

TÍTULO:	EVOLUCIÓN DE LOS ESTÁNDARES DE AUDITORÍA
AUTOR/ES:	Mantilla Blanco, Samuel A.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XXIII
PÁGINA:	-
MES:	Febrero
AÑO:	2022
OTROS DATOS:	-

SAMUEL A. MANTILLA BLANCO

EVOLUCIÓN DE LOS ESTÁNDARES DE AUDITORÍA

El destacado autor incentiva el estudio y la implementación efectiva de los estándares internacionales de auditoría (ISA) más conocidos como Normas Internacionales de Auditoría (NIA).

Los estándares de auditoría generalmente aceptados (GAAS) fueron reemplazados por los ISA en sus normas nacionales, a veces adicionándoles plus regulatorios.

Todo esto es clave para el entendimiento estratégico de los ISA y para su implementación eficaz en un contexto de aseguramiento, es decir, de seguridad razonable y que por otra parte son la base indiscutida de las mejores prácticas aplicadas por los Estudios contables internacionales líderes del mercado.

Un elemento importante de analizar es cómo han evolucionado los estándares de auditoría.

La tabla que se expone más adelante permite ver de manera clara cómo han evolucionado diferenciando su pasado, su presente y su futuro inmediato.

Para muchos contadores tradicionales lo más difícil es aceptar que los estándares/normas de auditoría generalmente aceptados son cosa del pasado. Si bien es cierto que le dieron el fundamento y el auge a la profesión auditora en el siglo XX, han perdido eficacia y eficiencia y han sido sustituidos por los estándares internacionales de auditoría.

Pero también es importante decir con claridad que el presente es de los estándares internacionales de auditoría: los derivados del proceso de clarificación (ISA clarificados), complementados por un importante *plus* regulatorio y jalonados por desafíos que definirán su futuro.

En el pasado, los estándares de auditoría eran "propiedad" de los auditores. Fueron desarrollados gracias a la actividad técnica de comités de los institutos profesionales. Se basaron en la general aceptación y desarrollaron una práctica que por ser compartida se difundió con celeridad.

Pero los auditores perdieron la "propiedad" de los estándares de auditoría y ahora tienen que ajustarse a los requerimientos de emisor independiente, debido proceso y claridad, para que sean aceptados como estándares internacionales. Un proceso muy similar al seguido por los estándares internacionales de información financiera (IFRS) y al que se están sumando los de educación (IES), ética profesional, control interno, calidad (ISQC), gobierno corporativo y demás.

En el futuro inmediato podrán ocurrir cambios significativos: en el emisor, en los estándares internacionales, en la práctica profesional y, principalmente, en la operación de las firmas, habida cuenta de cómo respondan estas a los desafíos de la auditoría del valor razonable y del control interno, a las metodologías de auditoría y, sobre todo, de la eficiencia con la cual reaccionen los auditores frente a las nuevas circunstancias.

Evolución de los estándares de auditoría			
PASADO	P R E S E N T E		FUTURO INMEDIATO
Generally Accepted Auditing Standards (GAAS) Estándares/Normas de auditoría generalmente aceptadas (NAGA)	Clarified International Auditing (ISA) Standards on Estándares/Normas internacionales de auditoría (NIA clarificadas)	+ Plus regulatorio	
- Principalmente:	- Adoptados por la	Incorporado por SOA,	- Auditoría de las

<p>US-GAAS (& SAS) y UK-GAAS</p> <ul style="list-style-type: none"> - En Colombia: Art. 7, ley 43/90 - Cada país con sus propios GAAS - En el mundo industrializado: normas técnicas de la profesión - En países en vía de desarrollo: elaboraciones legales <p>Desarrollados a través de las Declaraciones de Auditoría (SAS)</p>	<p>Unión Europea</p> <ul style="list-style-type: none"> - Incorporados en USA, HK, NZ, Australia, Canadá - Incorporan nuevo modelo de riesgo de auditoría (valoración del riesgo y respuesta del auditor frente al riesgo) - Actualmente sometidos a proceso de clarificación <p>Fallan en metodología: es operativa (basada en muestreo selectivo)</p>	<p>SEC, PCAOB y Unión Europea</p> <p>Enfoque:</p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>Risk-based</i> (basado en riesgos) - <i>Top-down</i> (desde arriba-hacia-abajo) - <i>Entity-level controls</i> (controles a nivel de entidad) <p>Supervisión transfronteriza</p>	<p>mediciones y revelaciones hechas a valor razonable</p> <ul style="list-style-type: none"> - Auditoría del control interno - Auditoría de reportes XBRL - Auditoría en la nube <p>Cambios en la metodología (tiene consecuencias en cómo operan las firmas)</p>
Profesión técnicamente activa	Conservan participación de contadores	Los contadores perdieron la "ownership" de la auditoría	Los resultados dependerán de la eficiencia con que reaccionen los contadores

La siguiente tabla compara, con algún detalle, el estado actual de la implementación de los distintos conjuntos de estándares: los ISA clarificados como determinante central, los enfoques de los Estados Unidos y de la Unión Europea, y las especificidades de casos locales.

Implementación de los distintos conjuntos de estándares de auditoría de estados financieros. Perspectiva internacional comparada			
Elemento	ISA clarificados	USA	Unión Europea
1. Estructura conceptual y régimen basado-en-principios			
Estructura y régimen	Sí. Estructura de contratos de aseguramiento. A cada jurisdicción le compete el régimen de <i>enforcement</i> (cumplimiento forzoso)	Sí. Estructura de atestación y aseguramiento. La ley Sarbanes-Oxley del 2002 requiere estudio sobre cómo pasar de un régimen basado-en-reglas a uno basado-en-principios.	Sí. Estructura de contratos de aseguramiento. La 8ª. Directiva del 2006 (sobre auditoría estatutaria) adopta un enfoque basado-en-principios, que es el mismo de los ISA clarificados (los cuales adopta)
2. Uso de los estándares internacionales de auditoría (ISA) clarificados			
Elementos técnicos	Los ISA clarificados definen los estándares internacionales y los requerimientos técnicos pero no señalan metodologías específicas de auditoría.	Incorpora los ISA clarificados y les añade un plus regulatorio. Integra la auditoría del control interno con la auditoría de estados financieros (AS-5).	Adopta los ISA clarificados y le agrega un plus regulatorio. Especifica enfoque basado-en-riesgos; desde arriba-hacia-abajo; controles a-nivel- de-entidad.
3. Supervisión pública de la auditoría			
3A. Alcance de la supervisión (educación, otorgamiento de licencias, emisión de estándares, aseguramiento de la calidad, procesos disciplinarios)	NO. Estos temas son desarrollados en otros estándares internacionales (de educación, de control de calidad, de ética profesional) con los cuales se referencian mutuamente. Mantienen coherencia. El auditor es tanto persona natural como persona jurídica, primando en la práctica esta última.	Sí. SOA eliminó la auto-regulación profesional e impone un sistema independiente (supervisado por la SEC). Ley Uniforme para acceso y exámenes. Supervisión estatal (no federal). La PCAOB vigila y sanciona las firmas de contadores públicos registradas. El auditor es tanto persona natural como persona jurídica, primando en la práctica esta última.	Sí. Muy similar a SOA. Está en proceso de implementación. Tiene algunas exigencias adicionales: número mayoritario de no-profesionales en ejercicio dentro del ente supervisor. El auditor es tanto persona natural como persona jurídica, primando en la práctica esta última.
3B. Competencia del supervisor (poderes investigativos y disciplinarios)	NO.	Fortalecimiento de la SEC y de la PCAOB. Procesos definidos y sanciones estrictas. Incluye supervisión transfronteriza si bien acepta acuerdos de reconocimiento de supervisores de otros países.	Muy similar a USA. Procesos definidos y sanciones estrictas. Incluye supervisión transfronteriza si bien acepta acuerdos de reconocimiento de supervisores de otros países que no pertenezcan a la Unión Europea.
3C. Composición de las juntas de supervisión (mayoría de no-profesionales en ejercicio, apropiados procedimientos de nominación)	NO.	Supervisión pública e independiente (no- profesional y no- gubernamental). Tanto a nivel estatal como federal. Más exigentes para compañías públicas (SEC-PCAOB)	Supervisión pública e independiente (no- profesional y no- gubernamental). Prácticamente los mismos de USA. Usa el término "no- auditor" que es el equivalente a "no- profesional en ejercicio"
3D. Transparencia del supervisor (Publicación de programas anuales de	NO.	Exigidos por la ley Sarbanes-Oxley	Exigidos por la 8ª. Directiva (prácticamente los mismos de SOA)

trabajo y reportes de actividades)			
4. Gobierno corporativo en relación con la auditoría estatutaria			
4A. Comités de auditoría	NO	Fortalecidos y exigidos por la ley Sarbanes- Oxley Claridad respecto de que contratación, retiro y remuneración de los auditores independientes debe estar en cabeza de los comités de auditoría y no con la administración. Deberes del auditor respecto de reportes dirigidos al comité de auditoría.	La Unión Europea es la "cuna" de los comités de auditoría (Cadbury Report). Claridad respecto de qué contratación, retiro y remuneración de los auditores estatutarios debe estar en cabeza de los comités de auditoría y no con la administración. Deberes del auditor respecto de reportes dirigidos al comité de auditoría.
4B. Control interno (incluye función de auditoría interna)	NO. Por referencia, aplica COSO. Aplica uso del trabajo del auditor interno.	Fortalecidos por SOA, que requiere implementación y valoración (a cargo de la administración) y auditoría (a cargo del auditor independiente), del control interno. En la práctica el referente es COSO. Aplica el uso del trabajo del auditor interno.	Fortalecidos por la 8ª. Directiva, el referente para el control interno es la Turnbull Guidance (hace parte del Código Combinado), No exige auditoría del control interno. Aplica el uso del trabajo del auditor interno.

HAY CONSECUENCIAS

La implementación de lo anterior no es neutra. Tiene consecuencias. Desde una perspectiva técnica se destacan tres consecuencias:

1. La auditoría tiene limitaciones que le son inherentes. El auditor no puede obtener seguridad absoluta a causa de que en la auditoría hay limitaciones inherentes que afectan la capacidad del auditor para detectar las declaraciones equivocadas materiales. Esas limitaciones resultan de factores tales como los siguientes:

- El uso de pruebas.
- Las limitaciones inherentes al control interno (por ejemplo, la posibilidad de que la administración eluda los controles o la posibilidad de colusión).
- El trabajo realizado por el auditor para formarse la opinión de auditoría está permeado por el juicio profesional.
- La auditoría no es garantía de que los estados financieros estén libres de declaración equivocada material.

2. La aplicación de los ISA clarificados conlleva:

- Aplicar, simultáneamente, los estándares internacionales de ética profesional (Código de Ética para Contadores Profesionales), de control de calidad (ISQC 1) y de calificación profesional (IES).
- Un nivel alto, pero no absoluto, de aseguramiento. Lo cual implica diferenciar entre certeza jurídica ("más allá de toda duda razonable") y seguridad razonable (alta o media, pero nunca absoluta positiva ni absoluta negativa).
- La ejecución de un contrato.
- Hacerlo de acuerdo con las particularidades propias del ente cuyos estados financieros están siendo sometidos a auditoría.

3. Las particularidades propias de los entes dependen de:

- Transacciones (operaciones), eventos (riesgos) y condiciones (contratos) propios del ente.
- Estructura organizacional del ente.
- Entorno (mercado, industria, país, etc.).

QUIÉN ES EL AUDITOR

La auditoría, a diferencia del control, es entendida como una actividad profesional.

Solamente la auditoría de estados financieros le está reservada a los contadores (Cfr.: "contador profesional en ejercicio profesional público", "contador independiente", "firma de contaduría pública registrada"), dado de que es una actividad profesional regulada.

Las "otras auditorías" recogen la experticia de diversas profesiones, pero no están reservadas a una en particular (Cfr.: "auditoría interna", "auditoría forense", "auditoría de calidad", "auditoría ambiental", etc.) siendo, por lo tanto, actividades profesionales no-reguladas.

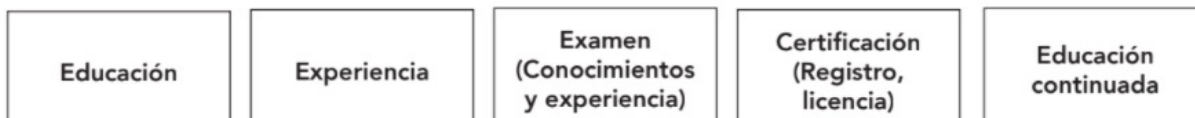
Lo que sigue adelante se refiere a la auditoría de los estados financieros.

En el pasado, se consideraba que el auditor era únicamente la persona natural. En el presente, el auditor es la persona natural y/o la persona jurídica, siendo la tendencia a que principalmente es la persona jurídica, independiente de la forma legal que se utilice ("organización profesional", "equipo de auditoría", "firma de contadores", "red de firmas", "firma de contaduría pública registrada", etc.).

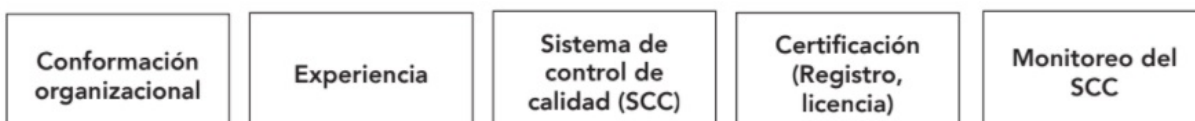
Como consecuencia de ello se regula toda la cadena de valor de la auditoría de estados financieros, tal y como lo expresa la tabla que abajo se presenta.

Regulación de la cadena de valor de la auditoría de estados financieros

Tanto para las personas naturales:



Como para las firmas:



En el presente, se destacan tres definiciones de "auditor":

1. En los estándares internacionales de auditoría (ISA) clarificados el término "auditor" se usa para describir ya sea al socio del contrato o a la firma de auditoría. Cuando aplica al socio del contrato, describe sus obligaciones o responsabilidades.

Tales obligaciones o responsabilidades pueden ser cumplidas plenamente ya sea por el socio del contrato o por un miembro del equipo de auditoría. Cuando expresamente se tiene la intención de que la obligación o responsabilidad sea cumplida plenamente por el socio del contrato, se usa el término "socio del contrato" más que el "auditor". (El término "auditor" puede ser usado cuando se describen servicios relacionados y contratos de aseguramiento que son diferentes a las auditorías. Tal referencia no tiene la intención de implicar que una persona que desempeñe un servicio relacionado o un contrato de aseguramiento distinto a una auditoría necesariamente tenga que ser el auditor de los estados financieros de la entidad).

2. Según los **estándares internacionales de educación de contadores profesionales (IES)**, profesional de la auditoría es el contador profesional que tiene la responsabilidad, o se le ha delegado la responsabilidad, por los juicios importantes en la auditoría de la información financiera histórica. El socio del contrato mantiene la responsabilidad general por la auditoría. No incluye a los expertos que hacen tareas específicas dentro de la auditoría (impuestos, tecnología de la información, valuación) (IES 8.9).

3. La **Octava Directiva de la Unión Europea, sobre auditoría estatutaria**, promulgada en el 2006 distingue entre auditor legal y sociedad de auditoría. El "auditor legal" es la persona física autorizada, con arreglo a dicha Directiva y por las autoridades competentes de un Estado Miembro, para realizar auditorías legales. "Sociedad de auditoría" es la persona jurídica o cualquier otra entidad, independientemente de su forma jurídica, autorizada con arreglo a dicha Directiva y por las autoridades competentes de un Estado Miembro, para realizar auditorías legales (art. 16).

4. La **ley Sarbanes-Oxley de 2002 (USA)** no hace una definición genérica de auditor. Usa las expresiones "firma de contaduría pública independiente", "firma de contaduría pública registrada", "persona asociada con la firma de contaduría pública". Si bien la firma de contaduría pública tiene que estar conformada principalmente por contadores públicos, el régimen que determina es para las personas jurídicas y no queda la posibilidad de que una persona natural, individualmente, pueda ser el auditor independiente de la compañía pública registrada en el mercado de valores. Esta definición, que si bien es extremadamente estrecha, en la práctica es la que se viene implementando, esto es, el "auditor es la firma" (por el efecto que SOA tiene tanto fuera del mercado de valores como fuera de los Estados Unidos). Y ciertamente será la práctica que se impondrá (Ver: la regulación de la cadena de valor de la auditoría de estados financieros).

Como se puede observar, si bien existe la posibilidad de que el auditor sea la persona natural o la persona jurídica, en la práctica predomina la persona jurídica. Ello es un efecto claro de la internacionalización de la economía y la globalización de los mercados (financieros, de seguros, de valores).

Ello no atenta contra la condición individual de la persona natural sino que fortalece su ejercicio profesional al incorporar las ventajas del trabajo asociado, lo cual es clave en las condiciones de negocios del presente.