

TÍTULO:	ESTÁNDARES DE CLASE MUNDIAL. LA ADOPCIÓN PLENA DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA
AUTOR/ES:	Casal, Pablo M.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XXIII
PÁGINA:	-
MES:	Febrero
AÑO:	2022
OTROS DATOS:	-

---

**PABLO M. CASAL**

## **ESTÁNDARES DE CLASE MUNDIAL. LA ADOPCIÓN PLENA DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA**

*Existe el convencimiento general en la profesión contable internacional de que la auditoría de estados financieros es fuente de estabilidad financiera y así lo recoge el IAASB, que es el organismo que se encarga de mejorar la calidad y la uniformidad de la actividad auditora en todo el mundo, así como de fortalecer la confianza pública en la profesión de auditoría y aseguramiento de la información a nivel mundial.*

*Para ello, emite estándares a nivel internacional aplicables en materia de control de calidad, auditoría, revisión, aseguramiento de la información y servicios relacionados. Los auditores independientes tienen un papel fundamental para contribuir a la credibilidad de los estados financieros sobre los que reportan. Las auditorías de calidad ayudan a dicha estabilidad financiera.*

*Las propias empresas se pueden beneficiar de una mejora en la calidad de la información financiera, así como las partes interesadas, como son los inversores, accionistas, directivos, administradores, para los que la opinión de un experto, contador público independiente, respecto de la información financiera sobre la que están trabajando y tomando decisiones es adecuada, añade valor y reduce incertidumbres innecesarias.*

*El autor considera aspectos considerados importantes relacionados con las normas internacionales de auditoría en un esquema de procesos globales que siguen avanzando aceleradamente y con el entendimiento de que la persistencia de sistemas duales locales diferentes ya no es sustentable en el tiempo.*

### **I - INTRODUCCIÓN**

---

La auditoría es un elemento fundamental de la fiabilidad de la información financiera, si bien siguen existiendo retos de mejora de su calidad, por lo que se necesita reflexionar sobre su situación actual y perspectivas de futuro, lo cual plantea un desafío muy importante para la profesión contable en general y los organismos reguladores, en particular.

A nivel internacional existe la percepción de que la función que realiza el auditor tiene espacio para la mejora, considerando que la auditoría juega un papel muy importante en el desarrollo económico al aportar calidad, rigor, transparencia, confianza y valor agregado a la información financiera.

Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) fueron producto de la creación de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Ello ha conducido a que la emisión de estándares (normas) esté sujeta a una supervisión independiente a cargo del Consejo de Supervisión de Interés Público (PIOB) y a que sea realizada por un organismo independiente.

Nos referimos precisamente al Consejo de Normas Internacionales de Auditoría (IAASB), que se halla dentro de la estructura de la IFAC y que actúa como fideicomisario.

Las NIA empezaron a crearse a comienzos de los años setenta, son emitidas de forma clara, completa e independiente y tienen una estructura bien definida. En el año 2009 estuvieron sujetas a un proceso de claridad y, en general, fueron adoptadas por la mayoría de los países del mundo. Esa transformación ha sido parecida a lo acontecido con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) del IASB.

En ese mismo año, la Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO) emitió una declaración dando la bienvenida a la culminación del referido proceso de clarificación de las NIA y reconoció la importancia central de esa normativa internacional.

A comienzos del siglo actual, las NIA sufrieron una transformación significativa, ya que se modificó el modelo de riesgos de auditoría: es decir, del modelo tradicional de riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección, se pasó a un modelo integrador mucho más amplio, centrado en los riesgos del negocio.

Se hizo así imperativo que el auditor de estados financieros deba valorar todo el conjunto de riesgos del negocio relacionados con la información financiera, dando una respuesta apropiada desde la perspectiva de la auditoría financiera, es decir sin perder el foco del encargo. En la práctica todo esto llevó a que los antiguos estándares de auditoría generalmente aceptados (GAAS) pasaran a un merecido plano secundario.

Demostrando su preocupación por la calidad el IAASB ha identificado los elementos clave que generan un entorno adecuado para la calidad de la auditoría, que sirve como marco de referencia de futuras actuaciones y fomenta el desarrollo de un entorno donde se impulsen los factores favorables.

## **II - PLUS REGULATORIOS: LOS ESTÁNDARES DE AUDITORÍA DE LA PCAOB**

La ley Sarbanes-Oxley (Sarbanes Oxley Act - SOA) le concedió a la US Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) básicamente la facultad para establecer los estándares y las reglas de auditoría, control de calidad e independencia a ser usados, por las firmas de contaduría pública registradas, en la preparación y emisión de los informes de auditoría, tal y como es requerido por dicha ley o por las reglas de la Comisión de Bolsa y Valores de Estados Unidos (SEC), o que puedan ser necesarios o apropiados en el interés público o para protección de los inversionistas.

La SOA prohíbe la aceptación de firmas de auditoría que no se encuentren registradas ante ese organismo (PCAOB) para la preparación de reportes y la auditoría sobre empresas americanas que hacen oferta pública de sus acciones. En el año 2015, la PCAOB culminó el proceso de reorganización de sus estándares de auditoría (Auditing Standards - AS).

La aplicabilidad de tales estándares y reglas es, desde el punto de vista estrictamente legal, limitada al mercado de valores de los Estados Unidos. Sin embargo, tal y como ocurrió con la SOA de 2002, su efecto real ha ido mucho más allá y han sido incorporados en muchas otras legislaciones y, sobre todo, en la práctica profesional de clase mundial.

En resumen, las responsabilidades básicas otorgadas al PCAOB son cuatro:

- Mantener un registro de las firmas de contadores públicos (estadounidenses o extranjeras) que auditan o desempeñan un papel importante en la auditoría de las compañías registradas en los mercados de valores de los Estados Unidos de América.
- Revisar a las firmas de contadores públicos registradas.
- Establecer estándares o normas de auditoría, control de calidad, ética e independencia, así como para atestiguar, que deben seguir las firmas registradas.
- Realizar investigaciones y proponer medidas disciplinarias a las firmas registradas y sus asociados por violaciones tanto a la SOA, como a las normas profesionales establecidas por la PCAOB.

Inicialmente la PCAOB le dio el carácter de interinos a los US.GAAP y luego comenzó a emitir sus AS, que actualmente están reorganizados en distintos grandes tópicos, a saber:

### *- Estándares de auditoría generales*

- 1000 Principios generales y responsabilidades
- 1100 Conceptos generales
- 1200 Actividades generales
- 1300 Comunicaciones del auditor

### *- Procedimientos de auditoría*

- 2100 Planificación de la auditoría y valoración del riesgo
- 2200 Auditoría del control interno sobre la información financiera
- 2300 Procedimientos de auditoría es respuesta a los riesgos - Naturaleza, oportunidad, y alcance
- 2400 Procedimientos de auditoría para aspectos específicos de la auditoría
- 2500 Procedimientos de auditoría para ciertas cuentas y revelaciones
- 2600 Temas especiales
- 2700 Responsabilidades del auditor relacionadas con información complementaria y otra información
- 2800 Procedimientos de conclusión de la auditoría
- 2900 Cuestiones de auditoría posteriores

### *- Informe del auditor*

- 3100 Informe sobre auditorías de estados financieros
- 3300 Otros temas de informes

### *- Cuestiones relativas a hallazgos bajo leyes federales de seguridad*

- 4101 Responsabilidades relacionadas a presentaciones bajo estatutos federales de seguridad
- 4105 Revisiones de información financiera interina

### *- Otras cuestiones asociadas con auditorías*

- 6101 Cartas para suscriptores y algunas otras partes solicitantes
- 6105 Informes sobre la aplicación de principios contables
- 6110 Cumplimiento con consideraciones de auditoría en auditorías sobre destinatarios de asistencia financiera gubernamental

- 6115 Informe sobre si una debilidad material informada previamente continúa existiendo

Los textos oficiales pueden obtenerse en: <http://www.pcaobus.org>

### III - NUEVO ENFOQUE DE AUDITORÍA

La incorporación del nuevo modelo de riesgos de auditoría contenido en las NIA, junto con la implementación de los AS de la PCAOB<sup>(1)</sup>, y la adopción de las NIA por la Unión Europea -donde la profesión auditora está regulada y la auditoría legal es entendida como una garantía de la precisión de los estados financieros de las empresas-<sup>(2)</sup>, ha derivado en un nuevo enfoque actualizado de la auditoría de estados financieros:

- Desde arriba hacia abajo (*Top-down*)
- Basado en riesgos (*Risk-based*)
- Controles a nivel entidad (*Entity-level controls*)

Adicionalmente, ha introducido un nuevo modelo de supervisión de los auditores, contemplando estos dos aspectos:

1. Supervisión pública e independiente (un organismo con independencia dedicado a la supervisión de los auditores).
2. Supervisión transfronteriza (las cuentas consolidadas deben estar auditadas de acuerdo al modelo internacional).

### IV - ESTRUCTURA DE LAS NIA

Las NIA, emitidas por la IFAC a través del IAASB, representan un conjunto único de estándares que se aplican a las auditorías de los estados financieros de todas las organizaciones como un componente básico para la arquitectura financiera mundial, por lo que cabe considerarlas técnicamente indispensables para cualquier auditor independiente altamente calificado.

Esas normas ayudan a crear un lenguaje de auditoría común para fortalecer a las organizaciones que está centrado en promover la alta calidad de la auditoría y las mejores habilidades de los auditores al trabajar en distintos tipos de entidades: privadas, cotizadas o no, tanto grandes como pequeñas y medianas.

Poseen los siguientes cinco elementos esenciales en su desarrollo técnico:

- *Introducción.*
- *Objetivos.*
- *Definiciones.*
- *Requisitos.*
- *Material de aplicación y otro material explicativo.*

Normas Internacionales de Auditoría

Nombre	Descripción
	Prefacio de las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados
	Glosario de Términos
NIA	AUDITORÍAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA HISTÓRICA
	200 - 299 PRINCIPIOS GENERALES Y RESPONSABILIDADES
NIA 200	Objetivos globales del auditor independiente y la realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría
NIA 210	Acuerdo de los términos de los encargos de auditoría
NIA 220 REVISADA	Control de calidad de la auditoría de estados financieros
NIA 230	Documentación de auditoría
NIA 240	Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude
NIA 250	Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros
NIA 260	Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad
NIA 265	Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la administración de la entidad
	300 - 499 VALORACIÓN DEL RIESGO Y RESPUESTA A LOS RIESGOS VALORADOS
NIA 300	Planificación de la auditoría de estados financieros
NIA 315 REVISADA	Identificación y valoración de los riesgos de declaración equivocada material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno
NIA 320	Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría
NIA 330	Respuestas del auditor a los riesgos valorados
NIA 402	Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios
NIA 450	Evaluación de las declaraciones equivocadas identificadas durante la realización de la auditoría
	500 - 599 EVIDENCIA DE AUDITORÍA

NIA 500	Evidencia de auditoría
NIA 501	Evidencia de auditoría - Consideraciones específicas para determinadas partidas
NIA 505	Confirmaciones externas
NIA 510	Encargos iniciales de auditoría - Saldos de apertura
NIA 520	Procedimientos analíticos
NIA 530	Muestreo de auditoría
NIA 540 REVISADA	Auditoría de estimaciones contables y revelaciones relacionadas
NIA 550	Partes relacionadas
NIA 560	Hechos posteriores al cierre
NIA 570	Empresa en marcha
NIA 580	Manifestaciones escritas
	600 - 699 UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE OTROS
NIA 600	Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)
NIA 610	Utilización del trabajo de los auditores internos
NIA 620	Utilización del trabajo de un experto del auditor
	700 - 799 CONCLUSIONES E INFORME DE AUDITORÍA
NIA 700 REVISADA	Formación de la opinión y emisión del informe sobre los estados financieros
NIA 701	Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe del auditor independiente
NIA 705 REVISADA	Opinión modificada en el informe del auditor independiente
NIA 706 REVISADA	Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe del auditor independiente
NIA 710	Información comparativa - Cifras correspondientes de períodos anteriores y estados financieros comparativos
NIA 720 REVISADA	Responsabilidad del auditor con respecto a otra información
	800 - 899 ÁREAS ESPECIALIZADAS
NIA 800 REVISADA	Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos
NIA 805 REVISADA	Consideraciones especiales - Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero
NIA 810 REVISADA	Encargos para informar sobre estados financieros resumidos
	NOTAS INTERNACIONALES DE PRÁCTICAS DE AUDITORÍA
NIPA 1000	Consideraciones especiales de la auditoría de instrumentos financieros

Fuente: IAASB, 2020 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements", Volume I, September 14, 2021.

Considerar también en dicha estructura técnica: (1) Código de ética para contadores profesionales; y (2) Estándares internacionales de auditoría y control de calidad.

Nota aclaratoria:

Además de esa estructura técnica, nos encontramos con los siguientes estándares internacionales aplicables a distintos encargos que sean diferentes al compromiso de auditoría de información financiera histórica:

- Normas Internacionales de Compromisos de Revisión (ISRE): aplicables a la revisión de información financiera histórica.
- Normas Internacionales de Compromisos de Aseguramiento (ISAE): aplicables a encargos de aseguramiento diferentes a auditorías o revisiones de información financiera histórica.
- Normas Internacionales sobre Servicios Relacionados (ISRS): aplicables a encargos de compilación, compromisos para aplicar procedimientos convenidos y otros compromisos de servicios relacionados.

Todos los textos normativos completos los podemos hallar en el IFAC Handbook 2020. Se pueden bajar sin cargo en: <http://www.ifac.org>.

## V - COMENTARIOS FINALES Y CONCLUSIONES

La información financiera es considerada uno de los principales insumos del desarrollo del comercio internacional y local, al momento de tomar decisiones financieras y económicas. Ello hace necesario conocer el funcionamiento adecuado del sistema de información financiera para establecer su razonabilidad.

Generalmente la forma en que se lleva a cabo la auditoría subyace bajo la superficie y los puntos fuertes y débiles del proceso no son tan claros. El único resultado visible de la auditoría es un informe del auditor normalizado que no permite distinguir a unos auditores de otros.

Sin embargo, el antiguo informe absolutamente estandarizado pasó a compartir con el usuario de la información financiera las cuestiones clave de auditoría. En ese sentido, el hecho de que el auditor aporte ahora mayor transparencia sobre la auditoría e incremente su valor comunicativo es un elemento que se percibe como un aumento del valor de la auditoría.

La IFAC, como representante de la profesión a nivel internacional, ha contribuido a estimular la mejora de la auditoría patrocinando el nacimiento de las NIA que constituyen una serie de reglas en constante revisión y que persiguen la uniformización a nivel mundial de las mejores prácticas de auditoría, a cargo de los contadores públicos en sus roles de auditores independientes.

Ese sistema normativo comprende 37 normas de auditoría clarificadas y las normas de calidad (ISQC) que están organizadas en secciones separadas posibilitando de esta manera entender mejor cada norma específica y desarrollar la auditoría adecuadamente, mejorando así la credibilidad de la información financiera y la calidad del trabajo de auditoría. Además, dispone los objetivos generales del auditor cuando conduce una auditoría de acuerdo con las NIA, mostrando la normatividad un objetivo específico estableciendo la obligación del contador público independiente en relación con dichos objetivos mediante la presentación de los requisitos en cada norma. En la búsqueda de un mayor entendimiento y claridad las normas fijan: introducción, objetivos, definiciones, requisitos, y material de aplicación y otro material explicativo.

El contexto ideal que rodea a la actividad de la auditoría debe ser robusto, integrado por un control interno efectivo, con regulaciones serias para salvaguardar la independencia del auditor, mecanismos para hacer forzoso el cumplimiento de los mejores estándares, y organismos efectivos de supervisión pública (de los auditores, y transfronteriza).

En un entorno de fomento de la calidad y como complemento del diseño del marco para su desarrollo, se ha llevado a cabo en diferentes países, así como por parte de algunos organismos internacionales, un esfuerzo de identificación de los Indicadores de Calidad de la Auditoría, para objetivarla al máximo, facilitando así su medida y, por lo tanto, su seguimiento y comparación.

Tampoco podemos soslayar la relevancia del gobierno corporativo el cual se considera una condición imperativa dentro de los procesos globales que cambian y avanzan rápidamente. Tal gobernanza puede ser definida como el sistema por el cual las empresas son dirigidas y controladas en el desarrollo de sus actividades económicas. El papel clave de los accionistas es nombrar a los directores y auditores, así como satisfacer una apropiada estructura de gobierno. Los órganos de administración son los responsables de gobierno para cumplir con la misión económica-social de sus empresas (producir bienes y servicios para la sociedad), respetar las leyes y regulaciones, y estimular la maximización del rendimiento económico empresarial, en una economía de mercado respetable. Un buen gobierno corporativo proporciona los mecanismos que permiten un equilibrio entre la gestión de los recursos óptimos y su control mediante sistemas de pesos y contrapesos, con el fin de que las decisiones adoptadas se realicen de acuerdo al mejor interés de la organización, los accionistas y respetando los derechos de los grupos de interés.

También el principio clave que se encuentra detrás de la implementación de los estándares globales es el de "*checks and balances*": un objetivo común/compartido e independencia en el ejercicio de cada papel, básicamente los del emisor de la información, preparador de los estados financieros, auditor externo, y supervisor. Por sus manifiestas incompatibilidades quedó ya atrás que una sola persona pueda ejercer simultáneamente varios de esos roles:

- Los auditores no deben vigilar la conducta de los propios auditores.
- Las cuentas que se consoliden deben estar auditadas de acuerdo con el modelo internacional.

La condición de independencia ha generado la institucionalidad del gobierno corporativo y el imperativo de ceñirse a estándares técnicos, de ética y de aseguramiento de la calidad.

La adopción plena de las normas internacionales de auditoría representa un medio insertado en dicho entorno de la auditoría de estados financieros.

El enfoque de IFAC como respuesta al reto de la calidad ha tenido como exponente el documento "Mejorando la calidad de la auditoría en el interés público", habiendo identificado tres áreas donde debería mejorar la normativa internacional: el escepticismo profesional, el control de calidad y las auditorías de grupos.

En el marco de toda esta complicada problemática, surge claramente que mantener sistemas duales o diferentes de auditoría, al menos sensatamente, ya no debería resultar sostenible en el tiempo.

## **VI - BIBLIOGRAFÍA**

---

- Borrás Pámies, Frederic: "El reto de mejorar la calidad de la auditoría" - 2016.
- Casal, Armando M.: "El modelo de riesgos y la auditoría basada en riesgos. La visión estratégica de sistemas aplicada a la auditoría de estados financieros" - D&G Profesional & Empresaria - N° 232 - ERREPAR - pág. 3 - 2019.
- Casal, Armando M.: "Tratado de informes de auditoría, revisión, otros aseguramientos y servicios relacionados" - ERREPAR - 2009.
- Casal, Armando M.: "Gobierno corporativo. Dirección, administración y control de organizaciones en forma ética y responsable" - ERREPAR - 2011.
- Casal, Armando M.: "Ley Sarbanes-Oxley y su impacto en las empresas" - D&G Profesional & Empresaria - N° 134 - ERREPAR - 2010 - pág. 1221.
- IAASB: "A Framework for Audit Quality" - 2014.
- IFAC: "Enhancing Audit Quality in the Public Interest: A Focus on Professional Skepticism, Quality Control, and Group Audits" - 2016.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), International Standards on Auditing (ISA), 2020.
- López Casuso, Agustín: "La octava directiva en la Unión Europea" - 2005.
- Mantilla Blanco, Samuel A.: "Adopción de los estándares internacionales de auditoría (ISA)" - D&G Profesional & Empresaria - ERREPAR - N° 122 - pág. 1235 - 2009.
- PCAOB: "Auditing Standards" - 2020.

**Notas:**

(1) La PCAOB es una corporación sin fines de lucro creada por la ley Sarbanes-Oxley para supervisar las auditorías de empresas públicas y otros emisores en orden a proteger los intereses de los inversores y promover el interés público en la preparación de informativa, precisión e independencia de los reportes de auditoría

(2) La Unión Europea es una asociación económica y política formada por 27 países miembros de Europa (a partir de febrero de 2020, con la salida de Reino Unido), que ha delegado parte de su soberanía en instituciones comunes para tomar democráticamente decisiones sobre asuntos de interés común. Los primeros Estados fundadores fueron: Alemania, Bélgica, Francia, Italia, Luxemburgo y Países Bajos