por el contrario el concepto físico de patrimonio, como sería la capacidad operacional, se consideraría como la capacidad productiva que posee la empresa.

La selección de un apropiado concepto de Patrimonio por una empresa debe estar basada en las necesidades de los usuarios de sus estados financieros.

• **Concepto de mantenimiento del patrimonio y la determinación de la utilidad**

Los conceptos de patrimonio dan lugar al siguiente concepto de mantenimiento del patrimonio:

- a) Mantenimiento del patrimonio financiero:** Bajo este concepto se genera una utilidad solo si el monto financiero (o monetario) de los activos netos al final del período excede al monto financiero (o monetario) de los activos netos que la empresa posee al principio del mismo, después de excluir los aportes y/o distribuciones efectuadas a los propietarios durante el período. El mantenimiento del Patrimonio financiero puede ser medido en unidades monetarias nominales o en unidades de poder adquisitivo constante (corregidas monetariamente). (Manual de consultas IFRS; Marco conceptual para la presentación de estados financieros; 2008)

**b) Mantenimiento del patrimonio físico:** Bajo este concepto se genera una utilidad solo si la capacidad productiva en términos físicos (o capacidad operativa) de la empresa al final del período (o los recursos o fondos necesarios para lograr esa capacidad) exceden a la capacidad productiva en términos físicos que la empresa poseía al inicio del período, después de excluir los aportes de y/o distribuciones efectuadas a los propietarios durante el período. (Manual de consultas IFRS; Marco conceptual para la presentación de estados financieros; 2008)

#### **4. FIRMAS AUDITORAS**

En Chile se encuentran las principales firmas auditoras del mundo, las cuales compiten en el mercado con las firmas locales, la regulación de estas esta impartida por el colegio de contadores de Chile, quienes imparten las NAGAS y por la SVS a través de circulares e instructivos de carácter general.

Se entiende por auditoría el examen a base de pruebas, de los estados financieros de una empresa a una fecha determinada, con el objetivo de emitir una opinión acerca de la razonabilidad y presentación de la información con relación a los PCGA. El resultado de esto queda es el dictamen del auditor, en el cual debe declarar en un párrafo de opinión si los estados financieros presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de la entidad, los resultados de su operación y el flujo de efectivo, de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

##### **4.1. Regulación del auditor y del informe de auditoría**

La ley de Sociedades Anónimas (18.046) en su artículo 52, menciona que la:

*“junta ordinaria de accionistas de las sociedades anónimas abiertas deberán designar anualmente auditores externos independientes con el objetivo de examinar la contabilidad (...).”*

Por otra parte el reglamento de la ley (Decreto Supremo N°587) en su artículo 56 aporta que a los auditores les “corresponde especialmente emitir sus informes cumpliendo con las normas de auditoría de aceptación general y en el caso de las sociedades anónimas abiertas, con las instrucciones o normas que les imparta la Superintendencia”.

Las propias NAGAS señalan acerca del informe que: es el medio por el cual éste expresa su opinión o, si las circunstancias lo requieren, se abstiene de opinar. En cualquiera de estos casos, indicará si su auditoría ha sido efectuada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Estas normas requieren que declare si, en su opinión, los estados financieros se presentan de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y que identifique aquellas circunstancias en las que dichos principios no han sido uniformemente aplicados en la preparación de los estados financieros del período actual, en relación con los del período precedente.

## **5. PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO**

A continuación se presentan las principales características para el tratamiento de la propiedad planta y equipo de acuerdo a la NIC 16

### **5.1. Definición Propiedad Planta y Equipo**

Como se señala en el párrafo 6, NIC 16, del año 2006, son los activos tangibles que posee una empresa 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 período económico. Este periodo económico por regla general es de un año bajo el principio contable de “periodo contable”

### **5.2. Objetivo de la norma**

El objetivo de esta norma es establecer el tratamiento contable del activo fijo, y de esta forma lograr que los usuarios de los estados financieros puedan conocer la información referente al rubro propiedad planta y equipo que presenta la entidad, así como también los cambios que se produzcan en ellos. Para ello debemos tener presente la contabilización del activo fijo, la determinación de su valor libro y los cargos por depreciación y pérdidas por deterioro que deben reconocerse con relación a los mismos.

### **5.3. Principales definiciones de la NIC 16**

Los siguientes términos, según el párrafo 6, NIC 16, del año 2006, se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:

- a) **Importe en libros:** Es el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.
- b) **Costo:** Es el importe de efectivo o medios líquidos equivalentes al efectivo pagados, o el valor razonable de la contraprestación entregada, para comprar un activo en el momento de su adquisición o construcción o, cuando sea aplicable, el importe atribuido a ese activo cuando sea inicialmente reconocido de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF, por ejemplo, de la NIIF 2 Pagos basados en acciones.
- c) **Importe depreciable:** Es el costo de un activo, o el importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.
- d) **Depreciación:** Es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.
- e) **Valor específico para la entidad:** Es el valor presente de los flujos de efectivo que la entidad espera recibir por el uso continuado de un activo y por la disposición del mismo al término de su vida útil. En el caso de un pasivo, es el valor presente de los flujos de efectivo en que se espera incurrir para cancelarlo.
- f) **Valor razonable:** Es el importe por el cual podría ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.
- g) **La pérdida por deterioro:** Es la cantidad en que excede el importe en libros de un activo a su importe recuperable".
- h) **Importe recuperable:** Es el mayor entre el precio de venta neto de un activo y su valor en uso.
- i) **El valor residual de un activo:** Es el importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento, después de deducir los costos estimados por tal disposición, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.
- j) **Vida útil es:** El periodo durante el cual se espera utilizar el activo depreciable por parte de la entidad, o bien el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.

#### **5.4. Reconocimiento**

Para poder reconocer un elemento como propiedad planta y equipo es necesario que cumpla las siguientes características:

- a)** Sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo.
- b)** El costo del activo para la entidad puede ser valorizado con fiabilidad.

Además de los anteriores criterios la norma establece las siguientes consideraciones especiales para el reconocimiento de un elemento del activo fijo, estos son los siguientes:

- a)** Piezas y repuestos importantes o sólo relacionado con un activo fijo.
- b)** Maquinarias y piezas, con implicancias legales o medio ambientales.
- c)** Los costos de mantenimiento diario no se incluirán en el activo fijo.
- d)** Las inspecciones generales, cumplirán con reconocerse parte del activo fijo.

##### **5.4.1. Valor inicial de un activo**

- a)** Dentro del precio de adquisición estarán incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos que no sean recuperables que recaigan sobre la adquisición del activo, después de deducir cualquier descuento comercial o rebaja del precio que se hubiese efectuado.
- b)** También se incluirá en el precio de adquisición cualquier costo directamente relacionado con la ubicación o instalación del activo en un lugar determinado, teniendo como objetivo el correcto funcionamiento del bien adquirido.
- c)** La estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando constituyan obligaciones en las que incurra la entidad como consecuencia de utilizar el elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos a la producción de existencias durante tal periodo. Dicha estimación representa los costos futuros que se deberán provisionar y no es un valor respaldado con un documento.

La permuta para la adquisición de activos fijos debe ser medida por su valor razonable, con excepción que se cumpla lo siguiente:

- a)** La transacción de intercambio no tenga carácter de comercial.
- b)** No pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni del activo entregado. En esta situación su costo se valorará por el monto en libros del activo entregado.



#### **5.4.2. Valorización posterior al reconocimiento de un activo**

En la norma existen dos formas de valorización, las cuales aplicaran a todos los elementos que compongan una clase de activo fijo. Estas consisten en:

- a) Modelo del costo:** Consiste en el valor de adquisición al que se le disminuye la depreciación y monto acumulado de pérdida por deterioro.
- b) Modelo del valor razonable o el valor justo:** Valor justo consiste en el valor de mercado o aquella estimación basada en datos reales, a la cual se le disminuye la depreciación y monto acumulado de pérdida por deterioro.

#### **5.5. Depreciación**

La depreciación o amortización, deberá tener un sentido con un elemento del rubro propiedad planta y equipo o parte de este, eso significa que un activo puede ser separado por partes significativas y cada una depreciarse en forma separada.

##### **5.5.1. Consideraciones al contabilizar la depreciación**

- a)** El monto de la depreciación deberá contabilizarse en resultado, a excepción en los casos en que el costo de la depreciación sea parte de las existencias y cuando sean parte de un activo intangible.
- b)** El monto a depreciar de un activo se asignara de forma sistemática a lo largo de su vida útil.
- c)** El valor residual y la vida útil de los activos se revisaran a lo menos una vez al año, si las expectativas difieren de las estimaciones previstas, los cambios se contabilizaran como un cambio en la estimación contable.
- d)** Para efectuar el cálculo de la depreciación se deberá deducir el valor residual del activo. Si la depreciación supera el valor residual, este deberá ajustarse, si se cuenta con antecedentes o el valor depreciación será nulo.
- e)** La depreciación comenzara una vez que le activo esté disponible para su uso, se dejará de depreciar en el momento que se clasifique como mantenido para la venta y se produzca la baja del bien.

##### **5.5.2. Vida útil en Propiedad Planta y Equipo**

Para determinar la vida útil del activo fijo, se deben considerar cada uno de los siguientes factores:

- a) El uso deberá estimarse tomando en consideración la capacidad o el rendimiento físico que se espera obtener del activo.
- b) El desgaste natural que se produce en un activo fijo dependerá de distintos factores tanto operativos, como de mantenimiento.
- c) La obsolescencia técnica o comercial derivados de los cambios o mejoras en la producción, o bien de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo.
- d) Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de la caducidad de los contratos de servicios relacionados con el activo.

### 5.5.3. Métodos de depreciación

La utilización de distintos métodos será el reflejo de los beneficios económicos futuros que la empresa espera obtener de un determinado bien.

Los métodos de depreciación más utilizados son:

- a) **Método lineal:** Consiste en un cargo constante a lo largo de la vida útil del bien, siempre que su valor residual no cambie.
- b) **Método de la depreciación decreciente:** Consiste en un cargo que irá disminuyendo a lo largo de la vida útil del bien.
- c) **Método de las unidades de producción:** Consiste en un cargo basado en la utilización o producción esperada.

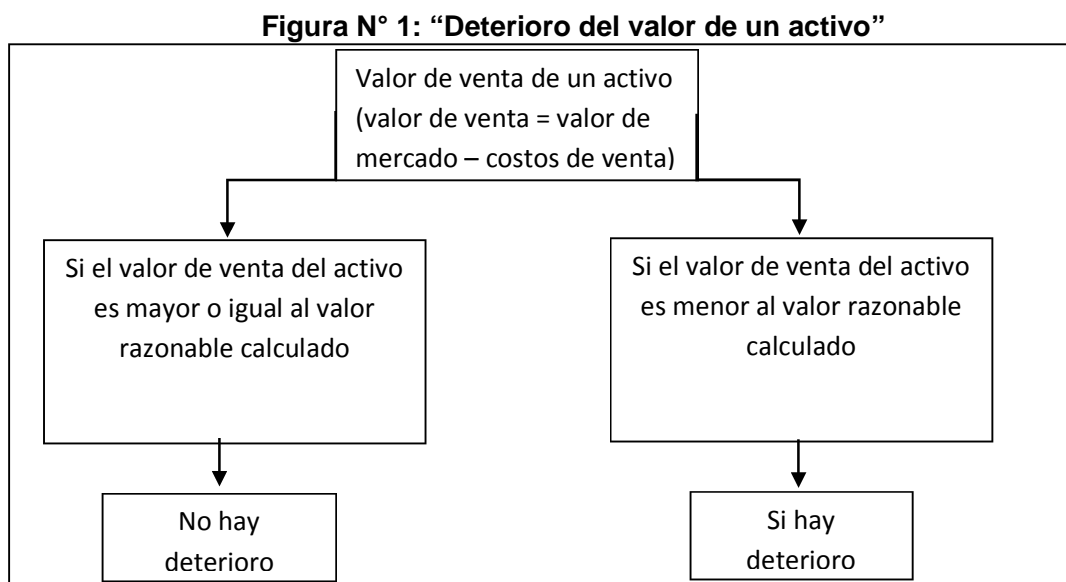
### 5.6. Deterioro de valor

La finalidad de la norma de acuerdo al deterioro de valor es establecer procedimientos a aplicar para asegurar los activos de una entidad están contabilizados por un monto que no sea superior a su monto recuperable.

El deterioro de valor es aplicable a los activos que se contabilicen según su valor revalorizado, dicho deterioro dependerá de los criterios aplicados para determinar el valor razonable, el cual se explica en la Figura N° 1:

- a) Si el valor razonable fuese el valor de mercado, la única diferencia entre el valor libro del activo y su valor razonable menos los costos de venta, son los costos incrementables que se derivan directamente de la enajenación, o disposiciones por otra vía.

- b) Si los costos de enajenación o disposiciones por otra vía son insignificantes, el importe recuperable del activo revalorizado será necesariamente próximo a o mayor que, su valor razonable menos los costos de venta, son los costos incrementables que se deriven directamente de la enajenación, o disposición por otra vía, del activo:
- i. Si los costos de enajenación o disposiciones por otra vía son insignificantes, el importe recuperable del activo revalorizado será necesariamente próximo a o mayor que, su valor revalorizado (valor realizado). En este caso, después de la aplicación de los criterios de la revalorización, es improbable que el activo revalorizado se haya deteriorado, y por tanto no es necesario estimar el importe recuperable.
  - ii. Si los costos de enajenación o disposiciones por otra vía no fuera insignificantes, el valor razonable menos los costos de venta del activo revalorizado será necesariamente inferior a su valor razonable. En consecuencia, se reconocerá el deterioro del valor del activo revalorizado, si su valor de uso es inferior a su valor revalorizado (valor realizado). En este caso, después de la aplicación de los criterios de la revalorización, la entidad aplicara esta norma para determinar si el activo ha sufrido o no un deterioro del valor de su valor. (Convergencia en Chile IFRS-NIIF activos fijos, intangibles valorización de activos; 2009)



**Fuente: Elaboración propia a partir de la información contenida en Convergencia en Chile IFRS-NIIF activos fijos, intangibles valorización de activos; 2009**

### **5.7. Bajas en Propiedad Planta y Equipo**

La NIIF 5 se dispone que:

- a)** Un elemento del activo fijo se dará de baja cuando sea enajenado o cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o por su enajenación.
- b)** La ganancia o pérdida surgida por la baja de un elemento del activo fijo deberá ser reconocida en el estado de resultado en el ejercicio correspondiente a la eliminación del elemento del activo fijo.

### **5.8. Información a revelar**

En relación al rubro propiedad planta y equipo los estados financieros tendrán que revelar la siguiente información:

- a)** Cual fue la base para determinar el valor de libros bruto.
- b)** Métodos de depreciación utilizados.
- c)** Cual fue la vida útil asignada o los porcentajes de depreciación utilizados.
- d)** El importe en libros bruto y la depreciación acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor), tanto al principio como al final de cada ejercicio.
- e)** La conciliación entre los valores en libros al principio y al final del ejercicio, mostrando:
  - i. Las adiciones.
  - ii. Los activos clasificados como mantenidos para la venta.
  - iii. Adquisiciones realizadas mediante combinación de negocio.
  - iv. Incrementos o disminuciones, realizadas de las revalorizaciones y las pérdidas por deterioro de valor reconocidas o reversadas directamente contra patrimonio.
  - v. Pérdidas por deterioro de valor reconocidas en el estado de resultado.
  - vi. Pérdidas por deterioro de valor reversadas en el estado de resultado.
  - vii. Las depreciaciones.
  - viii. Diferencias netas de cambio producidas en la traducción de estados financieros desde moneda funcional a una moneda de presentación diferente.
  - ix. Otros movimientos.

- f) La existencia y los montos correspondientes a las restricciones de titularidad, así como los activos fijos que están entregados en garantía del cumplimiento de obligaciones.
- g) Montos de los desembolsos reconocidos en el valor libro, de un activo fijo durante su construcción.
- h) Montos de los compromisos por la adquisición de activos fijos.
- i) Si no se ha revelado en forma independiente en la cuenta de resultado, el monto de las compensaciones de terceros que se incluyan en el resultado del ejercicio por elementos de los inmovilizados de material cuyo valor se hubiera deteriorado, se hubieran retirado.

Si los elementos del activo fijo se presentan a sus valores revalorizados, será necesario revelar la siguiente información:

- a) La fecha en la cual se produjo la revalorización.
- b) si dicha revalorización requirió de un tasador independiente.
- c) Los métodos y las hipótesis significativas aplicadas en la estimación del valor razonable de los elementos.
- d) En qué medida el valor razonable fue determinado de acuerdo a referencias observadas en el mercado, a recientes transacciones de mercado realizadas entre sujetos independientes o fue estimado utilizando otras técnicas de valorización.
- e) Para cada activo revalorizado el valor libro al que se habría reconocido se hubieran contabilizado de acuerdo al modelo del costo.
- f) Las reservas de revalorización, indicando los movimientos del ejercicio, así como cualquier restricción sobre la distribución de su saldo a los accionistas.

#### **5.9. Relaciones de la NIC 16 con Otras Normas**

Existen normas internacionales que tienen relación con la NIC N° 16, éstas establecen que ciertos elementos de propiedad planta y equipo deben tener un tratamiento diferente al exigido por esta norma, es por ello que a continuación se abordan las normas internacionales relacionadas, en el Cuadro N°3

**Cuadro N°3: “Relación NIC 16 con otras normas”**

<b>NIC/NIIF</b>	<b>Relación</b>
NIC 2 Existencias.	Capitalización de la depreciación del activo fijo.
NIC 17 Arrendamientos	Adquisición de activos fijos mediante leasing y en el caso de venta del activo mediante arriendo.
NIC 18 Ingresos Ordinarios	Venta de los activos fijos.
NIC 23 Costo de Financiamiento	Postura frente a la decisión de capitalizar o no un interés por préstamos adquiridos para la adquisición de un bien.
NIC 36 Deterioro de valor.de los activos	Cualquier deterioro que se presente en un activo fijo debe ser medido a través de los criterios de esta norma.
NIC 37 Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes.	Las provisiones tomadas por contingencias futuras, como por ejemplo la provisión por desmantelamiento.
NIC 40 Inversiones inmobiliarias.	La existencia de inmuebles utilizados para la obtención de ingresos directos y que sean para la ganancia de plusvalía. Por otra parte si el bien es destinado a uso propio debe ser tratado según la NIC 16 al igual que los inmuebles en construcción.
NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas.	Al finalizar la vida útil o por decisión de la gerencia un bien puede ser interrumpido de sus actividades o vendido.
NIIF 6 Exploración y evaluación de recursos mineros.	Los activos destinados a estas actividades por lo general luego de terminada su labor pasan a ser parte del activo fijo de la empresa.

**Fuente: Elaboración propia a partir de la información contenida en NIC N°16; 2006**

## **PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN**

En la actualidad con la implementación de las normas internacionales de contabilidad surgen diferencias a la hora de aplicar un enfoque sustantivo o de cumplimiento cuando se auditan los rubros de los estados financieros, un ejemplo de esto es lo que sucede con los activos fijos en las empresas, sin la aplicación de las normas IFRS, las firmas auditoras cuando auditan este rubro lo enfrentaban de acuerdo a sus programas de trabajo, el enfoque a utilizar era el sustantivo, y temas relacionados con la vida útil y su valorización se revisan previamente, y no afectan el desarrollo de las pruebas posteriores., dichos programas de auditoría de algunas de las principales firmas auditoras en Chile no están actualizados o se encuentran en proceso de actualización a la normativa internacional

Con la incorporación de las normas IFRS el rubro Propiedad planta y equipo, factores como la vida útil, consumida y posterior, su valorización, los importes en libros brutos y la depreciación acumulada, adiciones, disposiciones y otros cambios que pudiesen ocurrir en la información a revelar en un periodo, aspectos como estos provocan un cambio en las pruebas de auditoría modificando el enfoque de los auditores el cual pasa de Sustantivo a detalle.

La presente tesis busca analizar los cambios en los enfoques de auditoría, objetivos y procedimientos, que afectan a las firmas auditoras en Chile por la aplicación de las Normativa Internacional (IFRS-NIIF) en el rubro Propiedad planta y equipo a través de los procedimientos, enfoques y objetivos que se ven reflejados en la planificación de auditoría de las principales firmas auditoras del país. Un estudio que se realiza desde la aplicación full IFRS, es de decir desde Diciembre 2011 a Diciembre 2014.

## OBJETIVOS

### **Objetivo General:**

Analizar los cambios de auditoría que afecta a las firmas auditoras por la aplicación de la normativa internacional al rubro Propiedad planta y equipo.

### **Objetivos Específicos:**

1. Describir los procedimientos, enfoque y objetivos de auditoría aplicados por las firmas auditoras sobre el rubro propiedad planta y equipo antes y después de la entrada en vigencia de la normativa internacional, mediante la revisión de libros, documentos y encuesta se describieron los procedimientos, enfoques y objetivos utilizados bajo normativa PCGA e IFRS
2. Identificar los cambios en los procedimientos, enfoque y objetivos de auditoría aplicados por las principales firmas auditoras sobre el rubro propiedad, planta y equipos, mediante un cuadro comparativo realizado con los datos obtenidos en el del objetivo N°1
3. Explicar los cambios a los cuales se vieron enfrentadas las firmas de auditoría en el rubro propiedad planta y equipo con la adopción de las normas internacionales de contabilidad en las empresas que estas auditan, mediante los resultados obtenidos en los puntos anteriores y entrevistas con expertos.



## METODOLOGÍA

El presente proyecto de tesis está basado en una investigación de tipo cuantitativo de tipo descriptivo, el cual será desarrollado en etapas que a continuación se presentan detallando cada una de las actividades que se llevaran a cabo para la consecución de los objetivos planteados anteriormente.

### ETAPA 1: RECOPIACIÓN DE LA INFORMACIÓN

- Revisión de las Normas Internacionales de Información Financiera que tengan incidencia en la valoración, reconocimiento y presentación del rubro propiedad planta y equipo en los estados financieros, emitidas por el International Accounting Standards Board (IASB), 2001.
- Revisión de normativa nacional que tenga relación con el rubro de Propiedad Planta y Equipo, para esto se revisaran los Boletines Técnicos emitidos por el Colegio de contadores de Chile.
- Revisión de las distintas tesis existentes, en las cuales hayan trabajado o que tengan relación con el rubro Propiedad Planta y Equipo.
- Revisión de libros, revista, memorias y artículos que tengan incidencia en la valoración, reconocimiento y presentación de los rubros activos fijos en los estados financieros.
- Revisar la información publicada en la página web de la Superintendencia de Valores y Seguros (S.V.S.) toda la información relacionada a la regulación de las Firmas de Auditoría que prestan sus servicios en Chile.
- Revisión de entrevistas anteriores relacionadas con el tema de estudio.

## **ETAPA 2: SISTEMATIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN RECOPIADA**

- Ordenar la información seleccionada de acuerdo a su información y relevancia al tema de estudio, esto se logró a través de la realización de resúmenes y cuadros comparativos.
- Los criterios de orden de la información son los siguientes:
  - Normas de Auditoría Generalmente Aceptada.
  - Normativa internacional de contabilidad (NIC, NIF).
- Determinación de las personas que trabajen en firmas auditoras que van a ser estudiadas:
  - La investigación se centrará en las personas que trabajen en firmas auditoras vigentes a nivel nacional según la Superintendencia de Valores y seguros.
  - La Selección de las personas que trabajen en las firmas auditoras existentes en Chile que estén autorizadas por la Superintendencia de Valores y Seguro a emitir informes de auditoría independientes en Chile, se realizará mediante contactos personales de los cuales tengan más de dos años de experiencia, esto quiere decir que tengan la categoría de supervisor de auditoría.

## **ETAPA 3: ELABORACIÓN DE LA TÉCNICA DE RECOLECCIÓN DE DATOS**

- **Revisión de bibliografía:**
  - a) Para la recolección de la información respecto a los objetivos, procedimientos y enfoque de auditoría a utilizar bajo PCGA se revisarán libros y sitios web.
- **Encuesta:**
  - a) Esta tendrá la característica de ser abierta y mediante de esta se recolectarán los objetivos, procedimientos y enfoque de auditoría a utilizar bajo IFRS.
  - b) La encuesta se realizará al auditor financiero externo el cual trabaje en una firma auditora vigente según la SVS y posea una experiencia mayor a dos años. (Anexo 1)

- c) Mediante correo electrónico se enviara la encuesta a los auditores los cuales cumplan las condiciones anteriormente mencionadas.
- d) Se abordaran temas generales que nos permitan recopilar la información específicos en cuanto a procedimientos, objetivos y enfoque necesaria para nuestra investigación y nos permita obtener resultados para cubrir nuestros objetivos.
- e) El encuestado regresara la encuestas contestada con su nombre y cargo de la firma correspondiente

#### **ETAPA 4: ELABORACIÓN DEL CUADRO COMPARATIVO**

- Se consideraron los datos obtenidos por la revisión de la bibliografía para el caso de los objetivos, procedimientos y enfoque de auditoría a utilizar bajo PCGA y los datos obtenidos a partir de la encuesta realizada para identificar los objetivos, procedimientos y enfoque de auditoría a utilizar bajo IFRS.
- Sintetizar la información recopilada en el punto anterior
- El cuadro comparativo se dividirá en 3 segmentos los cuales serán enfoque, objetivos y procedimientos de auditoría a utilizar bajo PCGA e IFRS, en el cual se revisaran las diferencias y similitudes. (Anexo 2)

#### **ETAPA 6: ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS**

- Ordenar la información recopilada en la encuesta y la realización de un cuadro comparativo para la explicación de los cambios de enfoque, objetivos y procedimientos.
- Análisis de la información recopilada en la encuesta y cuadro comparativo, utilizando los criterios de enfoque, objetivos y procedimientos de auditoría.
- Redactar conclusiones e informe final de tesis de acuerdo a la normativa vigente, en la escuela de Auditoría de la Universidad de Valparaíso.

## **ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS**

### **Comentarios Generales**

Con la finalidad de recoger las experiencias del auditor financiero externo, que vio afectado su trabajo por los cambios producidos la adopción de la Normas de Información Financiera (NIF). Este trabajo se centra en cómo han cambiado los procedimientos, objetivos y enfoque de auditoría por la aplicación de la normativa internacional de contabilidad (NIC) N°16, para lo cual se realizó una encuesta a quienes llevasen más de dos años en una firma auditora esto es decir que posean ya la categoría de supervisor, la cual le da la experiencia necesaria para poder describir los procedimientos utilizados para auditar el rubro propiedad, planta y equipo, mencionar cual es el objetivo de dicho procedimiento o prueba de auditoría y decir cuál es el enfoque de auditoría que se utiliza.

Para la selección de las personas se realizó por contactos personales considerando a aquellas que trabajasen en las firmas de auditoría de mayor importancia en el mercado. Los resultados obtenidos de estas pruebas de estudio resultaron una base la cual se puede proyectar como válida como procedimientos para auditar el rubro propiedad, planta y equipo, los objetivos y enfoque a utilizar.

En cuanto a los procedimientos de auditoría para auditar en el rubro bajo normativa chilena, Boletín Técnico N° 33, antes de la entrada en vigencia de la normativa internacional de contabilidad (NIC) N°16, el trabajo a realizar se basa en una revisión bibliográfica exhaustiva de textos, revistas y sitios de internet en los cuales aportaran los antecedentes necesarios que aporten a la investigación en cuanto a procedimientos, objetivos y enfoque a utilizar.

Para el desarrollo de este trabajo de investigación a continuación se detallarán los resultados derivados de las encuestas y la información recopilada de la cual se realizará un cuadro comparativo en el anexo 2.

Descripción de los procedimientos, enfoque y objetivos de auditoría aplicados por las principales firmas auditoras sobre el rubro propiedad planta y equipo antes y después de la entrada en vigencia de la normativa internacional. La información fue recopilada mediante revisión de textos, revistas y sitios web. Para la revisión de los procedimientos, enfoque y objetivos bajo PCGA.

El enfoque utilizado bajo PCGA para auditar el rubro propiedad, planta y equipo era el sustantivo y sus objetivos eran los siguientes:

- Los inmuebles, la planta y el equipo registrado en las cuenta existentes y son propiedad de la compañía o los tiene bajo arrendamiento.
- Las adiciones y las ventas relacionadas con las cuentas son válidas, fueron debidamente autorizadas y se han registrado correctamente.
- No se han cargado gastos partidas importantes que debieron ser capitalizadas o viceversa.
- El costo u otra base de registro de los inmuebles, la planta y el equipo son adecuados.
- Se han aplicado métodos correctos de depreciación, en forma consistente con el año anterior, a todas las partidas de inmuebles, plantas y equipos que deban ser depreciados.
- Los inmuebles, planta y equipo comprometidos como garantías colaterales se han identificado y revelado, y se han hecho también todas las demás revelaciones necesarias.

Los procedimientos para auditar el rubro propiedad planta y equipo eran los siguientes:

1. **Evaluación del riesgo:** esta se puede determinar a través de recorridos informales de las instalaciones de la empresa o presenciar los recuentos físicos de inventarios de activo fijo.
2. **Examen de los saldos iniciales y las operaciones del año anterior:** Si es auditoría de primer año el auditor debe decidir hasta qué punto es necesario revisar

las cuentas antes del comienzo del año a ser auditado, esto es porque el auditor debe tener una base razonable para suponer que tanto los bienes como su depreciación se encuentran bajo los principios de contabilidad generalmente aceptados, si los estados financieros fueron auditados por otros auditores y estos emitieron su dictamen, la revisión de sus papeles de trabajo y los registros del cliente serán suficientes para obtener el conocimiento en cuanto a los principios contables, políticas y métodos empleados. Con todo esto el auditor podrá elaborar y obtener análisis que resuman los cambios anuales ocurridos en las cuentas de activo y depreciación y podrá examinar la evidencia de las adiciones y retiros de importancia. En particular se deben revisar partidas inusuales para ver si hubo revaluaciones o ajustes materiales.

- 3. Existencia y propiedad del activo:** Se debe indagar que los activos existan y sean realmente propiedad de la empresa. Si la manera de llevar los archivos es adecuada, esto es que contengan los contratos, escrituras y otra evidencia, podrá ser consultada. Si estos documentos no existiesen o están extraviados por su antigüedad se podrá pedir a la gerencia que obtenga de sus asesores jurídicos la evidencia correspondiente que acredite el activo.

Posterior a realizarla validación de la existencia del activo se realiza una revisión de los procedimientos que sigue la empresa y los registros detallados de los activos se compararan periódicamente con los activos físicos existentes y aplicar pruebas sustantivas a las adiciones, retiros y distribuciones seleccionadas durante el año. Si los registros detallados que lleva la empresa son adecuados y se ha evaluado y sometido a prueba de controles al existencia física y legal de los activos incluidos en los registros y esta es satisfactoria, la revisión sustantiva se podrá limitar a revisión de adiciones, retiros importante y distribuciones periódicas.

Si la empresa compara periódicamente los registros detallados con los activos físicos, pero los controles no han sido evaluados y sometidos a prueba, se deberá Revisar los procedimientos de la empresa para la inspección física y la comparación con los registros, estudiar la conveniencia de la observación de estos procedimientos y Revisar la medidas para investigar las discrepancias detectadas y para proponer los ajustes necesarios a los registros.

Al realizar este procedimiento se deberá determinar si la comparación de los registros con los activos lo llevara a cabo una persona independiente de la custodia

de los activos y no relacionada con la mantención de los registros, si los anterior fuese así se evaluara la conveniencia de realizar pruebas más amplias la comparación efectuada por el cliente.

Este procedimiento servirá a su vez para determinar si algún activo requiere algún ajuste por ya no estar en uso o en buen estado, además de determinar si en el listado detallado se incluyeron activos obsoletos o dañados y se llevan a un valor que exceda de su valor neto de realización. Si la empresa no realiza comparaciones del activo con los registros, se avaluara la conveniencia de realizar una revisión completa o parcial lo que dependerá de factores independientes como robos, pérdidas o destrucción. Si los activos son susceptibles a ser dañados, extraviados o robados se deberá determinar si el porcentaje de depreciación tiene en cuenta estos factores, de no ser así se evaluara la conveniencia de inspeccionar dichos activos y si su valor es de importancia relativa. Para probar la existencia y posesión de bienes raíces se procederá a inspeccionar las escrituras de la propiedad, pólizas de seguros asociadas a estos de todos o una parte de estos, además se revisaran las cuentas de pasivo a largo plazo en busca de indicios de que los activos han sido comprometidos con garantía colateral.

- 4. Adquisición de activos:** Si las pruebas de cumplimiento realizadas a las adiciones de activos son eficientes, las pruebas sustantivas se podrán realizar solo indagando el presupuesto de inversiones y revisar la documentación para buscar las adiciones importantes no abarcadas en las pruebas de cumplimientos. Si no se está conforme con la confiabilidad de los controles, se debe examinar datos que respalden las adiciones, buscando evidencia de la existencia física, aprobación, autorización y correcta clasificación en las cuentas. Se revisaran todas las adiciones o bien una pequeña cantidad de estas si estas representan un porcentaje importante del total que se supone que el resto carece de importancia. Por otra parte si las adiciones son numerosas se seleccionara una muestra de estas para sacar conclusiones del total.

Los cuadros de movimiento del activo donde se incluyan altas, bajas, disposiciones y depreciación, son adecuados para organizar las pruebas sustantivas, donde se podrá identificar los retiros con los cargos efectuados a las cuentas de provisión y las adiciones a dichas cuentas con el gasto por depreciación, agotamiento o amortización.

Las pruebas sustantivas a las adiciones incluyen examinar los convenios y certificados de los arquitectos, escrituras y facturas debidamente autorizadas, en el caso de la compra de bienes raíces el precio de compra se verificara mediante la comparación de los datos con el convenio de compra. Se examinaran las órdenes de trabajo y otra documentación de respaldo de los materiales y mano de obra. El porcentaje agregado por gastos directos debe ser revisado para asegurarse de que solo se asignaron al activo los costos directos correspondientes. Como procedimiento adicional para revisar las adiciones se procederá a revisar las actas de junta de accionistas y directorio para confirmar la autorización y adiciones importantes.

Se realizara una evaluación del nivel de las personas autorizadas a aprobar las adquisiciones de activos con el fin de que no se adquieran activos que no se necesiten.

- 5. Retiros de activos:** Los asientos en los cuales se registraron los retiros deben ser sometidos a pruebas por examen de la evidencia de la aprobación, la comparación del costo de adquisición con los registros correspondientes, calculando nuevamente la depreciación acumulada y las ganancias o perdida resultantes y mediante la evaluación de los costos de retiro y el valor de desecho recuperado para ver si son razonables.

Al igual que en las adquisiciones se deberá realizar una evaluación del nivel de las personas autorizadas a aprobar los retiros de activos con el fin de que no se adquieran activos que no se necesiten.

- 6. Clasificación de los desembolsos:** Si las pruebas de cumplimiento le proporcionan al auditor una evidencia de la eficacia de los controles de los procedimientos de clasificación de los desembolsos y los cargos la prueba se limita a solo revisar los cargos a las cuentas de mantención y reparaciones que sean significativos. Sin perjuicio de lo anterior, normalmente el auditor aplica pruebas sustantivas aunque sea de forma limitada incluso si los controles específicos son eficientes abarcando los siguientes puntos:

- a) Revisar las capitalizaciones, retiros y gastos asociados a reparaciones y mantenimiento y si estos son razonables en relación con los presupuestos y con el año anterior pidiendo explicaciones de las variaciones significativas.



b) Revisar la correcta distribución en las cuentas de todas las adiciones y retiros importantes ocurridos durante el año.

c) Respecto a los cargos por reparaciones y mantenciones estos serán sometidos a pruebas para ver si la clasificación en las cuentas es correcta.

Las empresas podrán cargar en forma rutinaria a gasto los costos de partidas de poco valor, en vez de capitalizarlos a fin de reducir el trabajo que implica llevar registros señalados activo. El auditor debe decidir si ya sumadas las partidas producirán un efecto importante en resultado.

**7. Valores de presentación:** Los valores de propiedad planta y equipo se presentarán al costo en el balance, el cual incluye todos los costos necesarios para que el activo quede listo para su uso previsto. El valor realizable de los activos por lo general no tiene un impacto significativo en balance pero si le importa al auditor el cual deberá considerar si se ha producido una disminución importante en el valor y evaluar las revelaciones complementarias.

Para la clasificación de arrendos como arrendos de operación o como arrendamientos de capital, se examinarán los registros de los activos arrendados, los convenios de arrendamiento y otros antecedentes y datos de los arrendamientos capitalizados durante el periodo para determinar si fueron clasificados y valorados correctamente.

Los activos depreciables se realizan en el transcurso de la operación cargando a resultado la depreciación del periodo de manera que una provisión para la disminución de valor solo podrá ser necesario si el ingreso futuro proveniente de activo no tiene probabilidad de igualar o exceder los cargos por depreciación en el transcurso de la vida útil restante del activo.

**8. Depreciación y valores de desecho:** Las pruebas sustantivas sobre la depreciación se debe comenzar por revisar y evaluar las políticas contables de la empresa, estas políticas deben ser documentadas pero también se pueden inferir de los cálculos de las hojas de trabajo de años anteriores y actuales. Los valores de depreciación, vida útil y desecho se pueden comparar con las que son de uso general por otras empresas similares del rubro. Se debe verificar los cálculos y el gasto por depreciación los cuales se pueden realizar mediante aproximaciones sobre una base general.

Se deberá evaluar si las vidas útiles son razonables y si los factores conocidos exigen que se reduzca o amplié la vida útil de ciertas categorías de activos de la planta, estos se puede lograr por la observación de las ganancias o pérdidas sobre el retiro. Las ganancias o pérdidas constantes podrían sugerir que las vidas útiles son demasiado largas o cortas, así como también si los valores de desecho son correctos. En el caso de los activos depreciados mediante el método compuesto se deberá revisar la relación de la cuenta de provisión y las cuentas de activos, considerando las altas y bajas como un factor de diferencia entre la comparación una tendencia significativamente ascendente o descendente en la razón entre una cuenta de provisión y la cuenta de activo correspondiente indicara si las vidas útiles son adecuadas.

El auditor a su vez deberá tener presente las condiciones del negocio las cuales podrían indicar la conveniencia de que el cliente revise sus estimaciones de vida útil restante para sus activos.

Si lo razonable del cálculo de los cargos por depreciación no se puede determinar por medio de aproximaciones sobre una base general para cada clase de activos se deberá poner a prueba los cálculos individuales y los saldos que aparecen en los mayores auxiliares, comparar los totales con las cuentas de control e investigar las diferencias que surjan al finalizar el año.

En cuanto para conocer los procedimientos, enfoques y objetivos bajo normativa IFRS se procedió a elaborar una encuesta (Anexo 1). En la cual se sintetizo la información obtenida de las encuestas. A continuación se detallara la información:

El enfoque a utilizar para auditar el rubro propiedad, planta y equipo bajo normativa IFRS son las pruebas de detalles, aunque cabe mencionar que en una encuesta se mencionó que ocupaba procedimientos sustantivos en auditoría pre balance para tener una mayor información de los saldos y movimientos del año a auditar en la revisión final en la cual ocupaba un enfoque de detalle.

En cuanto a los objetivos de auditoría se destacaron los siguientes:

- Comprender y evaluar las políticas aplicables a los activos, su presentación en los estados financieros y su control realizada sobre estas. Indagando con la gerencia y revisando la junta de directores y contratos firmados, determinado mediante esto el

control de su uso (vida útil), valor recuperable, tasación de los activos y disposiciones.

- Comprender y evaluar el control interno del rubro propiedad planta y equipo. Teniendo en cuenta los riesgos inherentes asociados al rubro.
- Obtener análisis detallado de los cambios en el rubro y conciliar los libros para verificar saldo.
- Probar la existencia física de los activos. Corroborando su estado y que estos sean de propiedad de la empresa.
- Determinar que las adiciones durante el período constituyan cargos debidamente capitalizables y representan propiedades físicas instaladas o construidas y si se han cargado a cuenta de gastos partidas importantes que debieron ser capitalizadas.
- Determinar su correcta valuación.
- Determinar que los gastos por concepto de depreciaciones acumuladas por valores significativos que correspondan a todos los retiros abandonos de activos fijos que no estén prestando servicios, hayan sido eliminados de la contabilidad.
- Evaluar la consistencia en el método de valuación y el cálculo de la depreciación.

Los procedimientos para auditar el rubro propiedad, planta y equipo bajo normativa IFRS se detallan a continuación:

- a)** Evaluar el cumplimiento, confiabilidad y suficiencia del control interno vigente, luego de estos, realizar una planilla llave, que es juntar todas las cuentas contables que totalizan el rubro propiedad, planta y equipo con la intención de cubrir la aseveración presentación y revelación.
- b)** Obtener una planilla de movimientos de P,P&E, para identificar las altas & bajas del periodo de manera de evaluar su significancia de acuerdo a los niveles de materialidad establecidos para la auditoría, en caso que sean materiales, se determina una muestra para validarla sustantivamente (verificando montos

registrados con documentación de respaldo, niveles de aprobación de compra, correcta activación verificando que cumpla con la definición de activo fijo señalados en la NIC 16) con esto cubrimos la aseveración Existencia, derechos & obligación, exactitud.

- c)** Comprender y evaluar la política contable aplicada para las P,P&E, en este procedimiento verificamos que la política contable se ajuste a la Normativa vigente, y que esta norma sea aplicable de forma uniforme en comparación al periodo anterior, con esto cubrimos la aseveración Valuación. Además de Examinar la documentación (escritura o título de propiedad) y la autorización que ampare la adquisiciones de esta clase de activo y determinar que se hayan registrado al costo de adquisición.
  
- d)** Inspección ocular de los componentes del rubro propiedad planta y equipo, esto es:
  - a. A partir de los saldos al inicio del ejercicio, seleccionar bienes a ser inspeccionados físicamente en ocasión del recuento físico de inventarios. Controlar su inclusión en los registros auxiliares de la entidad al cierre del ejercicio y que su vida útil restante resulte razonable en relación a sus condiciones y uso futuro estimado.
  - b. Realizar una selección de los bienes dados de alta en el ejercicio e inspeccionar la correspondiente documentación de respaldo de la compra (por ejemplo: factura; informe de recepción; escritura; boleto de compraventa) y del pago.
  - c. Comprobar mediante la toma de inventario si las bajas detectadas han sido ajustadas.
  
- e)** Al examinar la adquisiciones determinar si representan reposiciones y comprobar que los bienes sustituidos fueron dados de baja.
  
- f)** Revisión de la depreciación del ejercicio:
  - a. Indagar a la administración sobre las políticas contables aplicadas en materia de depreciación de PP&E, corroborando que hayan sido aplicadas uniformemente con respecto al ejercicio anterior.

- b. Determinar una expectativa de la depreciación del ejercicio, partiendo de la depreciación del ejercicio anterior, sumándole la depreciación de las altas del ejercicio, restándole la depreciación de las bajas y de aquellos bienes que dejan de depreciarse en el presente ejercicio. Comparar la expectativa con el cargo a resultados. Investigar y corroborar cualquier diferencia que sobrepase el umbral establecido.
  - c. Respecto de las amortizaciones del ejercicio, preparar un papel de trabajo de interés continuo ("carry forward") que permita comparar los montos absolutos y la participación relativa que las amortizaciones tienen en gastos de administración, comercialización y costo de bienes de cambio.
  - d. Determinar que no hayan ocurrido hechos durante el ejercicio que conduzcan a una reducción de la vida útil estimada de los activos fijos o, en el caso extremo, a su baja total (por ejemplo, cambios en la producción que conviertan algunos bienes en obsoletos).
- g)** Probar las vidas útiles, en este procedimiento determinamos una muestra de altas en caso que no sea primera auditoría y en caso de corresponder a primera auditoría la muestra abarca toda la población de activos reconocidos como P,P&E, de la cual validamos la estimación contable solicitando los información del proveedor (donde este señala la vida útil estimada del bien), en caso de no contar con esta información se debe realizar una análisis comparativos con los competidores contrastando las vidas útiles reconocidas por ellos versus el cliente, o bien recurrir a la información histórica aplicando un nivel de prudencia en la estimación. (cubrimos la valuación)
- h)** Probar el deterioro de los activos, las sociedades que están bajo la normativa internacional, deben realizar al menos una vez al año un test de deterioro, en este procedimiento para validar dicho test se utilizan expertos de la firma. (cubrimos la valuación)
- i)** Probar la tasación de activos, al igual que el punto anterior se utilizan expertos de la firma para validar dicha información. (cubrimos la valuación)
- j)** Análisis del valor recuperable:

- a. Mantener discusiones con la gerencia sobre los factores identificados en el ejercicio que podrían ser indicios de un potencial deterioro de partidas de PP&E. Verificar que la gerencia haya considerado los siguientes factores, eventos o cambios en las circunstancias:
  - i. Una disminución significativa en el precio de mercado del activo (o grupo de activos) a largo plazo.
  - ii. Un cambio significativo adverso en la extensión o forma en que se usa un activo o en su condición física.
  - iii. Un cambio significativo adverso en los factores legales o en el clima de negocios que puede afectar el valor de un activo (o grupo de activos) a largo plazo, incluyendo una acción adversa o una evaluación por un ente regulador.
  - iv. Una acumulación de costos significativamente en exceso del monto originalmente esperado para la adquisición o construcción de un activo (grupo de activos) a largo plazo.
  - v. Una pérdida operativa o de flujos de fondos del ejercicio en curso combinada con una historia de pérdidas operativas o de flujos de fondos, o una proyección o pronóstico que demuestre las pérdidas continuas asociadas con el uso de activos (o grupo de activos) a largo plazo. Una expectativa actual de que probablemente un activo (o grupo de activos) a largo plazo será vendido o de cualquier forma retirado antes de que termine su vida útil estimada.
  
- b. Para aquellos activos (o grupos de activos) a largo plazo para los cuales están presentes los indicadores de deterioro, evaluar la metodología y asunciones de la gerencia utilizadas al estimar los flujos de fondos futuros usados para probar un activo (o grupo de activos) a largo plazo.
  - i. verificar que los flujos de fondos futuros estimados (no descontados y sin cargo de intereses) utilizados para evaluar la recuperabilidad de un activo (o grupo de activos) a largo plazo sólo incluye los flujos que están directamente asociados y que se espera que lleguen como un

resultado directo del uso y eventual retiro del activo (o grupo de activos).

- ii. Verificar que los flujos de fondos futuros estimados se basan en asunciones razonables y con soporte, considerando, entre otros factores, las asunciones usadas por la entidad al desarrollar otra información para períodos comparables, tales como presupuestos internos y proyecciones.
- iii. Verificar que la entidad haya considerado e incluido cursos de acción alternativos para recuperar el valor en libros del activo (o grupo de activos) a largo plazo al determinar el análisis final de flujos de fondos.
- iv. Verificar que la entidad haya considerado la probabilidad de posibles resultados si se ha usado un rango para estimar el monto de los flujos de fondos futuros (no descontados y sin cargo de intereses) asociados con el curso de acción probable.
- v. Verificar que la vida útil restante del grupo de activos fue utilizada al estimar los flujos de fondos futuros usados para probar la recuperabilidad de un activo (o grupo de activos) a largo plazo. Constatar que la vida útil restante de un grupo de activos se base en la vida útil restante del activo primario del grupo.

**k)** Por las adiciones relacionadas a construcciones determine los siguiente:

- a. El costo de los materiales utilizados contra la documentación correspondiente.
- b. El costo de la mano de obra contra las nóminas respectivas.
- c. Los gastos indirectos de la obra, observando que estos se refieran al departamento de ingeniería, construcción o algún otro departamento que intervenga en una o varias obras.
- d. La adecuada capitalización de intereses durante el período de construcción, si la obra ha sido financiada con préstamos
- e. En caso de existir presupuesto comprobar que la adición haya estado contemplada en el mismo, verificando las variaciones significativas en cuanto al costo de adquisición, así como obtener las explicaciones

necesarias sobre adquisiciones no contempladas en el presupuesto y que aparente adiciones innecesarias.

- f. Examine la cuenta de gastos de reparación y mantenimiento y observe si existen partidas que pueden ser capitalizables.
  
- l)** Comprobar que la utilidad o pérdida resultante de ventas o retiro de activos haya sido correctamente registrada al igual que se haya cancelado la depreciación acumulada correspondiente.
  
- m)** Examinar la autorización de las bajas o retiro más importantes. Y la documentación de respaldo.
  
- n)** En las ventas de la propiedad, planta y equipo verificar las disposiciones legales pertinentes.

De los datos obtenidos de la bibliografía y la encuesta realizada se procederá a realizar en cuadro comparativo entre normativa PCGA e IFRS y así poder Identificar los cambios en los procedimientos, enfoque y objetivos de auditoría aplicados por las principales firmas auditoras sobre el rubro propiedad, planta y equipos (Anexo 2)

Con la información recopilada en el objetivo N° 1 y sintetizada en el objetivo N° 2 se procederá a explicar los cambios a los cuales se vieron enfrentadas las firmas de auditoría en el rubro propiedad planta y equipo con la adopción de las normas internacionales de contabilidad en las empresas que estas auditan.

En cuanto al enfoque de auditoría a utilizar pasa de realizarse pruebas sustantivas a pruebas de detalle. Las primeras son un complemento de las pruebas a los controles y el grado de satisfacción según nuestro criterio definirán el grado de alcance de las pruebas sustantivas. Están enfocadas en que el auditor pueda dar una opinión sobre la integridad, razonabilidad y validez de los datos producidos por el sistema contable de la empresa auditada corroborando la exactitud monetaria de las cantidades reflejadas.

En cuanto a las pruebas de detalle refiere a los procedimientos que realiza el auditor con el fin de obtener mayor evidencia de la proporcionada por las pruebas a los controles y los procedimientos analíticos sustantivos. No es necesario obtener el detalle del 100% de las



partidas por lo cual el auditor deberá recurrir a su juicio profesional como auditor o realizar un muestreo de auditoría. El juicio del auditor podrá enfocarse en revisar el 100% de las partidas, identificar un número significativo de partidas y el resto realizar muestreo aleatorio o considerar partidas específicas que de acuerdo al conocimiento del negocio, le pueden dar indicios de la existencia de errores e irregularidades significativos.

Por lo mencionado anteriormente podemos decir que la auditoría bajo PCGA procedimientos sustantivos y la auditoría bajo IFRS pruebas de detalle tiene similitudes y diferencias. Ambas ocupan las pruebas a los controles internos de la entidad para dar una base razonable para la auditoría y como diferencia podemos mencionar que bajo IFRS no importando el grado de satisfacción de las pruebas de controles se realizarán pruebas de auditoría que están enfocadas a obtener un mayor grado de documentación de respaldo a diferencia de la auditoría bajo PCGA la cual está enfocada en realizar una corroboración de saldos y monetaria a los rubros. Entre las pruebas de detalle más comunes para el rubro propiedad planta y equipo podemos encontrar:

- a)** Política de reconocimiento de un activo fijo.
- b)** Existencia del activo fijo y su uso.
- c)** Estimaciones razonables del activo fijo (depreciación, vida útil, disposiciones)
- d)** Facturas de adquisición y bajas.

En relación a los objetivos de auditoría bajo PCGA e IFRS podemos mencionar que ambos realizan un entendimiento del control de los activos fijos, inspección ocular y una revisión de políticas contables teniendo en cuenta revisar la existencia, propiedad, depreciaciones, vida útil y la correcta imputación del activo.

Los objetivos de auditoría bajo PCGA a diferencia de los objetivos de auditoría bajo IFRS están directamente relacionados a corroborar la exactitud de los cálculos, como que su cálculo sea el correcto. Mientras que si bien la auditoría bajo IFRS apunta a los mismos objetivos que bajo PCGA pero no se enfoca solamente que el cálculo matemático sea correcto, sino que también sea el adecuado por lo cual evalúa la consistencia de los métodos de valuación, depreciación y vidas útiles asignadas, esta última requiriendo el asesoramiento de expertos con que cuente la firma o el propio cliente.

Tenido en cuenta el enfoque y objetivos de auditoría a utilizar para el rubro propiedad, planta y equipo tanto para auditoría bajo PCGA como para IFRS se procederá a explicar los procedimientos para cada uno considerando las similitudes y diferencias que con las cuales se vieron enfrentadas las firmas de auditoría.

Ambos como procedimientos iniciales tienen preparar una cédula que contenga el resumen de la propiedad, plantas y equipo y su depreciación acumulada mostrando los saldos de inicio, adicional, retiros y saldos finales, evaluar el control interno, políticas contables e inspección de física de los activos.

Si bien en ambos se evalúan las altas, bajas y disposiciones de activo fijo para la auditoría de bajo IFRS se solicita información de respaldo de estas ya sea factura de venta para el caso de las disposiciones, factura de compra para las altas y niveles de autorización para las bajas de activos. Además de lo anterior revisar las escritura o título de propiedad y la autorización que ampare las adquisiciones de esta clase de activo y determinar que se hayan registrado al costo de adquisición.

Estas pueden ser probadas en un 100% o mediante muestras seleccionadas partidas significativas y el resto aleatoria mediante algún método el cual puede ser Excel o ACL, o bien podría ser el caso que a través del entendimiento del negocio el auditor a su criterio seleccione partidas.

Efectuar prueba global de la depreciación del período y comparar los valores registrados contabilidad contra Cálculos de la auditoría, aclarando las diferencias resultantes y ajustarla según el caso. Revisar que los métodos de valuación y depreciación hayan sido aplicados consistentemente.

A continuación se mostraran según los datos obtenidos en las encuestas realizadas y la experiencia de los encuestados los principales cambios en el trabajo de auditoría del auditor externo con la adopción de la normativa IFRS en el rubro propiedad planta y equipo:

“Se complicó un poco la validación de las vidas útiles económicas, ya que esto requiere normalmente la información de un perito relacionada con la propiedad, planta y equipo, antes esto era sencillo, ya que era cotejar las vidas útiles asignadas por el cliente con las indicadas por el Servicio de Impuestos Internos (SII), lo cual nunca fue lo más correcto, ya que siempre se habló en PCGA CL de vida útil económica, pero nunca se aplicó debidamente.”

“En los procesos de conversión a IFRS nos afectó considerablemente debido a que este ítem P, P y E generó las mayores variaciones por efectos de esta conversión, por un lado por el reverso de la corrección monetaria histórica y por otro lado si la entidad elegía como política contable la revalorización continua esto implicó el revisar el correcto registro de las reservas de revalorización dentro de los resultados integrales.”

“Los principales cambios que surgieron con la aplicación de NIC 16 fueron: La depreciación por descomposición, el deterioro de los activos según la NIC 36, los métodos de reconocimiento inicial y posterior de los activos inmovilizados.”

“La incorporación de las Normas Internacionales de Información Financieras a nuestra regulación contable afectará a todas las empresas que elaboran estados financieros bajo Principios Contables Generalmente Aceptados (PCGA). No obstante lo anterior, no todas las empresas se verán afectadas al mismo tiempo, algunas comenzarán en el año 2009, mientras otras lo harán durante el 2010 y el 2011. Previa a la aplicación por primera vez de las NIC/NIIF, las empresas deberían definir ciertas políticas contables que condicionarán, tanto los mecanismos de reconocimiento, valoración, registro como la propia exposición de información financiera. En este sentido, uno de los Rubros más afectados está representado por el activo fijo. Los administradores deberán definir en dos momentos la utilización del modelo de revalorización para los componentes del activo fijo. En primer lugar, al momento de realizar la transición a NIC/NIIF (confección del balance de apertura) y en segundo lugar, definir la política contable definitiva a utilizar en la valoración posterior de los elementos de activo fijo. Es así como la NIC 16 nos plantea dos opciones a un mismo nivel, esto es aplicar el modelo del costo o aplicar el modelo de revalorización en la valoración posterior a la inicial de los EAF pertenecientes a una misma clase. Para este último adiciona ciertas condiciones en su uso.

De elegir la administración el modelo de revalorización, debe configurar mecanismos de acceso a los valores razonables, principalmente explicados por valores de reposición o valores de tasación. La utilización de una u otra vía, más la definición de qué sucederá con la depreciación acumulada relacionada al EAF, configurarán los métodos de registro contable. “

## CONCLUSIONES

Conforme a la información recopilada a lo largo de esta investigación nos ha permitido analizar los cambios de auditoría que afecta a las firmas auditoras por la aplicación de la normativa internacional al rubro propiedad planta y equipo, el cual contribuye a un mejor entendimiento por parte del auditor al cómo abordar el rubro y las consideraciones que se deben tener presentes a diferencia de la revisión del rubro bajo procedimientos PCGA

Al respecto se puede mencionar que en principio y el principal cambio en el trabajo del auditor financiero externo en el rubro propiedad planta y equipo se produce en el cambio de enfoque de auditoría, el cual pasa de realizarse un enfoque sustantivos a un enfoque de pruebas de detalle, el cual está enfocado a obtener mayor evidencia de la proporcionada por las pruebas a los controles y los procedimientos analíticos sustantivos. Por lo anterior mente mencionado si bien existe un cambio de enfoque una buena auditoría siempre incluirá procedimientos sustantivos sobre el rubro auditado.

En consecuencia con el cambio de enfoque de auditoría de sustantivo en PCGA y detalle en IFRS se produce un cambio en los objetivos de auditoría y los procedimientos a realizar para validar el rubro propiedad planta y equipo. Respecto a los objetivos de auditoría estos están más enfocados a realizar un entendimiento del control interno de la empresa y de las políticas contables utilizadas por la empresa, determinar su correcta valuación y evaluar la consistencia en el método de valuación y el cálculo de la depreciación. En cuanto a los procedimientos de auditoría a realizar estos fueron los que sufrieron la mayor cantidad de cambio originados principalmente por la diferencias entre el boletín técnico N° 33 y las norma internacionales de contabilidad N° 16, en la cual hay que realizar evaluaciones de las vidas útiles asignada con asesoramiento externo, probar el deterioro de los activos, la tasación y análisis del valor recuperables. Además de estos procedimientos que no se tenían bajo normativa PCGA se vio modificada la revisión de la depreciación del ejercicio. Incluyéndose bajo normativa internacional la depreciación por componente por lo cual ya no es tan simple como depreciar por la vida útil del bien, sino que ahora hay que realizar indagaciones con la administración o responsable del bien el cual nos tendrá que indicar si se ha realizado alguna mantención mayor y si ese componente se depreciara por separado a la maquinaria en uso.

Por lo anteriormente mencionado se puede concluir que la adopción de la normativa internacional en el rubro propiedad planta y equipo trajo como consecuencia un cambio de enfoque de auditoria para afrontar el rubro, el cual modifico los objetivos y procedimiento de acuerdo a la NIC 16, Este último trajo como consecuencia para el auditor financiero externo realizar procedimientos de evaluación de procedimientos y políticas contables y una mayor cantidad de documentación de respaldo para validar el rubro.

Aunque si bien siempre una revisión sustantiva nos ayudara a conocer los movimiento y de que se compone el saldo del rubro con la adopción de la normativa IFRS y el cambio de enfoque a detalle nos obliga a realizar una mayor cantidad de pruebas para garantizar una seguridad razonable de que el rubro y su saldo este presentado de manera correcta al cierre del ejercicio contable

...

## BIBLIOGRAFIA

### Libros:

- Marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros / Fernando A. Torres Cárdenas.
- Convergencia de las IFRS - NIIF en Chile : activos fijos, intangibles, valorización de activos / Humberto A. Borges Quintanilla.
- Libro auditoría III / Profesor Juan Araya
- Auditoría un Enfoque Integral – Sexta Edición / Alvina Arens
- Auditoría Montgomery / Defliese, Jeanicke, Sullivan, Gnospelius

### Tesis:

- Carreño, K. Constenla, M. (2009). *El reconocimiento del deterioro del valor del activo fijo, propiedades, plantas y equipos, en la primera adopción de la norma internacional, en empresas que apliquen full IFRS a junio 2009*. Tesis para optar al título de contador público auditor y al grado de licenciado en sistema de información financiera y control de gestión. Escuela de Auditoría. Universidad de Valparaíso: Valparaíso. Chile.

### Leyes:

- Ley de sociedades anónimas N°18046, Superintendencia de valores y seguros (1981). De los inspectores de cuentas.
- Reglamento Decreto Supremo N° 587, Ministerio de Hacienda, (1982). Responsabilidades del auditor.
- Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.  
[http://www.chilecont.cl/datos\\_nia.php](http://www.chilecont.cl/datos_nia.php)

### Normativa Internacional de Contabilidad (NICs):

- Accounting Standards Board (1993). *NIC N°2*. Londres, Inglaterra: Autor.

- Accounting Standards Board (2005). *NIC N°8*. Londres, Inglaterra: Autor.
- Accounting Standards Board (2004). *NIC N°12*. Londres, Inglaterra: Autor.
- Accounting Standards Board (2004). *NIC N°16*. Londres, Inglaterra: Autor.
- Accounting Standards Board (2004). *NIC N°17*. Londres, Inglaterra: Autor.
- Accounting Standards Board (2004). *NIC N°18*. Londres, Inglaterra: Autor.
- Accounting Standards Board (2004). *NIC N°19*. Londres, Inglaterra: Autor.
- Accounting Standards Board (2008). *NIC N°20*. Londres, Inglaterra: Autor.
- Accounting Standards Board (2005). *NIC N°23*. Londres, Inglaterra: Autor.
- Accounting Standards Board (2006). *NIC N°36*. Londres, Inglaterra: Autor.
- Accounting Standards Board (2009). *NIC N°37*. Londres, Inglaterra: Autor.
- Accounting Standards Board (2000). *NIC N°40*. Londres, Inglaterra: Autor.
- Accounting Standards Board (2009). *NIIF N°5*. Londres, Inglaterra: Autor.
- Accounting Standards Board (2009). *NIIF N°6*. Londres, Inglaterra: Autor.

### **Boletines**

- Colegio de Contadores de Chile A.G. 1986. Boletín Técnico N° 33.

### **WEB:**

- Superintendencia de Valores y Seguros.  
[http://www.svs.cl/sitio/estadisticas/soc\\_estados\\_ifrs.php](http://www.svs.cl/sitio/estadisticas/soc_estados_ifrs.php)

# ANEXOS



## **ANEXO 1: “Encuesta dirigida al auditor financiero externo de las firmas de auditoría objeto de estudio”**

La presente encuesta forma parte principal de la Tesis de Titulación y Grado: “**ANÁLISIS DE LOS CAMBIOS DE ENFOQUE DE AUDITORÍA QUE AFECTA A LAS FIRMAS AUDITORAS POR LA APLICACIÓN DE LAS NIC 16 EN EL RUBRO PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO**”, para optar al título de Contador Público- Auditor y al Grado Académico: Licenciado en Sistemas de Información y Control de Gestión, de la Escuela de Auditoría, de la Universidad de Valparaíso.

Los objetivos de la presente encuesta es obtener información respecto a:

- Describir la situación actual del tratamiento y procedimientos para auditar el rubro propiedad planta y equipo.
- Identificar si se realizaron cambios de enfoque de auditoría de sustantivo a cumplimiento con la implementación de la NIC-NIIF en el rubro Propiedad, Planta y Equipo (PPE).
- Explicar los cambios en los procedimientos que se vio afectado su trabajo con la adopción de la normas internacionales de contabilidad en el rubro Propiedad, Planta y Equipo.

Se deja establecido que los antecedentes recopilados serán utilizados sólo para fines Educativos y la encuesta con sus resultados serán tratados confidencialmente.

A continuación se presentan preguntas generales y específicas referidas a los cambios en los procedimientos de auditoría que generó la adopción e implementación de la NIC 16 en el rubro PPE.

### **Antecedentes Generales de la persona encuestada**

**Nombre:**.....

**Firma:**.....

**Cargo:** .....

**Marque con una X su respuesta y comente en el caso que corresponda**

1. ¿La firma en la cual trabaja cuenta con un manual de procedimientos para auditar el rubro propiedad planta y equipo?

SI:..... NO:.....

Si su respuesta es Si (describa los procedimientos paso a paso)

.....  
 .....  
 .....

Si su respuesta es NO (podría indicar, de acuerdo a su experiencia cuáles podrían ser los pasos a seguir para auditar este rubro)

.....  
 .....  
 .....  
 .....

2. ¿Cuáles son los principales cambios en los cuales se vio afectado su trabajo con la aplicación de la NIC 16 y sus relacionadas en el rubro Propiedad planta y equipo?

.....  
 .....  
 .....  
 .....

3. ¿Qué enfoque de auditoría ocupa para auditar el rubro propiedad planta y equipo? mencione los objetivos a realizar bajo este enfoque.

.....  
 .....  
 .....  
 .....

4. Que información solicita al cliente para validar cada uno de los siguientes casos:

DETALLE	INFORMACIÓN A SOLICITAR
a-) Valorización inicial de un activo	
b-) Valorización posterior (método del costo o valor razonable)	
c-) Depreciación	

d-) Vida Útil	
e-) Deterioro de valor	
f-) Bajas de activo	

Muchas Gracias por su colaboración

## ANEXO 2: “Cuadro comparativo normativa PCGA e IFRS”

<b>ENFOQUE DE AUDITORÍA</b>	
<b>Normativa PCGA</b>	<b>Normativa IFRS</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pruebas Sustantivas</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pruebas de Detalle</li> </ul>
<b>OBJETIVO DE AUDITORÍA</b>	
<p><b><u>Similitudes:</u></b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Comprender y evaluar las políticas aplicables a los activos, su presentación en los estados financieros y su control realizada sobre estas. Indagando con la gerencia y revisando la junta de directores y contratos firmados, determinado mediante esto el control de su uso (vida útil), valor recuperable, tasación de los activos y disposiciones.</li> <li>• Determinar que las adiciones durante el período constituyan cargos debidamente capitalizables y representan propiedades físicas instaladas o construidas y si se han cargado a cuenta de gastos partidas importantes que debieron ser capitalizadas.</li> <li>• Los inmuebles, la planta y el equipo registrado en las cuenta existentes y son propiedad de la compañía o los tiene bajo arrendamiento.</li> <li>• Determinar que los gastos por concepto de depreciaciones acumuladas por valores significativos que correspondan a todos los retiros abandonos de activos fijos que no estén prestando servicios, hayan sido eliminados de la contabilidad.</li> </ul>	
<b>Normativa PCGA</b>	<b>Normativa IFRS</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• No se han cargado gastos partidas importantes que debieron ser capitalizadas o viceversa.</li> <li>• El costo u otra base de registro de los inmuebles, la planta y el equipo son adecuados.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Comprender y evaluar el control interno del rubro propiedad planta y equipo. Teniendo en cuenta los riesgos inherentes asociados al rubro.</li> <li>• Obtener análisis detallado de los cambios en el rubro y conciliar los libros para verificar saldo.</li> </ul>

<b>OBJETIVO DE AUDITORÍA</b>	
<b>Normativa PCGA</b>	<b>Normativa IFRS</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Los inmuebles, planta y equipo comprometidos como garantías colaterales se han identificado y revelado, y se han hecho también todas las demás revelaciones necesarias.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Determinar su correcta valuación.</li> <li>Evaluar la consistencia en el método de valuación y el cálculo de la depreciación.</li> </ul>
<b>PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA</b>	
<p><b><u>Similitudes:</u></b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li><b><u>Examen de los saldos iniciales y las operaciones del año anterior:</u></b> Tomando en consideración si es auditoría de primer año, si los estados financieros fueron auditados por otros auditores esto es porque el auditor debe tener una base razonable para suponer que tanto los bienes como su depreciación se encuentran bajo los principios de contabilidad generalmente aceptados. Sumando los registros auxiliares por tipo de cuenta y balance cada una de ellas contra el libro mayor.</li> <li><b><u>Existencia y propiedad del activo:</u></b> Se debe indagar que los activos existan y sean realmente propiedad de la empresa. Posterior a realizarla validación de la existencia del activo se realiza una revisión de los procedimientos que sigue la empresa y los registros detallados de los activos se compararan periódicamente con los activos físicos existentes y aplicar pruebas sustantivas a las adiciones, retiros y distribuciones seleccionadas durante el año. Para probar la existencia y posesión de bienes raíces se procederá a inspeccionar las escrituras de la propiedad, pólizas de seguros asociadas a estos de todos o una parte de estos.</li> </ol>	

## PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

### Similitudes:

3. **Adquisición de activos:** Si las pruebas de cumplimiento realizadas a las adiciones de activos son eficientes, las pruebas sustantivas se podrán realizar solo indagando el presupuesto de inversiones y revisar la documentación para buscar las adiciones importantes no abarcadas en las pruebas de cumplimientos. Los cuadros de movimiento del activo donde se incluyan altas, bajas, disposiciones y depreciación, son adecuados para organizar las pruebas sustantivas Si no se está conforme con la confiabilidad de los controles, se debe examinar datos que respalden las adiciones, buscando evidencia de la existencia física, aprobación, autorización y correcta clasificación en las cuentas.
  
4. **Retiros de activos:** Los asientos en los cuales se registraron los retiros deben ser sometidos a pruebas por examen de la evidencia de la aprobación, la comparación del costo de adquisición con los registros correspondientes, calculando nuevamente la depreciación acumulada y las ganancias o pérdida resultantes y mediante la evaluación de los costos de retiro y el valor de desecho recuperado para ver si son razonables.

Normativa PCGA	Normativa IFRS
<p><b><u>Evaluación del riesgo:</u></b> esta se puede determinar a través de recorridos informales de las instalaciones de la empresa o presenciar los recuentos físicos de inventarios de activo fijo.</p> <p><b><u>Clasificación de los desembolsos:</u></b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Revisar las capitalizaciones, retiros y gastos asociados a reparaciones y mantenimiento y si estos son razonables en relación con los presupuestos y con el año anterior pidiendo explicaciones de las variaciones significativas.</li> </ul>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Evalúe el cumplimiento, confiabilidad y suficiencia del control interno vigente.</li> <li>2. Comprobar que la utilidad o pérdida resultante de ventas o retiro de activos haya sido correctamente registrada al igual que se haya cancelado la depreciación acumulada correspondiente.</li> <li>3. En las ventas de la propiedad, planta y equipo verificar las disposiciones legales pertinentes.</li> </ol>

Normativa PCGA	Normativa IFRS
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Revisar la correcta distribución en las cuentas de todas las adiciones y retiros importantes ocurridos durante el año.</li> <li>• Respecto a los cargos por reparaciones y mantenciones estos será sometidos a pruebas para ver si la clasificación en las cuentas es correcta.</li> </ul> <p><b><u>Valores de presentación:</u></b> Los valores de se presentaran al costo en el balance, el cual incluye todos los costos necesarios para que el activo quede listo para su uso previsto. El valor realizable se deberá considerar si se ha producido una disminución importante en el valor y evaluar las revelaciones complementarias.</p> <p><b><u>Depreciación y valores de desecho:</u></b> Las pruebas sustantivas sobre la depreciación se debe comenzar por revisar y evaluar las políticas contables de la empresa.</p> <p>El auditor a su vez deberá tener presente las condiciones del negocio las cuales podrían indicar la conveniencia de que el cliente revise sus estimaciones de vida útil restante para sus activos. Se realizaran recalculo de las depreciaciones y compararlos con los auxiliares y cuentas de resultado.</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>4. Verifique que se ejerza control y que se señalen responsables por el manejo y custodia de pequeñas herramientas, accesorios, muebles y elementos afines.</li> <li>5. Verifique si existen activos fijos obsoletos que se controlen física y contablemente.</li> <li>6. Efectuar prueba global de la depreciación del período y comparar los valores registrados contra los cálculos de la auditoría, aclarando las diferencias resultantes y ajustarla según el caso.</li> <li>7. Revisar que los métodos de valuación y depreciación hayan sido aplicados consistentemente.</li> <li>8. Comprobar su adecuada comprobación y revelación de gravámenes y restricciones en los estados financieros. Concluya en la sumaria conforme los resultados de los objetivos propuestos en el programa.</li> </ol>

***Fuente: Elaboración propia a partir de la información recolectada en libros y encuesta realizada, 2014***