



Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo

Distr. general
3 de agosto de 2010
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

27º período de sesiones

Ginebra, 13 a 15 de octubre de 2010

Tema 3 del programa provisional

Marco de fomento de la capacidad para la presentación de información empresarial de alta calidad

Nota de la secretaría de la UNCTAD

Resumen

Una información empresarial de alta calidad es esencial para el buen funcionamiento de la economía de mercado. Como resultado de la crisis financiera, los encargados de formular políticas a los niveles superiores han pedido mejoras en esta esfera. Los Estados miembros deben formular un enfoque coherente para promover la capacidad necesaria para lograr este objetivo.

Este documento presenta cuestiones fundamentales que deben considerarse para el fomento de la capacidad nacional en esta esfera. Se tratan en él elementos clave de un marco de fomento de la capacidad, a saber: el marco legal y reglamentario; el marco institucional; la capacidad humana; y el proceso de fomento de la capacidad. El documento brinda una variedad de referencias internacionales, regionales y nacionales y de ejemplos de buenas prácticas.

Se presenta este documento a la consideración del Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes de la UNCTAD (ISAR) en su 27º período de sesiones. Se prevé que las deliberaciones del ISAR en su 27º período de sesiones culminen con directrices sobre esta cuestión.

Índice

	<i>Página</i>
Introducción.....	3
I. Marco de fomento de la capacidad.....	4
II. Marco legal y regulador.....	5
A. Elementos.....	6
B. Normas de contabilidad y auditoría.....	7
III. Marco institucional.....	14
IV. Capacidad humana.....	18
V. Proceso de fomento de la capacidad.....	20
VI. Consideraciones relativas a la medición.....	23
VII. Conclusión.....	23

Introducción

1. Una información empresarial de alta calidad es fundamental para el buen funcionamiento del sistema económico y financiero. Como resultado de la actual crisis financiera y económica, resulta más evidente que nunca que una buena información financiera es esencial para la estabilidad y el crecimiento financieros mundiales. También se ha puesto de manifiesto la importancia de las normas de contabilidad, información y auditoría y de la transparencia en la materia para reducir las probabilidades de fraude y mala gestión, promover la buena gobernanza y mantener la confianza de los inversores y los consumidores. Asimismo, la crisis ha elevado la sensibilidad con respecto a la necesidad de converger hacia normas de información mundiales eficaces.

2. La crisis y los debates que la siguieron entre los encargados de formular políticas en los niveles superiores sobre la reforma del sistema financiero mundial también destacaron la necesidad de fomentar la capacidad institucional y técnica para facilitar el mejoramiento de la información empresarial a lo largo de toda la cadena de información. El Foro sobre Estabilidad Financiera ha determinado que el fomento de la capacidad es una de las medidas necesarias para promover la observancia de las normas y códigos internacionales.

3. Durante más de dos decenios, la UNCTAD, a través de la labor de su Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes (ISAR), ha contribuido a la armonización de la información empresarial para ayudar a los países en desarrollo y las economías en transición a cumplir los requisitos internacionales en esta esfera y facilitar las inversiones.

4. En su 26º período de sesiones, celebrado en 2009, el ISAR decidió sobre la necesidad de proseguir la labor en esta esfera abordando las cuestiones de fomento de la capacidad necesaria para una información empresarial de alta calidad con miras a formular un marco al respecto. El ISAR consideró que un documento marco de orientación basado en las buenas prácticas y en la experiencia adquirida en el fomento de la capacidad podía ser un instrumento útil para asistir a los países en desarrollo y los países con economías en transición a formular y llevar a cabo tales actividades.

5. El ISAR pidió a la secretaría de la UNCTAD que volviera a constituir un grupo consultivo para trabajar sobre esta cuestión y proponer un enfoque para su examen en el 27º período de sesiones del ISAR. Atendiendo a este pedido, se formó el Grupo Consultivo (véase el apéndice V del documento TD/B/C.II/ISAR/56/Add.1), que celebró su primera reunión en Ginebra del 20 al 22 de mayo de 2010 y examinó un proyecto de documento preparado por la secretaría con ayuda de la Asociación de Contadores Públicos (ACCA). Los miembros del grupo también suministraron posteriormente comentarios por vía electrónica, que han sido incorporados en esta versión final del documento que se presentará al ISAR en su 27º período de sesiones.

6. El documento tiene como objetivo brindar orientación sobre los principales componentes de la capacidad necesaria para la presentación de información empresarial de alta calidad y sobre los requisitos del fomento de dicha capacidad. No se refiere en particular a ningún país, sino que resume las buenas prácticas obtenidas en fuentes como la labor de la UNCTAD sobre las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), el programa del Informe del Banco Mundial sobre el Cumplimiento de Normas y Códigos (ROSC) y sus actividades de fomento de la capacidad de seguimiento y los planes de acción del Programa de Cumplimiento de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), así como la investigación sobre el tema y la experiencia práctica de diferentes países, organismos y organizaciones de contadores profesionales en materia de programas nacionales de fomento de la capacidad, particularmente en los países en desarrollo y los

países con economías en transición. Se mencionan en este documento prácticas en algunos países para demostrar cómo funcionan ciertos sistemas. Están dadas a título de ejemplo y no implican preferencia alguna sobre otros sistemas.

7. En este documento, la expresión "información empresarial" se utiliza en sentido lato, que incluye tanto la información financiera como la no financiera, por ejemplo la gobernanza empresarial, la responsabilidad empresarial y la divulgación de información relativa al cambio climático. Este documento no abarca cuestiones de contabilidad del sector público, que si bien son parte integrante del fomento de la capacidad contable y de presentación de informes, contienen elementos distintos de los que constituyen la información empresarial. En la etapa actual es una esfera de reformas en evolución en muchos países y se necesitará algún tiempo para abarcar concisamente las buenas prácticas y la experiencia adquirida en las cuestiones conexas.

I. Marco de fomento de la capacidad

8. Para fomentar la capacidad resulta necesario adoptar algunas decisiones importantes para responder a las siguientes preguntas:

- a) ¿Qué normas y requisitos deben emplearse para alcanzar una información empresarial de alta calidad?
- b) ¿Qué tareas deben llevarse a cabo en la cadena de información para lograr la compatibilidad, coherencia y eficiencia de las actividades encaminadas a una información empresarial de alta calidad?
- c) ¿Qué medidas deben adoptarse, y quién debe asumir esa responsabilidad?
- d) ¿Cómo asegurarse de que las tareas se realicen de manera competente y de que existan los conocimientos técnicos necesarios?
- e) ¿Cuáles deben ser los plazos, y qué recursos financieros se necesitarán?

9. El fomento de la capacidad contable es un proceso complejo que exige un enfoque exhaustivo, dado que la infraestructura contable es en sí misma una parte de todo el sistema legal y reglamentario que tiene como objeto garantizar los derechos de propiedad, hacer cumplir los contratos y proporcionar información financiera sobre el rendimiento de las entidades. También exige que se tomen en consideración los intereses de los diversos participantes, así como la disponibilidad de recursos financieros, educativos y humanos.

10. Con el fin de hacer comprensible la complejidad de la capacidad necesaria para una información empresarial de alta calidad de una forma más estructurada, se ha preparado una matriz que también traza las líneas generales de este documento (véase el apéndice I del documento TD/B/C.II/ISAR/56/Add.1). El objetivo de la matriz es facilitar la utilización del documento. Al igual que éste, la matriz no abarca necesariamente todos los aspectos que posiblemente tengan que abordarse en el contexto específico de cada país.

11. En el contexto de este documento, el fomento de la capacidad se refiere a la asistencia para establecer el marco jurídico y los mecanismos institucionales que sea menester para brindar apoyo a una información empresarial de alta calidad. También se refiere a la asistencia que se ofrece a las entidades que necesitan desarrollar cierta especialidad o aptitud o que tiene como fin el mejoramiento del desempeño. Al hablarse de capacidad, puede ser en relación con las personas, los grupos e instituciones o las estructuras cívicas.

Pilares básicos

12. Como se sugiere en la matriz, el marco de fomento de la capacidad podría estructurarse en cuatro pilares principales:

- a) Marco legal y regulador;
- b) Marco institucional;
- c) Capacidad humana; y
- d) El propio proceso de fomento de la capacidad.

13. Estos pilares se toman en consideración en relación con:

- a) Las etapas del proceso de información empresarial;
- b) Los elementos que constituyen cada parte principal y los órganos e instituciones que participan en el proceso;
- c) Las normas y principios internacionales de que se dispone para el fomento de la capacidad;
- d) Los ejemplos y la orientación de las buenas prácticas como puntos de referencia para el fomento de la capacidad (véase el apéndice II en el documento TD/B/C.II/ISAR/56/Add.1); y
- e) Los hitos e indicadores para evaluar el progreso.

II. Marco legal y regulador

14. Uno de los pilares básicos del marco de fomento de la capacidad es el marco legal y regulador, que puede tener distintas formas según el entorno y la cultura de cada país. Sin embargo, pueden determinarse ciertos aspectos comunes sobre la base de la experiencia adquirida a lo largo de los años de reformas en materia contable y de auditoría tendientes a la armonización internacional y a la mejora de la calidad de la información empresarial.

15. Para cerciorarse de que se tomen en consideración todos los elementos importantes al establecerse un marco regulador, podría resultar útil examinar las etapas que sigue la preparación y la presentación de información sobre las cuentas de las empresas:

- a) La preparación y el mantenimiento de registros financieros (teneduría de libros);
- b) La evaluación de los riesgos, los controles internos y la auditoría interna;
- c) La preparación de estados financieros;
- d) La aprobación de los estados financieros, en particular su examen por el directorio y sus comités competentes, de una manera compatible con la gobernanza empresarial responsable;
- e) La comprobación de los estados financieros, en particular la interacción con el comité de auditoría del directorio;
- f) La presentación y publicación de los estados financieros;
- g) La gobernanza empresarial;
- h) El análisis y la utilización de los estados financieros;

- i) La presentación de información en múltiples marcos¹;
- j) La supervisión y la garantía de calidad de los auditores; y
- k) La vigilancia y el cumplimiento de las normas.

16. Sin embargo, es importante reconocer que no todas estas etapas se aplican a todas las entidades. Por ejemplo, las microempresas pueden llevar sólo registros básicos y pueden no presentar o publicar sus cuentas. Las pequeñas y medianas empresas (PYMES) pueden seguir normas simplificadas de contabilidad².

A. Elementos

17. Debe establecerse el pilar legal y regulativo del marco de la capacidad para velar por que los participantes en la cadena de información realicen ciertas tareas al nivel adecuado de calidad. Por ejemplo, debe proporcionar un marco para: a) formular, promulgar o modificar la legislación y la reglamentación que correspondan; b) aprobar y aplicar normas de contabilidad y auditoría y normas éticas; c) autorizar y supervisar a los auditores públicos de conformidad con los requisitos de control de calidad; d) examinar los estados e informes financieros obligatorios (por ejemplo, los relativos a la regulación prudencial) y/o los estados e informes financieros de las empresas que cotizan en bolsa, con arreglo a las normas de contabilidad y los requisitos en materia de divulgación de información; e) impartir capacitación a los contadores y otros profesionales, por ejemplo reguladores, a nivel profesional mediante exámenes y formación práctica; f) aplicar sanciones a personas y empresas; g) velar por un desarrollo profesional permanente; y h) asegurar una buena gobernanza tanto en el sector privado como en el sector público.

18. Con el fin de formular un marco regulador adecuado, podría tomarse como referencia una variedad de modelos reguladores e institucionales. Las decisiones y las medidas relativas al entorno regulador más eficiente en cada país deben basarse en el examen exhaustivo del sistema jurídico de una jurisdicción determinada, el nivel de su desarrollo económico y la disponibilidad de recursos y de la capacidad profesional necesaria.

19. Se sugiere la inclusión de los siguientes elementos en el marco legal y regulador:

- a) Normas y prescripciones en materia de contabilidad y auditoría;
- b) Aprobación de las normas;
- c) Cumplimiento de las normas;
- d) Supervisión y cumplimiento de las normas y prescripciones;
- e) Autorización del ejercicio profesional (normalmente, a los auditores);
- f) Capacitación (de contadores, auditores, reguladores y otros interesados principales);
- g) Gobernanza empresarial;
- h) Normas éticas (para los contadores y auditores profesionales);
- i) Investigación y sanciones;

¹ Algunas entidades utilizan más de un marco de información para los informes destinados a diferentes usuarios, por ejemplo los inversores y los encargados de la regulación prudencial.

² No se exige a todas las empresas que tengan comprobaciones de auditoría públicas.

- j) Mecanismos de garantía de la calidad (normalmente, de los auditores); y
- k) Responsabilidad y rendición de cuentas de los auditores.

20. Por consiguiente, para la formulación de este pilar deben considerarse varias cuestiones, en particular:

a) La necesidad de velar por un marco legal y regulador coherente en materia de contabilidad y presentación de informes, puesto que los distintos aspectos de la contabilidad y la presentación de informes empresariales normalmente están contemplados en las leyes de contabilidad y en la legislación sobre las empresas, así como en la legislación relativa a la banca, los mercados de valores y los seguros;

b) La distinción entre las entidades de interés público y las que no lo son, y los límites del tamaño de las pequeñas y medianas empresas (PYMES), así como la función que le incumbe al sector público para aclarar el ámbito de aplicación de las normas y prescripciones pertinentes;

c) Los mecanismos que aseguren una coordinación eficiente dentro del marco legislativo y regulador de la contabilidad, así como con las demás fuentes legislativas conexas, por ejemplo en materia de inversiones y finanzas; y

d) Mecanismos adecuados de aplicación, supervisión, cumplimiento y disciplina, con inclusión de sanciones legales.

21. Un problema que se presenta a menudo es que la legislación vigente puede haberse desarrollado de manera fragmentaria, de modo que el sistema regulador esté dividido y disperso entre diferentes departamentos u organismos públicos. De presentarse la oportunidad, podría resultar útil considerar la preparación de nuevas medidas legislativas y/o reglamentarias que centralicen la regulación de la contabilidad y la auditoría dentro de un marco unificado.

B. Normas de contabilidad y auditoría

22. Otro conjunto de cuestiones está vinculado con la decisión de utilizar o no las normas internacionales en los requisitos contables legales y la legislación nacional en materia de auditoría.

23. Como ayuda para la formulación de un marco regulador que permita a los sistemas cumplir las prescripciones internacionales en la esfera de la información empresarial, puede recurrirse a una amplia gama de normas internacionales publicadas por órganos internacionales, así como a otras normas y orientaciones internacionalmente aceptadas que han sido emitidas en países que cuentan con órganos contables profesionales, con encargados de fijar las normas nacionales y con órganos de supervisión muy desarrollados.

1. Normas de contabilidad

24. Los marcos para la contabilidad pueden formularse sobre la base de la adopción de las NIIF (incluidas las NIIF para las PYMES y las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSAS)). Al respecto, debe estudiarse el ámbito de aplicación de las NIIF.

25. La Junta Internacional de Normas de Contabilidad (IASB) formula normas mundiales de contabilidad e interpretaciones conexas que se conocen en su conjunto como Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Las NIIF tienen como objetivo su utilización para la preparación de estados financieros de uso general. Los reguladores de determinados sectores pueden tener requisitos propios en materia de información que sean

diferentes de las NIIF o las complementen (o quizá utilicen las NIIF pero exijan información adicional), particularmente en lo que respecta a los bancos, las compañías de seguros y la esfera tributaria³.

26. Más de un centenar de países exigen o permiten la utilización de las NIIF para la preparación de los estados financieros. Por ejemplo, todos los Estados miembros de la Unión Europea han adoptado las NIIF para la preparación de estados financieros consolidados, pero no necesariamente para las cuentas de empresas separadas. No obstante, la aplicación práctica de las NIIF puede plantear dificultades importantes, en función de la situación económica general, el marco regulador vigente y la tradición en materia de presentación de información financiera.

27. La adopción de las NIIF en determinada jurisdicción puede llevarse a cabo de manera que pasen a formar parte de la legislación y la reglamentación vigentes en ella. Para realizarlo es menester analizar las leyes y reglamentos existentes que puedan necesitar modificaciones para dar lugar a la introducción de las NIIF. Por ejemplo, la legislación peruana dispone que los estados financieros consolidados y separados de las empresas peruanas deben prepararse de conformidad con las NIIF aprobadas por el órgano encargado de establecer las normas contables en el Perú. En algunos casos se presentan situaciones en que las prescripciones de las NIIF son contrarias a las disposiciones aplicables que figuran en la legislación y la reglamentación nacionales.

28. Cuando se decide adaptar las normas internacionales en lugar de aceptarlas simplemente tal como han sido publicadas resulta necesario tener en cuenta ciertas cuestiones. La IASB considera que es el único órgano que puede emitir interpretaciones oficiales de sus normas. Por consiguiente, es importante contar con un mecanismo para interactuar con la IASB antes de emitir una norma, o para pedir posteriormente una aclaración que pueda ser publicada por dicha Junta.

29. La adaptación de normas para uso nacional significa la posible pérdida de la ventaja de proporcionar información financiera comparable a los usuarios. Por otro lado, algunos reguladores tal vez necesiten establecer sus propias normas contables para ajustarse a las circunstancias nacionales. Esta situación normalmente no se presenta en cuanto a los estados financieros de uso general pero puede surgir con respecto a determinados sectores, verbigracia la banca o los seguros. Algunos países han creado comités para tratar las cuestiones jurídicas y económicas locales no contempladas en las NIIF, con el propósito de decidir el tratamiento contable que debe seguirse y evitar la falta de comparabilidad entre los informes de las empresas.

30. Algunos países utilizan un enfoque diferencial para formular un marco contable. Un primer estrato utiliza las NIIF (aquí podrían incluirse las empresas que cotizan en bolsa y las entidades de interés público). Un segundo estrato utiliza normas basadas en las NIIF adaptadas a ese conjunto (por ejemplo, las NIIF para las PYMES). Un tercer estrato, integrado por microempresas, emplea un sistema muy simplificado que se asemeja a la contabilidad en valores de caja. (La UNCTAD ha publicado orientación sobre el tema, referida como *Directrices para la contabilidad e información financiera de las pequeñas y medianas empresas, u Orientación para el nivel 3*).

³ Para las entidades del sector público, pueden utilizarse las IPSAS que han sido publicadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público con los auspicios de la IFAC. En los países en desarrollo y en los países con economías en transición, el sector público frecuentemente es la fuerza dominante en la economía y por lo tanto el control y la contabilidad de las finanzas públicas puede resultar tan importante, o aun más importante, que la contabilidad de las empresas del sector privado. El mayor papel del sector público como resultado de la crisis financiera exige redoblar los esfuerzos para mejorar la información relativa al sector público en todos los países de que se trata.

31. Al respecto, debería estudiarse un sistema para asistir a las PYMES en el cumplimiento de los requisitos contables legales.

32. En el caso de que se adopten las normas internacionales publicadas por órganos internacionales debe establecerse un mecanismo eficiente para traducirlas al idioma nacional, que incluya un mecanismo de coordinación con el órgano pertinente encargado de establecer las normas y los controles de calidad conexos para velar por que se pueda disponer en el momento oportuno de las normas en el idioma de que se trata. La IASB tiene como norma que debe contarse con el permiso previo de la Comisión Internacional de Normas de Contabilidad (IASC) para toda traducción de las NIIF. La Fundación de la IASC permite solamente una versión de cada traducción.

2. Normas de auditoría y comprobación

33. Uno de los aspectos comunes en algunos países que aplican las NIIF es exigir que la comprobación de los estados financieros se lleve a cabo de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) publicadas por la Junta Internacional de Normas de Auditoría y Comprobación (IAASB). Las NIA pueden ser un instrumento importante para dar cumplimiento a una aplicación correcta de las NIIF. La comisión de prácticas pequeñas y medianas de la IFAC ofrece orientación para la aplicación de las NIA a las pequeñas y medianas entidades (IFAC, 2009. *Guía de control de calidad para las pequeñas y medianas entidades*).

34. Entre otras fuentes de principios, normas y orientaciones internacionales sobre contabilidad, auditoría y regulación se cuentan:

a) Los Objetivos y principios de la reglamentación de valores de la Organización Internacional de Comisiones de Valores (OICV)⁴ y la metodología de evaluación conexas;

b) Otros principios, declaraciones e informes de la OICV relativos a la esfera de la información financiera, la auditoría, el control interno, la supervisión de los auditores y la gobernanza;

c) Los principios, normas y directrices del Comité de Basilea⁵ sobre gobernanza empresarial, contabilidad, auditoría y divulgación de información (en particular la valuación y las provisiones), que son particularmente pertinentes en cuanto a la supervisión de los bancos;

d) XBRL⁶ (Extensible Business Reporting Language), que brinda una norma mundial para el intercambio de información financiera;

e) Los principios, normas y directrices de la IAIS (Asociación Internacional de Supervisores de Seguros), que se aplican particularmente a las compañías de seguros; y

f) Las directrices y normas de la INTOSAI⁷ (Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores), particularmente pertinentes para la contabilidad y la auditoría del sector público.

⁴ <http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD323.pdf>.

⁵ <http://www.bis.org/bcbs>.

⁶ <http://www.xbrl.org/Home>.

⁷ http://www.intosai.org/en/portal/about_us.

35. Entre las fuentes regionales y nacionales figuran:
- a) La octava directiva de la Unión Europea⁸ sobre sociedades, en relación con los auditores públicos;
 - b) La Ley Sarbanes Oxley⁹, en los Estados Unidos;
 - c) El modelo de controles internos del COSO (Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway)¹⁰;
 - d) Los códigos bancarios nacionales; y
 - e) Las normas y directrices del Instituto de Auditores Internos sobre la auditoría interna.

3. Normas y directrices para la información sobre las cuestiones ambientales, sociales y de gobernanza

36. Una de las tendencias que se manifiestan en la esfera de la información empresarial es la creciente atención que se presta a cuestiones no financieras como las ambientales, sociales y de gobernanza (ASG).

37. En la etapa actual, la divulgación de información sobre una gama de cuestiones ambientales, sociales y de gobernanza es objeto de diversas directrices voluntarias en relación con las mejores prácticas internacionales. Las directrices sobre las mejores prácticas internacionales, así como las redes y las normas de los sistemas de gestión internacionales, pueden resultar de provecho para los marcos nacionales relativos a dichas cuestiones.

38. La divulgación de información sobre cuestiones ambientales y sociales es de utilidad para una gama de interesados clave, en particular los reguladores gubernamentales, los inversores, los socios y empleados de las empresas, y la comunidad local. Tanto en los países desarrollados como en los países en desarrollo, la actividad industrial plantea una serie de riesgos ambientales; una información transparente sobre dichos riesgos puede mejorar su gestión y los esfuerzos por mitigarlos. Diversas directrices internacionales pueden ayudar a los países a formular un marco de información en esta esfera. La UNCTAD ha preparado directrices para asistir a los países a este respecto, en particular sobre los indicadores de ecoeficiencia¹¹ y los indicadores de la responsabilidad de las empresas en los informes anuales¹². La Global Reporting Initiative¹³ (Iniciativa Mundial sobre la Presentación de Informes) ha formulado directrices para la información sobre sostenibilidad que abarcan una amplia gama de temas sociales y ambientales. Las Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales¹⁴, de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos, y la norma de orientación ISO 26000 sobre

⁸ El texto de la octava directiva de la Unión Europea puede consultarse en: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/directives/index_en.htm.

⁹ <http://fl1.findlaw.com/news.findlaw.com/hdocs/docs/gwbush/sarbanesoxley072302.pdf>.

¹⁰ <http://www.coso.org/guidance.htm>.

¹¹ UNCTAD (2004). *A Manual for the Preparers and Users of Eco-efficiency Indicators*. Disponible en línea en: www.unctad.org/en/docs/iteipc20037_en.pdf.

¹² UNCTAD (2008). *Guidance on Corporate Responsibility Indicators in Annual Reports*. Disponible en línea en: www.unctad.org/en/docs/iteteb20076_en.pdf.

¹³ Para más información sobre la Iniciativa Mundial sobre la Presentación de Informes y para obtener una copia de su publicación *Sustainability Reporting Guidelines*, consúltese: www.globalreporting.org.

¹⁴ OCDE (2000). *Guidelines for Multinational Enterprises*. Disponible en línea en: www.oecd.org/dataoecd/56/36/1922428.pdf.

responsabilidad social de la Organización Internacional de Normalización (ISO)¹⁵ contienen orientación útil sobre la información ambiental y social y las prácticas gerenciales. Una norma para un sistema de ordenamiento ambiental, como por ejemplo la ISO 14000, también puede resultar útil al brindar orientación sobre la información interna y la reunión de datos¹⁶. El Pacto Mundial de las Naciones Unidas también contiene un marco de presentación de información que permite a las empresas informar sobre sus actividades relacionadas con los diez principios del Pacto Mundial¹⁷.

39. La divulgación de información sobre las estructuras de gobernanza es fundamentalmente importante para facilitar las relaciones con los inversores, promover la estabilidad económica y fomentar la confianza en los sistemas de gobernanza y gestión que preparan los informes de contabilidad financiera. Son diversas las organizaciones que brindan orientación internacional en esta esfera, en particular la OCDE (*Principles of Corporate Governance*)¹⁸, el Banco Mundial (artículos acerca del programa de Informes sobre la Observancia de los Códigos y Normas (ROSC) y otras directrices)¹⁹, la Corporación Financiera Internacional (CFI) (en particular la labor del Foro mundial sobre gobernanza de empresas)²⁰, la OICV (diversas directrices y apoyo para la formación de reguladores de valores), la International Corporate Governance Network (Red Internacional de Gobernanza Empresarial (*Global Corporate Governance Principles*)) y la UNCTAD (*Orientación sobre buenas prácticas para la presentación de información sobre la gobernanza de las empresas*²¹ y análisis de las prácticas de información sobre la gobernanza empresarial y su regulación)²². También están surgiendo nuevas instituciones (por ejemplo, International Interconnected Reporting Committee y Carbon Disclosure Standards Board) cuyo objetivo es contribuir a promover la armonización de las normas ASG y la integración de las cuestiones ASG en la información empresarial. Los marcos nacionales pueden utilizar la orientación que brindan estas organizaciones como base para formular sus propios códigos nacionales de gobernanza empresarial y la reglamentación sobre la divulgación de información.

¹⁵ La norma ISO de orientación sobre responsabilidad social se publicará en 2010 como ISO 26000 y su utilización será voluntaria. No incluirá requisitos, y por lo tanto no será una norma de certificación. Para obtener más información, consúltese: www.iso.org/sr.

¹⁶ Puede encontrarse más información sobre la serie de normas ISO para los sistemas de ordenamiento ambiental en la siguiente dirección: www.iso.org/iso/iso_14000_essentials.

¹⁷ El Pacto Mundial publica una variedad de material de información para ayudar a las empresas a preparar la Comunicación de Progreso en relación con los diez principios del Pacto. Dicha información está disponible en: www.unglobalcompact.org/COP/Guidance_Material/index.html.

¹⁸ OECD (2004). *Principles of Corporate Governance*. Disponible en línea en: www.oecd.org/dataoecd/32/18/31557724.pdf.

¹⁹ Como parte de los Informes sobre la Observancia de los Códigos y Normas (ROSC), el Banco Mundial ha creado un programa para ayudar a sus países miembros a fortalecer sus marcos de gobernanza empresarial. El Banco Mundial lleva a cabo evaluaciones por país de la gobernanza empresarial con arreglo a la iniciativa ROSC por invitación de las autoridades de cada país. Puede encontrarse más información sobre este programa en: www.worldbank.org/ifa/rosc_cg.html.

²⁰ El Foro mundial sobre gobernanza de empresas apoya las iniciativas regionales y locales para mejorar la gobernanza empresarial en los países de ingresos medios y bajos en el contexto de los programas generales de reforma económica nacionales o regionales. Puede consultarse más información sobre este programa en: www.gcgf.org.

²¹ UNCTAD (2006). *Orientación sobre buenas prácticas para la presentación de información sobre la gobernanza de las empresas*. Disponible en línea en: www.unctad.org/en/docs/iteteb20063_en.pdf.

²² Los análisis anuales de la UNCTAD sobre la gobernanza empresarial examinan las prescripciones reglamentarias y las prácticas reales de divulgación de información de las empresas en distintos países de todo el mundo. Estos estudios pueden consultarse en línea en: www.unctad.org/Templates/Page.asp?intItemID=2920&lang=1.

40. También pueden establecerse distintas instituciones para apoyar la información sobre las cuestiones ASG, en particular: a) institutos de directores (especialmente para las cuestiones de gobernanza empresarial); b) institutos de responsabilidad social empresarial (por ejemplo, el Centro Egipcio de Responsabilidad Empresarial); o c) redes nacionales del Pacto Mundial. Tales instituciones pueden ofrecer apoyo técnico para el fomento de la capacidad humana en las esferas conexas.

4. Aprobación

41. La incorporación de las NIIF y las NIA a la legislación y la reglamentación nacionales puede encontrar apoyo en el establecimiento de un mecanismo de aprobación eficiente. Si se establece tal función de aprobación, es necesario que sea ágil; de lo contrario, las normas nacionales pueden quedar rezagadas con respecto a las normas internacionales. Por ejemplo, en la Unión Europea las NIIF son sometidas a un proceso de aprobación²³ antes de ser aplicables.

5. Cumplimiento

42. Uno de los elementos fundamentales para la aplicación de las normas y códigos de la información empresarial es hacerlos cumplir estrictamente. La responsabilidad de hacer cumplir las normas internacionales a menudo incumbe a diferentes entidades. Desempeñan un papel importante en el cumplimiento de los requisitos de la información financiera instituciones tales como las comisiones de las bolsas de valores, las autoridades de supervisión de la banca y los seguros, y las autoridades de las bolsas y de los mercados de capital.

43. En los países en los que los órganos de regulación mencionados han formulado sus propias exigencias individuales, con facultades legislativas separadas, la tarea de centralizar y uniformar el entorno regulativo supone una ingente tarea de consultas y persuasión.

44. La evaluación de los mecanismos existentes de cumplimiento requiere un examen de las estructuras regulativas vigentes, en particular el entorno legislativo y un muestreo de los procedimientos reguladores que se aplican en la práctica. Debe incluir pruebas de los controles de calidad en las firmas de auditoría, pruebas de la eficacia de las visitas e informes de supervisión, y pruebas del cumplimiento de las normas y las mejores prácticas, así como de las medidas adoptadas para corregir las fallas.

45. La Organización Internacional de Comisiones de Valores (OICV) hizo suyas las normas NIIF en 2000. Los principios de la OICV establecen puntos de referencia mundiales para la regulación de los mercados de valores, y los principios 8 a 10 tratan del cumplimiento de las normas²⁴.

6. Supervisión, vigilancia y cumplimiento

46. La supervisión, la vigilancia y el cumplimiento son elementos importantes del pilar regulativo del marco de fomento de la capacidad.

47. En algunos casos, un departamento gubernamental puede contar con facultades legales para establecer una junta de supervisión pública, o puede asumir por sí mismo estas funciones. En algunos casos, determinados países establecen juntas independientes u órganos reguladores con mandato y autoridad específicos para cumplir la función de supervisión.

²³ http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/ias/endorsement_process.pdf.

²⁴ Véase <http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD154.pdf>.

48. La supervisión también puede corresponder al órgano u órganos nacionales de contadores profesionales, que generalmente tendrán la responsabilidad de sus miembros con respecto a:

- a) La aplicación apropiada de las normas profesionales y de ética;
- b) El desarrollo profesional permanente;
- c) La investigación, las sanciones y los recursos;
- d) Las calificaciones necesarias para ser miembro, en particular los exámenes profesionales y la experiencia práctica; y
- e) La autorización del ejercicio público a sus miembros fuera del ámbito de la junta de supervisión pública, por ejemplo para la comprobación de las entidades que no se consideren de interés público o de los servicios que no son de auditoría, verbigracia el asesoramiento en materia tributaria.

49. Para establecer mecanismos de cumplimiento de las exigencias legales en la esfera contable y de presentación de informes, deben considerarse las siguientes tareas:

- a) Diseñar un programa de análisis apropiado y listas de verificación;
- b) Decidir cuál será la composición del grupo que llevará a cabo los análisis;
- c) Fijar los criterios para la selección, capacitación y evaluación de los encargados de realizar los análisis;
- d) Fijar los criterios para la selección de los emisores y las firmas de auditoría con fines de supervisión;
- e) Formular la clasificación de las conclusiones;
- f) Establecer procedimientos de análisis y de refrendo como parte del control de calidad interno;
- g) Elegir el método para transmitir las conclusiones a los emisores, las firmas de auditoría y las entidades reguladoras, en particular el registro público de comercio;
- h) Establecer medidas correctivas para los casos graves de no cumplimiento por parte de los emisores;
- i) Establecer medidas regulativas con respecto a las firmas de auditoría y considerar la interacción con los sistemas de autorización y disciplina.

50. En los últimos años ha surgido una tendencia hacia el establecimiento de una supervisión externa independiente de la función de auditoría para fortalecer la protección del interés público y promover la confianza en la información de las empresas. Una de las decisiones importantes al respecto sería considerar el ámbito de su labor (por ejemplo, por motivos de eficiencia económica el órgano de supervisión podría llevar a cabo la comprobación de la calidad sólo de las auditorías de las entidades de interés público) y de las tareas que han desempeñarse. Sobre la base de las prácticas existentes, deben considerarse en esta esfera los siguientes aspectos:

- a) Definir las normas que deben ser objeto de vigilancia;
- b) Decidir cuál será la composición del equipo supervisor;
- c) Fijar los criterios para la selección, capacitación y evaluación de los encargados de realizar los análisis;
- d) Fijar los criterios para la selección de las firmas y las auditorías que serán supervisadas;

- e) Diseñar un programa de supervisión apropiado y listas de verificación;
- f) Formular la clasificación de las conclusiones de la supervisión;
- g) Establecer procedimientos de análisis y de refrendo como parte del control de calidad interno;
- h) Elegir el método para transmitir las conclusiones sobre las firmas supervisadas a las autoridades reguladoras, en particular las organizaciones contables profesionales;
- i) Establecer medidas regulatorias y procedimientos de seguimiento para los casos de visitas con resultados insatisfactorios; y
- j) Considerar la interacción con los sistemas de autorización y disciplina.

7. Garantía de la calidad

51. Los mecanismos de control de la calidad desempeñan una función esencial en el establecimiento de un pilar regulativo.

52. Al respecto, las declaraciones de la IFAC sobre las obligaciones de los miembros (DOM) pueden constituir una buena fuente de información y orientación para formular tales mecanismos. Como organización profesional mundial de los órganos de contabilidad, la IFAC exige en su DOM 1 que las organizaciones contables profesionales establezcan y publiquen normas de control de calidad y orientación sobre las mismas que exijan que las firmas apliquen un sistema de control de calidad de conformidad con la Norma Internacional de Control de Calidad (ISQC 1). Los organismos miembros de la IFAC deberán aplicar la DOM 1 para los programas de revisión de calidad respecto de sus miembros que realizan ciertos compromisos de auditoría de estados financieros.

53. La DOM 1 y la ISQC 1 son normas que requieren importantes recursos y competencia técnica para su aplicación correcta. Si la competencia técnica no es fácilmente accesible, se necesitará un programa de capacitación para desarrollarla en el país. En todo caso, la necesidad de contar con expertos puede representar una considerable demanda financiera de recursos limitados.

III. Marco institucional

54. Un aspecto del fomento de la capacidad en relación con el marco legal y regulador consiste en velar por la existencia de los principales órganos institucionales.

55. El establecimiento de las instituciones esenciales debe contar con la voluntad política del nivel supremo del poder público. También exige la participación activa de todos los interesados clave así como recursos adecuados. El mantenimiento de dichas instituciones también hace necesario disponer de financiación y apoyo político permanentes.

56. El marco institucional dentro del cual se lleva a cabo el fomento de la capacidad contable incluye a muchas instituciones cívicas, tanto privadas como públicas. La arquitectura cívica puede variar de país a país, pero la solidez de dichas instituciones tiene una influencia esencial en el éxito o el fracaso de los proyectos de fomento de la capacidad. Estas instituciones generalmente son:

- a) El órgano legislativo (por ejemplo, el parlamento, el congreso, etcétera);
- b) Los ministerios estatales;
- c) Los órganos reguladores;

- d) El poder judicial;
- e) El registro público de empresas;
- f) Las bolsas de valores;
- g) Los órganos encargados de establecer las normas;
- h) Las agencias de calificación crediticia;
- i) Las firmas contables y de auditoría; y
- j) Las organizaciones contables profesionales.

57. Los proyectos de fomento de la capacidad deben tomar en cuenta a todas estas instituciones y seguir en general cuatro etapas principales de formulación:

- a) Diseñar y crear buenas estructuras de gobernanza;
- b) Garantizar la sostenibilidad de dichas estructuras;
- c) Atraer y mantener a personas talentosas; y
- d) Evaluar permanentemente las mejoras y el desempeño.

58. Dichos proyectos requieren asimismo el estudio de las siguientes cuestiones:

- a) Las responsabilidades legales y la condición jurídica de cada órgano dentro del marco regulador; la aclaración de las funciones reguladoras que haya delegado el Estado a determinados organismos y/o a la profesión contable;
- b) Los mecanismos de gobernanza de cada órgano regulador, en particular cómo se nombra a sus miembros y cuáles son sus obligaciones;
- c) La interacción y la cooperación entre las diferentes instituciones;
- d) La estructura de gestión y la función del personal superior en cada órgano; y
- e) El mecanismo de financiación de cada órgano.

59. Los órganos reguladores tienen a su cargo una o más de las siguientes responsabilidades: a) la aceptación y aprobación de normas contables y/o de auditoría; b) la autorización para el ejercicio profesional de los auditores y su vigilancia; c) la supervisión; y d) el análisis de los estados financieros publicados y, si procede, la adopción de medidas para hacer efectivo el cumplimiento. En la mayoría de los países, estas tareas se asignan a diferentes órganos.

60. Por ejemplo, el Financial Reporting Council (FRC) (Consejo de Información Financiera) del Reino Unido fue creado para supervisar la información y la auditoría financieras (véase el apéndice III del documento TD/B/C.II/ISAR/56/Add.1, donde se muestra cómo dicho Consejo lleva a cabo la función de supervisión pública)²⁵. En los Estados Unidos de América, la Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (Junta de supervisión contable de las sociedades anónimas que cotizan en bolsa) supervisa la labor de las firmas de auditoría que realizan comprobaciones de los informes financieros de las empresas que cotizan en bolsa. La Comisión del Mercado de Valores de los Estados Unidos (SEC) lleva a cabo análisis de los informes de las empresas. Un marco regulador está supeditado a los cambios que surgen a lo largo del tiempo. Por ejemplo, a fines de julio

²⁵ Como regulador independiente, el Consejo de Información Financiera establece normas para la información empresarial y la práctica actuarial, y controla las normas contables y de auditoría. El Consejo también es responsable de supervisar las actividades reguladoras de los órganos contables profesionales y dirige los mecanismos disciplinarios independientes en los casos de interés público relativos a contadores y actuarios.

de 2010 el Gobierno del Reino Unido formuló propuestas²⁶, en particular para fusionar el FRC y la United Kingdom Listing Authority (Autoridad de las bolsas de valores del Reino Unido). El FRC ha invitado a los principales interesados a exponer sus opiniones sobre la propuesta.

61. A menudo surgen dificultades cuando la regulación de los auditores y de las normas contables y de auditoría está dispersa entre diversos órganos. Ello puede provocar la existencia de más de una lista de contadores y auditores aprobados, así como de una variedad de normas y otras prescripciones. En tales casos, es esencial establecer un mecanismo de coordinación entre los distintos reguladores, y de ser posible contar con una estructura unificada. Por ejemplo, en México el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF) y la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV) han cooperado en un proyecto de convergencia para eliminar las diferencias e incompatibilidades entre las normas contables que emite la CNBV para el sistema financiero y las Normas de Información Financiera que el CINIF publica para todas las empresas.

62. Para la coordinación entre los reguladores se necesita:

- a) La coordinación entre los organismos estatales con respecto a la promulgación de legislación relativa a la información empresarial;
- b) La coordinación entre los organismos que intervienen en la aplicación de la legislación y la reglamentación;
- c) Indicadores que permitan decidir qué órgano está facultado para velar por que ninguna entidad esté sometida a más de una investigación o conjunto de procedimientos de cumplimiento por la misma infracción a menos que varios órganos ejerzan distintas funciones o impongan diferentes sanciones en relación con el emisor;
- d) La realización de investigaciones simultáneas;
- e) Compartir la información; y
- f) Restricciones por motivos de confidencialidad.

63. Uno de los aspectos del marco regulador e institucional lo constituye la relación entre las autoridades estatales y las organizaciones contables profesionales. Las prácticas varían, y van desde la total autorregulación de las organizaciones contables profesionales hasta los casos en que éstas se convierten en efecto en organismos estatales.

64. La profesión contable es uno de los agentes institucionales clave del marco de fomento de la capacidad. Al respecto, un órgano profesional bien organizado y prestigioso es parte esencial del funcionamiento cabal de la profesión contable. La creación o el desarrollo de un órgano profesional exigen una estructura que supone el examen de un número bastante crecido de cuestiones. Puede encontrarse una orientación detallada sobre el establecimiento de un órgano profesional en la guía práctica de la IFAC *Establishing and Developing a Professional Accountancy Body*²⁷. Entre las normas internacionales vinculadas a las organizaciones contables profesionales figuran en particular:

²⁶ http://www.hm-treasury.gov.uk/d/consult_financial_regulation_condoc.pdf.

²⁷ Federación Internacional de Contadores (2007). *Establishing and Developing a Professional Accountancy Body*. Segunda edición, Nueva York, Nueva York, noviembre.

a) El *Código de Ética para los Contadores Profesionales* (con inclusión de la independencia)²⁸, publicado por el International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) (Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores);

b) La Norma Internacional de Control de Calidad ISQC 1 de la IAASB (Junta Internacional de Normas de Auditoría y Comprobación) sobre control de la calidad de la auditoría y los compromisos de las comprobaciones²⁹; y

c) Las Declaraciones de la IFAC sobre las obligaciones de los miembros³⁰.

65. Las principales cuestiones que deben considerarse para fomentar una sólida profesión contable y de auditoría incluyen en particular esferas como la disponibilidad de los contadores profesionales necesarios para el funcionamiento eficiente de la cadena de información, los conocimientos técnicos, las obligaciones de los miembros, el cumplimiento, los mecanismos de capacitación profesional permanente, las cuestiones éticas, el control de calidad y la disciplina.

66. El órgano profesional puede tener su propia estructura reguladora dentro del marco jurídico nacional. Los elementos de dicha estructura pueden constar de:

a) Una ley de contabilidad (en algunos casos, el ámbito de la regulación puede limitarse a la labor de los auditores) que reconozca al órgano profesional como la entidad legal que representa a la profesión; puede otorgarle facultades para regular a sus miembros;

b) Un estatuto y un reglamento del órgano profesional;

c) Requisitos de admisión al órgano profesional y un registro de sus miembros;

d) Normas de conducta y ética profesionales adicionales al marco legal, por ejemplo normas sobre independencia (véase el *Código de Ética para los Contadores Profesionales* publicado por el International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) (Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores)³¹; y

e) Sistemas de vigilancia y disciplina.

67. Las organizaciones contables profesionales pueden desempeñar un papel para hacer efectiva la observancia de las prescripciones reglamentarias en relación con el cumplimiento de las responsabilidades profesionales que les impone el órgano velando por que sus miembros cumplan sus obligaciones como tales. Esto puede ocurrir incluso en jurisdicciones en las que un órgano de supervisión público lleva a cabo inspecciones, investigaciones y verificación del cumplimiento y es más frecuente con respecto a los miembros y firmas que ejercen públicamente, particularmente los auditores. Tales sistemas habitualmente están integrados por cinco fases:

a) Certificación de los miembros y las firmas para realizar auditorías o, más generalmente, para ejercer públicamente;

b) Vigilancia de los miembros y las firmas que han sido autorizados para dicho ejercicio;

²⁸ Federación Internacional de Contadores (IFAC) (2010). *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*, Nueva York, Nueva York.

²⁹ Federación Internacional de Contadores (IFAC) (2010). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, Nueva York, Nueva York, edición de 2010, parte I.

³⁰ Federación Internacional de Contadores (IFAC) (2006). *Declaraciones sobre las obligaciones de los miembros 1-7*, Nueva York, Nueva York, noviembre.

³¹ Federación Internacional de Contadores (IFAC) (2010). *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*, Nueva York, Nueva York.

- c) Una comisión de investigaciones que examine las denuncias y determine *prima facie* si debe abrirse un caso;
- d) Una comisión de disciplina facultada para imponer sanciones a los miembros, con inclusión del retiro de su autorización para ejercer; y
- e) Una comisión de apelaciones para entender en los recursos contra las decisiones de la comisión de disciplina.

IV. Capacidad humana

68. Otro pilar de un marco de fomento de la capacidad es el desarrollo de la capacidad humana. Se incluyen aquí la enseñanza y la capacitación, así como el mantenimiento de los contadores profesionales y otros participantes en el sistema regulador y financiero.

69. Una amplia formación es absolutamente esencial para desarrollar la capacidad y facilitar el buen funcionamiento del sistema de información empresarial. Ella debe incluir la capacitación de todos los participantes de las autoridades reguladoras en la cadena de información, así como los contadores y auditores. Dicha formación debe abarcar no sólo la contabilidad, la auditoría y las normas profesionales, sino también capacitación sobre la manera de establecer y administrar un órgano regulador y llevar a cabo sus actividades. Las organizaciones contables profesionales podrían considerar una cooperación con organizaciones contables regionales reconocidas así como con órganos más adelantados miembros de la IFAC. Organizaciones internacionales como la OICV y el Comité de Basilea organizan programas de capacitación, oportunidades que también deben explorarse.

70. Los tipos de educación que se requieren abarcan:

- a) La enseñanza general (la escuela y a menudo la universidad);
- b) La educación profesional de auditores y contables (preparadores);
- c) El desarrollo profesional permanente;
- d) La enseñanza para técnicos contables;
- e) La capacitación específica en esferas especializadas, tales como la contabilidad, la auditoría, las cuentas públicas, los controles internos y la información vinculada a los instrumentos financieros, las firmas financieras, la buena gobernanza y las prescripciones para las empresas que cotizan en bolsa; y
- f) La educación de otros participantes en el sistema, en particular reguladores y analistas.

71. La enseñanza y la capacitación pueden ser impartidas por escuelas, universidades, docentes del sector privado, organizaciones contables profesionales y firmas contables y consultoras. Con frecuencia las organizaciones internacionales tales como la OICV, el Banco Mundial, la UNCTAD y otras también brindan programas de formación.

72. Los destinatarios de esta educación pueden ser:

- a) Estudiantes (en instituciones públicas o privadas);
- b) Pasantes (que pueden o no ser diplomados) en las firmas contables y otros empleadores; y
- c) Otros participantes (pueden o no ser contadores) en la cadena de información.

73. Entre las cuestiones que deben considerarse figuran los requisitos iniciales de la educación, los requisitos de la educación y la formación de profesionales y el desarrollo profesional permanente, así como la manera de mantener a los contadores calificados en el país y en la profesión. Otra dimensión importante es una educación y una formación diferenciadas para los distintos niveles de contadores, tales como técnicos contables, así como la consideración de las diferentes necesidades de la formación para contadores y auditores.

74. Una dificultad importante es la coordinación de los programas educativos de contabilidad que se enseñan como parte de la educación general y especializada en colegios y universidades con los requisitos profesionales.

75. Las normas y los puntos de referencia internacionales pueden brindar fuentes útiles de información para el establecimiento del pilar educativo. A nivel mundial, se incluyen aquí las exigencias del Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría (IAESB) en materia de educación y formación profesionales. Asimismo, puede mencionarse el programa de estudios modelo de la UNCTAD/ISAR³², que se basa en las normas de la IAESB y ofrece directrices más detalladas sobre el contenido de un programa de estudios de contabilidad asentado sobre las mejores prácticas. Otra referencia útil la constituye el proyecto Common Content³³, formulado por un grupo de órganos profesionales, y la octava directiva de la Unión Europea sobre los auditores públicos.

76. El Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría (IAESB) de la IFAC ha publicado una serie de Normas de Educación Internacionales (NEI)³⁴ que abarcan la precalificación de los miembros y el desarrollo profesional permanente, además de una amplia orientación general. La DOM 2 requiere que los órganos miembros se esfuercen al máximo por alcanzar estas normas.

77. Además, las organizaciones contables profesionales normalmente exigen ciertos niveles de educación y calificación, que abarcan:

- a) Los requisitos del nivel inicial;
- b) El asesoramiento de los candidatos;
- c) Exámenes de nivel profesional;
- d) Normas éticas;
- e) Competencia profesional;
- f) Servicios de enseñanza y formación;
- g) Certificación de los miembros; y
- h) Desarrollo profesional permanente.

78. Los exámenes y la formación de nivel profesional requieren:

- a) Un programa de estudios de nivel profesional;
- b) Requisitos de experiencia práctica para la calificación del nivel profesional;
- c) Sistemas para observar la capacitación dentro de las firmas;

³² http://www.unctad.org/en/docs/iteteb20039_en.pdf (véase el capítulo VIII a partir de la página 200).

³³ <http://www.commoncontent.com>.

³⁴ Federación Internacional de Contadores (IFAC), *Handbook of International Education Pronouncements*, Nueva York, Nueva York, 2009.

d) Sistemas de examen que garanticen que los exámenes sean evaluados a nivel profesional; y

e) Apoyo a la enseñanza y materiales de estudio.

79. En la Unión Europea, la octava directiva de la Unión Europea sobre sociedades, relativa a los auditores públicos, establece los requisitos de educación y capacitación para los auditores públicos en la Unión Europea. Dichas prescripciones son similares a las normas educativas de la IFAC y no se contraponen a ellas, por ejemplo la NEI 8 que trata de los requisitos para los profesionales de la auditoría.

80. Los sistemas de desarrollo profesional permanente también requieren normas sobre la cantidad de formación que sus miembros deben realizar, métodos para asegurar que se cumplan dichas normas, y disposiciones para acceder a los cursos y materiales pertinentes. La NEI 7 establece las normas de la IFAC sobre el desarrollo profesional permanente.

81. Entre otras fuentes de referencia y orientación figuran:

a) Las directrices de la IFAC sobre las calificaciones de nivel técnico;

b) El acuerdo de Bolonia³⁵ sobre los criterios para definir los diferentes niveles de los grados educativos;

c) Los descriptores de Dublín³⁶, que se exhiben sobre los criterios de Bolonia y los amplían;

d) La base de datos del NARIC³⁷ (National Recognition Information Centre), que contribuye al reconocimiento de los grados educativos de distintos niveles en todo el mundo;

e) World of Learning³⁸, que da cuenta de las instituciones académicas reconocidas; y

f) Las directrices publicadas por los órganos profesionales y de supervisión en los países que cuentan con una capacidad avanzada y con organizaciones de esas entidades y otros participantes en la cadena de información financiera.

V. Proceso de fomento de la capacidad

82. El proceso de fomento de la capacidad constituye por sí mismo una parte importante del marco de fomento de la capacidad. Incluye los elementos principales de dicho marco, tales como la estrategia de fomento de la capacidad y un plan de acción realista, que a su vez contiene la determinación de prioridades, plazos, recursos humanos, recursos financieros, identificación de los principales interesados y asignación de responsabilidades entre ellos.

83. Entre las medidas concretas, pueden contarse por lo tanto las siguientes:

a) Comprender el alcance del proyecto; es decir, el marco del problema del fomento de la capacidad;

³⁵ Pueden encontrarse una explicación y el texto del acuerdo de Bolonia en: <http://ec.europa.eu/education/policies/educ/bologna/bologna.pdf>.

³⁶ Un conjunto completo de los descriptores de Dublín puede consultarse en: <http://nbn20.kasetsart.org/document/piniti/Dublin.pdf>.

³⁷ Puede encontrarse información sobre los servicios que ofrece el NARIC del Reino Unido y su costo en: www.naric.org.uk.

³⁸ El Europa World of Learning está disponible mediante suscripción: véase www.worldoflearning.com.

- b) Evaluar la situación actual, teniendo en cuenta a los principales interesados así como las condiciones culturales, políticas y socioeconómicas;
- c) Definir las lagunas existentes entre la situación actual y las normas y mejores prácticas internacionales pertinentes;
- d) Formular una estrategia y un plan de acción que correspondan a las necesidades del país, mediante la identificación de prioridades, la definición de los recursos necesarios, el establecimiento de plazos realistas y la determinación de las contrapartes y los asociados estratégicos;
- e) Comunicar el plan de acción a todos los principales interesados;
- f) Aplicar el plan;
- g) Evaluar el plan de acción y los progresos realizados; y
- h) Comenzar la etapa siguiente del proceso de fomento de la capacidad.

84. En relación con el establecimiento de un órgano profesional, la Guía del Comité de las Naciones en Desarrollo de la IFAC *Establecimiento y Desarrollo de un Organismo de Contaduría Profesional*³⁹ proporciona una nutrida información útil para preparar planes de acción en relación con este pilar. También hacen referencia a la formulación y las decisiones los planes de acción del Programa de Cumplimiento de la IFAC⁴⁰, que los órganos miembros de la Federación han elaborado sobre la base de las DOM.

85. Algunos órganos miembros de la IFAC también están dispuestos a acompañar o aconsejar a otros órganos profesionales para ayudarles a formular sistemas que satisfagan las normas internacionales. Ello puede realizarse mediante asistencia técnica, planes de exámenes organizados conjuntamente y eventos de desarrollo profesional permanente, o por conducto de programas para capacitar a los instructores. En algunos casos, esto es conducente a la reciprocidad entre los miembros, por ejemplo mediante exámenes comunes. Entre estas asociaciones activas se puede mencionar el tipo de arreglos que la ACCA (Asociación de Contadores Públicos) tiene con Chipre, que abarcan regulación, exámenes y formación, o los que el NIVRA (Nederlands Instituut van Registeraccountants) mantiene con algunas organizaciones contables.

86. Como se ha indicado anteriormente, la capacidad de cada país para producir información empresarial de alta calidad depende de muchos elementos esenciales interconectados. Es improbable que un proyecto pueda abordar todas estas esferas, pero es importante comprender el alcance de los desafíos desde un comienzo para determinar las prioridades.

87. La formulación de una estrategia y de un plan de acción para promover la capacidad exige una evaluación realista de los factores que afectan al proceso. Entre ellos:

- a) La voluntad de los niveles políticos superiores;
- b) El entorno cultural y socioeconómico;
- c) Los conocimientos intelectuales y técnicos pertinentes;
- d) El respaldo financiero a largo plazo, en particular en la fase de sostenibilidad en curso;

³⁹ Federación Internacional de Contadores (IFAC). *Establishing and Developing a Professional Accountancy Body*, segunda edición, Nueva York, Nueva York, noviembre de 2007.

⁴⁰ <http://www.ifac.org/ComplianceAssessment/published.php>.

e) La adhesión de los interesados principales, en particular el gobierno, los órganos reguladores, las organizaciones contables profesionales y los participantes en el mercado; y

f) Una comunicación y publicidad efectivas sobre los beneficios potenciales de estos cambios para el país y la economía, en apoyo de lo que figura en los apartados anteriores.

88. En la formulación de un plan nacional de fomento de la capacidad basado en normas y puntos de referencia internacionales, es importante considerar las necesidades específicas del país y las buenas prácticas de la asistencia técnica y los programas de fomento de la capacidad.

89. Para favorecer la eficiencia de las actividades de fomento de la capacidad, puede considerarse una variedad de actividades tales como compartir las buenas prácticas y la experiencia adquirida por otros países, participar en ejercicios internacionales de establecimiento de puntos de referencia y en programas de intercambio, cooperar con los principales órganos internacionales, llevar a cabo una coordinación regional y concertar acuerdos de cooperación entre pares.

90. Al respecto, la evaluación de la posición de cada país en relación con las normas y códigos internacionales que figura en los Informes sobre la Observancia de los Códigos y Normas (ROSC) preparados por el Banco Mundial proporciona un buen punto de partida para los planes de acción en los casos pertinentes.

91. Para formular una estrategia de fomento de la capacidad deben tenerse en consideración los siguientes aspectos:

a) Las actividades deben planearse con arreglo no sólo a los objetivos a corto plazo sino también a la estrategia a largo plazo del país u organización receptores;

b) En caso de aplicarse las normas internacionales, deben tomarse en consideración plenamente las diferencias culturales en lo relativo al idioma y la actividad comercial;

c) No debe permitirse que consideraciones de tipo político den lugar a plazos carentes de realismo para los resultados de los proyectos; y

d) Deben asignarse recursos de forma tal de garantizar la sostenibilidad de todo proyecto una vez completada la fase de financiación inicial.

92. Es fundamental identificar los recursos financieros necesarios para el fomento de la capacidad. Las fuentes de financiación incluyen en particular ingresos públicos, organismos donantes, organizaciones no gubernamentales nacionales e internacionales, empresas que cotizan en bolsa y grandes firmas contables.

93. En el caso de las organizaciones contables profesionales, las fuentes de financiación pueden ser muy limitadas al basarse principalmente en las suscripciones de los miembros y en los ingresos derivados del desarrollo profesional permanente. Esto ocurre particularmente en el caso de entidades pequeñas, cuyo tamaño impone estrictos límites a las actividades que pueden sufragar.

94. La falta de experiencia técnica local constituye una restricción importante en la mayoría de los países en desarrollo y países con economías en transición, y la capacitación de expertos idóneos es un proyecto a largo plazo. Algunas organizaciones reguladoras y supervisoras nacionales también brindan formación y conocimientos técnicos a sus contrapartes en los países en desarrollo.

95. Tampoco debe subestimarse el tiempo que insumen estos proyectos. La fase de establecimiento puede llevar dos o tres años si todo se desarrolla conforme al plan. Posteriormente, debe preverse el sostenimiento indefinido de las nuevas estructuras.

VI. Consideraciones relativas a la medición

96. Un elemento importante del marco de fomento de la capacidad es poseer o formular alguna metodología y los indicadores de medición pertinentes para evaluar la situación actual y los progresos realizados y para determinar las prioridades de las medidas futuras.

97. Diferentes proyectos y organismos han preparado varios instrumentos de evaluación cualitativa. A nivel mundial, el programa de Informes sobre la Observancia de los Códigos y Normas (ROSC) del Banco Mundial brinda una evaluación exhaustiva de alrededor de 100 países.

98. Sin embargo, las mediciones cuantitativas también pueden resultar útiles para promover la comparabilidad, evaluar las repercusiones y determinar las necesidades y las prioridades de las mejoras ulteriores en comparación con algunos puntos de referencia comunes.

99. Debe actuarse con cautela al considerarse la utilización de modelos de medición cuantitativa antes de que los criterios propuestos hayan sido sometidos a un estudio más detenido y al análisis público. Hay muchas maneras de describir y cuantificar el progreso hacia un conjunto de hitos designados, y es importante que los modelos que se utilicen no se vuelvan tan prominentes, restrictivos o complejos que traben el progreso en lugar de facilitar el fomento de la capacidad en distintos países que se encuentran en circunstancias diferentes⁴¹.

100. Con el fin de ofrecer un punto de partida para fijar hitos para los pilares y los elementos tratados en este documento, se sugieren algunas esferas posibles que se apoyan en preguntas específicas que permiten evaluar en un momento determinado el estado de los componentes de los marcos de fomento de la capacidad aquí tratados y determinar las esferas prioritarias para las actividades futuras (véase el apéndice IV del documento TD/B/C.II/ISAR/56/Add.1).

VII. Conclusión

101. Muchos Estados miembros siguen enfrentando dificultades de fomento de la capacidad para lograr una información empresarial de alta calidad. Esos problemas incluyen tanto problemas institucionales como técnicos. En este documento se han sugerido los principales pilares y elementos de un marco de fomento de la capacidad que pueden orientar a los encargados de formular políticas hacia la adopción de decisiones racionales y la formulación de un plan de acción coordinado y coherente para lograr una información empresarial de alta calidad.

⁴¹ La metodología formulada por el proyecto USAID/BISTA (Benchmarking International Standards of Transparency and Accountability) en relación con un índice de desarrollo contable constituye un enfoque que puede considerarse como base para elaborar un instrumento de medición cuantitativa. El proyecto fue desarrollado a lo largo de varios años con la participación de una mesa directiva integrada por autoridades prominentes de la esfera contable en diferentes países, y ha sido puesto a prueba en alrededor de 40 países. Desde fines de 2009 la UNCTAD realiza investigación conjuntamente con la Universidad de Leiden sobre la metodología y los resultados del proyecto piloto.

102. Sería importante continuar el debate para precisar prácticas que puedan ayudar a aumentar la utilidad práctica del documento para los países en desarrollo y los países con economías en transición en sus actividades de fomento de la capacidad. También es necesario debatir el enfoque de la evaluación del progreso y determinar las prioridades con respecto al fomento de la capacidad nacional de información empresarial.
