

# NORMA DE AUDITORIA 200

## NA 200 Objetivo y Principios Generales que Gobiernan una Auditoría de Estados Financieros

### CONTENIDO

	Párrafo
Introducción	1
Objetivo de una auditoría de estados financieros	2-3
Requisitos éticos relativos a una auditoría de estados financieros	4 - 5
Conducción de una auditoría de estados financieros	6 - 9
Alcance de una auditoría de estados financieros	10 -14
Escepticismo profesional	15 - 16
Seguridad razonable	17 - 21
Riesgo de auditoría e importancia relativa	22 - 32
Responsabilidad por los estados financieros	33 - 36
Determinación de la aceptabilidad del marco de referencia de información financiera	37 - 48
Expresión de una opinión sobre los estados financieros	49 -51
Vigencia	52

La Norma Auditoría (NA) 200, *Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros*, deberá leerse en el contexto del "Prefacio a las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros trabajos para Atestiguar y Servicios Relacionados" que expone la aplicación y autoridad de las NIA.

# NA 200 Objetivo y Principios Generales que Gobiernan una Auditoría de Estados Financieros

## Introducción

1. El propósito de esta Norma de Auditoría (NA) es establecer normas y dar lineamientos sobre el objetivo y los principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros. También describe la responsabilidad de la administración por la preparación y presentación de los estados financieros y por la identificación del marco de referencia de información financiera que se ha de usar para preparar los estados financieros, al cual se refiere la NA como el "marco de referencia de información financiera aplicable".

## Objetivo de una auditoría de estados financieros

2. El objetivo de una auditoría de estados financieros es facilitar al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con un marco de referencia de información financiera aplicable.
3. Una auditoría de estados financieros es un trabajo para atestiguar, según se define en el "Marco de Referencia Internacional para Trabajos para Atestiguar". El marco de referencia define y describe los elementos y objetivos de un trabajo para atestiguar. Las NA aplican el marco de referencia en el contexto de una auditoría de estados financieros y contienen los principios básicos y procedimientos esenciales, junto con los lineamientos relativos, para aplicarse en esa auditoría. Los párrafos 34-35 de esta NA discuten el significado del término "estados financieros" y la responsabilidad de la administración por dichos estados. Según se discute en el marco de referencia, una condición para la aceptación de un trabajo para atestiguar es que los criterios a que se refiere la definición sean "criterios adecuados" y disponibles a los presuntos usuarios. Los párrafos 37-48 de esta NA discuten los criterios adecuados y su disponibilidad a los presuntos usuarios para una auditoría de estados financieros mediante la consideración del auditor de la aceptabilidad del marco de referencia de información financiera.

## Requisitos éticos relativos a una auditoría de estados financieros

4. El auditor deberá cumplir con los requisitos éticos relevantes relativos a los trabajos de auditoría.
5. Según se discute en la NA 220, *Control de calidad para auditorías de información financiera histórica*, los requisitos éticos relativos a auditorías de estados financieros ordinariamente comprenden las partes A y B del *Código de Ética para Contadores Profesionales*, de la Federación Internacional de Contadores (el Código de IFAC) junto con los requisitos nacionales que sean más estrictos. La NA 220 identifica los principios fundamentales de ética profesional establecidos por las partes A y B del Código de IFAC y expone las responsabilidades del socio del trabajo respecto de los requisitos éticos. La NA 220 reconoce que el equipo del trabajo tiene derecho a apoyarse en los sistemas de una firma para cumplir con sus responsabilidades respecto de los procedimientos de control de calidad aplicables al trabajo particular de auditoría (por ejemplo, en relación con las

---

<sup>1</sup> La implementación de la frase final del párrafo 3 se ha diferido hasta que entre en vigor (fecha aún por determinar) la NA 800, *Consideraciones especiales –Auditorías de estados financieros de propósito especial y elementos específicos, cuentas o partidas de un estado financiero*.

capacidades y competencia del personal, a través de su reclutamiento y entrenamiento formal; con la independencia mediante la acumulación y comunicación de información relevantes sobre la independencia; mantenimiento de las relaciones con el cliente por medio de la aceptación y sistemas de continuación; y con la adhesión a requisitos reguladores y legales mediante el proceso de monitoreo), a menos que la información provista por la firma u otras partes sugiera lo contrario. En consecuencia, la Norma Internacional de Control de Calidad<sup>2</sup> (ISQC o NICC), *Control de calidad para firmas que desempeñan auditorías y revisiones de información financiera histórica, y otros trabajos para atestiguar y de servicios relacionados*, requiere que la firma establezca políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle seguridad razonable de que la firma y su personal cumplen con los requisitos éticos relevantes.

## Conducción de una auditoría de estados financieros

6. El auditor deberá conducir una auditoría de acuerdo con las normas internacionales de auditoría.
7. Las NA contienen principios básicos y procedimientos esenciales junto con lineamientos relacionados en forma de material explicativo y de otro tipo, incluyendo apéndices. Los principios básicos y procedimientos esenciales se han de entender y aplicar en el contexto del material explicativo y de otro tipo que da lineamientos para su aplicación. Se considera el texto de toda una norma para entender y aplicar los principios básicos y procedimientos esenciales.
8. Para conducir una auditoría de acuerdo con las NA, el auditor también considera y tiene conocimiento de las Declaraciones Internacionales sobre Práctica de Auditoría (DIPAs o IAPSS, por sus siglas en inglés) aplicables al trabajo de auditoría. Las DIPAs proporcionan guías de interpretación y ayuda práctica a los auditores para implementar las NA. Un auditor que no aplica los lineamientos incluidos en una DIPA relevante necesita estar preparado para explicar cómo se ha cumplido con los principios básicos y procedimientos esenciales de la **NA tratados en la DIPA**.
9. El auditor puede también conducir la auditoría de acuerdo tanto con las NA como con normas de auditoría de una jurisdicción o país específico.

## Alcance de una auditoría de estados financieros

10. El término "alcance de una auditoría" se refiere a los procedimientos de auditoría que, a juicio del auditor y con base en las NA, se consideran apropiados en las circunstancias para lograr el objetivo de la auditoría.
11. Para determinar los procedimientos de auditoría que ha de desempeñar para conducir una auditoría de acuerdo con las NA, el auditor deberá cumplir con cada una de las NA relevantes a la auditoría.
12. Al desempeñar una auditoría, se debe pedir a los auditores que cumplan con otros requisitos profesionales, legales o de regulación además de las NA. Las NA no dominan sobre las leyes y regulaciones locales que gobiernan una auditoría de estados financieros. En el caso de que dichas leyes y regulaciones difieran de las NA, una auditoría conducida de acuerdo con las leyes y regulaciones locales no cumplirá automáticamente con las NA.
13. Cuando el auditor conduce la auditoría de acuerdo con las NA y con normas de auditoría de una jurisdicción o país específico, además de cumplir con cada una

---

<sup>2</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia.

de las NA relevantes a la auditoría, el auditor también desempeña cualesquier procedimientos adicionales necesarios para cumplir con las normas relevantes de dicha jurisdicción o país.

14. El auditor no deberá manifestar cumplimiento con normas internacionales de auditoría, a menos que haya cumplido totalmente con todas las NA relevantes a la auditoría. El auditor puede, en circunstancias especiales, juzgar necesario desviarse de un principio básico o de un procedimiento esencial que sea relevante en las circunstancias de la auditoría, para lograr el objetivo de la misma. En tal caso, no se impide al auditor representar el cumplimiento con las NA, siempre que, la desviación se documente de manera apropiada según requiere la NA 230, Documentación de auditoría.

## Escepticismo profesional

15. El auditor deberá planear y desempeñar una auditoría con una actitud de escepticismo profesional reconociendo que pueden existir circunstancias que hagan que los estados financieros estén representados erróneamente en una forma de importancia relativa.
16. Una actitud de escepticismo profesional significa que el auditor hace una evaluación crítica, con una mentalidad cuestionante, de la validez de la evidencia de auditoría obtenida y está alerta a evidencia de auditoría que contradiga o ponga en duda la confiabilidad de los documentos y respuestas a averiguaciones y otra información obtenida de la administración y de los encargados del gobierno corporativo. Por ejemplo, es necesaria una actitud de escepticismo profesional a lo largo del proceso de auditoría para que el auditor reduzca el riesgo de pasar por alto circunstancias inusuales, de sobregeneralizar cuando extrae conclusiones de las observaciones de auditoría, y de usar supuestos defectuosos para determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría y para evaluar los resultados consiguientes. Cuando hace averiguaciones y desempeña otros procedimientos de auditoría, el auditor no quedará satisfecho con evidencia de auditoría que sea menos que persuasiva con base en una creencia de que la administración y los encargados del gobierno corporativo son honrados y tienen integridad. En consecuencia, las representaciones de la administración no son un sustituto de la obtención de suficiente evidencia apropiada de auditoría para poder extraer conclusiones razonables sobre las que se base la opinión del auditor.

## Seguridad razonable

17. Un auditor que conduce una auditoría de acuerdo con las NA obtiene seguridad razonable de que los estados financieros tomados como un todo están libres de representación errónea de importancia relativa, ya sea debida a fraude o a error. Seguridad razonable es un concepto relativo a la acumulación de la evidencia de auditoría necesaria para que el auditor concluya que no hay representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros tomados como un todo<sup>3</sup>. La seguridad razonable se relaciona con el proceso total de auditoría.
18. Un auditor no puede obtener seguridad absoluta porque hay limitaciones inherentes en una auditoría que afectan la capacidad del auditor para detectar representaciones erróneas de importancia relativa. Estas limitaciones son resultado de factores como los siguientes:
  - El uso de pruebas.
  - Las limitaciones inherentes del control interno (por ejemplo, la posibilidad

---

<sup>3</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia.

de que la administración sobrepase el control o de colusión).

- El hecho de que la mayor parte de la evidencia de auditoría es persuasiva más que conclusiva.
19. También, el trabajo emprendido por el auditor para formar una opinión de auditoría está impregnado de juicio, en particular respecto de:
- a) La compilación de evidencia de auditoría, por ejemplo, al decidir la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría.
  - b) La extracción de conclusiones con base en evidencia de auditoría compilada, por ejemplo, evaluar lo razonable de las estimaciones hechas por la administración para preparar los estados financieros.
20. Además, otras limitaciones pueden afectar la persuasividad de la evidencia de auditoría disponible para extraer conclusiones sobre aseveraciones particulares<sup>4</sup> (por ejemplo, transacciones entre partes relacionadas). En estos casos, ciertas NA identifican procedimientos de auditoría especificados que proporcionarán, debido a la naturaleza de las aseveraciones particulares, suficiente evidencia apropiada de auditoría a falta de:
- a) Circunstancias inusuales que incrementen el riesgo de representación errónea de importancia relativa más allá del que se esperaría ordinariamente.
  - b) Cualquier indicación de que ha ocurrido una representación errónea de importancia relativa.
21. En consecuencia, debido a los factores descritos antes, una auditoría no es una garantía de que los estados financieros estén libres de representación errónea de importancia relativa, porque la seguridad absoluta no es asequible. Más aún, una opinión de auditoría no asegura la futura viabilidad de la entidad ni la eficiencia ni efectividad con que la administración haya conducido los asuntos de la entidad.

## Riesgo de auditoría e importancia relativa

22. Las entidades siguen estrategias para lograr sus objetivos y, de acuerdo con la naturaleza de sus operaciones e industria, el entorno de regulación en que operan, así como su tamaño y complejidad, se enfrentan a una diversidad de riesgos de negocios<sup>5</sup>. La administración es responsable de identificar estos riesgos y de responder a ellos. Sin embargo, no todos los riesgos se relacionan con la preparación de los estados financieros. Finalmente, al auditor le interesan sólo los riesgos que puedan afectar a los estados financieros.
23. El auditor obtiene y evalúa evidencia de auditoría para obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable o están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable. El concepto de seguridad razonable reconoce que hay un riesgo de que la opinión de auditoría sea inapropiada. El riesgo de que el auditor exprese una opinión de

---

<sup>4</sup> Los párrafos 15-18 de la NA 500, *Evidencia de auditoría* discuten el uso de aseveraciones para obtener evidencia de auditoría.

<sup>5</sup> Los párrafos 30-34 de la NA 315, *Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa* discuten el concepto de riesgos del negocio y cómo se relacionan con los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Véase anexo: Factores Justificativos de Convergencia.

auditoría inapropiada cuando los estados financieros están representados erróneamente, en una forma de importancia relativa, se conoce como "riesgo de auditoría."<sup>6</sup>

24. El auditor deberá planear y desempeñar una auditoría para reducir el riesgo a un nivel aceptablemente bajo, que sea consistente con el objetivo de una auditoría. El auditor reduce el riesgo de auditoría al diseñar y desempeñar procedimientos para obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría para extraer conclusiones razonables en las que se base una opinión. Se obtiene seguridad razonable cuando el auditor ha reducido el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.
25. El riesgo de auditoría es una función del riesgo de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros (o simplemente, el "riesgo de representación errónea de importancia relativa"; es decir, el riesgo de que los estados financieros estén representados erróneamente en una forma de importancia relativa antes de la auditoría) y el riesgo de que el auditor no detecte esta representación errónea (riesgo de detección). El auditor desempeña procedimientos de auditoría para evaluar el riesgo de representación errónea de importancia relativa y busca limitar el riesgo de detección realizando procedimientos de auditoría adicionales con base en dicha evaluación (ver NA 315, Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa y la NA 330, Procedimientos del auditor en respuesta a los riesgos evaluados). El proceso de auditoría implica el ejercicio de juicio profesional al diseñar el enfoque de auditoría, mediante el centrarse en lo que pueda salir mal (es decir, cuáles son las potenciales representaciones erróneas que pueden surgir) a nivel aseveración (ver NA 500, Evidencia de auditoría) y desempeñar procedimientos de auditoría en respuesta a los riesgos evaluados para obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría.
26. Al auditor le preocupan las representaciones erróneas de importancia relativa, y no es responsable de la detección de representaciones erróneas que no sean de importancia relativa para los estados financieros tomados como un todo. El auditor considera si el efecto de representaciones erróneas identificadas sin corregir, tanto en lo individual como en el agregado, es de importancia relativa para los estados financieros tomados como un todo. La importancia relativa y el riesgo de auditoría están relacionados (ver NA 320, Importancia relativa de la auditoría). Con el fin de diseñar procedimientos de auditoría para determinar si hay representaciones erróneas que sean de importancia relativa para los estados financieros tomados como un todo, el auditor considera el riesgo de representación errónea de importancia relativa a dos niveles el nivel general de estado financiero y en relación con clases de transacciones, saldos de cuentas, así como revelaciones y las aseveraciones relacionadas.<sup>7</sup>
27. El auditor considera el riesgo de representación errónea de importancia relativa a nivel general de estado financiero, que se refiere a riesgos de representación errónea de importancia relativa que se relacionan de manera dominante con los estados financieros como un todo y, potencialmente, afectan a muchas aseveraciones. Los riesgos de esta naturaleza a menudo se relacionan con el entorno de control de la entidad (aunque estos riesgos pueden también relacionarse con otros factores, como condiciones económicas a la baja), y no son necesariamente riesgos identificables con aseveraciones específicas a nivel de clase de transacciones, saldo de cuenta, o revelación. Más bien, este riesgo general representa circunstancias que incrementan el riesgo de que pudiera haber

---

<sup>6</sup> Esta definición de riesgo de auditoría no incluye el riesgo de que el auditor pudiera, de manera errónea, expresar una opinión de que los estados financieros están representados erróneamente en una forma de importancia relativa.

<sup>7</sup> La NA 315, "Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa" proporciona lineamientos adicionales sobre el requisito de que el auditor evalúe los riesgos de representación errónea de importancia relativa a nivel estado financiero y a nivel aseveración.

representaciones erróneas de importancia relativa en cualquier número de aseveraciones diferentes, por ejemplo, porque la administración sobrepase el control interno. Estos riesgos pueden ser especialmente relevantes a la consideración del auditor del riesgo de representación errónea de importancia relativa que se origine de fraude. La respuesta del auditor al riesgo evaluado de representación errónea a nivel general de estado financiero incluye consideraciones del conocimiento, habilidad y capacidad del personal, al que se asignan importantes responsabilidades del trabajo, incluyendo si se debe involucrar a expertos; los niveles apropiados de supervisión; y si hay eventos o condiciones que puedan proyectar duda importante sobre la capacidad de la entidad de continuar como un negocio en marcha.

28. El auditor también considera el riesgo de representación errónea de importancia relativa a nivel de clase de transacciones, saldo de cuenta, y revelación, porque tal consideración ayuda directamente a determinar la naturaleza, oportunidad, y extensión de procedimientos de auditoría adicionales a nivel de aseveración.<sup>8</sup> El auditor busca obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría a nivel de clase de transacciones, saldo de cuenta y revelación, de manera tal que facilite al auditor, a la terminación de la auditoría, expresar una opinión sobre los estados financieros tomados como un todo a un nivel aceptablemente bajo de riesgo de auditoría. Los auditores usan diversos enfoques para lograr ese objetivo.<sup>9</sup>
29. La discusión de los párrafos siguientes da una explicación de los componentes del riesgo de auditoría. El riesgo de representación errónea de importancia relativa a nivel de aseveración consiste de dos componentes, como sigue:
- *Riesgo inherente*: es la susceptibilidad de una aseveración a una representación errónea que pudiera ser de importancia relativa, ya sea en lo individual o cuando se acumula con otras representaciones erróneas, suponiendo que no hay controles relacionados. El riesgo de esta representación errónea es mayor para algunas aseveraciones y clases relacionadas de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones que para otras. Por ejemplo, es más probable que se representen erróneamente los cálculos complejos que los cálculos sencillos. Las cuentas que consisten de cantidades derivadas de estimaciones contables que están sujetas a una falta de certeza importante en la medición, plantean riesgos mayores que las cuentas que consisten de datos objetivos, de relativa rutina. Las circunstancias externas que dan origen a riesgos de negocios pueden también influir en el riesgo inherente. Por ejemplo, los desarrollos tecnológicos podrían hacer obsoleto un producto determinado, causando, por lo tanto, que el inventario sea más susceptible a exageración. Además de las circunstancias que son peculiares a una aseveración específica, factores de la entidad y su entorno que se relacionan con varias o todas las clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones, pueden influir en el riesgo inherente relacionado con una aseveración específica. Estos últimos factores incluyen, por ejemplo, una falta de suficiente capital de trabajo para continuar operaciones o una industria en declive caracterizada por un gran número de fracasos de negocios.
  - *Riesgo de control*: es el riesgo de que una representación errónea que pudiera ocurrir en una aseveración y que pudiera ser de importancia relativa, ya sea en lo individual o cuando se acumula con otras representaciones erróneas, no se prevenga o detecte y corrija oportunamente por el control interno de la

---

<sup>8</sup> La NA 330, *Procedimientos del auditor en respuesta a los riesgos evaluados* proporciona guías adicionales sobre los requisitos para que el auditor diseñe y desempeñe procedimientos adicionales de auditoría en respuesta a los riesgos evaluados a nivel de aseveración.

<sup>9</sup> El auditor puede hacer uso de un modelo que exprese la relación general de los componentes del riesgo de auditoría en términos matemáticos para llegar a un nivel apropiado del riesgo de detección. Algunos auditores encuentran este modelo útil cuando planean procedimientos de auditoría para lograr un riesgo de auditoría deseado aunque el uso de tal modelo no elimina el juicio inherente en el proceso de auditoría.

entidad. Ese riesgo es una función de la efectividad del diseño y la operación del control interno para lograr los objetivos de la entidad relevantes para la preparación de los estados financieros de la entidad. Siempre existirá algún riesgo de control debido a las limitaciones inherentes del control interno.

30. El riesgo inherente y el riesgo de control son riesgos de la entidad; existen independientemente de la auditoría de los estados financieros. Se requiere que el auditor evalúe el riesgo de representación errónea de importancia relativa a nivel de aseveración como base para procedimientos adicionales de auditoría, aunque esa evaluación es un juicio, más que una medición precisa del riesgo. Cuando la evaluación por el auditor del riesgo de representación errónea de importancia relativa incluye una expectativa de la efectividad operativa de los controles, el auditor desempeña pruebas de control para soportar la evaluación del riesgo. Las NA ordinariamente no se refieren al riesgo inherente y al riesgo de control por separado, sino más bien a una evaluación combinada del "riesgo de representación errónea de importancia relativa." Aunque las NA ordinariamente describen una evaluación combinada del riesgo de representación errónea de importancia relativa, el auditor puede hacer evaluaciones separadas o combinadas del riesgo inherente y del de control, dependiendo de las técnicas o metodología de auditoría preferidas y de consideraciones prácticas. La evaluación del riesgo de representación errónea de importancia relativa puede expresarse en términos cuantitativos, como porcentajes, o en términos no cuantitativos. En todo caso, es más importante la necesidad de que el auditor haga las evaluaciones apropiadas del riesgo que los diferentes enfoques con los que puedan hacerse.
31. Riesgo de detección: es el riesgo de que el auditor no detecte una representación errónea que existe en una aseveración que pudiera ser de importancia relativa, ya sea en lo individual o cuando se acumula con otras representaciones erróneas. El riesgo de detección es una función de la efectividad de un procedimiento de auditoría y de su aplicación por el auditor. El riesgo de detección no puede reducirse a cero porque el auditor generalmente no examina toda una clase de transacciones, saldo de cuenta o revelación, y debido a otros factores. Dichos factores incluyen la posibilidad de que un auditor pudiera seleccionar un procedimiento de auditoría inapropiado, aplicar mal un procedimiento de auditoría apropiado, o malinterpretar los resultados de auditoría. Estos otros factores ordinariamente pueden manejarse mediante una planeación adecuada, la asignación apropiada de personal al equipo del trabajo, la aplicación de escepticismo profesional, así como supervisión y revisión del trabajo de auditoría desempeñado.
32. El riesgo de detección se relaciona con la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos del auditor que éste determina para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. Para un nivel dado de riesgo de auditoría, el nivel aceptable de riesgo de detección lleva una relación inversa con la evaluación del riesgo de representación errónea de importancia relativa a nivel de aseveración. Mientras mayor sea el riesgo de representación errónea de importancia relativa que cree el auditor que existe, menor será el riesgo de detección que puede aceptarse. A la inversa, mientras menor sea el riesgo de representación errónea de importancia relativa que el auditor cree que existe, mayor será el riesgo de detección que puede aceptarse.

## Responsabilidad por los estados financieros

33. Si bien el auditor es responsable de formar y expresar una opinión sobre los estados financieros, la responsabilidad por la preparación y presentación de los mismos, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable, es de la administración<sup>10</sup> de la entidad, con supervisión de los

---

<sup>10</sup> El término "administración" se ha usado en esta NA para describir a los responsables por la preparación y

encargados del gobierno corporativo.<sup>11</sup> La auditoría de los estados financieros no releva a la administración ni a los encargados del gobierno corporativo de sus responsabilidades.

34. El término "estados financieros" se refiere a una representación estructurada de la información financiera, que ordinariamente incluye notas complementarias, derivada de registros contables y que se propone comunicar los recursos económicos u obligaciones de una entidad en un momento del tiempo o los cambios correspondientes por un periodo de tiempo, de acuerdo con un marco de referencia de información financiera. El término puede referirse a un juego completo de estados financieros, pero puede también referirse a un solo estado financiero, por ejemplo, un balance general o un estado de ingresos y gastos, y las notas aclaratorias relacionadas.
35. Los requisitos del marco de referencia de información financiera determinan la forma y contenido de los estados financieros y lo que constituye un juego completo de estados financieros. Para ciertos marcos de referencia de información financiera, un solo estado financiero (como un estado de flujo de efectivo y las notas aclaratorias relacionadas) constituye un juego completo de estados financieros. Por ejemplo, la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (IPSAS, por sus siglas en inglés), Información financiera bajo la contabilidad con base en efectivo, declara que el principal estado financiero es un estado de recibos y pagos de efectivo cuando una entidad del sector público prepara y presenta sus estados financieros de acuerdo con esa norma (IPSAS). Por otra parte, los estados financieros preparados por referencia a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIF), se proponen facilitar información sobre la posición financiera, desempeño y flujos de efectivo de una entidad. Un juego completo de estados financieros bajo las NIIF y NIF incluye un balance general, un estado de resultados, un estado de cambios en capital<sup>12</sup>, un estado de flujo de efectivo, así como notas, que comprenden un resumen de políticas contables importantes y otras notas aclaratorias.
36. La administración es responsable de identificar el marco de referencia de información financiera que se ha de usar en la preparación y presentación de los estados financieros. La administración también es responsable de preparar y presentar los estados financieros de acuerdo con ese marco de referencia de información financiera aplicable. Esta responsabilidad incluye:
- Diseñar, implementar y mantener un control interno relevante a la preparación y presentación de estados financieros que estén libres de representación errónea de importancia relativa, ya sea debida a fraude o error.
  - Seleccionar y aplicar políticas contables apropiadas.
  - Hacer estimaciones contables que sean razonables en las circunstancias.

## Determinación de la aceptabilidad del marco de referencia de información financiera<sup>13</sup>

---

presentación de los estados financieros. Otros términos pueden ser apropiados dependiendo del marco de referencia legal en la jurisdicción particular. Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

<sup>11</sup> Las estructuras de gobierno corporativo varían de país a país, reflejando antecedentes culturales y legales. Por tanto, las responsabilidades respectivas de la administración de los encargados del gobierno corporativo varían dependiendo de las responsabilidades legales en la jurisdicción particular.

<sup>12</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia.

<sup>13</sup> La implementación de los párrafos 37-48 se ha diferido hasta que entre en vigor (fecha aún por determinar) La NA 800, *Consideraciones especiales –Auditorías de estados financieros de propósito especial y elementos específicos, cuentas o partidas de un estado financiero.*

37. El auditor deberá determinar si el marco de referencia de información financiera adoptado por la administración al preparar los estados financieros es aceptable. El auditor ordinariamente toma esta determinación cuando considera si acepta el trabajo de auditoría, según se discute en la NA 210, Términos de los trabajos de auditoría. Un marco de referencia de información financiera aceptable se conoce en las NA como el "marco de referencia de información financiera aplicable".
38. El auditor determina si el marco de referencia de información financiera adoptado por la administración es aceptable en vista de la naturaleza de la entidad (por ejemplo, que sea una empresa de negocios, una entidad del sector público o una organización no lucrativa) y el objetivo de los estados financieros.

#### **Estados financieros diseñados para cumplir con las necesidades de información financiera de usuarios específicos**

39. En algunos casos, el objetivo de los estados financieros será cumplir con las necesidades de información financiera de usuarios específicos. Las necesidades de información de estos usuarios determinarán el marco de referencia de información financiera aplicable en esas circunstancias. Son ejemplos de marcos de referencia de información financiera para las necesidades de usuarios específicos: contabilización con base en impuestos para un juego de estados financieros que acompañan la declaración de impuestos de una entidad; las disposiciones de información financiera de una dependencia reguladora del gobierno para que un juego de estados financieros cumpla con las necesidades de información de dicha dependencia; o un marco de referencia de información financiera establecido por las disposiciones de un acuerdo que especifica los estados financieros que deben prepararse. Los estados financieros preparados de acuerdo con estos marcos de referencia de información financiera pueden ser los únicos estados financieros preparados por una entidad y, en tales circunstancias, con frecuencia son utilizados por los usuarios además de aquellos para quienes específicamente se diseña el marco de referencia de información financiera. A pesar de la amplia distribución de los estados financieros en esas circunstancias, para fines de las NA, los estados financieros se siguen considerando como diseñados para cumplir con las necesidades de información financiera de usuarios específicos. La NA 800, Dictamen del auditor sobre compromisos de auditoría con propósito especial establece normas y los lineamientos sobre estados financieros cuyo objetivo es cumplir con las necesidades de información financiera de usuarios específicos. Aunque no puedan identificarse los usuarios específicos, la NA 800 también se refiere a los estados financieros que se preparan de acuerdo con un marco de referencia que no está diseñado para lograr una presentación razonable.

#### **Estados financieros diseñados para cumplir con las necesidades comunes de información financiera de una amplia gama de usuarios**

40. Muchos usuarios de estados financieros no están en una posición de demandar que los estados financieros se ajusten a la medida para cumplir sus necesidades específicas de información. Aunque no pueden cumplirse todas las necesidades de información de los usuarios específicos, hay necesidades de información financiera que son comunes a una amplia gama de usuarios. Los estados financieros preparados de acuerdo con un marco de referencia de información financiera diseñado para cumplir con las necesidades comunes de información de una amplia gama de usuarios se conocen como "estados financieros de propósito<sup>14</sup> general."

#### **Marcos de referencia de información financiera establecidos por organizaciones autorizadas o reconocidas**

---

<sup>14</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia.

41. Al presente, no hay una base objetiva ni autorizada que se haya reconocido globalmente de manera general para juzgar la aceptabilidad de los marcos de referencia de información financiera que se hayan diseñado para estados financieros de propósito general. Hasta que exista esta base, se supone que los marcos de referencia de información financiera establecidos por organizaciones que sean autorizadas o reconocidas para promulgar normas que se usen por ciertos tipos de entidades, son aceptables para estados financieros de propósito general preparados por dichas entidades, siempre y cuando las organizaciones sigan un proceso establecido y transparente que implique deliberación y consideración de los puntos de vista de una amplia gama de partes interesadas. Los ejemplos de estos marcos de referencia de información financiera incluyen:

- NIIF promulgadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad y NIF Normas de Información Financiera emitidas por el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad.
- IPSAS (Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público) promulgadas por la Federación Internacional de Contadores - Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.
- Principios de contabilidad generalmente aceptados promulgados por un reconocido establecedor de normas en una jurisdicción particular.

Estos marcos de referencia de información financiera a menudo se identifican como el marco de referencia de información financiera aplicable en los requisitos legislativos y reguladores que rigen la preparación de los estados financieros de propósito general. Refiérase a la NA 800 para marcos de referencia de información financiera diseñados para cumplir con las necesidades particulares de una dependencia reguladora del gobierno.

#### **Marcos de referencia de información financiera complementados con requisitos legislativos y reguladores**

42. En algunas jurisdicciones, los requisitos legislativos y reguladores pueden complementar un marco de referencia de información financiera adoptado por la administración con los requisitos adicionales relativos a la preparación y presentación de los estados financieros. En estas jurisdicciones, el marco de referencia de información financiera aplicable, para fines de aplicar las NA, abarca tanto el marco de referencia de información financiera identificado como dichos requisitos adicionales, siempre y cuando no entren en conflicto con el marco de referencia de información financiera aplicable. Este puede ser el caso cuando los requisitos adicionales prescriben revelaciones además de las requeridas por el marco de referencia de información financiera identificado o cuando reducen la gama de selecciones aceptables que pueden hacerse dentro del marco de referencia de información financiera identificado. Si los requisitos adicionales entran en conflicto con el marco de referencia antes mencionado, el auditor discute la naturaleza de los requisitos con la administración y si pueden cumplirse los requisitos adicionales mediante revelaciones adicionales. Si esto no es posible, el auditor considera si es necesario modificar el dictamen del auditor. (Ver NA 701, Modificaciones al dictamen del auditor independiente.)

#### **Jurisdicciones que no tienen una organización establecedora de normas autorizada y reconocida**

43. Cuando una entidad está registrada u opera en una jurisdicción que no tiene una organización autorizada o reconocida para establecer normas, la entidad identifica un marco de referencia de información financiera aplicable. La práctica en esas jurisdicciones con frecuencia es utilizar un marco de referencia de información financiera establecido por una de las organizaciones descritas en el párrafo 41. De modo alternativo, puede haber convenciones contables

establecidas en una particular jurisdicción que sean generalmente reconocidas como el marco de referencia de información financiera aplicable para los estados financieros de propósito general preparados por ciertas entidades especificadas que operen en esa jurisdicción. Cuando la entidad adopta ese marco de referencia de información financiera, el auditor determina si puede considerarse que las convenciones contables en su conjunto constituyen un marco de referencia de información financiera aceptable para estados financieros de propósito general. Cuando las convenciones contables se usan ampliamente en una jurisdicción particular, la profesión contable de esa jurisdicción puede haber considerado la aceptabilidad del marco de referencia de información financiera en nombre de los auditores. De modo alternativo, el auditor toma esta determinación al considerar si las convenciones contables revelan atributos que normalmente muestran los marcos de referencia de información financiera aceptables o al comparar las convenciones contables con los requisitos de un marco de referencia de información financiera existente que se considere como aceptable.

44. Los marcos de referencia de información financiera aceptables para estados financieros de propósito general normalmente muestran los siguientes atributos, los cuales dan como resultado información que se muestra en los estados financieros que es útil para los usuarios:

- a) Relevancia, en cuanto a que la información que se da en los estados financieros es relevante a la naturaleza de la entidad y al objetivo de los estados financieros. (Por ejemplo, en el caso de una empresa de negocios que prepara estados financieros de propósito general, la relevancia se evalúa en términos de la información que se necesita para cumplir con las necesidades comunes de información de una amplia gama de usuarios para tomar decisiones económicas. Estas necesidades ordinariamente se cumplen presentando razonablemente la posición financiera, desempeño financiero y flujos de efectivo de la empresa de negocios.)
- b) Integridad, en cuanto a que no se omitan transacciones y eventos, saldos de cuenta y revelaciones que pudieran afectar la presentación razonable de los estados financieros.
- c) Confiabilidad, en cuanto a que la información que se da en los estados financieros:
  - i) Refleja la sustancia económica de los eventos y transacciones y no meramente su forma legal.
  - ii) Da como resultado una evaluación, medición, presentación y revelación razonablemente consistentes, cuando se usa en circunstancias similares.
- d) Neutralidad, en cuanto a que contribuya a una información libre de sesgo en los estados financieros.
- e) Comprensibilidad, en cuanto a que la información de los estados financieros sea clara e integral y no esté sujeta a una interpretación con diferencias importantes.

45. Un conglomerado de convenciones contables ideado para satisfacer preferencias individuales no es un marco de referencia de información financiera aceptable para estados financieros que se proponen atender las necesidades comunes de información de una amplia gama de usuarios.

46. La descripción del marco de referencia de información financiera en los estados financieros incluye información sobre la base de preparación de los mismos y las

políticas contables seleccionadas y aplicadas para transacciones y otros eventos importantes.

47. El auditor puede decidir el comparar las convenciones contables con los requisitos de un marco de referencia existente que se considera aceptable como, por ejemplo, NIF promulgadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. Para la auditoría de una entidad pequeña, el auditor puede decidir el comparar esas convenciones contables con un marco de referencia de información financiera desarrollado específicamente para esas entidades por una organización establecedora de normas autorizada o reconocida. Cuando el auditor hace esta comparación y se identifican diferencias, la decisión sobre si las convenciones contables adoptadas por la administración constituyen un marco de referencia de información financiera aceptable incluye el considerar las razones para las diferencias y si la aplicación de las convenciones contables podría dar como resultado estados financieros equívocos.
48. Cuando el auditor concluye que el marco de referencia de información financiera adoptado por la administración no es aceptable, considera las implicaciones en relación con la aceptación del trabajo (ver NA 210) y el dictamen del auditor (ver NA 701).

## Expresión de una opinión sobre los estados financieros

49. Cuando un auditor expresa una opinión sobre un juego completo de estados financieros de propósito general, preparados de acuerdo con un marco de referencia de información financiera, diseñado para lograr una presentación razonable, el auditor se refiere a la NA 700 (revisada), El dictamen del auditor independiente sobre un juego completo de estados financieros de propósito general para normas y lineamientos sobre los asuntos que él considera para formar una opinión de dichos estados financieros y de la forma y contenido del dictamen del auditor. El auditor también se refiere a la NA 701 cuando expresa una opinión modificada de auditoría, incluyendo un párrafo de énfasis de asunto, una opinión con salvedad, una abstención de opinión o una opinión adversa.
50. El auditor se refiere a la NA 800 cuando expresa una opinión sobre:
- a) Un juego completo de estados financieros preparados de acuerdo con otra base integral de contabilidad.
  - b) Un componente de un juego completo de estados financieros de propósito general o de propósito especial<sup>15</sup>, como un solo estado financiero, cuentas especificadas, elementos de cuentas o partidas de un estado financiero.
  - c) Cumplimiento de acuerdos contractuales.
  - d) Estados financieros resumidos.
51. Además de tratar de consideraciones de información, la NA 800 también se refiere a otros asuntos que el auditor toma en cuenta en estos trabajos relacionados con, por ejemplo, aceptación del trabajo y la conducción de la auditoría.

## Fecha de vigencia

52. Esta norma de auditoría entra en vigencia a partir del 01 de enero de 2011. Se

---

<sup>15</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia.

aconseja su aplicación anticipada para lo cual el auditor debe tomar las provisiones que implican aplicar las NAs en los compromisos asumidos y el alcance de su trabajo.

## Perspectiva del sector público

1. *Independientemente de si una auditoría se conduce en el sector privado o en el público, los principios básicos de auditoría siguen siendo los mismos. Lo que puede ser diferente para auditorías llevadas a cabo en el sector público es el objetivo y alcance de la auditoría. Estos factores a menudo son atribuibles a diferencias en el mandato de auditoría y requisitos legales o la forma de informar (por ejemplo, puede requerirse a las entidades del sector público que preparen informes financieros adicionales).*
2. *Cuando lleva a cabo auditorías de entidades del sector público, el auditor necesitará tomar en cuenta los requisitos específicos de cualesquier otras regulaciones, ordenanzas o directivas ministeriales que afecten al mandato de auditoría y cualesquier requisitos especiales de auditoría, incluyendo la necesidad de considerar los asuntos de seguridad nacional. Los mandatos de auditoría pueden ser más específicos que los del sector privado y, con frecuencia, abarcan una gama más amplia de objetivos y un alcance más amplio del que se aplica a la auditoría de estados financieros del sector privado. Los mandatos y requisitos pueden también afectar, por ejemplo, el grado de discreción del auditor para establecer la importancia relativa, para informar de fraude y error, y en la forma del dictamen del auditor. Pueden también existir diferencias en el enfoque y estilo de la auditoría. Sin embargo, estas diferencias no constituirían una diferencia en los principios básicos y procedimientos esenciales.*

DERECHOS RESERVADOS ABOGADOS CUBA

## ANEXO

### FACTORES JUSTIFICATIVOS DE CONVERGENCIA

Referencia/ Párrafo Norma	Terminología utilizada en la NA 200	Sinónimos y aclaraciones de la terminología utilizada
2 5	Norma Internacional de Control de Calidad (ISQC o NICC)	Al momento de esta convergencia, en Bolivia no se cuentan pronunciamientos específicos de Control de Calidad. Las resoluciones del CTNAC establecen que en ausencia de un pronunciamiento técnico específico en el país, se adoptan las normas profesionales de la Federación Internacional de Contadores (IFAC).
3 17	Estados financieros tomados como un todo	También descritos como estados financieros tomados en su conjunto. Son los estados financieros de propósito general y sus notas correspondientes. En algunos casos incluyen otros estados financieros requeridos por el regulador.
5 22	Riesgos de negocios	Riesgo de que los objetivos del negocio o el ente no se logren, considerando los factores, presiones y fuerzas externas al negocio y los cambios en las estrategias. NA 315 (30-34).
10 32	Administración	El término "administración" se usa en esta NA para describir a los responsables por la preparación y presentación de los estados financieros. Habitualmente es el gerente general o la más alta dirección responsable de la administración.
12 34	Estado de cambios en capital	Estado de evolución del patrimonio.
14 40	Estados financieros de propósito general	Corresponden a los estados financieros preparados bajo Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados o Normas de Información Financiera. En Bolivia son: El balance general, estado de resultados, estado de evolución del patrimonio neto y estado de flujos de efectivo
15 50.b	Auditoría de estados financieros de propósito especial	Corresponde a informes sobre Estados financieros con otra base integral de contabilidad, sobre componentes de estados financieros, sobre cumplimiento de convenios, sobre estados financieros resumidos.