



Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo

Distr. general
26 de agosto de 2015
Español
Original: inglés

Junta de Comercio y Desarrollo
Comisión de la Inversión, la Empresa y el Desarrollo
Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos
en Normas Internacionales de Contabilidad y
Presentación de Informes
32º período de sesiones
Ginebra, 4 a 6 de noviembre de 2015
Tema 3 del programa provisional

Bases fundamentales de la presentación de información empresarial de alta calidad: Requisitos internacionales de auditoría y comprobación y buenas prácticas en su aplicación

Nota de la secretaría de la UNCTAD

Resumen

El Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes de la UNCTAD ha estado elaborando una Herramienta para el Desarrollo de la Contabilidad para la presentación de información empresarial de alta calidad. La Herramienta consta de los cuatro pilares siguientes: marco legal y reglamentario; marco institucional; capacidad humana; y proceso de fomento de la capacidad. Las normas de auditoría y comprobación son componentes esenciales de la Herramienta.

Al concluir las deliberaciones de su 31^{er} período de sesiones, el Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos propuso que, en el marco del tema de las bases fundamentales de la presentación de información empresarial de alta calidad, los requisitos internacionales de auditoría y comprobación y las buenas prácticas en su aplicación fuera uno de los temas principales del programa para su examen en su 32º período de sesiones. Esta esfera es uno de los componentes fundamentales de la Herramienta para el Desarrollo de la Contabilidad. En consecuencia, la secretaría de la UNCTAD ha preparado la siguiente nota de antecedentes para facilitar las deliberaciones del Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos sobre este tema. La nota contiene un panorama general de las tendencias en la elaboración y aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría, así como de los problemas de aplicación de esas normas relacionados con los requisitos reglamentarios, institucionales y de capacidad humana.



Índice

	<i>Página</i>
I. Introducción	3
II. Panorama general de las tendencias en la convergencia hacia las Normas Internacionales de Auditoría	4
A. Evolución de las Normas Internacionales de Auditoría y proyecto de claridad	4
B. Presentación de informes no financieros	6
C. Pequeñas y medianas empresas	7
D. Sector público	7
E. Últimas tendencias en la adopción de las Normas Internacionales de Auditoría	8
III. Fundamentos básicos de la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría y dificultades en materia de fomento de la capacidad	9
A. Requisitos jurídicos y reglamentarios	9
B. Entorno institucional	16
C. Requisitos de capacidad humana	18
IV. Conclusión	20

I. Introducción

1. Desde hace más de tres decenios, el Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes ha estado contribuyendo a las iniciativas mundiales de promoción de la presentación de informes financieros y no financieros de alta calidad por las empresas de todo el mundo, a fin de reforzar la estabilidad financiera y la buena gobernanza y mejorar el clima de inversión.

2. Desde 2010, los períodos de sesiones anuales del Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos se han dedicado a la definición de un enfoque general para la presentación de información empresarial de alta calidad como componente esencial de un entorno propicio para las inversiones. A tal efecto, en los últimos cinco años el Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos ha elaborado una Herramienta para el Desarrollo de la Contabilidad y la ha aplicado en diferentes regiones del mundo. La Herramienta, que consiste en un marco de desarrollo de la contabilidad¹ y un conjunto de indicadores de desarrollo de la contabilidad², se ha perfeccionado y en la actualidad puede accederse a ella desde una plataforma electrónica en Internet, disponible en cuatro idiomas: español, francés, inglés y ruso (véase <http://adt.unctad.org>).

3. La Herramienta se elaboró para ayudar a los Estados miembros a detectar los desajustes entre sus requisitos internos en materia de presentación de información empresarial y las normas y códigos internacionales y, gracias a este proceso, elaborar un plan de acción para subsanar los desajustes de manera uniforme y comparativa. A este respecto, la Herramienta facilita la formulación y aplicación de estrategias y planes de acción sostenibles para el logro de la convergencia con las normas y mejores prácticas internacionales. Promueve un diálogo abierto y constructivo entre los principales interesados que participan en la cadena de presentación de información empresarial. Las normas de auditoría y comprobación son componentes esenciales de la Herramienta.

4. Al concluir las deliberaciones de su 31^{er} período de sesiones, el Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos propuso que, en el marco del tema de las bases fundamentales de la presentación de información empresarial de alta calidad, los requisitos internacionales de auditoría y comprobación y las buenas prácticas en su aplicación fuera uno de los temas principales del programa para su examen en su 32^o período de sesiones. La labor actual sobre este tema se basa en los trabajos realizados anteriormente por el Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos, en particular una nota titulada “Problemas prácticos y cuestiones relacionadas con la aplicación de las normas internacionales de auditoría” preparada por la secretaria de la UNCTAD en 2008 en cooperación con el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y de Aseguramiento³; un documento de próxima publicación sobre la vigilancia del cumplimiento y la fiscalización, con orientaciones en materia de fomento de la capacidad y buenas prácticas; y cinco estudios de casos de países sobre vigilancia y cumplimiento realizados por la UNCTAD para Alemania, Australia, Bélgica, el Canadá y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, que se examinaron en el 31^{er} período de sesiones del Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos⁴.

¹ TD/B/C.II/ISAR/56 y TD/B/C.II/ISAR/56/Add.1.

² TD/B/C.II/ISAR/59.

³ TD/B/C.II/ISAR/49 y UNCTAD, 2010, *International Accounting and Reporting Issues: 2008 Review* (Nueva York y Ginebra, publicación de las Naciones Unidas).

⁴ UNCTAD, de próxima publicación, *International Accounting and Reporting Issues: 2014 Review e International Accounting and Reporting Issues: 2015 Review*.

5. La secretaría de la UNCTAD ha preparado la presente nota de antecedentes para facilitar las deliberaciones del Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos sobre este tema. En la nota se ofrece un panorama general de las tendencias en la convergencia hacia las Normas Internacionales de Auditoría y se examinan los fundamentos básicos de la aplicación de esas normas y las principales dificultades en materia de fomento de la capacidad. También se sugieren cuestiones para su examen ulterior⁵.

II. Panorama general de las tendencias en la convergencia hacia las Normas Internacionales de Auditoría

A. Evolución de las Normas Internacionales de Auditoría y proyecto de claridad

6. Las normas de auditoría y comprobación son componentes esenciales de la cadena de presentación de información empresarial. La necesidad de obtener financiación de una base más amplia de inversores y prestamistas ha disociado la propiedad de las empresas de la gestión cotidiana de sus operaciones. Ello ha hecho que la confianza de los prestamistas, inversores y demás interesados en los informes financieros y no financieros preparados por los directivos de las empresas sea mayor cuando esos informes vienen acompañados de un certificado de un tercero competente, como una empresa de auditoría.

7. La globalización y la estrecha integración de la economía mundial han hecho necesaria la elaboración de normas mundiales de presentación de informes y auditoría⁶. En marzo de 1978 se estableció el Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría para elaborar directrices internacionales de auditoría bajo los auspicios de la Federación Internacional de Contadores. En 1991, el Comité volvió a codificar sus directrices y las publicó como Normas Internacionales de Auditoría.

8. En 2002, tras un examen general, el Comité fue sustituido por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y de Aseguramiento. En 2004, el Consejo acometió una amplia revisión y reformulación de sus normas en el marco de un proyecto de claridad que se completó en 2009. En el curso del proyecto, más de la mitad de las 36 Normas Internacionales de Auditoría fueron objeto no solo de aclaración, sino también de cambios sustantivos destinados a mejorar las prácticas de auditoría (denominadas en lo sucesivo NIA aclaradas). Las NIA aclaradas han recibido el apoyo de organizaciones internacionales como el Comité de Supervisión Bancaria de Basilea, la UNCTAD y el Banco Mundial. Además, en junio de 2009 la Organización Internacional de Comisiones de Valores hizo suyas las normas para las emisiones de acciones y salidas a bolsa transfronterizas entre sus miembros⁷.

⁵ La presente nota se ha elaborado con aportaciones de fuentes de acceso público recopiladas para la secretaría por Javed Siddiqui, Profesor Titular de Contabilidad de la Manchester Business School, Universidad de Manchester (Reino Unido).

⁶ C. Humphrey y A. Loft, 2011, "Moving beyond nuts and bolts: The complexities of governing a global profession through international standards", en: S. Ponte, P. Gibbon y J. Vestergaard, eds., *Governing Through Standards: Origins, Drivers and Limitations*, Palgrave MacMillan, Basingstoke, Reino Unido: 102 a 129.

⁷ Véase un resumen del estado de la aplicación en Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y de Aseguramiento, 2010, *Implementation of the clarified International Standards on Auditing*, Federación Internacional de Contadores. También se examinan datos de apoyo a la convergencia mundial con las normas en UNCTAD, 2010, *International Accounting and Reporting Issues: 2008 Review* (Nueva York y Ginebra, publicación de las Naciones Unidas).

9. En la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, se dispone que los Estados miembros de la Unión Europea exigirán que los auditores legales y las empresas de auditoría efectúen las auditorías legales de acuerdo con las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Comisión Europea. La Unión Europea ha proporcionado financiación al Public Interest Oversight Board, un órgano que supervisa la observancia de las debidas garantías en las actividades normativas del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y de Aseguramiento, entre otros⁸. En abril de 2014, el Parlamento Europeo aprobó un reglamento para respaldar la continuidad de la financiación del Consejo para el período 2014-2020 (véase http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2014.105.01.0001.01.ENG). Las Normas Internacionales de Auditoría también recibieron el apoyo de un detallado estudio académico financiado por la Comunidad Europea, que llegó a la conclusión de que la adopción de las NIA aclaradas por conducto de la Unión Europea contribuiría a la credibilidad y la calidad de los estados financieros y a la calidad de las auditorías en la Unión Europea⁹. No obstante, la Unión Europea aún está estudiando la adopción oficial de las Normas Internacionales de Auditoría.

10. En 2013, el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento publicó un examen posterior a la aplicación de las NIA aclaradas. En las conclusiones se indicaba que el ejercicio de aclaración había mejorado la comprensión de las Normas Internacionales de Auditoría y que las NIA aclaradas habían sido bien recibidas por los auditores. El Consejo observó la necesidad de mejorar ciertos aspectos de algunas normas para lograr una mayor uniformidad y eficacia en su aplicación. Es importante recordar que la adopción y aplicación efectiva de las NIA aclaradas requiere tiempo para modificar las normas nacionales de auditoría, debido a la traducción y los procesos legislativos, así como a los cambios que es preciso realizar en las metodologías de auditoría de las empresas. El Consejo señaló también la importancia de la educación, la formación y la orientación de los auditores con respecto a la aplicación, en particular en el caso de las pequeñas y medianas empresas (pymes), a fin de garantizar auditorías de gran calidad. Durante el proceso de consultas del Consejo, se propuso aumentar el uso del inglés sencillo y evitar las cláusulas generales y el lenguaje sobrecargado para facilitar la comprensión de las NIA aclaradas¹⁰.

11. Sobre la base del examen posterior a la aplicación, el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y de Aseguramiento publicó su plan de trabajo y un documento de consulta sobre su proyecto de estrategia para 2015-2019¹¹. El primer objetivo estratégico señalado por el Consejo era elaborar y mantener Normas Internacionales de Auditoría de alta calidad que se aceptaran como base de las auditorías de estados financieros de alta calidad. Para cumplir este objetivo, el

⁸ El Public Interest Oversight Board se estableció en febrero de 2005 para velar por que las normas internacionales de auditoría y comprobación, ética y educación aplicables a la profesión contable se fijaran de una manera transparente que tuviera en cuenta el interés público. Se trata de un consejo mundial de vigilancia independiente fruto de la colaboración entre la Federación Internacional de Contadores y la comunidad internacional de regulación financiera.

⁹ Universidad de Duisberg-Essen, 2009, "Evaluation of the possible adoption of International Standards on Auditing in the European Union", *Study on International Standards on Auditing* (Markt/2007/15/F).

¹⁰ Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y de Aseguramiento, 2013, *Clarified International Standards on Auditing: Findings from the post-implementation review*, Federación Internacional de Contadores.

¹¹ Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y de Aseguramiento, 2014, *Work plan for 2015-2016: Enhancing audit quality and preparing for the future*, Federación Internacional de Contadores.

Consejo ha indicado que dedicará considerables esfuerzos a responder a los problemas de aplicación fundamentales señalados por el Consejo en el proyecto de vigilancia de la aplicación para el período 2015-2019. Un examen de las respuestas al plan de trabajo y la estrategia indica que los órganos profesionales de contabilidad y los organismos reguladores de todo el mundo apoyan en general la estrategia para 2015-2019, lo que sienta las bases para seguir desarrollando y promoviendo las Normas Internacionales de Auditoría.

B. Presentación de informes no financieros

12. En el actual proceso de elaboración de Normas Internacionales de Auditoría, se presta cada vez más atención a la presentación de informes no financieros. La norma revisada núm. 720 exige a los auditores que lean la información no financiera contenida en los informes anuales y determinen si existe una incongruencia material entre esa información y los estados financieros o los conocimientos de auditor obtenidos en el curso de la auditoría¹². El texto de la norma revisada, por lo tanto, reconoce que, si bien el contenido de los informes anuales puede variar en función de las leyes, reglamentos o costumbres de una jurisdicción en particular, el informe anual puede contener uno o varios de los siguientes documentos: un informe de gestión; comentarios de la dirección ejecutiva; un examen operacional y financiero o un informe similar de los responsables de la dirección; una declaración de la presidencia; una declaración de la dirección ejecutiva; o un informe de control interno y evaluación de riesgos.

13. El texto de la norma revisada reconoce, sin embargo, que un informe anual tiene un carácter, propósito y contenido distintos de otros informes, como el informe elaborado para satisfacer las necesidades de información de un determinado grupo de interesados o para cumplir un objetivo normativo específico de presentación de información, aun cuando dicho informe deba ser de acceso público. Esos documentos independientes no suelen formar parte de un informe anual (que está sujeto a leyes, reglamentos o costumbres) y, por lo tanto, no se enmarcan en el ámbito de las Normas Internacionales de Auditoría. Son ejemplos de esos informes independientes los relativos a una industria u órgano regulador específico; la responsabilidad social de las empresas; la sostenibilidad; la diversidad y la igualdad de oportunidades; las prácticas laborales y las condiciones de trabajo; y los derechos humanos.

14. Las Normas Internacionales de Auditoría incluyen normas sobre trabajos de comprobación distintos de las auditorías o los exámenes de la información financiera histórica. El Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y de Aseguramiento revisó y publicó en diciembre de 2013 la Norma Internacional sobre Contratos de Aseguramiento núm. 3000. Una norma conexas es la núm. 3410, relativa a las declaraciones sobre gases de efecto invernadero. Los últimos estudios sobre las tendencias en materia de comprobación de la información no financiera indican que el número de informes que incluyen una declaración de fiabilidad de una entidad externa ha ido en aumento. Según un estudio de la Global Reporting Initiative, casi dos terceras partes de esas garantías fueron otorgadas por empresas de contabilidad¹³. La garantía más común otorgada por las empresas de contabilidad era la garantía limitada prevista en la Norma núm. 3000. Además de las empresas de contabilidad, otras entidades, como las empresas de consultoría de ingeniería y medio ambiente,

¹² Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y de Aseguramiento, 2015, Norma Internacional de Auditoría 720 (revisada): Responsabilidad del auditor con respecto a otra información y enmiendas de armonización conexas, Federación Internacional de Contadores.

¹³ Global Reporting Initiative, 2013, *The external assurance of sustainability reporting*, Research and Development Series.

proporcionan servicios de garantía sobre las declaraciones de gases de efecto invernadero. Esos garantes aplican la Norma núm. 14064-3:2006 de la Organización Internacional de Normalización (Parte 3: Especificación con orientación para la validación y verificación de declaraciones sobre gases de efecto invernadero), en lugar de la Norma núm. 3410¹⁴.

C. Pequeñas y medianas empresas

15. Las NIA aclaradas se aplican a las auditorías de entidades de cualquier tamaño. El Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y de Aseguramiento señala que la eficacia de la aplicación de las normas depende de la eficacia de los programas de formación correspondientes. La preparación e impartición de esos programas de formación incumbe a los órganos profesionales de contabilidad nacionales, así como a las distintas empresas de auditoría¹⁵.

16. En general, los órganos profesionales de los países que han adoptado las Normas Internacionales de Auditoría prestan apoyo, con inclusión de directrices detalladas y ayuda práctica, a las pequeñas y medianas empresas de auditoría para su adopción y aplicación en las auditorías de pymes¹⁶. En 2011, la Federación Internacional de Contadores, en cooperación con el Instituto de Contadores Colegiados del Canadá, elaboró una guía para la utilización de las Normas Internacionales de Auditoría en las auditorías de las pequeñas y medianas empresas. La guía tiene por objetivo ayudar a los profesionales a comprender y aplicar de manera eficaz las NIA aclaradas a las pymes. Contiene material práctico para la auditoría de pymes, incluidos estudios de casos ilustrativos sobre microempresas y pymes.

D. Sector público

17. En lo que respecta al sector público, las Normas Internacionales de Auditoría se han incorporado en las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores publicadas por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores. Las directrices de la Organización permiten que las auditorías financieras se remitan a las Normas Internacionales de Auditoría o a las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores. Estas últimas ofrecen más orientación al sector público, si bien los requisitos son los mismos para los auditores en las auditorías financieras. Las Normas Internacionales de Auditoría constituyen un conjunto de normas indivisible y no es posible remitirse de manera individual a las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en que estén incorporadas. Si uno de esos conjuntos de normas se adopta como norma para las auditorías financieras de una entidad fiscalizadora superior, el informe de auditoría debe incluir una referencia a las normas¹⁷. Lo mismo cabe decir de las auditorías financieras llevadas a cabo en combinación con otros tipos de auditoría, como las auditorías de resultados o de conformidad.

¹⁴ A. Huggins, W. J. Green y R. Simnett, "The competitive market for assurance engagements on greenhouse gas statements: Is there a role for assurers from the accounting profession?", *Current Issues in Auditing*, 5(2):1 a 12.

¹⁵ Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y de Aseguramiento, 2010.

¹⁶ *Ibid.*

¹⁷ Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, 2013, *Fundamental principles of public sector auditing*.

E. Últimas tendencias en la adopción de las Normas Internacionales de Auditoría

18. El número de países que adoptan las Normas Internacionales de Auditoría va en aumento, si bien las modalidades de adopción varían. Según los datos del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y de Aseguramiento, hasta la fecha 106 países han adoptado las Normas Internacionales de Auditoría¹⁸ o se proponen hacerlo en un futuro próximo (véase <http://www.iaasb.org/clarity-center/support-and-guidance>)¹⁹. El número de países por región geográfica es el siguiente: África y Oriente Medio, 26; América, 18; Asia y Oceanía, 21; y Europa, 41. Esta cifra incluye todos los Estados miembros de la Unión Europea, salvo Alemania, Francia y Portugal, a la espera de la adopción de las Normas Internacionales de Auditoría por la Comisión Europea²⁰. Portugal está en vías de adoptar las NIA aclaradas (véase <http://www.internationalaccountingbulletin.com/news/three-eu-members-yet-to-adopt-international-auditing-standards-4562247/>).

19. En 29 jurisdicciones, las Normas Internacionales de Auditoría se han adoptado en general como normas locales con algunas modificaciones, en consonancia con la política de modificación del Consejo (véase http://www.ifac.org/system/files/downloads/Modification_Policy_Position.pdf). En algunas jurisdicciones, las normas de auditoría locales son similares a las Normas Internacionales de Auditoría. No obstante, no está claro si las modificaciones se ajustan a la política de modificación del Consejo. Además, algunos países se han fijado como objetivo alcanzar la convergencia con las Normas Internacionales de Auditoría, pero aún no lo han logrado²¹. En varios países, como Australia, los Países Bajos y el Reino Unido, los órganos normativos nacionales en materia de auditoría han interrumpido la actividad normativa interna al margen de las Normas Internacionales de Auditoría.

20. Un actor importante en los mercados financieros mundiales que aún no ha aplicado las Normas Internacionales de Auditoría es los Estados Unidos de América. Las normas de auditoría aceptadas en los Estados Unidos son fijadas por el Consejo para la Supervisión Contable de las Empresas Públicas. La Comisión de Valores y Bolsa de los Estados Unidos no ha hecho suyas las Normas Internacionales de Auditoría para las auditorías de las empresas nacionales o extranjeras que cotizan en una bolsa con sede en el país. A pesar de los contrastes frecuentemente señalados entre

¹⁸ Las principales categorías de normas adoptadas son las normas exigidas por una ley o reglamento nacional; las normas adoptadas por un órgano normativo nacional en materia de auditoría; las normas nacionales que en lo esencial coinciden con las Normas Internacionales de Auditoría y se han modificado de conformidad con la política de modificación del Consejo; las normas con deficiencias de información relacionadas con el proceso de traducción de las Normas Internacionales de Auditoría o la política de modificación adoptada; y/o las normas que, pese a los compromisos declarados de convergencia con las Normas Internacionales de Auditoría, todavía no han alcanzado esa convergencia en la práctica.

¹⁹ Los datos facilitados no permiten determinar claramente cuántos países aplican realmente las Normas Internacionales de Auditoría ni cuándo han previsto hacerlo los países restantes.

²⁰ Federación de Expertos Contables Europeos, 2015, *Overview of International Standards on Auditing adoption in the European Union*.

²¹ Por ejemplo, en Australia, el Consejo de Normas de Auditoría y de Aseguramiento ha establecido claramente el uso de las Normas Internacionales de Auditoría como base de las normas de auditoría de Australia, con las modificaciones necesarias para ajustarlas al entorno legislativo y regulador; en Noruega, las Normas Internacionales de Auditoría se han adoptado como normas nacionales y se modifican cuando es necesario para conciliar las diferencias originadas por los requisitos reglamentarios nacionales; y, en Singapur, se han introducido cambios de redacción en las Normas Internacionales de Auditoría para tener en cuenta las diferencias locales (véase un análisis detallado de la adopción por jurisdicciones, al mes de agosto de 2012, en: <https://www.ifac.org/system/files/uploads/MBD/Basis-of-ISA-Adoption-by-Jurisdiction-August-2012.pdf>).

las Normas Internacionales de Auditoría y las normas de auditoría del Consejo para la Supervisión Contable de las Empresas Públicas, las diferencias sustantivas son escasas (véase http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/ias/evalstudy2009/appendix_en.pdf). Sin embargo, durante el proceso de consultas del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y de Aseguramiento, se señaló que la plena adopción por los Estados Unidos de las NIA aclaradas podría influir de manera significativa en la decisión de otros países de hacer lo mismo²².

21. Las Normas Internacionales de Auditoría también se aplican a las auditorías de empresas importantes que realizan grandes empresas de auditoría en todo el mundo, en el marco del acuerdo del Foro de Empresas. Este acuerdo obliga a los miembros a promover el uso uniforme de prácticas de auditoría de alta calidad en todo el mundo, en particular el uso de las Normas Internacionales de Auditoría, y a apoyar la convergencia de las normas nacionales de auditoría con las normas internacionales. En la medida de lo posible, los miembros del Foro deben realizar auditorías transnacionales de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (véase <http://www.ifac.org/system/files/uploads/TAC-FoF/Fact-Sheet-FoF-TAC.pdf>).

III. Fundamentos básicos de la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría y dificultades en materia de fomento de la capacidad

22. Los procesos de aplicación práctica y los posibles efectos de las Normas Internacionales de Auditoría (o cualquier otro conjunto de normas de auditoría) dependen en gran medida del entorno, la capacidad reguladora e institucional nacional, la disponibilidad de recursos y el contexto en el que se aplican las normas. En el presente capítulo se destacan algunas cuestiones a este respecto.

A. Requisitos jurídicos y reglamentarios

23. Los requisitos jurídicos y reglamentarios pueden revestir distinta forma según el contexto y la cultura de un país. No obstante, cabe señalar ciertos aspectos comunes sobre la base de la experiencia adquirida a lo largo de años de reformas en materia contable y de auditoría encaminadas a facilitar la armonización internacional y a mejorar la calidad de la información empresarial.

24. Como se indica en el marco para el fomento de la capacidad de la Herramienta para el Desarrollo de la Contabilidad²³, para el establecimiento de los fundamentos jurídicos y reglamentarios en materia de auditoría se deben tener en cuenta los siguientes elementos²⁴:

- Las normas y los requisitos de auditoría;
- La fiscalización de las normas (aprobación si procede);
- La vigilancia y el cumplimiento de las normas con requisitos;
- La concesión de la licencia de auditor;

²² Observaciones del Instituto de Contadores Públicos Certificados, República de Corea.

²³ TD/B/C.II/ISAR/56.

²⁴ La Herramienta para el Desarrollo de la Contabilidad se ocupa de los fundamentos jurídicos y reglamentarios de las auditorías en el pilar A, del siguiente modo: A2 – normas de auditoría; A4 – fiscalización, vigilancia de la aplicación y cumplimiento; A5 – autorización del ejercicio profesional de auditores; A7 – normas éticas; y A8 – investigación, sanciones y recursos.

- La formación de contables, auditores, reguladores y otros interesados y participantes en la cadena de presentación de informes;
- La gobernanza empresarial;
- Las normas éticas;
- La investigación y las sanciones;
- El mecanismo de garantía de la calidad;
- La responsabilidad y la rendición de cuentas de los auditores.

1. Normas de auditoría

25. Las Normas Internacionales de Auditoría pueden considerarse normas de procedimiento que proporcionan orientación sobre la forma de superar las diversas etapas del proceso de auditoría, con la expectativa implícita de que la culminación de las etapas permitirá al auditor prestar un servicio de alta calidad. Las normas se presentan en grupos: las Normas núms. 200 a 299, por ejemplo, se refieren a las responsabilidades de los auditores, así como a la naturaleza y la organización general de la auditoría, incluida la documentación de la auditoría y el control de calidad interno. Otros grupos ofrecen orientación técnica sobre aspectos concretos de la auditoría, como la planificación de la auditoría (núms. 300 a 499), la reunión de pruebas (núms. 500 a 599), la utilización de la labor de otros durante la auditoría (núms. 600 a 699) y la preparación del informe de auditoría (núms. 700 a 799). Es preciso tener en cuenta algunos aspectos fundamentales con objeto de establecer un sólido fundamento reglamentario para la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría.

26. Uno de ellos es la calidad de las auditorías. Tras la crisis financiera mundial de 2008, cada vez ha habido más llamamientos para mejorar la calidad de las auditorías. Sin embargo, se trata de una cuestión que sigue siendo problemática y el debate sobre la forma de definir la calidad de las auditorías continúa abierto. La gama de definiciones es bastante amplia, ya que cada una de ellas se centra en diferentes características de la auditoría, como los resultados, los procesos y los dictámenes.

27. En 2014, el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y de Aseguramiento elaboró el documento titulado *A Framework for Audit Quality: Key Elements That Create an Environment for Audit Quality* (Marco para la calidad de las auditorías: elementos esenciales para crear un entorno favorable a la calidad de las auditorías). En el Marco se reconocían las complejidades que entrañaba la definición de la calidad de la auditoría y se señalaba que las Normas Internacionales de Auditoría establecidas por el Consejo constituían una base importante para respaldar la calidad de las auditorías. Se indicaban algunos elementos esenciales, como los factores de entrada, procesamiento y salida de datos, las principales interacciones en las cadenas de presentación de información financiera y los factores contextuales que contribuían a la calidad de las auditorías a nivel del encargo y de la empresa auditora y a nivel nacional. El Consejo considera que se ha realizado una auditoría de calidad cuando el equipo del encargo ha mostrado valores, principios éticos y actitudes apropiados; ha dispuesto de suficiente información, conocimientos especializados y experiencia, así como de tiempo suficiente para llevar a cabo la labor de auditoría; ha aplicado un riguroso proceso de auditoría y procedimientos de control de calidad conformes con las leyes, reglamentos y normas aplicables; ha presentado informes útiles y oportunos; y ha mantenido una relación adecuada con las partes interesadas pertinentes.

28. Si bien, en general, se considera que las NIA aclaradas contribuyen a mejorar aún más la calidad de las auditorías, algunas empresas de contabilidad han advertido contra el peligro de suponer que las Normas Internacionales de Auditoría conllevarán automáticamente la armonización de la calidad de las auditorías, habida cuenta de las diferencias culturales y de desarrollo de la profesión de auditor en las diferentes jurisdicciones.

29. En un estudio mundial, el Foro Internacional de Reguladores de Auditoría Independientes concluyó que las empresas de auditoría de todo el mundo necesitaban hacer más para mejorar la coherencia del desempeño de los auditores y los niveles de escepticismo profesional. Reconoció que las conclusiones de la inspección no indicaban por sí solas la necesidad de cambios en las normas. Sin embargo, los ámbitos en que, según el estudio, hay deficiencias de auditoría recurrentes, merecen especial atención en los procesos normativos internacionales²⁵. El Foro Internacional considera que una investigación más a fondo de esos ámbitos con objeto de evaluar si las normas pueden contribuir a prevenir la repetición de tales deficiencias en las empresas de auditoría y los encargos de auditoría, y cómo pueden hacerlo, reforzaría su pertinencia.

30. En los Estados Unidos, en junio de 2015 el Consejo para la Supervisión Contable de las Empresas Públicas publicó a efectos de consulta pública una propuesta sobre la posible utilidad de un grupo de indicadores destinados a mejorar la calidad de las auditorías (véase http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket%20041/Release_2015_005.pdf). En la propuesta se afirmaba que los indicadores eran un posible conjunto de medidas cuantitativas que podían ofrecer nuevas ideas sobre la manera de evaluar la calidad de las auditorías y de lograr auditorías de alta calidad. Tomados en su conjunto en un contexto cualitativo, podían servir de base para los debates entre los interesados en el proceso de información y auditoría financieras, por ejemplo los comités y las empresas de auditoría.

31. Otro aspecto importante y complejo es la cuestión de la independencia respecto de los reguladores de auditoría y los profesionales de la auditoría. El Foro Internacional de Reguladores de Auditoría Independientes, en el principio núm. 2 de los principios básicos de los reguladores de auditoría independientes, define la independencia de un regulador de auditoría como “la capacidad de realizar actividades de regulación y adoptar y ejecutar decisiones sin la injerencia externa de la entidad objeto de la regulación. El regulador de auditoría debe actuar con independencia de toda injerencia política externa y de intereses sectoriales comerciales o de otro tipo en el ejercicio de sus funciones y atribuciones, y su gestión no debe estar sujeta al control de los profesionales de la auditoría. El regulador de auditoría debe tener una fuente de financiación estable, segura y libre de la influencia de los auditores y las empresas de auditoría, que le permita ejercer sus facultades y cumplir sus responsabilidades”²⁶.

32. Del mismo modo, el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores, en la sección 290 de su Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad, relativa a los encargos de auditoría y de revisión de contenido, afirma que la independencia comprende:

²⁵ Foro Internacional de Reguladores de Auditoría Independientes, 2015, *Report on 2014 survey of inspection findings*.

²⁶ Foro Internacional de Reguladores de Auditoría Independientes, 2015, *Core principles for independent audit regulators*. Pueden consultarse en: <http://www.ifiar.org/IFIAR/media/Documents/General/Final-Core-Principles.pdf> (consultada el 20 de agosto de 2015).

a) “Actitud mental independiente. Actitud mental que permite expresar una conclusión sin influencias que comprometan el juicio profesional, permitiendo que una persona actúe con integridad, objetividad y escepticismo profesional.

b) Independencia aparente. Supone evitar los hechos y circunstancias que son tan relevantes que un tercero con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos, probablemente concluiría que la integridad, la objetividad o el escepticismo profesional de la firma o del miembro del equipo de auditoría se han visto comprometidos” (véase <http://www.ethicsboard.org>).

33. El Instituto de Contadores Públicos de Inglaterra y Gales afirma que la forma más eficaz de asegurar la independencia es proporcionar orientación centrada en un marco de principios en lugar de un conjunto detallado de normas que pueden cumplirse en la forma, pero eludirse en el fondo. Con ese enfoque se establecen principios éticos fundamentales, se realiza un análisis razonado de los posibles obstáculos a esos principios y se ofrece orientación sobre las salvaguardias que puedan ser necesarias para mitigar esos obstáculos (véase <http://www.icaew.com>).

34. En la Unión Europea, un Libro Verde publicado después de la crisis financiera de 2008 inició un debate sobre una serie de cuestiones relacionadas con la auditoría, entre ellas la función del auditor, la gobernanza e independencia de las empresas de auditoría, y la supervisión de los auditores²⁷. La Directiva 2014/56/UE establece que, para aumentar la independencia de los auditores legales y las empresas de auditoría, los auditores no deben estar implicados en los procesos de toma de decisiones de la entidad auditada y deben conservar constancia documental de todos los factores que puedan comprometer su independencia, así como de las medidas de salvaguardia aplicadas para mitigarlos, y que “cuando las amenazas para su independencia sigan siendo significativas incluso después de aplicar las salvaguardias dirigidas a su reducción, deben renunciar al encargo de la auditoría correspondiente o abstenerse de realizarla”.

35. La aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría en un país puede ser más eficaz si las normas se pueden consultar en el idioma nacional en que se aplicarán en la práctica. A este respecto, es fundamental establecer un procedimiento de traducción adecuado. Se destacó la traducción satisfactoria y oportuna de las normas de auditoría como importante componente del proyecto de claridad del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y de Aseguramiento. Reconociendo que la traducción requiere el acceso a los textos aprobados de las NIA aclaradas, el Consejo los ha publicado en el sitio web de la Federación Internacional de Contadores. La traducción sigue siendo un importante obstáculo para la adopción y aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría y algunas cuestiones siguen pendientes, como la utilización de palabras que admiten diferentes interpretaciones de los requisitos de las normas, que suscita inquietudes con respecto a la aplicación uniforme de las NIA aclaradas en los distintos países. Una posible solución consistiría en abordar este problema a nivel regional, como se describe en el recuadro 1.

²⁷ Comisión Europea, 2010, Política de auditoría: lecciones de la crisis, Libro Verde. Véase también C. Humphrey, A. Kausar, A. Loft y M. Woods, 2011, “Regulating audit beyond the crisis: A critical discussion of the European Union green paper”, *European Accounting Review*, 20(3):431 a 457.

Recuadro 1

Buenas prácticas en la traducción de normas

En 2012, un consorcio de organizaciones profesionales de contabilidad de América Latina tradujo el *Manual de Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad* al español. El grupo estaba integrado por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y un comité de revisión encabezado por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, con representantes de organismos miembros de la Federación Internacional de Contadores del Estado Plurinacional de Bolivia, Chile, Colombia, Costa Rica, México, Panamá, el Paraguay, el Uruguay y otros interesados clave. Este es un ejemplo de la forma en que los países con un idioma común pueden aunar esfuerzos para facilitar la aplicación uniforme de las Normas Internacionales de Auditoría entre ellos superando las diferencias de traducción y logrando también economías de escala.

Fuente: Federación Internacional de Contadores, 2012, Comunicado de prensa, puede consultarse en <https://www.ifac.org/news-events/2012-04/la-ifac-celebra-la-publicaci-n-de-la-traducci-nica-al-espa-ol-del-manual-de-no> (consultada el 20 de agosto de 2015).

36. La aplicación eficaz de las Normas Internacionales de Auditoría también requiere materiales explicativos que proporcionen orientación sobre la aplicación práctica de las decisiones en materia de regulación. Muchas de las entidades consultadas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento, incluidas las empresas de contabilidad, pidieron más orientación en ámbitos concretos. Sin embargo, varias consideraban que las NIA aclaradas habían hecho aumentar innecesariamente el volumen de la documentación de auditoría, especialmente en el caso de las pymes. Mientras que algunas sostenían que la documentación adicional aclaraba el proceso mental de los auditores, otros opinaban que los requisitos en materia de documentación eran excesivos y propiciaban una mentalidad centrada únicamente en el cumplimiento formal de las normas²⁸.

2. Vigilancia del cumplimiento y fiscalización

37. Al igual que ocurre con otras normas internacionales, la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría depende en gran medida de los requisitos para la vigilancia de la aplicación y la fiscalización. Es difícil establecer un sistema adecuado de vigilancia y fiscalización. Como se señaló en el 31^{er} período de sesiones del Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos, para establecer un sólido sistema nacional de vigilancia del cumplimiento y fiscalización, es preciso definir claramente el concepto de esa vigilancia, su finalidad y su alcance, teniendo en cuenta su interrelación con otros elementos jurídicos e institucionales del país²⁹. Ese sistema también implica diseñar actividades de vigilancia del cumplimiento y fiscalización y metodologías para las fases de prevención y corrección, así como asignar recursos humanos, financieros y tecnológicos en proporción suficiente y crear una estructura organizativa que permita llevar a cabo un proceso justo, transparente y eficiente, gracias entre otras cosas a mecanismos de coordinación con otros ámbitos legislativos y reglamentarios, así como con otras autoridades nacionales e internacionales, y regionales en caso de existir mecanismos de fiscalización a ese nivel (como sucede por ejemplo en la Unión Europea). La supervisión eficaz de los servicios de auditoría

²⁸ Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y de Aseguramiento, 2013.

²⁹ TD/B/C.II/ISAR/70.

es imprescindible para garantizar la fiabilidad y la integridad del proceso de información financiera³⁰.

38. En algunos países en desarrollo, la insuficiencia de la infraestructura jurídica ha afectado a la eficacia de la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría. En algunos ámbitos en que se han adoptado esas normas, la legislación nacional vigente (por ejemplo, la Ley de Sociedades) no se ha revisado para establecer la obligatoriedad de la aplicación de las normas en las auditorías de los informes financieros y no financieros. En consecuencia, los auditores no tienen ninguna obligación legal de cumplir los requisitos de las Normas Internacionales de Auditoría. En algunos países, el proceso legislativo para la adopción de las normas es largo. Además, la distribución de responsabilidades entre diversos organismos gubernamentales (como los registros de sociedades anónimas, las comisiones del mercado de valores, los órganos profesionales de contabilidad y las autoridades judiciales) complica la fiscalización de las normas de auditoría.

39. Muchas organizaciones internacionales se ocupan de la cuestión desde distintas perspectivas. A nivel mundial, el Foro Internacional de Reguladores de Auditoría Independientes ha elaborado un conjunto de principios básicos encaminados a promover una supervisión eficaz e independiente de las auditorías en todo el mundo; ayudar a sus miembros a elaborar sus propias disposiciones nacionales al permitirles sacar provecho y beneficiarse de la experiencia de otros miembros del Foro; impulsar unas prácticas generalizadas de supervisión de las auditorías encaminadas a fomentar la realización de auditorías de alta calidad y aumentar la confianza de la población en el proceso de presentación de informes financieros; y apoyar la cooperación entre los órganos reguladores y promover una mayor coherencia en la supervisión de las auditorías. En particular, estos principios requieren que las responsabilidades y atribuciones de los reguladores de auditoría estén al servicio del interés público y se indiquen de manera clara y objetiva en la legislación, y que los reguladores de auditoría sean independientes, transparentes y responsables, tengan amplias facultades de fiscalización (la capacidad de velar por que se dé el debido seguimiento a las conclusiones o recomendaciones de sus inspecciones, y de imponer sanciones como, por ejemplo, multas, la retirada de la licencia de auditoría y/o la eliminación de la inscripción en el registro) y garanticen la independencia de sus funcionarios respecto de la profesión. Además, los funcionarios de los órganos de supervisión deben tener competencias apropiadas y una dotación de plantilla suficiente. Deben ser objetivos y estar libres de conflictos de intereses y respetar disposiciones adecuadas en materia de confidencialidad. Los reguladores de auditoría deben adoptar medidas para favorecer la cooperación con otros reguladores de auditoría y con terceros, si procede. El conjunto incluye asimismo principios aplicables a la inspección, incluido un programa de inspección basado en el riesgo y mecanismos para la comunicación de las conclusiones de la inspección a una empresa de auditoría.

40. El Banco Mundial, en el marco de su Informe sobre la observancia de códigos y normas, ha resaltado la necesidad de establecer órganos independientes de supervisión de la profesión de auditoría y ha propuesto mejoras significativas en la capacidad y las competencias de diversos órganos reguladores³¹. Además, el Banco Mundial ha reconocido la importancia de los programas de establecimiento de normas de auditoría

³⁰ Véanse más detalles sobre las cuestiones relativas a la vigilancia, el cumplimiento y la fiscalización de los requisitos de las auditorías en el documento TD/B/C.II/ISAR/70.

³¹ Este ha sido un importante componente del Informe sobre la observancia de códigos y normas (véase Banco Mundial, 2015, y J. Hegarty, F. Gielen y A. C. Hirata Barros, 2004, *Implementation of international accounting and auditing standards: lessons learned from the World Bank's Accounting and Auditing reports on the observance of standards and codes programme*, disponible en: http://www.worldbank.org/ifa/LessonsLearned_ROSC_AA.pdf (consultada el 20 de agosto de 2015).

y éticas, de la garantía de la calidad de las auditorías y de la mejora de la coordinación entre los órganos conexos, todo ello en un marco legislativo coherente y uniforme (véase el recuadro 2).

Recuadro 2

Evolución reciente de los mecanismos nacionales de supervisión

Los últimos informes del Banco Mundial sobre la observancia de códigos y normas en Bangladesh (2015), Indonesia (2010), Mauricio (2011) y Nigeria (2011) indican que esos Estados han establecido un consejo de información financiera o están en vías de introducir enmiendas en la regulación para permitir la creación de un órgano de supervisión de esa índole. En las recientes recomendaciones de los informes sobre la observancia de códigos y normas en el Afganistán (2010), Bhután (2009), Bosnia y Herzegovina (2010), Burundi (2014), el Chad (2014), Kenya (2010) y la República de Moldova (2013) se ha pedido el establecimiento de organismos de supervisión específicos bajo el control del Estado para la vigilancia del cumplimiento y la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría. No obstante, la creación de esos órganos solo puede lograr los resultados deseados si otros órganos conexos también mejoran su actuación.

Fuentes: Banco Mundial, 2015, *Reports on the observance of standards and codes – Topics: Accounting and auditing*, disponible en: http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa.html (consultada el 20 de agosto de 2015), y W. Chapal, 2015, “Upholding reputation of financial reporting”, *The Financial Express*, 25 de julio, disponible en: <http://www.thefinancialexpress-bd.com/2015/07/25/101406/print> (consultada el 20 de agosto de 2015).

41. Cuando no sea posible establecer un órgano de supervisión independiente, en los informes del Banco Mundial mencionados en el recuadro 2 se recomendaba que los gobiernos y los bancos centrales contribuyeran en mayor medida a garantizar la vigilancia y fiscalización adecuadas de las Normas Internacionales de Auditoría. Por ejemplo, los gobiernos podrían esforzarse más por mejorar la gobernanza de las empresas estatales, en particular la designación de los auditores. Los bancos centrales podrían actuar con mayor dinamismo para que los estados financieros de los bancos bajo su supervisión sean más significativos³².

42. Los mecanismos de cumplimiento también deben tener en cuenta que las empresas de auditoría suelen aplicar metodologías que añaden especificaciones sobre las regulaciones de auditoría vigentes. Además, incluso dentro de la estructura creada por las normas de auditoría y las metodologías de auditoría elaboradas por las empresas de auditoría, el equipo del encargo dispone de flexibilidad en lo que respecta a la labor de auditoría específica que debe realizar, la forma en que debe llevarla a cabo en la práctica y la naturaleza y el calendario de las interacciones con la dirección.

³² No obstante, algunos órganos profesionales de contabilidad nacionales han expresado preocupación por el hecho de que la creación de un órgano de supervisión, como un consejo de información financiera, pueda generar nuevas cargas burocráticas y, por consiguiente, aumentar el costo de la realización de auditorías.

B. Entorno institucional

43. Otro factor esencial para la aplicación eficaz de las Normas Internacionales de Auditoría es la existencia de una sólida base institucional. Como se indica en el marco para el fomento de la capacidad de la Herramienta para el Desarrollo de la Contabilidad, para ello se deben tener en cuenta los siguientes elementos³³:

- 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;
- Los mecanismos de gobernanza de cada órgano regulador, en particular cómo se nombra a sus miembros y cuáles son sus obligaciones, así como la cuestión de la independencia;
- La interacción, la coordinación y la cooperación entre las diferentes instituciones;
- La estructura de gestión de cada órgano;
- El mecanismo de financiación, las competencias del personal y la sostenibilidad de cada órgano;
- La solidez y la buena gestión de la organización profesional de contabilidad.

44. Varios estudios e informes recientes han destacado las tres dificultades fundamentales siguientes en lo que respecta al fomento de la capacidad institucional: la falta de claridad sobre las funciones y responsabilidades de los principales actores en esta esfera, como los gobiernos, las organizaciones profesionales de contabilidad, los órganos de supervisión y otras partes interesadas³⁴; la falta de apoyo legal y reglamentario a las organizaciones profesionales de contabilidad para el desempeño de funciones básicas fundamentales para la promoción de profesionales de la contabilidad competentes y capaces y la producción de información financiera y no financiera de alta calidad³⁵; y las limitaciones de recursos, que siguen siendo un problema esencial para los países en desarrollo en sus esfuerzos por aplicar las Normas Internacionales de Auditoría. Por lo general, la remuneración que ofrecen los órganos reguladores del Estado es insuficiente para atraer a personal cualificado, por lo que carecen de la capacidad y los conocimientos técnicos necesarios para vigilar el cumplimiento de las Normas Internacionales de Auditoría. Además, en algunos países las organizaciones profesionales de contabilidad suelen recurrir a voluntarios para poner en práctica sus programas, lo que puede provocar una inadecuación de cualificaciones, retrasos y deficiencias de organización y limitar enormemente la repercusión de las iniciativas de las organizaciones profesionales de contabilidad. A este respecto, el apoyo de los donantes puede desempeñar un importante papel. En algunos países (por ejemplo, Liberia, Lesotho y Rwanda), el apoyo de la comunidad de donantes ha sido de gran ayuda para crear conciencia sobre la importancia de contar con una sólida profesión

³³ La Herramienta para el Desarrollo de la Contabilidad se ocupa de los fundamentos institucionales de las auditorías en el pilar B, con los siguientes indicadores: B2 —órgano de fijación de normas de auditoría y procedimiento normativo; B4 —entorno institucional en materia de cumplimiento, vigilancia y fiscalización; B5 —disposiciones institucionales relativas a la concesión de licencias de auditor; B6 - mecanismo de coordinación; B7 —aspectos institucionales de la aplicación de los requisitos éticos para los auditores; y B8 —aspectos institucionales con respecto al órgano profesional de contabilidad.

³⁴ Memorando de Entendimiento para Mejorar la Contabilidad y la Colaboración, *Professional Accountancy Organizations Global Development Report* de 2013 (Nueva York, Federación Internacional de Contadores, con el Banco Africano de Desarrollo, el Banco Asiático de Desarrollo, el Banco Interamericano de Desarrollo y el Banco Mundial).

³⁵ *Ibid.*

contable³⁶. Una novedad fundamental a este respecto es el Memorando de Entendimiento para Mejorar la Contabilidad y la Colaboración firmado recientemente, que se espera que contribuya de manera fundamental a reforzar la capacidad institucional de las organizaciones profesionales de contabilidad, como se explica en el recuadro 3.

Recuadro 3

Memorando de Entendimiento para Mejorar la Contabilidad y la Colaboración

Este memorando, firmado en 2011, sienta las bases para mejorar la cooperación y la colaboración entre la Federación Internacional de Contadores, los donantes internacionales y la comunidad internacional para el desarrollo con objeto de reforzar la profesión contable en todo el mundo al permitir que los donantes internacionales y las organizaciones profesionales de contabilidad aumenten su apoyo al fomento de la capacidad de la profesión contable en las economías emergentes y en desarrollo, contribuyendo así al crecimiento económico y la reducción de la pobreza. Son entidades signatarias del memorando el Banco Africano de Desarrollo, el Banco Asiático de Desarrollo, la Agencia de Australia para el Desarrollo Internacional (en la actualidad, el programa de asistencia del Departamento de Relaciones Exteriores y Comercio); el Departamento de Cooperación para el Desarrollo del Ministerio de Relaciones Exteriores de Finlandia; la GAVI, la Alianza para las Vacunas; el Fondo Mundial de Lucha contra el Sida, la Tuberculosis y la Malaria; el Banco Interamericano de Desarrollo, la Federación Internacional de Contadores; el Programa de Ayuda de Nueva Zelandia; el Organismo Sueco de Cooperación para el Desarrollo Internacional, el Departamento de Desarrollo Internacional del Reino Unido, la Agencia de los Estados Unidos para el Desarrollo Internacional; y el Banco Mundial.

Fuente: Federación Internacional de Contadores, 2015, Información sobre el Memorando de Entendimiento para Mejorar la Contabilidad y la Colaboración, disponible en: <https://www.ifac.org/mosaic/about-mosaic> (consultada el 20 de agosto de 2015).

45. Un sistema eficiente de vigilancia del cumplimiento y fiscalización debe tener una fuente de financiación estable para ser más independiente. La financiación y la independencia están estrechamente relacionadas entre sí. Por ejemplo, en sus principios básicos para los reguladores de auditoría independientes, el Foro Internacional de Reguladores de Auditoría Independientes subraya la necesidad de que el regulador de auditoría disponga de una fuente de financiación estable, segura y libre de la influencia de los auditores y las empresas de auditoría, que le permita ejercer sus facultades y cumplir sus responsabilidades.

46. La aplicación y fiscalización uniformes de las Normas Internacionales de Auditoría requiere una coordinación institucional a todos los niveles. La cooperación y la coordinación son fundamentales para la uniformidad y coherencia de los requisitos reglamentarios, el intercambio de información sobre el registro de auditores y empresas de auditoría y la colaboración entre las autoridades nacionales y sus homólogas extranjeras, teniendo en cuenta las cuestiones de confidencialidad, como se indica en el recuadro 4.

³⁶ *Ibid.*

Recuadro 4

Buenas prácticas de cooperación

En 2011, la Autoridad de Regulación Contable y Empresarial de Singapur constituyó un grupo de cooperación oficiosa con los reguladores de auditoría independientes de Malasia y Tailandia, el Grupo de Reguladores de la Asociación de Naciones del Asia Sudoriental. El Grupo se reúne periódicamente con las cuatro mayores empresas de la región para debatir cuestiones relativas a la calidad de las auditorías.

En la Unión Europea, la Autoridad Europea de Valores y Mercados creó las *European Enforcers Coordination Sessions*, foro en el que participan 37 reguladores de los Estados miembros de la Unión Europea y 2 países del Espacio Económico Europeo. El foro constituye la mayor red mundial de reguladores responsables de supervisar el cumplimiento de las normas internacionales de información financiera. Gracias a él, los reguladores europeos pueden intercambiar y comparar sus experiencias prácticas. En 2005, la Autoridad Europea de Valores y Mercados estableció una base de datos interna como plataforma para el intercambio continuo de información.

Fuentes: Autoridad de Regulación Contable y Empresarial, 2013, Programa de Vigilancia de la Práctica – séptimo informe público, disponible en: http://www.acra.gov.sg/Publications/Reports/Practice_Monitoring_Programme_Public_Reports/ (consultada el 20 de agosto de 2015), y Autoridad Europea de Valores y Mercados, 2014, *Report: Activities of International Financial Reporting Standards Enforcers in Europe in 2013* (París).

47. En el examen posterior a la aplicación llevado a cabo por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y de Aseguramiento también se destacó la necesidad de aumentar los contactos entre las empresas de contabilidad y los reguladores para velar por una aplicación uniforme de las decisiones en materia de regulación.

C. Requisitos de capacidad humana

48. Es fundamental disponer de recursos humanos adecuados para la aplicación efectiva de las Normas Internacionales de Auditoría. No obstante, en algunos países en desarrollo el número de contadores públicos sigue siendo escaso³⁷.

49. La para el Desarrollo de la Contabilidad se ocupa de la base de recursos humanos de las auditorías y comprobaciones en el pilar C y propone la toma en consideración de los siguientes elementos:

- La formación profesional y la capacitación (incluidos los requisitos de ingreso y el contenido de un programa de formación);
- Las aptitudes profesionales y la formación general (incluidos los valores, la ética y la actitud profesionales);
- La evaluación de la capacidad y las competencias en materia de contabilidad;
- Los requisitos de experiencia práctica;
- El desarrollo profesional continuo;

³⁷ Véase un examen de las dificultades de los países en desarrollo para la aplicación de normas internacionales de contabilidad, auditoría y gobernanza empresarial en J. Siddiqui y C. S. Ferdous, 2014, "The regulatory conundrum: Achieving corporate governance reforms in developing countries", en *Corporate Social Responsibility, Sustainability, Ethics and Governance*, S. Boubaker y D. K. Nguyen, eds., Springer, Berlín-Heidelberg: 445 a 464.

- La capacitación avanzada y especializada en auditoría después del desarrollo profesional inicial.

50. Las organizaciones profesionales de contabilidad desempeñan un papel esencial en el desarrollo de la capacidad humana. Los últimos estudios de casos nacionales realizados por la UNCTAD han demostrado claramente la importancia de contar con sólidas organizaciones profesionales de contabilidad en el desarrollo de profesionales cualificados para aplicar las normas internacionales de contabilidad y auditoría³⁸. En la etapa anterior a la cualificación, esas organizaciones proporcionan a los candidatos el apoyo necesario para completar con éxito el proceso de cualificación, entre otras cosas mediante disposiciones para que adquieran la debida experiencia práctica. Esas organizaciones también contribuyen de manera fundamental a promover el desarrollo profesional continuo de sus miembros después de su cualificación. Les exigen la observancia de los códigos éticos aplicables e investigan y sancionan a sus miembros en caso de incumplimiento.

51. Un sistema de certificación que incluya requisitos de ingreso apropiados, formación profesional en contabilidad, evaluaciones, experiencia práctica y desarrollo profesional continuo, de conformidad con las normas internacionales de formación del Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría, hace que los profesionales estén mejor formados y cualificados para satisfacer las exigencias del dinámico mercado moderno.

52. Algunas buenas prácticas de fomento de la capacidad humana para la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría son los programas especializados de aprendizaje en línea destinados a mejorar la comprensión de las NIA aclaradas³⁹; los acuerdos de hermanamiento para conocer las mejores prácticas y recibir información y orientación de organizaciones profesionales de contabilidad más establecidas sobre el desarrollo de sus sistemas; y los acuerdos de reconocimiento mutuo (véase, por ejemplo, <http://www.asean.org/communities/asean-economic-community/item/asean-mutual-recognition-arrangement-framework-on-accountancy-services-3>) descritos en el recuadro 5.

Recuadro 5

Acuerdos de reconocimiento mutuo

Los estudios de casos nacionales de la UNCTAD muestran que algunos países están tratando de establecer cualificaciones contables mutuamente reconocidas mediante un acuerdo marco regional, en especial con países vecinos. Por ejemplo, en África Oriental, la República Unida de Tanzania eliminó en 2010 las limitaciones a la prestación transfronteriza de servicios de contabilidad con Kenya y Rwanda en todos los modos de suministro. Asimismo, Malasia tiene dos acuerdos de reconocimiento mutuo con Australia e Indonesia.

Fuente: UNCTAD, 2014.

53. El fomento de las certificaciones técnicas de segundo nivel también podría facilitar el proceso. En los últimos años, varias organizaciones profesionales de contabilidad han incorporado esas categorías de certificación y miembros, a fin de seguir desarrollando la profesión en general y atendiendo sus necesidades, y de ofrecer

³⁸ UNCTAD, 2014, *International Accounting and Reporting Issues: 2013 Review* (Nueva York y Ginebra, publicación de las Naciones Unidas).

³⁹ Por ejemplo, el Instituto de Contadores Públicos de Inglaterra y Gales ofrece un programa de aprendizaje y evaluación en línea sobre las NIA aclaradas (véase <http://www.icaew.com/en/qualifications-and-programmes/icaew-isas-programme/about-icaew-isas-programme>).

un sistema de formación y certificación que se ajuste mejor a las necesidades de la economía⁴⁰.

54. Para garantizar la calidad de las auditorías es esencial contratar al personal idóneo para la profesión de auditor. En muchos países, los graduados universitarios, en particular los especializados en contabilidad y empresa, constituyen una importante fuente de contratación. Sin embargo, la escasa calidad de la enseñanza de la contabilidad a nivel universitario ha sido motivo de preocupación en el desarrollo de la formación profesional en contabilidad en los países en desarrollo ya que, en muchos de esos países, el título de contabilidad que ofrecen las universidades no incluye la debida enseñanza de las prácticas de contabilidad⁴¹. Por ejemplo, en América Latina, el principal requisito para ingresar en una organización profesional de contabilidad y/o ser reconocido como contable o auditor profesional es tener un título de contabilidad de una universidad pública o privada⁴².

55. Últimamente se han actualizado los planes de estudios universitarios de algunos países para incluir las Normas Internacionales de Auditoría y las Normas Internacionales de Información Financiera, aunque es posible que no estén armonizados en todas las universidades de un mismo país⁴³. La calidad de la enseñanza y los exámenes sigue siendo un problema importante. Como la mayor parte del material educativo y las actividades y seminarios de formación internacionales están disponibles principalmente en inglés, la capacidad de comunicación en inglés también sigue siendo motivo de preocupación⁴⁴. Es preciso dar más importancia a la mejora de la formación de los profesores universitarios sobre las normas internacionales, en particular las Normas Internacionales de Auditoría y las Normas Internacionales de Información Financiera.

IV. Conclusión

56. En los últimos años ha aumentado significativamente la adopción de las Normas Internacionales de Auditoría. Muchas jurisdicciones han adoptado las NIA aclaradas o se han comprometido a adoptar las normas en un futuro previsible. Los resultados del proyecto de claridad del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y de Aseguramiento parecen haber tenido buena acogida entre muchos interesados. Las NIA aclaradas han facilitado la comprensión de las normas y se consideran una importante mejora respecto de las normas anteriores. No obstante, el examen posterior a la aplicación llevado a cabo por el Consejo puso de relieve la necesidad de redoblar los esfuerzos para la promoción y la aplicación eficaz de las Normas Internacionales de Auditoría.

57. Además, habida cuenta de las diferencias culturales y de desarrollo de la profesión de auditor en las diferentes jurisdicciones, se ha reconocido la necesidad de fomentar la capacidad para la aplicación eficaz de las Normas Internacionales de Auditoría por los diversos órganos reguladores y profesionales nacionales, así como por las empresas de contabilidad, en especial las más pequeñas.

58. En la presente nota de antecedentes se han examinado las principales dificultades en la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría, como los obstáculos

⁴⁰ Memorando de Entendimiento para Mejorar la Contabilidad y la Colaboración, 2013.

⁴¹ Banco Mundial, 2010, Informe sobre la observancia de códigos y normas: Kenya; y Banco Mundial, 2011, Informe sobre la observancia de códigos y normas: Nigeria.

⁴² Memorando de Entendimiento para Mejorar la Contabilidad y la Colaboración, 2013.

⁴³ Banco Mundial, 2011.

⁴⁴ Véase información reciente sobre Bangladesh en Banco Mundial, 2015, Informe sobre la observancia de códigos y normas: Bangladesh, y J. Siddiqui y C. Humphrey, 2015, "Audit profession in an emerging economy: exploring the art of survival", Universidad de Manchester.

jurídicos, institucionales y en materia de desarrollo de recursos humanos. Los delegados presentes en el 32º período de sesiones del Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos tal vez deseen examinar las cuestiones expuestas, así como los siguientes aspectos:

a) ¿Cómo contribuyen las Normas Internacionales de Auditoría a la presentación de información empresarial de alta calidad e internacionalmente comparable?

b) ¿Cuáles son las principales esferas que han de tenerse en cuenta en el fomento de la capacidad para la aplicación eficaz y uniforme de las Normas Internacionales de Auditoría? ¿Cuáles son las buenas prácticas y las lecciones aprendidas?

c) ¿Cómo podrían los Estados miembros mejorar la coordinación en lo que respecta al fomento de la capacidad en el ámbito de la auditoría a lo largo de la cadena de presentación de información (incluidos los órganos reguladores y fiscalizadores, las organizaciones profesionales y las empresas de auditoría) y en el plano internacional?

d) ¿Cuáles son algunas de las dificultades que plantean las auditorías en ámbitos como el sector público, las pymes y la presentación de informes no financieros?

e) ¿De qué manera pueden los foros mundiales como el Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos seguir contribuyendo a mejorar la promoción y aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría?
