



**Conferencia de las
Naciones Unidas sobre
Comercio y Desarrollo**

Distr.
GENERAL

TD/B/C.II/ISAR/49*
21 de agosto de 2008

ESPAÑOL
Original: INGLÉS

JUNTA DE COMERCIO Y DESARROLLO
Comisión de Inversiones, Empresas y Desarrollo
Grupo de Trabajo Intergubernamental de
 Expertos en Normas Internacionales de
 Contabilidad y Presentación de Informes
25° período de sesiones
Ginebra, 4 a 6 de noviembre de 2008
Tema 3 del programa provisional
Examen de los problemas de aplicación práctica
 de las normas internacionales de información financiera

**PROBLEMAS PRÁCTICOS Y CUESTIONES RELACIONADAS CON LA
APLICACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA**

Nota de la secretaría de la UNCTAD**

* Los documentos del ISAR se publicaban anteriormente con la signatura TD/B/COM.2/ISAR/...

** Este documento fue preparado por la secretaría de la UNCTAD con aportaciones sustantivas de la Junta Internacional de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

Resumen

La presente nota contiene un panorama general de los aspectos institucionales relacionados con las normas internacionales de auditoría (NIA) emitidas por la Junta Internacional de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Se examinan en ella las funciones de la IFAC y la IAASB y el Proyecto Claridad de la IAASB y se señala que las normas de auditoría que se usan en más de 100 países o jurisdicciones son NIA -adoptadas tal como fueron emitidas por la IAASB o con cambios jurisdiccionales esenciales- o normas nacionales de auditoría que se cotejaron con las NIA para eliminar las diferencias. Con miras a la resolución de los problemas prácticos que surgen en la aplicación de las NIA, se examinan las siguientes cuestiones: a) una buena estrategia de aplicación y un buen plan de acción; b) una buena estructura de apoyo a la aplicación; y c) capacitación, educación y traducciones rápidas y de buena calidad de las NIA.

I. ANTECEDENTES

1. En vista de la adopción generalizada de las normas internacionales de información financiera (NIIF) en los últimos años, el Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad (ISAR) ha estado examinando los problemas prácticos que se plantean en el curso de la aplicación de las NIIF, para facilitar el intercambio de experiencias y las lecciones aprendidas entre los Estados miembros. En su 22º período de sesiones, el ISAR examinó una nota de antecedentes (TD/B/COM.2/ISAR/28) preparada por la secretaria de la UNCTAD sobre los principales problemas prácticos de aplicación, en la que se trataban cuestiones relacionadas con arreglos institucionales y reglamentarios, mecanismos de fiscalización, aspectos técnicos y creación de capacidad. Sobre esa base se prepararon estudios de Alemania, el Brasil, la India, Jamaica y Kenya que se examinaron en el 23º período de sesiones del ISAR. Se prepararon también estudios del Pakistán, Sudáfrica y Turquía, que se examinaron en el 24º período de sesiones del ISAR.

2. Al concluir su 24º período de sesiones, el ISAR pidió a la secretaria de la UNCTAD que siguiera preparando estudios sobre los problemas que planteaba la aplicación práctica de las NIIF, en particular sobre cuestiones relacionadas, como la aplicación de las normas internacionales de auditoría (NIA). Por consiguiente, se prepararon estudios sobre los problemas que suscitó la aplicación práctica de las NIIF en Egipto, Polonia, el Reino Unido y Suiza -así como un estudio sobre problemas de la aplicación práctica de las NIA y cuestiones relacionadas- para su examen en el 25º período de sesiones del ISAR. El principal objetivo de esos documentos es facilitar el intercambio de experiencias entre los Estados miembros.

3. La presente nota contiene un examen de la situación actual de la aplicación de las NIA y destaca una serie de problemas prácticos y cuestiones conexas que los Estados miembros necesitan tener en cuenta al lanzar una estrategia efectiva de aplicación de las NIA.

II. BENEFICIOS DE LA APLICACIÓN DE SISTEMAS UNIFORMES DE INFORMACIÓN FINANCIERA EN TODO EL MUNDO

4. A medida que el mundo sigue globalizándose a un rápido ritmo a través del comercio y las inversiones, la fiabilidad de la información financiera va cobrando mayor importancia. La oferta de valores de las distintas entidades ya no se limita a una sola jurisdicción, sino que con frecuencia una entidad opera en múltiples jurisdicciones. Del mismo modo, los inversionistas y otros proveedores de capital están buscando oportunidades de inversión y otro tipo de actividades financieras más allá de sus propias fronteras. La libre circulación del capital, tanto dentro como fuera de las fronteras, depende de una información financiera creíble, coherente y fidedigna, que a su vez esté basada en normas de información financiera de alta calidad.

5. Sin embargo, las normas que rigen la información financiera en determinada jurisdicción deben regularse en el plano nacional y, por tanto, debe haber normas nacionales. Por consiguiente, una entidad cuyos valores se cotizan en más de una jurisdicción estará sometida a las normas de ambas, su jurisdicción local y las demás jurisdicciones en las cuales se cotice. La existencia de diferentes estados financieros para la misma entidad, cada uno de los cuales pretende transmitir una imagen fiel, menoscaba la credibilidad general de la información financiera y vuelve ineficiente el mercado. Del mismo modo, el inversor que quiere invertir en

el extranjero se enfrenta a gastos innecesarios al tener que conciliar la información financiera que la empresa en la que piensa invertir ha presentado en las jurisdicciones locales con las normas de la jurisdicción del inversor, para evaluar la inversión.

6. La manera de reducir los obstáculos para la libre circulación de información financiera creíble no es elegir las normas de determinada jurisdicción y tratar de imponerlas a todas las demás -lo cual no sería políticamente aceptable- sino acordar un conjunto "neutro" de normas que pueda ser usado en todas las jurisdicciones, ya sea adoptándolo como las normas propias de la jurisdicción o incorporándolas a ellas. Tal fue la conclusión del Foro de Estabilidad Financiera cuando seleccionó en marzo del 2000 sus 12 Key Standards for Sound Financial Systems (Normas fundamentales para un buen sistema financiero)¹.

7. Los beneficios de la existencia de normas uniformes de información financiera en todo el mundo son múltiples e incluyen:

- a) Mayor comparabilidad de la información financiera para los inversores;
- b) Mayor interés de los inversores en invertir en el extranjero;
- c) Menores gastos de capital;
- d) Mayor eficiencia en la asignación de recursos; y
- e) Mayor crecimiento económico.

8. Por tanto, la aplicación de normas internacionales como las formuladas por la IAASB y la Junta de Normas Contables Internacionales (IASB) puede conducir, en última instancia, a un mayor crecimiento económico en todo el mundo.

III. PROCESO DE ACEPTACIÓN MUNDIAL DE LAS NIA

9. Un elemento fundamental para la aceptación mundial de las NIA formuladas por la IAASB es que se elaboren a través de un debido proceso exhaustivo y transparente, reconocido y aceptado por todas las partes interesadas. Igualmente importante es que la IAASB establezca relaciones sólidas con las partes interesadas que permitan una comunicación apropiada y una mejor comprensión mutua.

10. En el presente capítulo se explican las funciones de la IFAC y de la IAASB en el establecimiento de un conjunto único de normas de auditoría aceptadas mundialmente y se describe el apoyo con que cuenta en todo el mundo la convergencia con las NIA.

A. Función de la IFAC

11. La IFAC es la organización mundial de la profesión contable dedicada a servir el interés público fortaleciendo la profesión y contribuyendo al desarrollo de economías internacionales

¹ Véase http://www.fsforum.org/cos/key_standards.htm.

sólidas. La IFAC está constituida por 157 miembros y asociados en 123 países y jurisdicciones, que representan más de 2,5 millones de contadores públicos y contadores que trabajan en la educación, el gobierno, la industria y el comercio². La IFAC, a través de sus consejos independientes emisores de normas, establece normas sobre auditoría y aseguramiento, educación, ética y contaduría pública. También imparte orientaciones para promover un desempeño de alta calidad de los contadores en ejercicio de la profesión.

12. Las grandes reformas iniciadas hace cinco años transformaron la IFAC y sus procesos de formulación de normas internacionales. En marzo de 2005, se anunció el cambio más fundamental de los 30 años de historia de la IFAC: la constitución del Consejo de Supervisión del Interés Público (PIOB) para que supervisara, en primer lugar, la formulación de normas internacionales de auditoría, educación y ética; y, en segundo lugar, el Programa de Cumplimiento de los Organismos Miembro³. La constitución del PIOB fue uno de los elementos de una reforma global que la dirección de la IFAC y el Monitoring Group of regulators⁴ efectuaron en un período de dos años.

13. El PIOB, que funciona independientemente de la IFAC, desempeña una función clave de varias maneras:

- a) Evalúa el debido proceso en las actividades de formulación de normas de la IFAC y publica los informes pertinentes;
- b) Aprueba el proceso de nombramiento de miembros de los consejos emisores de normas de la IFAC⁵ y el nombramiento de los presidentes y otros miembros de dichos consejos;
- c) Tiene el derecho a solicitar que el programa de trabajo o el orden del día de un consejo emisor de normas de la IFAC incluya una cuestión determinada;

² Se encontrará una lista de los miembros y asociados de la IFAC en: <http://www.ifac.org/About/MemberBodies.tmpl>.

³ El Programa de Cumplimiento de los Organismos Miembro de la IFAC, que es supervisado por el Grupo Asesor de Cumplimiento, ayuda a desarrollar la profesión contable en todo el mundo alentando a los miembros y asociados de la IFAC a realizar la convergencia de las normas nacionales y las normas internacionales y establecer programas de control de calidad, investigación y disciplina para sus miembros.

⁴ El Monitoring Group of regulators está constituido por el Comité de Supervisión Bancaria de Basilea (Comité de Basilea), la Comisión Europea, el Foro de Estabilidad Financiera, la Asociación Internacional de Supervisores de Seguros, la Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO) y el Banco Mundial.

⁵ La IAASB, el Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría y el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores.

- d) Tiene derecho a participar como observador, y hacer uso de la palabra, en las reuniones del Directorio y los consejos emisores de normas de la IFAC.

B. Función de la IAASB

14. El objetivo de la IAASB es servir el interés público estableciendo, en forma independiente y bajo su propia autoridad, normas de alta calidad para el control de calidad, la auditoría, la revisión, otros encargos de aseguramiento y servicios conexos, y facilitando la convergencia con esas normas. Se mejora así la calidad y la uniformidad de la práctica en todo el mundo y se fortalece la confianza del público en la profesión mundial de auditoría y aseguramiento.

15. La IAASB está formada por un presidente de jornada completa y 17 miembros voluntarios de todo el mundo. La composición de la IAASB mantiene un equilibrio entre profesionales practicantes⁶ y no practicantes (incluidos tres miembros del sector público)⁷. El propósito de esta amplia membresía es asegurar que se presenten una variedad de experiencias de distintos entornos en las deliberaciones de la IAASB y ayudar a la IAASB a identificar los mejores enfoques cuando establece normas. El nombramiento de los miembros de la IAASB está a cargo del Directorio de la IFAC y es aprobado por el PIOB. La IAASB se reúne cinco veces al año.

16. Sobre la base de las reformas de la IFAC, la IAASB ha llevado a cabo varios cambios en sus procesos con miras a convertirse en uno de los emisores de normas más transparentes del mundo. Las reuniones de la IAASB están abiertas al público y los documentos del programa, las actas de las reuniones y los pronunciamientos finales pueden descargarse gratuitamente en su sitio web⁸. Pueden descargarse también grabaciones de las reuniones de la IAASB, proyectos de normas propuestas y otros documentos consultivos y ver todos los comentarios que suscitaron esos documentos.

17. La IAASB ha determinado como prioridad la incorporación del interés público en su proceso de emisión de normas y ha establecido un Grupo Consultivo (CAG)⁹ encargado de hacer aportaciones amplias y continuas en relación con su programa de trabajo, las prioridades de los proyectos y cuestiones técnicas.

18. La IAASB tiene también tres miembros observadores, con derecho a hacer uso de la palabra: uno de la Comisión Europea, otro de la Agencia de Servicios Financieros del Japón y el tercero, de la Company Accounting Oversight Board (PCAOB) de los Estados Unidos.

⁶ Los practicantes son contadores en ejercicio de la profesión con importante experiencia en materia de auditoría y otros servicios de aseguramiento.

⁷ Se espera que los miembros del sector público actúen en pro del interés público y sean percibidos como ajenos a todo interés particular y representando a la sociedad en su conjunto.

⁸ <http://www.iaasb.org>.

⁹ El CAG de la IAASB está constituido actualmente por representantes de 28 organizaciones distintas de todo el mundo, incluidos reguladores, inversores y bolsas de valores, organizaciones de contabilidad regionales y otros órganos profesionales: <http://www.ifac.org/IAASB/CAG.php>.

19. Además, la IAASB considera prioritaria la comunicación con otras partes interesadas. Por tanto, celebra una reunión anual con grandes emisores nacionales de normas de auditoría (NSS)¹⁰, en la cual se examinan cuestiones de normativas de importancia internacional. La IAASB también mantiene un diálogo continuo con la Comisión Europea y los emisores de normas de auditoría de los países europeos, principalmente para facilitar el proceso de convergencia con las NIA en Europa. Además, periódicamente representantes de la IAASB:

- a) Se reúnen con representantes de IOSCO¹¹, el Comité de Basilea y el Foro de Firmas¹²; y
- b) Participan en reuniones del Standing Advisory Group del PCAOB.

C. Proyecto Claridad de la IAASB

20. En 2003, la IAASB inició un examen de las convenciones de redacción usadas en sus normas internacionales para determinar las formas de mejorar la claridad y, por consiguiente, la aplicación coherente de dichas normas. Tras extensas consultas públicas, la IAASB aprobó nuevas convenciones de redacción en 2005 y lanzó un programa global para volver a redactar sus normas y elaborar nuevas normas con el nuevo estilo ("Proyecto Claridad"). Este proyecto constituye uno de los cambios más importantes efectuados en las normas internacionales de auditoría en muchos años.

21. El proyecto tiene varias metas, la principal de las cuales es la eliminación de toda ambigüedad del lenguaje utilizado en las normas, que pueda afectar a la interpretación de los requisitos. Además, para ayudar a los usuarios a entender claramente lo que requieren las normas, la IAASB está introduciendo en cada norma objetivos, seguidos de secciones separadas que incluyen respectivamente requisitos y orientaciones. La IAASB considera que la aplicación de nuevas convenciones contribuirá a la adopción de las NIA en el mundo y facilitará la traducción y la convergencia mundial. La IAASB espera terminar el Proyecto Claridad a finales de 2008¹³.

¹⁰ Los países actualmente representados en la reunión IAASB-NSS son: Alemania, Australia, Brasil, Canadá, China, Estados Unidos, Francia, India, Japón, Nueva Zelandia, Países Bajos, Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y Sudáfrica.

¹¹ IOSCO emitió un comunicado de prensa el 9 de noviembre del 2007 para confirmar que está evaluando en qué condiciones podría refrendar las NIA para su aplicación transfronteriza y la forma que revestiría dicha refrendación.

¹² Establecido en 2002, el Foro de Firmas es una asociación de redes internacionales de firmas contables que realizan la auditoría de estados financieros que se usan o pueden usarse en diferentes países. Puede obtenerse mayor información sobre el Foro en http://www.ifac.org/Forum_of_Firms/.

¹³ Las NIC formuladas en el marco del Proyecto Claridad se aplicarán a las auditorías de los estados financieros correspondientes a los ejercicios que comiencen a partir del 15 de diciembre de 2009 inclusive. A fin de permitir tiempo para su traducción y aplicación, la IAASB no

D. Significado de convergencia mundial

22. En todo debate de la convergencia mundial, suele plantearse la cuestión de si las normas internacionales deben adoptarse o adaptarse. La adopción significa la incorporación de normas internacionales en las normas nacionales o la nacionalización de esas normas a través de un proceso nacional que puede incluir adiciones que no estén en conflicto con las normas internacionales. Por otro lado, la adaptación supone una modificación importante a través de una nueva redacción. La IFAC considera que el enfoque de reescritura de las normas no permite que se obtengan los mayores beneficios de la convergencia, a saber, la posibilidad de afirmar que se han aplicado normas internacionales. Tal fue la conclusión a la que llegó el Reino Unido, por ejemplo, cuando decidió adoptar las NIA para todas las auditorías de los estados financieros correspondientes a los ejercicios iniciados a partir del 15 de diciembre de 2004 inclusive¹⁴.

23. La introducción de modificaciones en las normas internacionales debido a razones o circunstancias legales particulares debe ser una excepción y no la regla¹⁵. Sería relativamente conveniente adoptar las normas internacionales en su totalidad y luego hacer las excepciones que se considere necesario. En general, esto resulta mucho más eficiente y permite conservar una gran parte de la ventaja de aplicar normas internacionales, debido a la facilidad de conciliar las normas nacionales e internacionales. Por tal razón, la IFAC promueve la adopción de las NIA más que su adaptación.

24. A fin de minimizar los posibles conflictos con circunstancias nacionales, la IAASB trata de promulgar NIA que sean "jurisdiccionalmente neutras". Sin embargo, la IAASB acepta que pueden requerirse algunos cambios, al menos de terminología, para que las NIA resulten aplicables en el plano nacional. Por ejemplo, el término "los encargados de la gobernanza" que se usa en las NIA podría enmendarse en una jurisdicción en la cual haya sólo una categoría de esos individuos, por ejemplo, los directores. En tal caso, el emisor nacional de normas podría considerar más apropiado usar la palabra "directores" en el texto de todas las normas nacionales adoptadas, quizá con una nota explicativa en el lugar apropiado. Análogamente, algunas

emitirá ninguna NIC entre la fecha de conclusión del Proyecto Claridad y la fecha de entrada en vigor de la NIC Claridad.

¹⁴ Véase el comunicado de prensa del emisor nacional de normas de auditoría del Reino Unido, la Junta de Prácticas de Auditoría, en <http://www.frc.org.uk/apb/press/pub0530.html>.

¹⁵ Cuando consideraciones internas exigen cambios en las normas nacionales, ya sea debido a un conflicto con la ley o a alguna otra circunstancia local, el emisor nacional de normas debe garantizar que esas cuestiones se traten adecuadamente en el plano local. Sin embargo, se requiere cautela para garantizar que las NIA no se menoscaben por los cambios introducidos. La IAASB ha elaborado una declaración de políticas -Modifications to International Standards of the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB): A Guide for National Standard-Setters that Adopt IAASB's International Standards but Find it Necessary to Make Limited Modifications- para ayudar a los emisores nacionales de normas que adoptan las NIA a decidir qué tipo de variación podría hacerse, preservando al mismo tiempo la capacidad de considerar las normas resultantes conformes a la NIA: http://www.ifac.org/IAASB/downloads/Modification_Policy_Position.pdf.

opciones que prevén las NIA y que no se aplican localmente (como, por ejemplo, la dimisión del auditor, si ésta se prohíbe) podrían eliminarse para mayor simplicidad. Con todo, es necesario reconocer que las NIA se aplican a todas las auditorías, incluidas las contractuales. Por tanto, lo que podría ser una buena simplificación para el regulador de las auditorías legales puede no funcionar tan bien para la profesión en general.

E. Apoyo para la convergencia mundial

25. La IFAC se ha comprometido a lograr la convergencia mundial de las normas nacionales con las normas internacionales. Esto se señaló tanto en la declaración de objetivos como en las Declaraciones de las Obligaciones de los Miembros (SMO). Publicadas en abril del 2004, las SMO enuncian oficialmente el requisito de larga data de la IFAC de que los organismos que la componen apoyen la labor de la IAASB y la IASB, haciendo todo lo posible para incorporar las respectivas normas internacionales en sus requisitos nacionales y para asistir en la aplicación de las normas internacionales, o las normas nacionales que incorporan las normas internacionales.

26. El apoyo generalizado a la convergencia mundial con las NIA se pone de manifiesto, por ejemplo, del siguiente modo:

- a) La última encuesta realizada por la IFAC en 2000 revela que más de 100 países o jurisdicciones usan normas de auditoría que son NIA, ya sea adoptadas tal cual o con cambios jurisdiccionales esenciales, o normas nacionales cotejadas con las NIA para eliminar las diferencias. Entre esos países o jurisdicciones se encuentran los siguientes:
 - i) NIA adoptadas tal cual: Barbados, Chile, Hong Kong (China), Jamaica, Kenya, Luxemburgo, Malasia, Namibia, República Dominicana, Trinidad y Tabago, Uganda y Zambia;
 - ii) NIA adoptadas como normas nacionales pero con cambios jurisdiccionales esenciales para resolver conflictos legales o regulatorios: Alemania, Australia, Bangladesh, Dinamarca, Finlandia, Francia, Haití, Israel, Italia, Nueva Zelandia, Noruega, Países Bajos, Reino Unido, República Checa, República de Corea, Sudáfrica, Sri Lanka, Suecia y Suiza.
 - iii) Normas nacionales cotejadas con las NIA para eliminar diferencias: Arabia Saudita, Japón, México y Portugal;
- b) Un informe independiente -Rebuilding public confidence in financial reporting: an international perspective¹⁶- recomienda que se logre la convergencia de las normas nacionales e internacionales lo antes posible, por considerarlo como una cuestión importante de interés público.

¹⁶ <http://www.ifac.org/Store/Details.tmp?SID=1186509159170528&Cart=1214922730491403>.

- c) Las directrices para la auditoría financiera de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores¹⁷ (INTOSAI), que proporcionan orientaciones prácticas a los miembros de la Organización para la aplicación de las normas de auditoría de la INTOSAI aplicables al sector público, se basan en las NIA.
- d) Muchos de los grandes mercados mundiales de capital aceptan el uso de las NIA para la auditoría de los estados financieros de emisores extranjeros. Una encuesta reciente de la IAASB indica que 20 de los 23 mayores mercados de capital, con una capitalización bursátil general del 56% del total mundial, aceptan las NIA para tal fin.
- e) La Federación Mundial de Bolsas¹⁸ ha apoyado oficialmente el proceso para establecer NIA y reconoce su importancia, considerándolas fundamentales para el desarrollo de un sistema de información financiera uniforme en todo el mundo.
- f) El Banco Mundial, que conjuntamente con el Fondo Monetario Internacional ha instituido un programa de Informes sobre la Observancia de los Códigos y Normas (ROSC) por los países, usa las NIA como referencia para evaluar la calidad de las normas nacionales de auditoría.
- g) Los miembros del Foro de Firmas se han comprometido a aplicar políticas y metodologías para las auditorías transnacionales que, en la medida de lo posible, se basen en las NIA.

27. En el plano nacional o jurisdiccional, la convergencia con las NIA se está produciendo rápidamente en muchas partes del mundo. Entre los acontecimientos recientes se encuentran, por ejemplo:

- a) La directiva relativa a la auditoría legal de la Unión Europea especifica que las NIA serán aplicadas por todos los auditores en todos los Estados miembros. La Comisión Europea está considerando actualmente la posibilidad de refrendar las NIA como normas internacionales.
- b) La Junta Canadiense de Normas de Auditoría y Aseguramiento, tras cuidadosa consulta, ha decidido adoptar las NIA. Éstas entrarán en vigor en Canadá junto con el Proyecto Claridad de la IAASB y se aplicarán a las auditorías de los estados financieros para los ejercicios iniciados a partir del 15 de diciembre inclusive¹⁹.
- c) La Junta de Normas de Auditoría del Instituto Norteamericano de Contadores Públicos ha anunciado un plan oficial de convergencia con las NIA para las

¹⁷ La INTOSAI es la organización que representa a las entidades fiscalizadoras superiores, que son auditores del gobierno central.

¹⁸ La Federación representa 57 mercados de valores y derivados que constituyen más del 97% de la capitalización bursátil del mundo.

¹⁹ <http://www.cica.ca/4/1/0/8/8/index1.shtml>.

auditorías de entidades no pertenecientes al sector público de los Estados Unidos. La Junta ha afirmado su convicción de que el esfuerzo de claridad de la IAASB proporcionará una excelente base para mejorar las normas generalmente aceptadas en los Estados Unidos para las auditorías de no emisores (sociedades que no cotizan en bolsa)²⁰.

- d) Los grandes países emergentes BRIC (Brasil, Rusia (Federación de), India y China) han establecido políticas de convergencia para lograr una mayor similitud entre sus normas nacionales de auditoría y las NIA. Por ejemplo, el Brasil y la India han elaborado planes de acción para lograr la convergencia para 2010.

IV. RESOLUCIÓN DE LOS PROBLEMAS PRÁCTICOS QUE PLANTEA LA APLICACIÓN DE LAS NIA

28. A medida que aumenta el número de organizaciones y países que se comprometen a llevar a cabo la convergencia de las normas de auditoría nacionales con las NIA, fundamentalmente a través de mecanismos de adopción, aumenta también la necesidad de asegurar que la convergencia mundial se enfoque de una manera sistemática y, de ser posible, coherente en todas las jurisdicciones. Además, las partes interesadas, como los emisores nacionales de normas, reguladores y firmas, necesitan comprender los problemas que supone la aplicación de las NIA, para poder resolverlos en una etapa temprana.

29. Aunque la adopción y la aplicación son dos cosas distintas, es difícil examinar una sin tener en cuenta la otra. La adopción, como se explicó anteriormente, consiste en la incorporación de las NIA en las normas nacionales o en un proceso de nacionalización. La aplicación, por otro lado, se refiere a la introducción efectiva y la aplicación de las NIA por quienes ejercen la profesión. La adopción de las NIA es generalmente la parte más sencilla, aunque los calendarios que se establezcan para llevarla a cabo deben tener en cuenta la capacidad de los profesionales para aplicarlas efectivamente. La aplicación, en cambio, es la tarea más difícil, y los problemas prácticos que plantea suelen subestimarse enormemente. La aplicación efectiva requiere, entre otras cosas, el acceso a las NIA, tiempo para conocerlas e introducir los cambios necesarios en los sistemas de auditoría y las metodologías y una supervisión adecuada. Aunque la aplicación en sí misma es un reto, se facilitará enormemente si se decide adoptar las NIA sobre la base de firmes convicciones.

30. A fin de promover el debate sobre los problemas que plantea la aplicación de normas internacionales de contabilidad y auditoría y hacer tomar conciencia de ellos, la IFAC publicó, en septiembre del 2004, un estudio internacional -Challenges and successes in implementing international standards: achieving convergence to IFRS and ISAs (el informe Wong)- que identifica los problemas que plantean la adopción y aplicación de las NIIF y las NIA. El informe Wong también proporciona ejemplos de casos exitosos de adopción y aplicación para que sirvan de modelo a otros países, y recomienda medidas que deben adoptar todos los que participan en la

²⁰ http://www.aicpa.org/download/auditstd/Clarity_Project_Explanatory_Memorandum.pdf.

cadena de suministro de información financiera para lograr la convergencia con las normas internacionales²¹.

31. En las siguientes secciones se examinan los elementos necesarios de una aplicación satisfactoria de las NIA, centrándose en algunos de los principales problemas de aplicación identificados en el informe Wong (algunos más concreto que otros), y teniendo presente que la situación variará en función de las circunstancias nacionales.

A. Necesidad de una buena estrategia de aplicación y un buen plan de acción

1. Entender la naturaleza y la escala de los cambios requeridos y hacer los planes adecuados

32. Un factor determinante del éxito de la aplicación de las NIA es la existencia de una buena estrategia y un buen plan de acción, respaldados por suficientes recursos para aplicarlos. A menudo, surgen dificultades por la falta de una estrategia de aplicación coherente en el plano nacional. Esto, a su vez, puede producir un mal entendido respecto de la envergadura de los problemas y la escala de los cambios requeridos, y acarrear una mala planificación y preparación para la aplicación propiamente dicha. También puede haber malos entendidos respecto de la naturaleza de las NIA que deben aplicarse y sobre lo que significa el cumplimiento de dichas normas²². Por ejemplo, el Banco Mundial señaló en su informe de septiembre de 2004 -Aplicación de las normas internacionales de contabilidad y auditoría: lecciones extraídas del programa ROSC de contabilidad y auditoría del Banco Mundial²³ (el informe ROSC)- que algunos países han adoptado solamente algunas NIA o las que se encontraban en vigor en una fecha determinada y no tomaron en cuenta los cambios introducidos a partir de ese momento.

33. La adopción selectiva de las NIA también puede deberse a que éstas se consideren muy complejas o incompatibles con la cultura nacional o a otros posibles problemas de aplicación. Como señala el informe Wong, por ejemplo, "en un país, las NIA se resumieron en 33 páginas, pues el texto completo de las normas se consideró "abrumador". La aplicación de estas NIA resumidas debía ser el primer paso para la adopción cabal; sin embargo, el país se encuentra ahora en el sexto año de esta etapa temporaria".

34. Obviamente, la naturaleza de los cambios requeridos en las normas nacionales de auditoría variará de un país a otro, en función del grado de similitud que haya entre éstas y las NIA. El problema, sin embargo, es comprender cabalmente la escala de los cambios necesarios y el

²¹ El informe Wong fue preparado por el ex miembro del Directorio de la IFAC, Meter Wong: http://www.ifac.org/Members/Source_Files/Other_Publications/Wong_Report_Final.pdf.

²² Para que se considere que las normas nacionales de auditoría cumplen con las NIA en un determinado momento, éstas deberán incluir todos los requisitos y orientaciones de las NIA que estén en vigor en ese momento.

²³ http://www.wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/2008/01/22/000333037_20080122014815/Rendered/PDF/419530WP0Lesso1ned1ROSC1AA01PUBLIC1.pdf.

tiempo requerido para una aplicación apropiada, y elaborar y aplicar una buena estrategia y un plan de acción adecuado. Al respecto, la IFAC, a través de su Grupo Asesor de Cumplimiento, está trabajando estrechamente con sus organismos miembros para facilitar este proceso. A juzgar por los datos más recientes de la tercera parte del Programa de Cumplimiento de la IFAC²⁴, algunas jurisdicciones, como China continental, parecen haber avanzado más en el proceso de elaboración de planes de acción concretos que otras²⁵.

35. Las decisiones para aplicar otras normas internacionales -como por ejemplo las NIIF y el Código de Ética de la IFAC- también pueden afectar la elaboración de una estrategia y un plan de acción adecuados para aplicar las NIA, especialmente si la aplicación de todas las normas internacionales se produce más o menos al mismo tiempo. Para garantizar que el enfoque general sea coherente y eficiente se requerirán estrategias de aplicación consistentes para los distintos grupos de normas.

2. Plan de acción para obtener el compromiso y la participación de todas las partes interesadas pertinentes

36. La aplicación de las NIA no debe ser una tarea que realicen exclusivamente los profesionales. La aplicación exitosa requiere el compromiso y la participación de todas las partes interesadas pertinentes y la clave para lograrlo puede ser un enfoque vertical.

3. Marco regulatorio

37. Ante todo, una buena estrategia de aplicación necesita incorporar un apoyo regulatorio para impartir autoridad a las normas internacionales en el plano nacional. Esto puede requerir cambios en los marcos legales y regulatorios de muchas jurisdicciones que sólo reconocen normas elaboradas en el plano nacional. Como señala el Banco Mundial en el informe ROSC:

"Para ser efectivas en el plano nacional, las normas internacionales requieren fuerza de ley u otro tipo de respaldo regulatorio. De lo contrario, el cumplimiento se convierte en una cuestión no transparente librada a la discreción de los encargados de preparar los estados financieros y los auditores, al margen de todo marco regulatorio. Aunque la profesión contable ha desempeñado una función primordial en la elaboración de normas internacionales y su promoción en el plano nacional, la profesión en sí misma no tiene suficiente autoridad para garantizar su aplicación exitosa, a menos que actúe en ejercicio de una capacidad regulatoria dimanada de legislación concreta."

38. En algunas jurisdicciones, la adopción puede requerir un proceso legislativo, que en sí mismo puede ser largo, especialmente si las NIA deben ser sometidas a un proceso de refrendación. La Federación de Rusia, por ejemplo, está en proceso de aprobar las enmiendas

²⁴ La parte 3 del Programa de Cumplimiento de la IFAC requiere que los organismos miembros de la IFAC elaboren planes de acción para salvar deficiencias de ejecución y calidad.

²⁵ En el sitio <http://www.ifac.org/ComplianceAssessment/published.php>, se encontrará el texto del plan de acción de China continental para la convergencia con las NIA y su aplicación, preparado como parte de los esfuerzos del organismo chino miembro de la IFAC para cumplir con la SMO 3 de la IFAC.

necesarias a su marco legal y ha establecido un proceso de refrendación de las normas rusas de auditoría, que son versiones traducidas de las NIA. En la Unión Europea, la Comisión Europea está considerando la posibilidad de establecer un mecanismo de refrendación para la adopción de las NIA en el marco de la Directiva relativa a la Auditoría Legal, aunque la legislación no ha establecido un plazo para que la CE tome una decisión respecto de la adopción.

4. Asignación de funciones específicas para la aplicación y distribución de responsabilidades

39. Para que la aplicación tenga éxito, deberán identificarse las partes clave que dirigirán el proyecto. Aunque los emisores nacionales de normas serán los principales responsables del proceso de convergencia de las normas nacionales con las NIA, la responsabilidad de prestar apoyo a la aplicación recaerá con frecuencia en los órganos nacionales de contabilidad, pues son los que se encuentran más cerca de sus miembros-profesionales. En algunos casos, la responsabilidad puede compartirse. El reto consiste en asegurarse de que las responsabilidades relacionadas con los distintos aspectos de la aplicación se identifiquen y comuniquen en una etapa temprana, a través del diálogo entre todas las partes pertinentes, y que dichas partes acepten rendir cuentas de sus respectivas funciones.

40. Un ejemplo de los enfoques que se pueden adoptar al respecto es el Grupo de Aplicación de las NIA del Reino Unido, establecido cuando se adoptaron las NIA. Este grupo estaba constituido por reguladores, órganos de la profesión contable, profesionales, institutos de capacitación, examinadores y editores, y emisores nacionales de normas que oficiaban de observadores. La división de las responsabilidades funcionó razonablemente bien en el Reino Unido en determinados sectores. Por ejemplo, el emisor nacional de normas elaboró directrices para la aplicación relacionadas con aspectos concretos de las NIA, como la documentación de la auditoría, en tanto que los órganos contables locales se ocuparon de organizar seminarios itinerantes, facilitar la capacitación o prestar apoyo a los profesionales.

41. En otros países -como el Canadá, China y la India, donde los órganos locales de contables también se encargan de emitir normas- puede requerirse que estos órganos apoyen la tarea de convergencia de las normas nacionales con las NIA y la tarea de aplicación de las normas.

5. Participación de los profesionales y el público

42. Con frecuencia, un problema importante para la aplicación efectiva de las NIA es simplemente la resistencia de los profesionales al cambio. Las razones de ello pueden ser varias. Por ejemplo, puede haber barreras culturales que hacen que los profesionales sean renuentes a adoptar prácticas que fomentan mayor averiguación y transparencia, especialmente en países donde una importante proporción de las empresas pertenecen a familias y están controladas por ellas. La inercia de los profesionales puede ser también un obstáculo, especialmente en el sector más pequeño del mercado, donde la auditoría de los estados financieros puede no ser el principal generador de ingresos y donde hay limitaciones de capacidad. Encuestas realizadas recientemente en Australia y Nueva Zelanda, por ejemplo, revelan sistemáticamente una falta de conocimiento de lo que ocurre con las normas internacionales en la comunidad de pequeñas firmas de auditoría.

43. Para resolver este problema es fundamental la participación de los profesionales de todos los niveles. Una estrategia efectiva de aplicación incorporará iniciativas para la participación de los profesionales en el proceso de aplicación, mediante capacitación y activa consulta sobre los proyectos preliminares de normas y cuestiones de aplicación²⁶, y para dar a conocer los cambios en las normas²⁷ y los cambios necesarios en cuestiones como sistemas y metodologías de auditoría.

44. Igualmente importante será la amplia difusión de las consecuencias de la aplicación de las NIA para poder gestionar las expectativas del público, especialmente si se tiene en cuenta que algunos de los costos iniciales del primer año de aplicación deberán ser sufragados por las empresas y, en última instancia, por sus accionistas. Una de las lecciones aprendidas de la experiencia del Reino Unido con la aplicación de las NIA es que el proceso debe contar con la participación de más inversionistas. El Reino Unido tiene ahora un Foro de Calidad de la Auditoría de alto nivel en el que participan todas las partes interesadas en la auditoría, y esto ha ayudado a promover una mayor comprensión entre ellas. También se sintió la necesidad de contar con la participación de los medios de información profesionales en el proceso de aplicación, ya que los comentarios basados en mala información pueden ser nocivos.

45. En general, sin embargo, pruebas anecdóticas de la adopción de las NIA en el Reino Unido, sugieren que las sociedades han sido en general receptivas al valor añadido aportado por las auditorías realizadas con arreglo a las nuevas normas, debido a la importancia que se da a la fiscalización interna de las sociedades y a la mayor investigación necesaria en relación con riesgos y fraudes. En particular, los nuevos procedimientos de auditoría permiten poder revelar deficiencias de los sistemas de los cuales los clientes y los administradores no tenían anteriormente conciencia²⁸.

6. Planificación de una estrategia de transición apropiada

46. Otro factor clave para una aplicación efectiva de las NIA es la elaboración de una buena estrategia de transición. Hay tres aspectos particulares que deben tenerse en cuenta para tal fin. En primer lugar, debe tomarse una decisión respecto de si la convergencia se llevará a cabo con un enfoque "*big-bang*" con un enfoque gradual. En el primer caso, todas las NIA se adoptarán al mismo tiempo, en tanto que en el segundo, se adoptarán poco a poco. El enfoque gradual será en general difícil de aplicar debido a la estrecha interrelación entre las NIA, la dificultad de trabajar con dos grupos de normas al mismo tiempo y el hecho de que los profesionales tengan que hacer constantemente ajustes a medida que se adoptan nuevas NIA. Algunas de las jurisdicciones que

²⁶ Un ejemplo de los tipos de foros de consulta posibles es el grupo de debate SMP/SME del Comité de SMP de la IFAC en <http://web.ifac.org/forum/SMP/1>.

²⁷ Un ejemplo de iniciativa de sensibilización son las hojas informativas para contadores públicos de Australia incorporadas en el sitio web https://www.cpaaustralia.com.au/cps/rde/xchg/SID-3F57FECA-6DDB40C7/cpa/hs.xsl/1019_22187_ENA_HTML.htm.

²⁸ Véase el documento sobre las sociedades exentas de auditoría preparado por el Instituto de Contadores Públicos de Inglaterra y Gales en <http://www.icaew.com/index.cfm?route=141483>.

han elegido el enfoque *big-bang* son Australia, el Canadá, Hong Kong (China) y el Reino Unido²⁹.

47. En segundo lugar, a fin de que los profesionales tengan suficiente tiempo para planificar y preparar la aplicación, se requiere una comunicación clara desde las primeras etapas en lo que respecta al momento en que las nuevas normas entrarán en vigor, qué disposiciones transitorias, si procede, se tomarán, y cómo se relacionarán con las correspondientes disposiciones de las NIA. Un modelo que puede seguirse al respecto es el del Canadá, donde se hará la transición de las normas nacionales a las NIA emitidas por la IAASB en el marco del Proyecto Claridad y entrarán en efecto al mismo tiempo que las NIA revisadas³⁰.

48. En tercer lugar, una vez efectuada la convergencia de las normas nacionales con las NIA, será necesario cotejar periódicamente ese cuerpo de normas con las NIA para beneficiarse de las últimas mejoras introducidas en las prácticas internacionales.

49. Según indica el informe Wong, esas cuestiones suelen presentar dificultades prácticas. Por ejemplo, señala que, en algunos casos, los países han adoptado las normas internacionales en una fecha determinada pero no las han mantenido al día cotejándolas ulteriormente con las normas internacionales nuevas y revisadas. En otros casos, las normas nacionales tienen distintas fechas de entrada en vigor y distintas disposiciones transitorias de las previstas en las normas internacionales en las cuales se basan. Estas cuestiones menoscaban la capacidad de los profesionales de esos países de certificar el cumplimiento de las normas internacionales.

B. Necesidad de una buena infraestructura de apoyo a la aplicación

50. Para que la aplicación de las NIA sea efectiva, es necesaria una buena infraestructura de apoyo. Esto entraña una cantidad de aspectos diferentes.

1. Necesidad de buenos medios de difusión y formación

51. Ante todo, es necesario contar con buenos medios para difundir información sobre las normas, ya sea a través de la prensa o por Internet. Aunque los esfuerzos de la IAASB para facilitar la máxima difusión posible incorporando las NIA en un sitio web del que pueden descargarse gratuitamente, esto no es en sí mismo suficiente para garantizar que las normas lleguen a todos los profesionales del mundo. La razón es que las NIA están escritas en inglés, y para que tengan la mayor difusión posible deben traducirse y difundirse en el plano nacional en las jurisdicciones en las cuales el inglés no es idioma oficial. Es probable que el problema sea

²⁹ La experiencia del Reino Unido con la adopción de las NIA se describe en el informe del Instituto de Contadores Públicos de Inglaterra y Gales de noviembre de 2006 (*Audit quality fundamentals - making global auditing standards local*), incorporado en el sitio web <http://www.icaew.com/index.cfm?route=143423>.

³⁰ A fin de ayudar a los auditores canadienses en la preparación para la transición a las NIA, el Instituto de Contadores Públicos del Canadá preparó una guía en la que se explican los efectos previstos de la adopción de las NIA en el Canadá y la forma en que los profesionales pueden prepararse para la transición.

más grave en los países en desarrollo y en los países con economías en transición ("economías en desarrollo y emergentes") que carecen de los recursos y la capacidad necesarios para garantizar la difusión oportuna de las normas. Estudios realizados en Jordania, por ejemplo, indican que las NIA no se habían difundido suficientemente y que muchos auditores no habían tenido acceso a los manuales de prácticas basados en las NIA. La falta de conocimiento, por tanto, se convirtió en un obstáculo para que la mayoría de los auditores jordanos pudieran llevar a cabo en forma adecuada su práctica profesional³¹.

2. Necesidad de orientaciones para la aplicación y herramientas de apoyo conexas

52. Otro problema es la falta de orientaciones para la aplicación y de herramientas de apoyo para ayudar a los profesionales a entender y aplicar las NIA. Esta cuestión afecta a los profesionales de los países desarrollados, pero más aún a los de las economías en desarrollo y emergentes, debido a la falta de capacidad. Una posibilidad para resolver el problema es compartir conocimientos y recursos con otros países que se enfrentan a la misma situación. Se puede así colaborar en la elaboración de orientaciones para la aplicación y herramientas de apoyo comunes y, de ser necesario, éstas se adaptarán luego a las circunstancias nacionales. Otra posibilidad es que los emisores nacionales de normas y los órganos de contabilidad pidan asistencia a sus contrapartes de otros países que estén más avanzados en el proceso de aplicación.

53. A través de su reunión anual con los grandes emisores nacionales de normas, la IAASB está trabajando para facilitar la cooperación entre los emisores de normas en la elaboración de orientaciones prácticas pertinentes y otras herramientas de apoyo. Además, en respuesta a la solicitud de múltiples partes interesadas, la IAASB ha acordado tomar una serie de iniciativas en el contexto de su recientemente publicada Estrategia y Programa de Trabajo 2009-2011³², con miras a prestar un mayor apoyo a los profesionales para la aplicación de las normas. Aunque es demasiado pronto aún para decir qué forma puede revestir el apoyo a la aplicación, la IAASB y la IFAC reconocen la importancia de que contribuyan al éxito de la aplicación de las NIA³³.

3. Necesidad de una supervisión adecuada y de infraestructura de control de calidad

54. Toda estrategia efectiva debe tener en cuenta la necesidad de establecer un mecanismo adecuado de supervisión y control de calidad. La labor para tal fin debe desarrollarse en tres frentes distintos. Primero, se necesita establecer mecanismos de supervisión y fiscalización bajo la dirección de un órgano de supervisión reconocido en el plano nacional para garantizar una alta calidad de la aplicación de las NIA. Con frecuencia, estos mecanismos deberán coordinarse con

³¹ Obaidat AN (2007), "Auditors compliance with international standards on auditing: evidence from Jordan", *Journal of Social Sciences* 3 (4): 185-189, Universidad Técnica de Tafila.

³² <http://www.ifac.org/store/Details.tmp?SID=1216051339304536&Cart=1216062762308775>.

³³ El Centro Internacional de la IFAC para las SMP cuenta con varios recursos, entre los que se encuentra un catálogo de sitios web que dan acceso gratuito a material y herramientas para la aplicación, en http://www.ifac.org/SMP/relevant_links.php. La IFAC también ha elaborado una herramienta de búsqueda para profesionales que puede encontrarse en www.ifacnet.com.

otros programas de supervisión relacionados con otros aspectos de la información financiera para garantizar un marco regulatorio consistente y coherente. En segundo lugar, es necesario que la profesión contable de la jurisdicción establezca prácticas para autobligarse a la aplicación de las normas, incluido el establecimiento de mecanismos adecuados de investigación y disciplina que garanticen el cumplimiento de las NIA. En tercer lugar, es necesario contar con sistemas adecuados de control de calidad en las propias firmas de auditoría. En cada uno de estos frentes deben establecerse políticas y fijarse normas simultáneamente, ya que hay sinergias, y éstas deben explotarse para el logro de un buen resultado general.

55. Aunque en los últimos años se han hecho esfuerzos importantes para mejorar la capacidad y las facultades de varios órganos regulatorios en varios países desarrollados, las conclusiones del programa ROSC del Banco Mundial indican que las prácticas de supervisión y fiscalización en muchas economías en desarrollo y emergentes siguen siendo deficientes y deben fortalecerse. Además, una de las conclusiones de la segunda parte del Programa de Cumplimiento de la IFAC es que sólo el 40% de las economías en desarrollo y emergentes que han respondido tienen algún tipo de programa de control de calidad. Claramente, se trata de un sector en el que queda mucho por hacer. Tal vez pueda encontrarse una solución en el plano regional, o al menos un proyecto común para el diseño, la elaboración y aplicación de sistemas adecuados de control de calidad.

56. Además, los órganos encargados de establecer sistemas apropiados de control de calidad deben tener acceso a especialistas con experiencia y conocimientos, elaborar orientaciones adecuadas para que las firmas de auditoría tengan una base para la buena práctica³⁴ e impartir capacitación para que los profesionales puedan mejorar continuamente su conocimiento de los problemas identificados como parte del proceso de control de calidad. Entre las obligaciones que impone a cada uno de sus miembros y asociados, la IFAC exige el establecimiento de un programa de control de calidad o la prestación de asistencia para elaborar y aplicar uno.

C. Problemas de capacitación y educación

57. Una vez que se ha tomado la decisión de efectuar la convergencia con las NIA, es necesario resolver problemas logísticos importantes de capacitación y educación de los usuarios para que apliquen las nuevas normas.

1. Creación de capacidad

58. La capacidad de hacer frente a los problemas de formación y educación efectivamente depende de la existencia de un grupo de especialistas idóneos. Esto, a su vez, depende de las oportunidades que haya de obtener la educación, la capacitación y la experiencia requeridas. Como señala el informe ROSC del Banco Mundial, "cuanto mayor sea la diferencia entre las normas nacionales existentes y las normas internacionales y menor sea el plazo previsto para efectuar la transición, mayor será el problema de creación de capacidad que habrá que enfrentar.

³⁴ Reconociendo esta necesidad, el Comité de prácticas pequeñas y medianas (SMP) de la IFAC está elaborando actualmente una guía que se publicará a principios del 2009 para ayudar a las SMP a aplicar las Normas Internacionales de Control de Calidad de la IAASB. Esta guía está destinada fundamentalmente a los organismos miembros de la IFAC y, a través de ellos, a los miembros que trabajan en las SMP en los países donde la profesión se encuentra en fase de desarrollo.

El desarrollo y el mejoramiento de la capacidad afecta a los educadores, reguladores y... auditores, y significa una carga de trabajo para las instituciones y los individuos. Sistemas, metodología, orientaciones para la aplicación, planes de estudio, materiales de enseñanza y capacitación, procedimientos de examen y certificación son sólo algunos de los ámbitos que deben adaptarse para apoyar el cumplimiento de las nuevas obligaciones". Naturalmente, el tiempo requerido para planificar y aplicar estos cambios retarda el proceso de creación de capacidad. Por ejemplo, cuando el Reino Unido adoptó las NIA, identificó el tiempo requerido para que las nuevas NIA se introdujeran en el programa de estudios de las universidades y los institutos técnicos como un problema concreto.

59. Los problemas de capacitación y educación serán mayores en las economías en desarrollo y emergentes que carecen de recursos, tanto humanos como financieros, para dirigir el proceso de aplicación. Por tanto, es fundamental una respuesta coordinada en el plano nacional en la cual participen el gobierno, el emisor nacional de normas, los órganos de contabilidad locales, las instituciones académicas, las organizaciones privadas de enseñanza y otros organismos de apoyo, así como las firmas de auditoría, para garantizar la obtención de la capacidad necesaria en forma gradual a lo largo de un período de tiempo. Cuando resulte conveniente, deberán recabarse fondos de donantes para la creación de capacidad. También debe considerarse la posibilidad de colaborar con otras jurisdicciones que han formado especialistas. Esos arreglos pueden, por ejemplo, revestir la forma de cursos de capacitación de capacitadores concebidos para transmitir a los individuos las aptitudes y los conocimientos necesarios para capacitar a otros de su propia jurisdicción.

60. Un modelo de enfoque cooperativo para resolver los problemas de capacitación y educación es el Reino Unido. Aunque las normas de auditoría del Reino Unido eran básicamente iguales a versiones anteriores de las NIA, la planificación de la adopción y aplicación de las NIA se efectuó a lo largo de un período de más de tres años y requirió la cooperación del emisor de normas de auditoría del Reino Unido, órganos contables nacionales, institutos de enseñanza y proveedores de programas informáticos del sector privado y firmas de auditoría. Esta cooperación ayudó a asegurar que cuando se efectuara el cambio a las NIA, los profesionales estuvieran suficientemente preparados y listos para el cambio³⁵.

61. También merece la pena supervisar la importante pero a menudo subestimada función que desempeñan las firmas mundiales de auditoría en las economías en desarrollo y emergentes en materia de creación de capacidad y promoción de mejores niveles de capacitación, educación profesional y competencia, en el marco de su compromiso con la aplicación de las NIA.

2. Problemas técnicos

62. También surgen problemas técnicos en relación con la interpretación de los nuevos requisitos introducidos por las NIA, especialmente si se tiene en cuenta que los cambios importantes no siempre se incorporan de inmediato. Incluso en un mercado desarrollado como el Reino Unido, la supervisión realizada por el Instituto de Contadores Públicos de Inglaterra y Gales demostró que algunos requisitos de las NIA no se habían interpretado coherentemente, sobre todo en lo que respecta a la evaluación de los riesgos, el ensayo de los controles internos y la documentación de la auditoría.

³⁵ Véase la nota de pie de página 29.

63. Los problemas técnicos son con frecuencia más importantes para las pequeñas firmas de auditoría del mundo que suelen carecer de personal propio para apoyar la aplicación de las NIA. Es muy probable que en este extremo del mercado se sienta más la necesidad de apoyo para la aplicación. Reconociendo esto, la IFAC ha estado trabajando para prestar apoyo práctico a las firmas pequeñas y medianas a fin de que aumenten su capacidad para aplicar las NIA en forma eficiente y efectiva. Este apoyo incluye la elaboración de una guía para el uso de las normas internacionales de auditoría en las firmas pequeñas y medianas (Guía NIA)³⁶, y el suministro de recursos de información basados en la web (véase nota de pie de página 33). Sin embargo, incluso las firmas de auditoría mundiales, que en general se mantienen actualizadas respecto de las NIA, pueden tener problemas para capacitar y formar a su personal de auditoría para garantizar una aplicación coherente en sus redes internacionales, especialmente cuando se trata de NIA que se han vuelto a redactar, o que se han revisado y redactado nuevamente, en el marco del Proyecto Claridad de la IAASB.

64. Una cuestión vinculada con el mejoramiento de la calidad y la coherencia de la aplicación de las NIA en todo el mundo es el efecto que el entorno cultural puede tener en la interpretación de los requisitos. En particular, conceptos clave como "escepticismo" y "juicio profesional" pueden no interpretarse en la forma en que los entiende la IAASB, especialmente en jurisdicciones que no tienen una cultura de autoridad investigadora. Otros conceptos importantes, como el de "a mayor jerarquía mayor exigencia", valores éticos e independencia también pueden resultar relativamente nuevos o no apreciarse claramente, sobre todo en entornos donde la integridad moral no se valora y la corrupción es corriente. El problema, por tanto, consiste en educar a los profesionales no sólo para que entiendan el significado técnico de los requisitos de las NIA, sino también para que comprendan el espíritu que éstas encarnan cuando las apliquen.

65. Algunas de las primeras pruebas de las mejoras en la calidad de la auditoría proceden de países que ya han adoptado las NIA. Por ejemplo, los que respondieron a una encuesta efectuada como parte de un proyecto encargado por la IFAC sobre la cadena de suministro de información financiera sostuvieron que veían mejoras en el proceso de auditoría, como un enfoque más sistemático y exámenes más analíticos, con énfasis en los riesgos y controles³⁷. También indicaron que normas más exigentes requerirán auditores que tuvieran un mejor conocimiento de las entidades cuyas cuentas verificaban y una comprensión más profunda de los procesos de información financiera de esas entidades.

³⁶ Publicada en diciembre de 2007, la Guía NIA (<http://www.ifac.org/Store/Details.tml?SID=1197644225547443&Cart=1215023902253>) tiene como principal objetivo ayudar a los profesionales de todas las pequeñas y medianas entidades de auditoría del mundo a entender, cumplir y aplicar las NIA. La IFAC ha distribuido una versión electrónica a todos los organismos miembros gratuitamente, que éstos podrán usar para realizar su propia adaptación local y para basar la elaboración de otros productos de apoyo, como por ejemplo, programas informáticos de auditoría, listas de verificación, formularios y materiales de capacitación.

³⁷ Financial Reporting Supply Chain: Current Perspectives and Direction: http://www.ifac.org/Members/Pubs-Details.tml?PubID=12047550542246268&Category=_Other_.

D. Necesidad de traducciones rápidas y de alta calidad de las NIA

66. El éxito de la aplicación requiere que se esté dispuesto a realizar la traducción de las NIA, asegurar que ésta sea adecuada desde el punto de vista técnico, que se publique a tiempo y que pueda obtenerse rápidamente. La tarea de traducción no es simple y requiere la movilización de recursos suficientes y adecuados. Deben tenerse en cuenta dos cuestiones concretas.

67. En primer lugar, la traducción de las NIA no puede ser literal. El proceso de traducción debe contar con la participación de personas que conozcan la terminología adecuada y también los aspectos técnicos de las normas, a fin de garantizar que los conceptos incluidos en ellas se traduzcan adecuadamente. Sin embargo, esto no ha sido siempre así, especialmente en los países donde la traducción es efectuada por la entidad reguladora o un órgano gubernamental. En ese caso, pueden requerirse orientaciones para la interpretación y traducciones adicionales.

68. En segundo lugar, la diferencia entre la versión de las NIA adoptadas en algunos países y la última versión de esas normas emitida por la IAASB puede causar problemas. Por ejemplo, en el informe Wong se indica que un país llevaba cinco años de demora en la aplicación de las NIA, debido a la necesidad de traducir las normas.

69. Son varios los procesos que pueden seguirse. Algunos países traducen las normas emitidas por la IAASB en grupos en las fechas apropiadas. Otros países emiten las normas rápidamente después de cada reunión con la IAASB. Algunos países deben incluir la cuestión en la agenda legislativa para hacer los cambios en las normas de auditoría. El distinto tiempo que se demora en la traducción en los distintos países hace que se apliquen distintos grupos de NIA en todo el mundo, lo cual socava el objetivo de convergencia mundial. Por tanto, es especialmente importante que los países mantengan al día sus traducciones.

70. Cabe señalar que las grandes firmas de auditoría que deben usar el mismo sistema de auditoría y las mismas metodologías basadas en las NIA en todas sus redes internacionales también tienen problemas de traducción.

Oportunidades de colaboración para la traducción

71. La traducción es una esfera en la cual deben concertarse acuerdos de colaboración entre organismos de contabilidad profesionales y otras organizaciones de distintos países, a fin de reducir al mínimo la duplicación de tareas y garantizar traducciones consistentes. Un ejemplo de ello es el acuerdo que firmó en 2005 la IFAC con dos de sus organismos miembros -la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC), en Francia, y el Institut des Reviseurs d'Entreprises (IRE), en Bélgica- para traducir las NIA al francés. El CNCC y el IRE trabajaron con otros profesionales francófonos del Canadá, Luxemburgo y Suiza para aprovechar traducciones existentes y elaborar una versión única de las NIA en francés para su aplicación en todo el mundo³⁸.

³⁸ A fin de mejorar el acceso en todo el mundo, el Directorio de la IFAC ha aprobado la propuesta de hacer una sola traducción de calidad de las normas de la IFAC por idioma y efectuar consultas públicas durante el proceso de traducción: <http://www.ifac.org/Guidance/EXD-Details.php?EDID=0110>. La IFAC también tiene una base de datos para la traducción que

V. CONCLUSIÓN

72. La aplicación de las NIA plantea importantes problemas prácticos que requieren una respuesta coordinada en el plano nacional con la participación de todas las partes interesadas pertinentes, incluidos el gobierno, las entidades reguladoras, los emisores nacionales de normas, los órganos contables, firmas de auditoría y profesionales, organizaciones de capacitación y proveedores. Una estrategia nacional efectiva debe establecer prioridades, distribuir las funciones planificadas (incluida la comunicación), y fijar un calendario realista para la aplicación, también debe especificar los recursos humanos y financieros requeridos, y la forma en que se movilizarán con carácter sostenible para iniciar y continuar el proceso de aplicación.

73. La IFAC y la IAASB están contribuyendo al proceso de aplicación de diversas formas, como por ejemplo aportando recursos a través de Internet que otros puedan aprovechar, e iniciativas para evaluar tanto los efectos de las nuevas NIA propuestas como la eficacia de la aplicación de las NIA. Igualmente importante es la buena comunicación con las partes interesadas, que tanto la IFAC como la IAASB se han comprometido a llevar a cabo para asegurar que los problemas de aplicación se entiendan y resuelvan y sus beneficios se aprecien cabalmente.

74. La IFAC reconoce que las economías en desarrollo y emergentes no tendrán los medios financieros y técnicos para tomar todas las medidas necesarias para la aplicación exitosa de las NIA. El apoyo de las organizaciones pertinentes de los países en desarrollo, o de aquéllas con mandatos regionales, que actúan como mentores para esas economías en desarrollo y emergentes, en la elaboración de mecanismos de apoyo y herramientas para la aplicación, serán cada vez más importantes. Además, será crucial alentar a los gobiernos nacionales a que consideren prioritario su programa de convergencia y la aplicación de las NIA, y que los organismos donantes inviertan en apoyo a la aplicación. En última instancia, el éxito de la aplicación de las NIA por las economías en desarrollo y emergentes dependerá de su capacidad de comunicar claramente sus problemas, las acciones requeridas y la necesidad de recursos, y la voluntad de los gobiernos, los organismos donantes y los países desarrollados de prestar asistencia cuando sea posible.

incluye una lista de las publicaciones de la IFAC que se han traducido, junto con el nombre del órgano que ha hecho la traducción y vínculos a páginas web que contienen listas terminológicas <http://www.ifac.org/Translations/database.php>.