

7007

AUDITORÍA

Diferencias entre la auditoría de información PCGA y la auditoría de información IFRS

(7007)

Samuel Alberto Muñilla Blanco
(Colombia)

Contador Público
Consultor Independiente

RESUMEN

Este trabajo hace una aproximación al análisis de las diferencias entre la auditoría de información preparada de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) y la auditoría de información preparada según los estándares internacionales de información financiera (IFRS). Así mismo, muestra cómo las reformas a lo contable que se están dando en el mundo entero están introduciendo unas prácticas completamente diferentes a las del pasado, lo que conlleva efectos en toda la cadena de valor de la información financiera.

Palabras clave:

Auditoría; PCGA; IFRS; Reformas contables; Adopción.



1. Introducción
2. Reformas a lo contable
3. Temas específicos

- 3.1. Adopción de los IFRS
- 3.2. Adopción de los ISA
- 3.3. Certificaciones en IFRS e ISA

- 3.4. Transformación de las metodologías

- 3.5. Las metodologías de las firmas

4. Conclusiones

Bibliografía

1. Introducción

Este trabajo hace una aproximación al análisis de las diferencias entre la auditoría de información preparada de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) y la auditoría de información preparada según los estándares internacionales de información financiera (IFRS). Así mismo, muestra cómo las reformas a lo contable que se están dando en el mundo entero están introduciendo unas prácticas completamente diferentes a las del pasado, lo que

conlleva efectos en toda la cadena de valor de la información financiera.

Anota que, dado el paso inicial de la adopción de los IFRS, en el presente se está dando la adopción de los estándares internacionales de auditoría (ISA), con consecuencias impresionantes en lo que se refiere al aseguramiento de la calidad, pero también respecto de la manera como se desarrolla el ejercicio profesional de los contadores.

Señala que los procesos liderados en la Unión Europea y en los Estados Unidos tienen un efecto profundo en los países latinoamericanos, concretamente en Colombia, tanto por las condiciones para avalar la información y la auditoría de la misma, correspondiente a entidades que operan acá pero que se consolidan allá, como por el efecto de reciprocidad. Un asunto que requiere atención cuidadosa y urgente.

Finalmente, este trabajo deja abierto el estudio específico de los aspectos técnicos de la auditoría de las mediciones y revelaciones a valor razonable.

2. Reformas a lo contable

En el presente, una realidad que se constata en casi todo el mundo es la implementación de reformas de fondo en lo contable, orientadas a garantizar la más alta calidad, te-

niendo en cuenta que está en juego la estabilidad económica y social.

Han tenido más notoriedad, por su radicalidad y celeridad, las realizadas en los Estados Unidos (*Sarbanes-Oxley Act of 2002*) y en la Unión Europea (adopción de estándares internacionales de contabilidad y de auditoría). Pero el resto del mundo también las ha ido implementando.

Tales reformas se basan en cuatro principios fundamentales: (1) *checks and balances*; (2) de un sistema basado-en-reglas a un sistema basado-en-principios; (3) interés público; y (4) transparencia.

El primero, técnicamente denominado *checks and balances*, esto es, el sistema de pesos y contrapesos a través del cual y en aras de un objetivo común se desempeñan roles diferentes a partir del respeto y la garantía de las mutuas independencias.

Así las cosas, se entiende hoy que quien emite los estándares no puede ser el regulador o el supervisor de los mismos y mucho menos su aplicador. Tampoco se acepta ya que quien los aplica, profesionalmente, se auto-vigile y auto-discipline: la auto-regulación profesional hoy está más limitada que nunca y soportada a sistemas públicos de supervisión. Este es un asunto con consecuencias prácticas impresionantes, donde la independencia se convierte en el factor clave. El auditor, entonces, tiene que ser inde-

pendiente. Pero no es el único, porque la independencia es siempre de doble vía.

El segundo principio es que la reforma consiste en pasar desde un sistema basado en reglas (legales, profesionales o técnicas) hacia un sistema basado en principios (u orientado a objetivos). Hoy, en el mundo, la mayoría de los países y, por consiguiente, la economía de mercado, se da dentro de Estados sociales de derecho. En estos, la institucionalidad juega su rol propio, así como lo hacen los mercados, los gremios, las profesiones, etc. En el marco del derecho se buscan, entonces, las garantías de la calidad y del logro de los objetivos que se pretenden.

La estructuración de la Unión Europea ha sido principalmente basada-en-principios, un asunto que se volvió imperativo gracias a los aportes de Lamfalussy para los mercados de valores y que ahora está siendo considerado también para los sectores bancario y de valores (European Commission 2003: 3).

El asunto tiene extrema importancia porque corresponde a la base para el desarrollo, en la Unión Europea, de las regulaciones de la industria de servicios financieros. Es el aporte del *Final Report of the Committee of Wise Men on the Regulation of European Securities Markets*, conocido como el *Lamy-Lussy Report*, el cual se refiere a un proceso en cuatro niveles: (1) prim-

ceptos conceptuales; (2) detalles para la implementación; (3) fortalecimiento de la cooperación; y (4) cumplimiento forzoso. Señala, igualmente, cuatro niveles para el proceso de toma de decisiones en la Unión Europea (Lamfalussy 2001).

La versión estadounidense emplea la denominación 'orientado-a-objetivos' y ha sido considerada como un objetivo de *Sarbanes-Oxley Act* para realizar las transformaciones necesarias en la información financiera (SEC staff, 2003). En esa dirección han surgido los estándares de auditoría de la US-PCAOB y sobre esa base se está dando la convergencia de los US-GAAP (FASB) hacia los IFRS (IASB).

El tercer principio se refiere al 'interés público'. Los objetivos que se buscan son de interés público, no los particulares de los participantes en el mercado ni los de los gobernantes de turno. Hacia los objetivos de interés público se orienta todo. Por eso las entidades ya no se clasifican de manera funcional (según su actividad, tamaño, industria, etc.), sino si son o no de interés público.

La profesión contable, en consecuencia, ha tenido que reorientarse hacia el interés público. Su tarea no es únicamente dar fe pública en asuntos contables (atestación), sino que está dirigida a coadyuvar en garantizar la estabilidad económica y financiera, así como en dar cre-

dibilidad a la información (Task Force, 2003).

El cuarto principio es el de transparencia. Se refiere a que los procesos de toma de decisiones tienen que ser abiertos, esto es, sujetos al debido proceso público. Ello opera en toda la cadena de valor de la información financiera: regulación, estandarización, aplicación, cumplimiento forzoso, supervisión, registro, vigilancia-disciplina y ejercicio profesional (contadores, auditores, abogados, analistas, valuadores, etc.).

Por eso, otra de las revoluciones aportadas por los IFRS y los ISA está en la revelación. Es quizá la carga mayor, principalmente para las entidades de interés público.

La aplicación de estos principios se está dando en todos los niveles de la actividad económica: gobierno, regulación, emisión de estándares, cumplimiento forzoso, supervisión, vigilancia, disciplina y, ciertamente, administración de los entes (gobierno corporativo) y profesionales vinculados (contadores, abogados, analistas, valuadores, etc.).

En la raíz de las reformas a lo contable está el reconocimiento de que lo contable no es sinónimo de contadores. Lo fue en el pasado, pero no lo es en el presente y no lo será en el futuro. Lo contable se extiende ahora a todo lo largo de la cadena de valor de la información (IFAC-FMAC 2001).

En consecuencia, las reglas de juego cambiaron. Por eso la proliferación de nuevos estándares o el mejoramiento sustancial de los existentes, en el contexto del gobierno corporativo.

Surgieron nuevas instituciones, para la emisión de los estándares, pero también para la supervisión y vigilancia de los contadores, y todavía más, para hacer forzoso su cumplimiento en los distintos entes económicos.

Incluso se ha llegado a volver a definir conceptos muy arraigados. Tal es el caso de la auditoría. Antes se había definido quién era auditor, pero no se había definido auditoría. Ahora se dispone de una definición internacional de auditoría independiente de estados financieros (IAESB, 2006, par. 1) y de otra, muy diferente, para la auditoría interna (IIA, 2007). También ha ocurrido ello en los casos de aseguramiento, control interno, y, muy importante, de la profesión misma, entendida esta en un contexto amplio de contaduría profesional y no tanto de contaduría pública (IFAC-EC, 2005).

Frente a ello, la profesión contable no ha permanecido pasiva. Claramente se percibe que importantes sectores han hecho ajustes de fondo para acoplarse a las nuevas condiciones, tanto de los mercados como de las regulaciones, con una percepción positiva que busca ob-

tener beneficios de esas nuevas condiciones, aprovechando las oportunidades que se generaron y con un sustancial apoyo en las tecnologías de la información (comunicaciones, computación y organizaciones).

Pero también se perciben contrarreacciones, sobre todo por parte de las más importantes redes internacionales de firmas de auditores. Como lo contable se les salió de las manos (sus manuales no son sinónimo de estándares internacionales) y ya la *ownership* de lo contable no está en los contadores, han buscado mantener el *status quo* como recurso último para afianzar su participación en el mercado de los servicios profesionales de auditoría y contabilidad.

Ha sido duro aceptar que no-contadores vigilan a los contadores, que los socios de auditoría tengan que rotar, que la auditoría no sea compatible con la consultoría, que las firmas estén sometidas a sistemas públicos de regulación y supervisión y que la independencia del auditor esté vigilada por el comité de auditoría; la calidad tiene que ser probada: independencia de la mente, sí, pero también en la apariencia.

Tales contrarreacciones han sido percibidas como una evasión de las altas exigencias de calidad, sobre todo para eludir del escrutinio público sus prácticas y particularmente sus sistemas internos de contratación y pago de honorarios.

Los documentos más importantes que resaltan la urgencia de implementar reformas a lo contable son fruto de organismos de gobierno, multilaterales, legisladores, académicos e independientes (McGee 2007; CGAA 2003; CRS 2003). Sus evaluaciones concluyen que a pesar de los problemas se está caminando en la dirección correcta y es necesario continuar en ella (OECD, 2007).

Las críticas provienen de organismos de contadores (Pawlyna 2002), particularmente de las firmas, y dejan la sensación de que sería mucho mejor volver atrás (Forum on Firms 2007).

El Forum on Firms (2007) es un interesante reflejo de esto. Si bien las firmas reconocen que idealmente es mejor que no hayan variaciones a los IFRS emitidos por IASB, también señalan que 'en la práctica' hay otros enfoques que se aceptan como tales: IFRS adoptados por la Unión Europea; Australian GAAP (equivalentes australianos de los IFRS); Hong Kong Financial Reporting Standards; y South African GAAP (que siguen estrechamente los IFRS). Esta perspectiva 'práctica' es reforzada por la siguiente afirmación: "IFRS is becoming the primary generally accepted accounting principles (GAAP) for many of the world's larger audit engagements, and, increasingly, 'business as usual' for the network firms" (p. 2). Queda, entonces, la duda de que un siste-

ma basado-en-principios (IFRS) es sinónimo de un sistema basado-en-reglas (GAAP). No extraña, entonces, la conclusión que al respecto se saca en Colombia donde diferencias de fondo se etiquetan como 'similitudes' (PwC, 2005).

Sin embargo, en el mundo, los procesos de reforma de lo contable son una realidad y siguen adelante.

En Colombia el asunto es preocupante. Hay obstáculos estructurales y no se quieren modificar las estructuras. Pero también hay intereses particulares que 'van ganando'. Intereses de los sectores políticos de la profesión contable (los gremios de contadores y las facultades de contaduría ven amenazados sus 'negocios') y de la mega-estructura jurídica que sostiene el sistema actual, llena de incoherencias y vacíos pero absolutamente legal y vigente.

Prácticamente hay consenso, en Colombia, por el no-a-las-reformas-de-lo-contable. Las propuestas son rápidamente acalladas y se realizan esfuerzos impresionantes por mantener el *status quo* vigente. Los argumentos para ello son diversos: 'así estamos bien, para qué cambiar', 'somos un país de pymes, no de mercados de capital', 'la adopción nos quita la soberanía, mejor la convergencia', 'no hay que eliminar lo que tenemos, es necesario conservarlo porque en el futuro puede necesitarse', 'ajustemos la contabilidad pero no la revisoría fis-

cal', 'cambien lo que quieran, pero no nos toquen la junta central, ni el consejo técnico, ni la contaduría general, ni la revisoría fiscal, ni los ajustes por inflación'⁽¹⁾, porque esos son los logros históricos de la profesión y no podemos dar marcha atrás'. Y con ellos, el argumento más peligroso de todos, sostenido por importantes representantes de la profesión: 'Los US GAAP son los mismos IFRS, nosotros tenemos los US GAAP, así que las normas colombianas ya tienen los IFRS y no hay diferencias sustanciales que arreglar'.

3. Temas específicos

Desde una perspectiva técnica, se encuentran tres conjuntos principales de elementos.

El primero se refiere a la adopción de los estándares internacionales de auditoría (ISA) como consecuencia de la adopción de los estándares internacionales de información financiera (IFRS). El segundo tiene que ver con la transformación de las metodologías que respaldan el trabajo profesional en contabilidad y en auditoría. El tercero se refiere a las certificaciones profesionales para acreditar proficiencia en IFRS y en ISA.

Los dos primeros son procesos que ya están en marcha y se están consolidando. El

tercero está emergiendo y se le considera como la consecuencia inmediata de los dos anteriores.

El presente trabajo se centra en el segundo de ellos, pero bien vale la pena contextualizarlo alrededor de los otros dos.

3.1. Adopción de los IFRS

La adopción de los IFRS es una realidad y ya empieza a decantarse. Las discusiones alrededor del sí o el no frente a ello son un asunto transnochado y que poco aporta en el presente.

Técnicamente, el paso desde PCGA nacionales hacia los IFRS se denomina adopción y está diseccionado por un estándar específico (IFRS 1).

La Unión Europea los adoptó a partir del 2005, para las cuentas consolidadas, y su efecto estremeció el panorama contable mundial. A la

fecha, todos los países miembros de la Unión Europea los han incorporado, prácticamente para todos los entes económicos que participan en los mercados de capital (financieros, de seguros, de valores), y están a la espera del estándar internacional específico para ello con el fin de adoptarlos para las entidades pequeñas y medianas.

Otros países económicamente importantes se han incorporado al proceso, ya sea por

(1) Los ajustes por

inflación se eliminan

en forma separada. Si

bien es cierto que dejó

de ajustarse, los saldos

acumulados hasta antes

de su eliminación

permanecen dentro del

balance, una más de las

tantas cuentas 'folcloras'

que se usan para

mostrar utilidades. Los

IFRS, en este caso, no

obligan a llevar a P&G

tales saldos

acumulados.

Claramente con un

impacto importante en

las utilidades. En otras

palabras, este es un

ejemplo claro entre la

'armonización a la

colombiana y la

adopción técnica de

los IFRS.

la vía de adopción propia (Australia, Nueva Zelanda y Canadá, entre otros), o ya sea por la vía de la convergencia hacia los IFRS (Estados Unidos, Japón y China Popular, principalmente). Los países que están al margen del proceso, como es el caso de Colombia, tienen poco impacto económico a nivel mundial. Sin embargo, las entidades significativas de estos, que realizan negocios internacionales, los están utilizando ya sea por la vía de 'doble sistemas de contabilidad' o por la de 'incorporación forzosa en sus cuentas internas'.

3.2. Adopción de los ISA

La adopción de los estándares internacionales de auditoría (ISA) es consecuencia inmediata de lo anterior:

Un fenómeno relativamente más reciente es la adopción que de los estándares internacionales de auditoría realizó la Unión Europea. Ciertamente un paso que es complemento de la adopción de los IFRS y con consecuencias que apenas comienzan a vislumbrarse.

La Unión Europea lo hizo aplicando un enfoque de 'adopción plus' que consiste en que se tienen que aplicar plenamente los ISA, más unos requerimientos adicionales (más exigentes) específicos de la Unión Europea. La regulación comunitaria sobre el particular ya está vigente y se está aplicando. Los distintos países están ajustando sus

regulaciones internas. El proceso no tiene reversa.

La UE lo hizo como parte de un profundo proceso de reforma a la auditoría estatutaria, proceso que se resume en la tabla 1. El punto de llegada, que a su vez se convierte en el punto de partida de una nueva etapa, es la promulgación de la *Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council of 17 May 2006 on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC.*

Se trata de un documento legal que tiene tres grandes bloques: (1) consideraciones, (2) definiciones y (3) decisiones. Nada reemplaza recurrir al documento mismo como base para su análisis. No obstante, en las tablas 2 a 4 se ofrece un resumen del mismo, con la intención de ayudar al lector a hacer su propia pesquisa. La base de tales tablas es el texto de la directiva en inglés.

Los elementos centrales de dicha directiva son:

- Búsqueda de un nivel alto, si bien no pleno, de armonización de los requerimientos de auditoría estatutaria (para las cuentas anuales y para las cuentas consolidadas).
- Exigencias en términos de educación, registro, control de calidad y conducta profesional, equivalentes en toda la Unión Europea.

• Adopción de los estándares internacionales de auditoría a partir de un enfoque ISA plus.

• Reconoce como auditor tanto a la persona natural como a la firma de auditoría, ambos sometidos a regímenes estrictos.

• Condición de independencia del auditor frente a la administración.

• Todas las auditorías estatutarias tienen que asegurar calidad altamente consistente. Por consiguiente, todas deben estar basadas en los ISA.

• Mayores exigencias para los auditores de las entidades de interés público.

• Sistema de supervisión pública de los contadores, basado-en-principios, gobernado por no-profesionales en ejercicio.

• Obligatoriedad de comités de auditoría y sistemas efectivos de control interno.

• Rotación obligatoria del socio de auditoría clave.

• Sistema de aseguramiento de la calidad.

• Informes de transparencia (diferencias de los informes de auditoría) por parte de las firmas.

• Cooperación con autoridades competentes de terceros países y aprobación de auditores de terceros países, sujeta a reciprocidad.

• Auditoría de grupos sujeta a la aplicación consistente de los requerimientos de la directiva. Incluye las entidades que se consolidan y están en países diferentes de la Unión Europea.

La simple lectura de la anterior lista muestra que se trata de una reforma de fondo a lo contable en la Unión Europea, con consecuencias impresionantes para los países que no pertenecen a ella.

Sobresale la condición de reciprocidad. Eso quiere decir que los países latinoamericanos (como es el caso de Colombia) tendrán que ajustar sus normas nacionales para que sus auditores sean aceptados en la Unión Europea. Recuérdese que Estados Unidos tiene una norma similar.

El argumento de ser nacional colombiano, residente en Colombia, con estudios en Colombia, etc., se queda solo porque, a manera de ejemplo, el auditor de una sucursal en Colombia de una compañía europea tiene que cumplir los requerimientos de esta directiva o su auditoría no es aceptada en la Unión Europea.

En términos más sencillos, la revisoría fiscal de las sucursales de compañías extranjeras con casa matriz en Europa tendrá validez solamente para Colombia, a menos que se ajuste a los estándares internacionales. Por eso es urgente adoptar en Colombia los estándares in-

ternacionales de información financiera, de auditoría y de contaduría. Para que los contadores colombianos puedan trabajar en Colombia.

Los Estados Unidos, junto con el Reino Unido, Hong Kong, Nueva Zelanda, Australia y Canadá, principalmente, participaron en la revisión del nuevo modelo de riesgos de auditoría incorporado a los ISA y, con base en el mismo texto, cada uno emitió sus propios estándares. Ello condujo a que IAASB revisara la redacción de los ISA y emitiera un nuevo texto de ellos, comparados por este conjunto de países (IAASB, 2007; Mantilla, 2003).

El caso de Canadá es interesante: adoptó primero los ISA y está iniciando el proceso de ir hacia los IFRS (AASB, 2007).

La adopción de los ISA es, entonces, una realidad en el mundo, adiciionada por los estándares de auditoría (*Auditing Standards*) de la US PCAOB que han sustituido los US-GAAS y reforzado el esquema de una auditoría integrada (auditoría independiente de estados financieros desempeñada junto con una auditoría del control interno), bajo nuevos requerimientos de documentación y, sobre todo, con la existencia de metodologías *top-down* que son las mismas de los estándares internacionales.

Con relación a la adopción de los IFRS y de los ISA en el mundo puede decirse, a manera de resumen, que fueron iniciativas de contadores

(IASB, IFAO), pero hoy son lideradas por los legisladores (Parlamento Europeo, US Congress, etc.) y por los reguladores (IOSCO, Basilea, IAS, etc.), desarrollados por organismos independientes (IASB, IAASB), si bien se advierte una contrarrestación de los contadores, particularmente de las grandes redes de firmas de auditoría que han percibido que ya no tienen la *ownership* de ello.

3.3. Certificaciones en IFRS e ISA

El tercer tema específico de los artículos mencionados emplea a recibir creciente atención. Se refiere a las certificaciones en IFRS y en ISA.

Uno de los problemas detectados en la implementación de los IFRS y de los ISA ha sido la carencia de expertos en los mismos.

Tradicionalmente se había pensado que quienes estaban vinculados a las redes internacionales de firmas de auditoría eran los expertos naturales. La realidad ha mostrado que ello no es cierto, habida cuenta que en tales redes (que no son firmas multinacionales como algunas las llaman) siempre han primado las prácticas locales (léase, los intereses/regulaciones nacionales de cada país).

La *Sarbanes-Oxley Act of 2002* en los EE. UU. puso al descubierto el asunto e introdujo cambios sustanciales al *modus operandi* de las fir-

mas de contadores, estableciendo condiciones más exigentes, con las responsabilidades y sanciones que ello conlleva. Téngase en cuenta, que con ligeras diferencias, en el fondo la directiva europea que aquí se comenta, apunta a lo mismo.

Otra razón es que tanto los IFRS como los ISA actuales son realmente nuevos y todo el mundo (emisores, reguladores, aplicadores, consultores, contadores, auditores, etc.) están aprendiendo al respecto.

Puede decirse que hay expertos, con muchos años de experiencia y calidad reconocida, en contabilidad US-GAAP en PCGA o en las anteriores normas internacionales de contabilidad/auditoría, pero no en los estándares del presente, que son sustancialmente diferentes respecto de los anteriores.

Los análisis relacionados con los ISA han sacado a flote una verdad muy importante: las metodologías de las grandes firmas de auditoría no son sinónimo de estándares internacionales de auditoría. Por eso, se afirma que el tener una participación en el mercado de servicios profesionales no es garantía alguna para considerarse experto en IFRS o en ISA.

Así las cosas, se está trabajando con ahínco en el diseño e implementación de esquemas internacionales de certificación en IFRS y en ISA (Forum on Firms 2007, p. 12), un asunto en el que los principales pro-

gramas de educación en contabilidad y auditoría a nivel internacional están aportando y del que se espera anuncios próximos.

Una vez más, la *ownership* de lo contable no es de los contadores (y menos de las firmas): en la cadena de valor de la información se resalta el rol independiente de la academia: un asunto impresionante cuando se analiza a la luz de los estándares internacionales de educación.

3.4. Transformación de las metodologías

¿Cómo se lleva una contabilidad de tal manera que los estados financieros producto de la misma sean estados financieros IFRS? ¿Cómo se auditan unos estados financieros IFRS?

Con relación a la contabilidad, en el mundo entero, los sistemas han privilegiado el costo histórico ajustado (no necesariamente por inflación), bajo el sistema de acumulación (causación/devengo). La razón de ello es que en la práctica se han contabilizado únicamente las transacciones.

Los IFRS han generado una auténtica revolución. Si bien no eliminan el costo histórico, han privilegiado el valor razonable, lo cual significa eliminar los ajustes derivados de las acumulaciones-causaciones-diferidos, e incorporar los ajustes por los

cambios en el valor razonable llevados directamente a resultados y no a patrimonio. lo que ha conllevado a críticas por volatilidad en la información, que es un problema no de la contabilidad IFRS sino de las condiciones actuales de la economía y de las finanzas, que son volátiles (Chorrtas 2007).

Otro elemento importante es que, si bien los IFRS contabilizan las transacciones (en ello prácticamente no hay cambios frente a las contabilizaciones tradicionales de inventarios y activos tangibles), también contabilizan los eventos (esto es, los riesgos, un asunto muy ligado con la administración de los mismos) y, sobre todo, las condiciones (o sea, los contratos). En la contabilización de riesgos y contratos es donde está la otra gran revolución que están implementando los IFRS.

Se eliminan, entonces, los vehículos de propósito especial y la contabilización por fuera de balance (cuentas de orden), que fueron la práctica más apetecida en Enron, WorldCom y similares, que dio como consecuencia los desastres que se conocen. Mediante 'vehículos de propósito especial' se utilizaban los activos (principalmente) de la entidad para realizar acciones especulativas: cuando había ganancias, estas eran aprovechadas por quienes utilizaban tales vehículos y cuando había pérdidas, estas revertían a la entidad. Como tales

vehículos no se contabilizaban, las sorpresas (léase: las pérdidas) solo se conocían al final, cuando ya había muy poco por hacer. Los IFRS enfrentan esto obligando a que se contabilice todo (las transacciones, los riesgos y los contratos) y a que haya procedimientos y revelaciones especiales cuando se realizan operaciones de cobertura.

Un tercer elemento que incorporan los IFRS, que realmente hace parte del anterior, son las diferencias entre activos tangibles e intangibles, activos financieros y no-financieros, activos biológicos, activos de cobertura, etc. Como el asunto apenas comienza a incorporarse en los balances, todavía no se siente su efecto en el análisis financiero. Pero sin lugar a dudas tendrá las consecuencias más radicales en lo que se refiere a posición financiera y desempeño financiero.

Esos cambios tienen consecuencias profundas para la auditoría. Pueden mencionarse los siguientes:

1. La auditoría avanza desde auditoría de estados financieros hacia una auditoría de información financiera (como antes lo hizo desde auditoría de cuentas a auditoría de balances y luego a auditoría de estados financieros). Ello significa que la cobertura de la auditoría es toda la cadena de valor de la información financiera, o la auditoría deja vacíos muy complicados a la hora de dar seguridad razonable

y/o añadir credibilidad a la información (Mantilla 2003).

2. Como la contabilidad ya no se basa únicamente en fuentes internas (en papel, facturas, causaciones, notas débito y crédito, etc.), sino también en fuentes externas (precios cotizados, valoraciones independientes, precios de referencia, etc.), la auditoría no puede limitarse a revisar las fuentes internas, sino que tiene que privilegiar las fuentes externas, con mayor dependencia de las tecnologías de la información (comunicaciones, computación, organización). Técnicamente ello da origen a la denominación 'auditoría de las mediciones a valor razonable' (AASB 2007: 493 y ss.).

3. El nivel de la auditoría se convierte en asunto clave. Como ya no es suficiente auditar (rastrear, verificar) las transacciones, la auditoría debe adicionar el nivel estratégico para auditar (escanear, analizar) las condiciones del entorno. Técnicamente ello da origen a la denominación 'perspectiva estratégica de sistemas' (Bell et al. 1997).

4. Las auditorías tradicionales han utilizado enfoques *up-down* o *bottom-up* (de abajo hacia arriba) que consisten en verificar los procesos de obtención de información relacionada con transacciones, documentación, clasificación (agregación/desagregación), registro en diarios y mayores, preparación de

balances de prueba, ajustes y conciliaciones, y preparación y presentación de estados financieros. Ello es consonante con el centro de atención puesto en las transacciones. La adición de auditoría de eventos (riesgos) y condiciones (contratos), así como las fuentes de referencia externas, ha conducido a utilizar enfoques *'top-down'* (de arriba hacia abajo), (PCAOB 2005).

5. La verificación del 100% del detalle se volvió, definitivamente, impracticable, habida cuenta de los costos excesivos y que además no pasa la prueba costo-beneficio. Ello condujo a evolucionar desde el riesgo de auditoría (inherente-detección-control) valorado solo con perspectiva interna, hacia un nuevo modelo de riesgos de auditoría que considera la perspectiva interna y externa, pero que también incorpora la valoración de los riesgos de declaración equivocada material, de fraude y error, y de independencia (auto-interés, auto-revisión, abogamiento, familiaridad, intimidad), (Bell et al. 2005; Mantilla 2003).

Tal y como se mencionó en relación con la adopción de los IFRS y de los ISA en el mundo, puede decirse, a manera de resumen, que las transformaciones en las metodologías de auditoría fueron iniciativa de contadores (firmas de auditoría), pero hoy son lideradas por los legisladores y por los reguladores, si bien se advierte una contraracción

de los contadores, particularmente de las grandes redes de firmas de auditoría, que han percibido que ya no tienen la *ownership* de ello.

El análisis de las metodologías de las firmas deja importantes luces sobre el particular.

3.5. Las metodologías de las firmas

La tabla 5 presenta, de manera sintética, las principales diferencias metodológicas que se encuentran en los distintos enfoques de auditoría. Esta ha tenido tres grandes hitos evolutivos: revisión, atestación y aseguramiento. No todos los países ni todas las prácticas han evolucionado de la misma manera. Algunos todavía están en la etapa de revisión. Otros en la de atestación. Técnica seguridad, eso sí, de que en la actualidad la mejor práctica corresponde al aseguramiento (Mantilla 2003).

Las metodologías de las firmas fueron un mito, porque firma que se respetaba mantenía ocultas al público sus metodologías. Hasta el punto de que ello no llegó a la academia; generó un vacío entre lo que se enseñaba en los programas de contaduría y lo que se aplicaba en las firmas.

Vincularse a una firma significaba, fácilmente, aceptar un acuerdo de confidencialidad respecto de tales

metodologías. Y fueron muy pocos los casos en los que se llegaban a filtrar al público. Se creó el mito de que las metodologías de las firmas eran sinónimo de los estándares internacionales de auditoría, que en sus primeras épocas tampoco llegaban al gran público y que muchos confundían, sobre todo en estos países, con los míticos SAS americanos.

Aún hoy muchos empleadores no reconocen la formación académica en auditoría y exigen experiencia práctica identificada con haber estado vinculado a firmas, porque todavía perciben ese vacío.

El asunto comenzó a cambiar gracias a dos conjuntos de fenómenos.

El primero, el reconocimiento, realizado a través del Código IFAC de ética para contadores profesionales, de que en realidad lo que existen son 'redes' internacionales de firmas (organizadas legalmente como cooperativas no-operativas donde cada firma local tiene su autonomía y responsabilidades propias, que no se trasladan a otras) y no tanto firmas multinacionales (como lo son Coca Cola, Gillette, Nestlé, entre otras).

Internacionalmente (IAASB 2007: 127), se entiende por firma:

(a) Un profesional en ejercicio, sociedad o corporación de contradores profesionales;

(b) La entidad que controla a tales partes mediante propiedad, administración u otros medios; y

(c) La entidad controlada por tales partes mediante propiedad, administración u otros medios.

Y se entiende por red una estructura más grande que:

(a) tiene una intención de cooperación y

(b) claramente tiene la intención de obtener utilidades o compartir costos o propiedad común de acciones, control o administración, políticas y procedimientos comunes de control de calidad, estrategia común de negocios, uso de una marca-nombre común, o una parte significativa de recursos profesionales.

Este entendimiento, en el contexto de la contaduría profesional, se basa no en una comprensión legal de las sociedades de contadores (que se estructuran según los requerimientos propios de cada país), sino en un enfoque basado-en-principios, condicionado por las exigencias del código de ética de la profesión.

En la práctica, ha sido recogido por todas las reformas a lo contable que se han ido implementando, como una manera de 'poner en cintura' a las grandes firmas.

Otra consecuencia ha sido que los institutos profesionales de auditores externos (contadores públicos), auditores internos, contadores gerenciales, educadores contables, etc., se han ido fusionando para enfrentar de manera competitiva las nuevas condiciones.

El segundo conjunto corresponde a profundos análisis realizados con relación a esta problemática, respaldados por importantes investigaciones de campo. Técnicamente se conocen como los esfuerzos hacia una 'nueva auditoría' y pueden sintetizarse en los siguientes puntos:

1. Estudios técnicos, de corte académico (Bell et al. 1997; AICPA 1996; Elliot 1994; Panel sobre la efectividad; Informe Elliot) o de corte comparado, donde se destacan los realizados por Turley (1991), Cushing and Loebbecke (1996) y el clásico de Lemon et al. (2000).

2. Análisis de las presiones recientes del mercado de auditoría para reducir costos e incrementar eficiencia y valor para el cliente (Berbeich 2005; Elliffsen et al. 2001).

3. Evaluación de la necesidad de incorporar el análisis del negocio del cliente y los riesgos estratégicos dentro del modelo de negocios del cliente (Bell et al. 1997; Lemon et al. 2000).

4. Evidencia empírica proveniente de algunos estudios que investigan los efectos que las deficiencias en las metodologías tienen en el conocimiento de los auditores (Kopp and O'Donnell 2005; Kotchetova 2002; O'Donnell 2003; O'Donnell and Shultz 2003; Lobby and Luft 1993; Ballow et al. 2004; Bell and Solomon 2002; Saleiro and Weinich 2002; Elifesen 2001).
5. Innovaciones realizadas por las firmas grandes: BMP Audit Methodology (KPMG), Business Audit (Arthur Andersen), Audit Innovation (Ernst & Young), Assurance (PwC).

Tabla 1

Proceso seguido en la Unión Europea para la adopción de los ISA

1996 Green Paper. "The role, position and liability on the statutory audit in the European Union" (O. J. N.º C321, 28.10.1996, p.1)

1998 Commission Communication: "The statutory audit in the European Union, the way forward" (O. J. N.º C143, 8.5.1998, p. 12)

2000 Commission Communication: "Quality assurance for the statutory audit in the European Union" (O. J. N.º L.091, 31.3.01, p. 91)

2002 Commission Communication: "Statutory Auditor's independence in the European Union" (O. J. N.º L.191, 19.07.02, p.22)

2003 Commission Communication to the Council and the European Parliament: "Reinforcing the statutory audit in the European Union" (Text with EEA relevance) (EN/03/10826 rev3)

2004 Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo, relativa a la auditoría estatutaria de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas por la que se modifican las directivas 78/660/EEC y 83/349/EEC del Consejo (Com 2004-0177e01; 12-06-06)

2006 Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council of 17 May 2006 on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC

6. Documentos-base para las nuevas regulaciones y para los nuevos estándares, aportados por SOA, SEC, US-PCAOB, Unión Europea y IAASB, principalmente.

En términos de estándares, ello se está concretando en los enfoques basados-en-principios, orientados-al-riesgo, con metodologías *top-down*, en los cuales se destaca la 'auditoría de mediciones y revelaciones a valor razonable', precisamente porque es la que marca la diferencia fundamental entre cómo se auditan PCGA y cómo se auditan IFRS.

Tabla 2

Adopción de ISA en la Unión Europea, Directiva 2006/43/EC - Consideraciones

1. Tiene la intención de lograr un nivel alto, si bien no pleno, de armonización de los requerimientos de la auditoría estatutaria (que es la auditoría obligatoria para las cuentas anuales o consolidadas, en los términos de la legislación comunitaria). Los Estados miembros pueden imponer requerimientos más exigentes.
2. Las calificaciones de auditoría obtenidas por los auditores estatutarios con base en esta directiva se deben considerar equivalentes. Por lo tanto, ya no es posible que los Estados miembros insistan en que la mayoría de los derechos de voto en una firma de auditoría tiene que ser tenida por auditores aprobados localmente, o que la mayoría de miembros de la administración de una firma de auditoría tenga que ser aprobada localmente.
3. La auditoría estatutaria requiere conocimiento adecuado de materias tales como legislación de compañías, fiscal y social. Tal conocimiento tiene que ser probado antes de que un auditor estatutario de otro Estado miembro sea aprobado.
4. Para proteger a terceros, todos los auditores aprobados y las firmas de auditoría deben hacer parte de un registro que sea accesible para el público y que contenga información básica relacionada con los auditores estatutarios y las firmas de auditoría.
5. Los auditores estatutarios se deben adherir a los más altos estándares éticos. La comisión puede adoptar la implementación de medidas sobre ética profesional como estándares mínimos y cuando lo haga tiene que considerar los principios contenidos en el Código de ética para contadores profesionales emitido por IFAC.
6. Es importante que los auditores estatutarios y las firmas de auditoría respeten la privacidad de sus clientes. Por consiguiente, deben adherirse a estrictas reglas de confidencialidad y secreto profesional, las cuales, sin embargo, no deben impedir el apropiado cumplimiento forzoso de esta directiva.
7. Los auditores estatutarios y las firmas de auditoría deben ser independientes cuando llevan a cabo auditorías estatutarias.
8. En todas las auditorías estatutarias requeridas por la legislación comunitaria es importante asegurar calidad altamente consistente. Por consiguiente, todas las auditorías estatutarias se deben llevar a cabo sobre la base de estándares internacionales de auditoría.
9. Para que la comisión adopte un estándar internacional de auditoría para aplicación en la comunidad, tiene que ser generalmente aceptado a nivel internacional y haber sido desarrollado con participación plena de todas las partes interesadas, siguiendo un procedimiento abierto y transparente. Sin embargo, la adopción de las declaraciones de práctica internacional de auditoría deberá ser realizada caso por caso.
10. En el caso de las cuentas consolidadas, es importante que haya una clara definición de responsabilidades entre los auditores estatutarios que auditan los

Tabla 2

**Adopción de ISA en la Unión Europea,
Directiva 2006/43/EC - Consideraciones**

(Continuación)

- 11 Para incrementar la comparabilidad entre las compañías que aplican los mismos estándares de contabilidad, y para Enriquecer la confianza del público en la función de auditoría, la comisión puede adoptar un informe de auditoría común para la auditoría de las cuentas anuales o de las cuentas consolidadas preparadas con base en los estándares internacionales de contabilidad aprobados, a menos que a nivel comunitario haya sido adoptado un estándar apropiado para ello.
- 12 Las inspecciones regulares son buenas medidas para lograr calidad altamente consistente en las auditorías estatutarias. Por consiguiente, los auditores estatutarios y las firmas de auditoría deben estar sujetos a un sistema de aseguramiento de la calidad que esté organizado de manera independiente de los auditores estatutarios y de las firmas de auditoría.
- 13 Las investigaciones y las sanciones apropiadas ayudan a prevenir y corregir la ejecución inadecuada de la auditoría estatutaria.
- 14 Los auditores estatutarios y las firmas de auditoría son responsables por llevar a cabo su trabajo con el debido cuidado y deben responder por el daño causado por la carencia del mismo.
- 15 Los Estados miembro deben organizar un sistema efectivo de supervisión pública para los auditores estatutarios y las firmas de auditoría, sobre la base de control del país sede. Los acuerdos regulatorios para la supervisión pública deben hacer posible la cooperación efectiva a nivel de la comunidad con relación a las actividades de supervisión de los Estados miembros. El sistema de supervisión pública debe estar gobernado por no-profesionales en ejercicio que sean conocedores en las áreas relevantes para la auditoría estatutaria. Esos no-profesionales en ejercicio pueden ser especialistas que nunca hayan estado vinculados con la profesión auditoría o anteriores profesionales en ejercicio que se hayan retirado. Sin embargo, los Estados miembros pueden permitir que una minoría de profesionales en ejercicio participe en el gobierno del sistema público de supervisión.
- 16 El auditor estatutario o la firma de auditoría deben ser designados por la asamblea general de accionistas o miembros de la entidad auditada.
- 17 Dado que las entidades de interés público tienen una mayor visibilidad y son económicamente más importantes, se deben aplicar requerimientos más estrictos en el caso de la auditoría estatutaria de sus cuentas anuales o consolidadas.
- 18 Los comités de auditoría y un sistema efectivo de control interno ayudan a minimizar los riesgos financieros, operacionales y de cumplimiento, y mejoran la calidad de la información financiera.

Tabla 2

**Adopción de ISA en la Unión Europea,
Directiva 2006/43/EC - Consideraciones**

(Continuación)

- 19 Para reforzar la independencia de los auditores de las entidades de interés público, el (los) socio(s) de auditoría clave de tales entidades deben rotar.
- 20 En la interrelación de los mercados de capital subyace la necesidad de asegurar también el trabajo de alta calidad desempeñado por los auditores de terceros países en relación con el mercado de capitales de la comunidad. Los auditores interesados deben por consiguiente estar registrados y sometidos a revisiones de aseguramiento de calidad, así como al sistema de investigaciones y sanciones.
- 21 La complejidad de las auditorías de grupos internacionales requiere buena cooperación entre las autoridades competentes de los Estados miembros y de terceros países.
- 22 Dado los objetivos de esta directiva —principalmente requerir la aplicación de un conjunto único de estándares internacionales de auditoría, la actualización de los requerimientos de educación, la definición de ética profesional y la implementación técnica de la cooperación entre las autoridades competentes de los Estados miembros y entre esas autoridades y las de terceros países, para Enriquecer además y armonizar la calidad de la auditoría estatutaria en la comunidad y para facilitar la cooperación entre los Estados miembros y con terceros países de manera que se fortalezca la confianza en la auditoría estatutaria—, no se pueden lograr suficientemente de manera aislada por los Estados miembros. Se podrá aplicar el principio de subsidiariedad que establece el tratado, a fin que el efecto de esta directiva sea pleno a nivel comunitario.

Tabla 3

**Adopción de ISA en la Unión Europea,
Directiva 2006/43/EC - Definiciones**

Auditoría estatutaria	La auditoría de las cuentas anuales o de las cuentas consolidadas, en la medida en que es requerida por la legislación comunitaria.
Auditor estatutario	Una persona natural que es aprobada de acuerdo con esta directiva por las autoridades competentes de un Estado miembro, para llevar a cabo auditorías estatutarias.
Firma de auditoría	Una persona legal o cualquier otra entidad, independiente de su forma legal, que es aprobada de acuerdo con esta directiva por las autoridades competentes de un Estado miembro, para llevar a cabo auditorías estatutarias.

Tabla 3

**Adopción de ISA en la Unión Europea,
Directiva 2006/43/EC - Definiciones**

(Continuación)

<i>Entidad de auditoría de un tercer país</i>	Una entidad, independiente, de su forma legal, que lleva a cabo auditorías de las cuentas anuales o consolidadas de una compañía incorporada en un tercer país.
<i>Auditor de un tercer país</i>	Una persona natural que lleva a cabo auditorías de las cuentas anuales o consolidadas de una compañía incorporada en un tercer país.
<i>Auditor del grupo</i>	El (los) auditor(es) estatutario(s) o la(s) firma(s) de auditoría que lleva a cabo la auditoría estatutaria de las cuentas consolidadas.
<i>Red</i>	La estructura más grande que: <ul style="list-style-type: none"> • Está orientada a la cooperación y a la cual pertenece un auditor estatutario o una firma de auditoría, y • Claramente tiene la intención de ánimo de lucro, o de compensar costos o propiedad-control-administración común de acciones, políticas y procedimientos comunes de control de calidad, el uso de un nombre de marca común, o una parte significativa de recursos profesionales.
<i>Afiliado de una firma de auditoría</i>	Cualquier empresa, independiente de su forma legal, que está vinculada con una firma de auditoría por medio de propiedad, control o administración común.
<i>Informe de auditoría</i>	Informe emitido por el auditor estatutario o por la firma de auditoría, en referencia a las directivas relacionadas.
<i>Estándares internacionales de auditoría</i>	Los <i>International Standards on Auditing (ISA)</i> y las declaraciones y demás estándares relacionados, en la medida en que son relevantes para la auditoría estatutaria.
<i>Estándares internacionales de contabilidad</i>	Los <i>International Accounting Standards (IAS)</i> , los <i>International Financial Reporting Standards (IFRS)</i> y las interpretaciones relacionadas (SIC-IFRIC), las enmiendas subsiguientes a esos estándares y a las interpretaciones relacionadas, así como los estándares futuros y las interpretaciones relacionadas emitidas o adoptadas por la <i>International Accounting Standards Board (IASB)</i> .
<i>Entidades de interés público</i>	Entidades gobernadas por la ley de un Estado miembro cuyas acciones transferibles son admitidas para ser negociadas en un mercado regulado de cualquier Estado miembro.
<i>Cooperativa</i>	Una sociedad cooperativa europea, tal y como es definida por la regulación europea, o cualquier otra cooperativa para la cual se requiere auditoría estatutaria bajo la legislación comunitaria.

Tabla 3

**Adopción de ISA en la Unión Europea,
Directiva 2006/43/EC - Definiciones**

(Continuación)

<i>No-profesional en ejercicio</i>	Cualquier persona natural que, al menos durante tres años antes de su participación en el gobierno del sistema público de supervisión, no ha llevado a cabo auditorías estatutarias no ha tenido derechos de voto en una firma de auditoría, no ha sido miembro de la administración de una firma de auditoría ni ha sido empleado u asociado de alguna otra forma con una firma de auditoría.
<i>Socio(s) clave de auditoría</i>	a) El (los) auditor(es) estatutario(s) designados por una firma de auditoría para un contrato particular de auditoría a fin de que sea(n) el (los) responsable(s) primario(s) de llevar a cabo la auditoría estatutaria a nombre de la firma de auditoría, o b) en el caso de la auditoría de un grupo, al menos el (los) auditor(es) estatutario(s) designados por una firma de auditoría a fin de que sean el (los) responsable(s) primario(s) de llevar a cabo la auditoría estatutaria a nivel del grupo y el (los) auditor(es) estatutario(s) designados como principalmente responsables a nivel de subsidiarias materiales; o el (los) auditor(es) estatutario(s) que firmará(n) el informe de auditoría.

Tabla 4

Adopción de ISA en la Unión Europea, Directiva 2006/43/EC - Decisiones

<i>Aprobación, educación, continuación y reconocimiento mutuo</i>	<p>Aprobación de los auditores estatutarios y de las firmas de auditoría</p> <ul style="list-style-type: none"> • La auditoría estatutaria tiene que ser llevada a cabo solamente por auditores estatutarios o firmas de auditoría que sean aprobados por el Estado miembro que requiere la auditoría estatutaria. • Cada Estado miembro tiene que designar autoridades competentes que tengan que ser responsables por la aprobación de los auditores estatutarios y de las firmas de auditoría. • Autoridades competentes pueden ser las asociaciones profesionales, provisto que estén sujetas a un sistema de supervisión pública. • La aprobación se puede otorgar solamente a personas naturales o firmas de buena reputación. • La aprobación puede ser retirada, previas condiciones. <p>Calificaciones educacionales</p> <ul style="list-style-type: none"> • Puede aprobarse a una persona natural, para que lleve a cabo la auditoría estatutaria, solamente, luego de haber obtenido
---	--

Tabla 4

Adopción de ISA en la Unión Europea, Directiva 2006/43/EC - Decisiones

(Continuación)

- nido el nivel de entrada a la universidad o su equivalente, completado luego un curso de instrucción teórica, experimentado entrenamiento práctico, aprobado un examen de competencia profesional de nivel universitario final o equivalente, organizado o reconocido por el Estado miembro interesado.
- Examen de competencia profesional**
- Tiene que garantizar el nivel necesario de conocimiento teórico de los temas relevantes para la auditoría estatutaria y la capacidad para aplicar tal conocimiento en la práctica.
 - Parte del mismo tiene que ser por escrito.
- Pruebas de conocimiento teórico**
- Tienen que cubrir los siguientes temas en particular: teoría y principios generales de contabilidad; requerimientos legales y estándares relacionados con la preparación de cuentas anuales y consolidadas; estándares internacionales de contabilidad; análisis financiero; costos y contabilidad administrativa; administración de riesgos y control interno; auditoría y habilidades profesionales; requerimientos legales y estándares profesionales relacionados con auditoría estatutaria y auditores estatutarios; estándares internacionales de auditoría; ética e independencia profesionales.
 - También tienen que cubrir los siguientes temas en la medida en que sean relevantes para la auditoría: ley de compañías y gobierno corporativo; ley de insolvencia y procedimientos similares; ley tributaria; ley civil y comercial; ley de seguridad social y ley de empleo; tecnología de la información y sistemas de computación; negocios, economía general y financiera; matemáticas y estadística; principios básicos de administración financiera de las empresas.
- Exenciones**
- Para quienes han aprobado examen universitario o equivalente, o tienen grado universitario o equivalente, un Estado miembro puede eximir en uno o más de los temas y/o de la prueba de la habilidad para aplicados en la práctica.
- Entrenamiento práctico**
- Quien ha sido entrenado tiene que completar un mínimo de tres años de entrenamiento práctico en *inter alia*, auditoría de cuentas anuales, cuentas consolidadas o estados financieros similares.
 - Al menos dos tercios de tal entrenamiento práctico tiene que ser completado con un auditor estatutario o una firma de auditoría aprobada en cualquier Estado miembro.
- Calificaciones mediante experiencia práctica de largo plazo**
- De al menos 15 años, para quienes no satisficieron las condiciones requeridas.

Tabla 4

Adopción de ISA en la Unión Europea, Directiva 2006/43/EC - Decisiones

(Continuación)

- Combinación de entrenamiento práctico e instrucción teórica**
- Periodos de instrucción teórica pueden ser tendidos en cuenta como periodos de actividad profesional, como lo proveen los Estados miembro.
- Educación continuada**
- Los Estados miembro tienen que asegurar que a los auditores estatutarios se les requiera que tomen parte en programas apropiados de educación continuada para mantener su conocimiento teórico, sus habilidades y valores profesionales, en un nivel suficientemente alto, y que la falla en respetar los requerimientos de educación continuada esté sujeta a sanciones apropiadas.
- Aprobación de los auditores estatutarios de otros Estados miembro**
- Las autoridades competentes de los Estados miembro tienen que establecer procedimientos para la aprobación de los auditores estatutarios que han sido aprobados en otros Estados miembro. Esos requerimientos no pueden ir más allá de los establecidos en la directiva.
- Registro público**
- Cada Estado miembro tiene que asegurar que los auditores estatutarios y las firmas de auditoría hacen parte de un registro público y son identificados por número individual.
 - La información del registro tiene que ser almacenada en forma electrónica y tiene que ser electrónicamente accesible por el público.
 - El registro público también tiene que contener el nombre y la dirección de las autoridades competentes que son responsables por la aprobación, por el aseguramiento de la calidad, por las investigaciones y sanciones, y por la supervisión pública, según lo referido en la directiva.
 - Los Estados miembro tienen que asegurar que el registro público está operando plenamente para el 29 junio del 2009.
- Registro de auditores estatutarios**
- Tiene que contener al menos la siguiente información: nombre, dirección y número de registro; si aplica, los datos de la firma donde es empleado, vinculado como socio o de otra forma; otros registros con las autoridades competentes de otros Estados miembro.
 - Los auditores de un tercer país, registrados de acuerdo con la directiva, tienen que ser señalados claramente en el registro como tales y no como auditores estatutarios.

Tabla 4

Adopción de ISA en la Unión Europea, Directiva 2006/43/EC - Decisiones
(Continuación)

Registro de una firma de auditoría

— Tiene que contener al menos la siguiente información: nombre, dirección y número de registro; forma legal; información de contacto; dirección de cada oficina en el Estado miembro; nombre y número de registro de todos los auditores estatutarios empleados o vinculados como socios o de otra forma; nombres y direcciones de negocio de todos los propietarios y accionistas; nombres y direcciones de negocio de todos los miembros de la administración; si aplica, la membresía a una red y una lista de los nombres y direcciones de las firmas miembro y afiliadas o un indicativo del lugar donde tal información está públicamente disponible; todos los otros registros como firma de auditoría con las autoridades competentes de otros Estados miembro y como entidad de auditoría con terceros países, incluyendo nombres de las autoridades de registro y, si es aplicable, números de registro.

— Las entidades de auditoría de terceros países tienen que señalarse claramente en el registro como tales y no como firmas de auditoría.

Actualización de la información de registro

— Sin indebidó retraso luego de cualquier cambio de la información contenida en el registro público.

Responsabilidad por la información del registro.

— La información provista a las autoridades competentes relevantes tiene que ser firmada por el auditor estatutario o por la firma de auditoría. Puede ser por medio de firma electrónica.

Lenguaje

— En uno de los lenguajes permitidos por las reglas de lenguaje aplicables en el Estado miembro interesado.

Ética profesional

• Los Estados miembro tienen que asegurar que todos los auditores estatutarios y las firmas de auditoría están sujetos a los principios de ética profesional, cubriendo al menos su función de interés público, su integridad y objetividad y su competencia profesional y debido cuidado.

• La comisión puede adoptar la implementación de medidas basadas-en-principios que gobiernen la ética profesional.

Independencia y objetividad

• Los Estados miembro tienen que asegurar que cuando se lleve a cabo la auditoría estatutaria, el auditor estatutario y/o

Tabla 4

Adopción de ISA en la Unión Europea, Directiva 2006/43/EC - Decisiones
(Continuación)

la firma de auditoría es independiente de la entidad auditada y no participa en la toma de decisiones de la entidad auditada.

• Tienen que asegurar que el auditor estatutario o la firma de auditoría documenta en los papeles de trabajo de la auditoría todas las amenazas significativas a su independencia, así como las salvaguardas aplicadas para mitigar esas amenazas.

• La comisión puede adoptar la implementación de medidas basadas-en-principios, relacionadas con ello.

Confidencialidad y secreto profesional

• Los Estados miembro tienen que asegurar que toda la información y todos los documentos a los cuales tiene acceso el auditor estatutario o la firma de auditoría, cuando llevan a cabo la auditoría estatutaria, son protegidos por reglas adecuadas sobre confidencialidad y secreto profesional.

Independencia y objetividad de los auditores estatutarios que llevan a cabo la auditoría estatutaria a nombre de las firmas de auditoría

— Los Estados miembro tienen que asegurar que los propietarios, o accionistas de una firma de auditoría, así como los miembros de los cuerpos de administración, gerencia y supervisión de tal firma, o de una firma afiliada, no intervienen en la ejecución de una auditoría estatutaria en ninguna forma que menoscabe la independencia y objetividad del auditor estatutario que lleva a cabo la auditoría estatutaria a nombre de la firma.

Honorarios de auditoría.

• Los Estados miembro tienen que asegurar que existen reglas adecuadas que proveen que los honorarios por las auditorías estatutarias: (a) no están influenciados o determinados por la provisión de servicios adicionales para la entidad auditada; (b) no se pueden basar en forma alguna de contingencia.

Estandares de auditoría

— Los Estados miembro tienen que requerir que los auditores estatutarios y las firmas de auditoría lleven a cabo las auditorías estatutarias en cumplimiento de los estándares internacionales de auditoría adoptados por la comisión.

— Pueden aplicar un estándar nacional de auditoría hasta tanto la comisión no haya adoptado un estándar internacional de auditoría que cubra la misma materia sujeta.

— Los estándares internacionales de auditoría adoptados tienen que ser publicados por completo en cada uno de los len-

Estandares de auditoría y presentación de informes de auditoría

Tabla 4

Adopción de ISA en la Unión Europea, Directiva 2006/43/EC - Decisiones
(Continuación)

guías oficiales de la comisión en el *Official Journal of the European Union*.

— La comisión tiene que adoptar estándares internacionales de auditoría para aplicación en la comunidad solamente si ellos: (a) han sido desarrollados con apropiado debido proceso, supervisión pública y transparencia, y son generalmente aceptados a nivel internacional; (b) contribuyen a aumentar el nivel de credibilidad y calidad de las cuentas anuales o consolidadas, en conformidad con los principios de la directiva; y (c) conducen al interés público europeo.

— Los Estados miembros pueden imponer procedimientos o requerimientos de auditoría adicionales a —o, excepcionalmente, quitando partes de— los estándares internacionales de auditoría, solamente si hacen parte de requerimientos legales nacionales específicos relacionados con el alcance de las auditorías estatutarias.

— Los Estados miembros pueden imponer requerimientos adicionales relacionados con las auditorías estatutarias de cuentas anuales y consolidadas, durante un periodo que expira el 29 de junio del 2010.

Auditorías estatutarias de cuentas consolidadas

— Los Estados miembros tienen que asegurar que en el caso de la auditoría estatutaria de las cuentas consolidadas de un grupo de empresas:

(a) el auditor del grupo asume la responsabilidad plena por el informe de auditoría en relación con las cuentas consolidadas;

(b) el auditor del grupo lleva a cabo revisiones y mantiene documentos de su revisión del trabajo de auditoría desempeñado por auditores de terceros países, auditores estatutarios, entidades de auditoría de terceros países o firmas de auditoría para el propósito de la auditoría del grupo;

(c) cuando un componente de un grupo de empresas es auditado por auditores o entidades de auditoría de un tercer país, el auditor del grupo es responsable por asegurar la apropiada entrega, cuando es solicitada, a las autoridades de supervisión pública, de la documentación del trabajo de auditoría desempeñado por ellos, incluyendo los papeles de trabajo relevantes para la auditoría del grupo.

Presentación de informes de auditoría

— Cuando una firma de auditoría lleva a cabo la auditoría estatutaria, el informe de auditoría tiene que ser firmado por al menos el auditor estatutario que llevó a cabo la auditoría estatutaria a nombre de la firma de auditoría.

Tabla 4

Adopción de ISA en la Unión Europea, Directiva 2006/43/EC - Decisiones
(Continuación)

Aseguramiento de la calidad

— En circunstancias excepcionales, los Estados miembros pueden proveer que esta firma no necesita ser revelada al público si tal revelación conduciría a una amenaza inminente y significativa para la seguridad, personal de cualquier persona.

Sistemas de aseguramiento de la calidad

• Cada Estado miembro tiene que asegurar que todos los auditores estatutarios y firmas de auditoría están sujetos a un sistema de aseguramiento de la calidad que satisface al menos los siguientes criterios:

(a) tiene que ser organizado de tal manera que sea independiente de los auditores estatutarios y firmas de auditoría revisados y está sujeto a supervisión pública;

(b) su financiación tiene que estar segura y libre de cualquier influencia indebida por parte de los auditores estatutarios y las firmas de auditoría;

(c) tiene que tener recursos adecuados;

(d) las personas que llevan a cabo las revisiones de aseguramiento de la calidad tienen que tener educación profesional apropiada y experiencia relevante en auditoría estatutaria e información financiera combinada con entrenamiento específico en revisiones de aseguramiento de la calidad;

(e) la selección de los revisores para las asignaciones específicas del aseguramiento de la calidad se tienen que efectuar de acuerdo con un procedimiento objetivo diseñado para asegurar que no hay conflictos de interés entre los revisores y el auditor estatutario o firma de auditoría bajo revisión;

(f) el alcance de la revisión del aseguramiento de la calidad, apoyado por pruebas adecuadas de archivos de auditoría seleccionados, tiene que incluir una valoración del cumplimiento con los estándares de auditoría aplicables y con los requerimientos de independencia de la cantidad y calidad de los recursos gastados, de los honorarios de auditoría cargados y del sistema interno de control de calidad de la firma de auditoría;

(g) tiene que estar sujeta a un informe que tiene que contener las principales conclusiones de la revisión del aseguramiento de la calidad;

(h) tiene que realizarse al menos cada seis años;

(i) los resultados generales tienen que ser publicados anualmente; y

(j) las recomendaciones de las revisiones de calidad tienen que ser seguidas por el auditor estatutario o firma de auditoría dentro de un periodo razonable.

Tabla 4

Adopción de ISA en la Unión Europea, Directiva 2006/43/EC - Decisiones

(Continuación)

*Investigaciones y sanciones***Sistemas de investigaciones y sanciones**

- Los Estados miembro tienen que asegurar que existen sistemas efectivos de investigaciones y sanciones para detectar, corregir y prevenir la ejecución inadecuada de la auditoría estatutaria.
- Tales medidas tienen que ser apropiadamente reveladas al público.
- Las sanciones tienen que incluir la posibilidad de retiro de la aprobación.

Responsabilidad de los auditores

- Antes de 1º enero del 2007 la comisión tiene que presentar un reporte sobre el impacto de las actuales reglas nacionales de responsabilidad por llevar a cabo auditorías estatutarias en los mercados de capital europeos y sobre las condiciones de los seguros para los auditores estatutarios y las firmas de auditoría, incluyendo un análisis objetivo de las limitaciones de las responsabilidades financieras.
- La comisión tiene que, cuando es apropiado, realizar una consulta pública.
- A la luz de ese reporte, la comisión tiene, si lo considera apropiado, que presentar recomendaciones a los Estados miembro.

Principios de la supervisión pública*Supervisión pública y acuerdos regulatorios entre los Estados miembro*

- Los Estados miembro tienen que organizar un sistema efectivo de supervisión pública para los auditores estatutarios y las firmas de auditoría, basado en los principios que establece la directiva.
- Todos los auditores estatutarios y todas las firmas de auditoría tienen que estar sujetos a supervisión pública.
- El sistema de supervisión pública tiene que ser gobernado por no-profesionales en ejercicio que sean conocedores en las áreas relevantes para la auditoría estatutaria. Sin embargo, los Estados miembro pueden permitir que una minoría de profesionales en ejercicio participen en el gobierno del sistema de supervisión pública.
- Las personas que participan en el gobierno del sistema de supervisión pública tienen que ser seleccionadas de acuerdo con un procedimiento de nominación que sea independiente y transparente.
- El sistema de supervisión pública tiene la responsabilidad última por la supervisión de:
 - (a) la aprobación y el registro de los auditores estatutarios y las firmas de auditoría,

Tabla 4

Adopción de ISA en la Unión Europea, Directiva 2006/43/EC - Decisiones

(Continuación)

- (b) la adopción de los estándares de ética profesional, control interno de calidad de las firmas de auditoría y de la auditoría, y
- (c) educación continuada, aseguramiento de la calidad y sistemas de investigación y disciplinarios.

— El sistema de supervisión pública tiene el derecho, cuando es necesario, de realizar investigaciones relacionadas con los auditores estatutarios y las firmas de auditoría y tiene el derecho de tomar la acción apropiada.

— El sistema de supervisión pública tiene que ser transparente. Esto incluye la publicación de programas anuales de trabajo e informes de actividad.

— El sistema de supervisión pública tiene que estar adecuadamente financiado. Su financiación debe ser segura y estar libre de cualquier influencia indebida de los auditores estatutarios y firmas de auditoría.

Cooperación entre los sistemas de supervisión pública a nivel comunitario

— Los Estados miembro tienen que asegurar que los acuerdos regulatorios para los sistemas de supervisión pública permiten la cooperación efectiva a nivel comunitario, con relación a las actividades de supervisión de los Estados miembro.

Reconocimiento mutuo de los acuerdos regulatorios entre los Estados miembro

— Los acuerdos regulatorios tienen que respetar el principio de regulación y supervisión del país-anfitrión por parte del Estado miembro

— En el caso de la auditoría estatutaria de las cuentas consolidadas (y de las compañías cuyas acciones se negocian en un mercado regulado en un Estado miembro), el Estado miembro que requiera la auditoría estatutaria de las cuentas consolidadas no puede imponer requerimientos adicionales en relación con la auditoría estatutaria relacionados con registro, revisión del aseguramiento de la calidad, estándares de auditoría, ética profesional e independencia.

Designación de autoridades competentes

— Para los propósitos de las tareas provistas por esta directiva, los Estados miembro tienen que designar una o más autoridades competentes.

— Las autoridades competentes se tienen que organizar de tal manera que se eviten conflictos de interés.

Tabla 4

Adopción de ISA en la Unión Europea, Directiva 2006/43/EC - Decisiones
(Continuación)

El secreto profesional y la cooperación regulatoria entre los Estados miembro

— Las autoridades competentes por aprobación, registro, aseguramiento de la calidad, inspección y disciplina:

- (a) tienen que cooperar unas con otras para el propósito de llevar a cabo sus respectivas responsabilidades
- (b) tienen que prestar asistencia a las autoridades competentes en los otros Estados miembro
- (c) tienen que intercambiar información y cooperar en la investigación relacionada con la forma como se llevan a cabo las auditorías estatutarias

— La obligación de secreto profesional tiene que aplicarse a todas las personas que son empleados o han sido empleadas por las autoridades competentes. La información cubierta por el secreto profesional no puede ser revelada a ninguna otra persona o autoridad, excepto por virtud de leyes, regulaciones o procedimientos administrativos de un Estado miembro.

Designación y despido

Designación de auditores estatutarios o de firmas de auditoría

• Por la asamblea general de accionistas o miembros de la entidad auditada.

• Los Estados miembro pueden permitir sistemas o modalidades alternativos, provisto que se diseñan para asegurar la independencia del auditor estatutario o de la firma de auditoría frente a los miembros ejecutivos de la administración o frente al cuerpo directivo de la entidad auditada.

Despido y renuncia de auditores estatutarios o de firmas de auditoría

• Los Estados miembro tienen que asegurar que los auditores estatutarios o las firmas de auditoría, pueden ser despedidos solamente cuando hayan argumentos apropiados. La divergencia de opiniones sobre tratamientos contables o sobre procedimientos de auditoría no son argumentos apropiados para el despido.

• Los Estados miembro tienen que asegurar que la entidad auditada y el auditor estatutario o la firma de auditoría informan a la autoridad responsable de la supervisión pública lo relacionado con el despido o la renuncia ocurridos durante el término de la designación, así como dar una explicación adecuada de las razones para ello.

Tabla 4

Adopción de ISA en la Unión Europea, Directiva 2006/43/EC - Decisiones
(Continuación)

Provisiones especiales para las auditorías estatutarias de interés público

Aplicación a las entidades de interés público que no están listadas (registradas)

— Los Estados miembro pueden eximir a tales entidades, y a sus auditores estatutarios o firmas de auditoría, de uno o más de los requerimientos contenidos en este capítulo.

Informes de transparencia

— Los Estados miembro tienen que asegurar que los auditores estatutarios y las firmas de auditoría que llevan a cabo la auditoría estatutaria de las entidades de interés público publiquen en sus páginas web, dentro de los tres meses siguientes al final de cada año financiero, informes anuales de transparencia que incluyan al menos lo siguiente:

- (a) descripción de la estructura legal y de la propiedad;
- (b) si la firma pertenece a una red, una descripción de la red y de los acuerdos legales y estructurales en la red;
- (c) descripción de la estructura de gobierno de la firma de auditoría;
- (d) descripción del sistema interno de control de calidad de la firma de auditoría y una declaración del cuerpo administrativo o de dirección sobre la efectividad de su funcionamiento;
- (e) un indicativo de cuándo ocurrió la última revisión del aseguramiento de la calidad;
- (f) lista de las entidades de interés público para las cuales la firma de auditoría ha llevado a cabo auditorías estatutarias durante el año financiero precedente;
- (g) declaración relacionada con las prácticas de independencia de la firma de auditoría, que confirme también que se ha realizado una revisión interna del cumplimiento con la independencia;
- (h) declaración sobre la política seguida por la firma de auditoría, relacionada con la educación continuada de los auditores estatutarios;
- (i) información financiera que muestre la importancia de la firma de auditoría, tal como ventas totales divididas en honorarios provenientes de la auditoría estatutaria de cuentas anuales y consolidadas, y honorarios enagados por otros servicios de aseguramiento, servicios de asesoría tributaria y otros servicios de no-auditoría;
- (j) información relacionada con la base para la remuneración de los socios.

— El informe de transparencia tiene que estar firmado por el auditor estatutario o la firma de auditoría, según sea el caso. Puede hacerse por medio de firma electrónica.

Tabla 4

Adopción de ISA en la Unión Europea, Directiva 2006/43/EC - Decisiones
(Continuación)

Comité de auditoría

— Cada entidad de interés público tendrá un comité de auditoría. El Estado miembro tiene que determinar si los comités de auditoría están compuestos por miembros no ejecutivos de la administración y/o miembros del cuerpo supervisor de la entidad y/o miembros designados por la asamblea general de accionistas de la entidad auditada. Al menos un miembro del comité de auditoría tiene que ser independiente y tiene que tener competencia en contabilidad y/o auditoría.

— Sin perjuicio de la responsabilidad de los miembros de los cuerpos de administración, gerencia o supervisión, o de otros miembros que sean designados por la asamblea general de accionistas de la entidad auditada, el comité de auditoría tiene que, *inter alia*:

- (a) monitorear el proceso de información financiera;
- (b) monitorear la efectividad de los sistemas control interno, auditoría interna cuando es aplicable, y administración de riesgos;
- (c) monitorear la auditoría estatutaria de las cuentas anuales y consolidadas;
- (d) revisar y monitorear la independencia del auditor estatutario o de la firma de auditoría, y en particular la provisión de servicios adicionales para la entidad auditada.

— En las entidades de interés público, la propuesta del cuerpo administrativo o supervisor para la designación del auditor estatutario o de la firma de auditoría se tiene que basar en la recomendación hecha por el comité de auditoría.

— El auditor estatutario o la firma de auditoría tienen que reportar al comité de auditoría sobre los asuntos clave que surgen en auditoría estatutaria, y en particular sobre las debilidades materiales en el control interno en relación con el proceso de información financiera.

— Los Estados miembro pueden eximir de algunas de estas obligaciones a ciertas entidades, previas condiciones que se fija la directiva.

Independencia

— Además de las otras provisiones que contiene la directiva, los Estados miembro tienen que asegurar que los auditores estatutarios o las firmas de auditoría que llevan a cabo la auditoría estatutaria de una entidad de interés público:

- (a) confirman anualmente, por escrito, al comité de auditoría, su independencia frente a la entidad de interés público que es auditada;
- (b) revelan anualmente, al comité de auditoría, cualesquiera servicios adicionales provistos a la entidad auditada;

Tabla 4

Adopción de ISA en la Unión Europea, Directiva 2006/43/EC - Decisiones
(Continuación)

(c) discuten con el comité de auditoría las amenazas a su independencia y las salvaguardas aplicadas para mitigar esas amenazas.

— Los Estados miembro tienen que asegurar que el (los) socio(s) de auditoría clave que es (son) responsable(s) por llevar a cabo la auditoría estatutaria (rotat) del contrato de auditoría, dentro de un período máximo de siete años desde la fecha de designación, y se la(s) permite participar de nuevo en la auditoría de la entidad auditada luego de un período de al menos dos años.

— Al auditor estatutario o al socio de auditoría clave que lleva a cabo una auditoría estatutaria a nombre de una firma no se le puede permitir que asuma una posición administrativa clave en la entidad auditada, antes de un período de al menos dos años desde que ha dimitado como auditor estatutario o socio de auditoría clave del contrato de auditoría.

Aseguramiento de la calidad

— La revisión de aseguramiento de la calidad tiene que realizarse al menos cada tres años para los auditores estatutarios o firmas de auditoría que llevan a cabo auditorías estatutarias de entidades de interés público.

Aspectos internacionales

Aprobación de auditores preventivos de terceros países

• Sujeto a reciprocidad, las autoridades competentes de un Estado miembro pueden aprobar como auditor estatutario a un auditor de un tercer país, si esta persona ha presentado las pruebas de que cumple con los requerimientos equivalentes a los que exige la directiva.

Registro y vigilancia de auditores y entidades de auditoría de terceros países

- Las autoridades competentes de un Estado miembro tienen que, de acuerdo con los requerimientos de la directiva, registrar cada auditor o entidad de auditoría de un tercer país que provee un informe de auditoría relacionado con las cuentas anuales o consolidadas de una compañía incorporada fuera de la comunidad, pero cuyas acciones transferibles son admitidas para comercio en un mercado regulado de ese Estado miembro.
- Les aplica el mismo sistema de registro.
- Los Estados miembro tienen que sujetar a los auditores y entidades de auditoría de terceros países, registrados, a sus sistemas de vigilancia, aseguramiento de calidad e investigaciones y sanciones.
- Los informes de auditoría relacionados con cuentas anuales o cuentas consolidadas, emitidos por auditores o firmas

Tabla 4

Adopción de ISA en la Unión Europea, Directiva 2006/43/EC - Decisiones

(Continuación)

de auditoría de terceros países, que no han sido registrados en el Estado miembro, no tienen efecto legal en ese Estado miembro.

• Un Estado miembro puede registrar a una entidad de auditoría de un tercer país, solamente si cumple los requisitos que señala la directiva.

Derogación en el caso de equivalencia

• Los Estados miembro pueden no aplicar o modificar los requerimientos para reconocer a auditores y entidades de auditoría de un tercer país sobre la base de reciprocidad, solamente si los auditores o entidades de auditoría del tercer país están sujetos a sistemas de supervisión pública, aseguramiento de la calidad e investigaciones y sanciones en el tercer país que satisfacen requerimientos equivalentes a los que señala la directiva.

Cooperación con autoridades competentes de terceros países

• Los Estados miembro pueden permitir la transferencia, a las autoridades competentes de un tercer país, de los papeles de trabajo u otros documentos, tenidos por los auditores estatutarios o firmas de auditoría aprobados por ellos, previsto que:

(a) esos papeles de trabajo de auditoría u otros documentos se relacionan con auditorías de compañías que han emitido valores en ese tercer país o que hacen parte de un grupo que emite valores consolidados estatutarios en ese tercer país;

(b) la transferencia se realiza por medio de las autoridades competentes del país sede a las autoridades competentes de ese tercer país y por su solicitud;

(c) las autoridades competentes del tercer país interesado satisfacen los requerimientos que señala la directiva;

(d) hay acuerdos de trabajo sobre la base de reciprocidad acordada entre las autoridades competentes interesadas;

(e) la transferencia de datos personales al tercer país se realiza de acuerdo a como lo señala la directiva.

• La directiva señala condiciones y procesos adicionales sobre el particular.

Provisiones transitorias y final

— Creación de un comité que asiste a la comisión en la implementación de las medidas contenidas en la directiva.

— Enmienda de la Directiva 78/660/EEC y de la Directiva 83/349/EEC

— Derogación de la Directiva 84/253/EEC.

Tabla 4

Adopción de ISA en la Unión Europea, Directiva 2006/43/EC - Decisiones

(Continuación)

— Provisión transitoria: se mantienen los derechos y aprobaciones obtenidos previamente de acuerdo con la Directiva 84/253/EEC.

Armonización mínima

— Los Estados miembro que requieran auditoría estatutaria pueden imponer requerimientos más exigentes, a menos que la directiva pruebe a esto de otra manera.

Transposición

— Antes del 29 de junio del 2008 los Estados miembro tienen que adoptar y publicar las provisiones necesarias para cumplir con esta directiva. Tienen que informar de ello inmediatamente a la comisión.

— Al adoptar dichas provisiones, tiene que hacerse referencia a esta directiva.

Vigencia

— Esta directiva se hace de forzoso cumplimiento el día 20 siguiente a la publicación en el Official Journal of the European Union.

- Emisión: 17 mayo del 2006
- Publicación en Diario Oficial: 9 junio del 2006
- Vigencia: a partir del 30 junio del 2006

Tabla 5

Diferencias metodológicas en los distintos enfoques de auditoría

Elementos	Enfoque	Revisión (siglo XIX)	Atestación (siglo XX)	Aseguramiento (1990ss)
Parámetro de referencia		Leal saber y entender del revisor	Normativo: Generally Accepted Auditing Standards (GAAS) [Normas de auditoría generalmente aceptadas - NAGA]	Calidad: International Standards on Auditing, Assurance, Related Services and Quality Control & Code of Ethics for Professional Accountants [Estándares internacionales de auditoría, aseguramiento, servicios relacionados y control de calidad & código de ética para contadores profesionales].
Responsable		Auditor	Auditor	Auditor & equipo de auditoría
Respaldo		Cada auditor	Profesional y/o Legal	Usuarios (Mercado) & Enforcement (Legal)
Equipo de auditoría		No hay. El revisor es persona natural y trabaja solo.	Si lo hay. Limitado a habilidades contables; apoyado/asesorado en trabajo de otros expertos; poca participación directa de socios y alta de estudiantes y auxiliares	Si lo hay. El auditor es la firma. Del equipo hacen parte, además del auditor responsable, expertos y especialistas. Participación directa de socios. Uso intensivo de tecnología de información. Rotación obligatoria del auditor responsable. Revisión del trabajo a cargo de otro auditor independiente.
Control interno del auditado		Soportes físicos de las transacciones	Evaluación del control interno para determinar el alcance de las pruebas de auditoría	Evaluación del control interno para determinar el alcance de las pruebas de auditoría. Auditoría del control interno, integrada con la auditoría de estados financieros.

Tabla 5

Diferencias metodológicas en los distintos enfoques de auditoría

(Continuación)

Elementos	Enfoque	Revisión (siglo XIX)	Atestación (siglo XX)	Aseguramiento (1990ss)
Metodología base de la auditoría		Comprobación al 100% de las transacciones	Muestreo selectivo; pruebas sustantivas; <i>up-down</i> (<i>bottom-up</i>); transaccional/desagregativa	Evaluación de riesgos; pruebas sustantivas; <i>top-down</i> ; transaccional y estratégica (holística).
Evaluación de riesgos		No	Riesgos de auditoría (internos): inherente, de detección, de control	Riesgo de auditoría (internos y externos): inherente, de detección, de control. Riesgo de declaración equivocada material (explícito) Riesgo de fraude y error (explícito).
Respuesta al riesgo		No	Si se necesita; para complementar pruebas.	Riesgos de independencia (auto-interés; auto-revisión; abogamiento; familiaridad; intimidación). Obligatoria para reducir a nivel bajo aceptable cada riesgo.
Valor agregado		Opinión de un individuo, basada en confianza/amistad; soportada en evidencia interna ('calla o renuncia')	Opinión de la firma; centrada en contabilidad tradicional y en pruebas sustantivas; soportada en evidencia interna.	Opinión de la firma (equipo de auditoría); agrega credibilidad a la información; aseguramiento en toda la cadena de valor de la información; soportada en evidencia interna y externa.

Tabla 5

Diferencias metodológicas en los distintos enfoques de auditoría

(Continuación)

Elementos	Enfoque	Revisión (siglo XIX)	Atestación (siglo XX)	Aseguramiento (1990ss)
Honorarios		Horas trabajadas en el cliente	Horas trabajadas en el cliente; muy altos por el uso intensivo de personal y por el nivel de detalle (transaccional).	Eficientes y competitivos; menos hora-cliente por personal y más uso de tecnologías de la información, así como de especialistas forenses; resultados visibles.
Resumen		Orientada a transacciones; verificación de comprobantes (soportes y sumas); conocimiento experto en estados financieros	Orientada a transacciones; centro de atención en el procesamiento de la información; conocimiento experto en contabilidad y auditoría; sistemas expertos; riesgo de auditoría.	Orientación holística; centro de atención en los procesos de negocio (cadena de valor); conocimiento experto en negocios; sistemas en red; riesgos de negocio.

4. Conclusiones

Las reformas a lo contable son una realidad en el mundo. Colombia está en mora de realizar los cambios sustanciales para asegurar que la información financiera que se usa en el país sea de la más alta calidad, comparable a nivel internacional.

La adopción de los IFRS es una realidad en el mundo, y ya empieza a decantarse. Las discusiones alrededor de sí o del no frente a ello son un asunto traspasado y que poco aporta en el presente.

El paso que se está dando, en el presente, en el mundo, es la adopción de los estándares internacionales de auditoría. Conlleva la implementación de procesos técnicos que aseguren la más alta calidad, pero también la reforma de las estructuras y prácticas más arraigadas de la profesión contable.

La Unión Europea acaba de aprobar la directiva que regula la materia y los distintos Estados miembro están trabajando intensamente en su puesta en funcionamiento. Tiene un

alcance y unas exigencias muy similares a los de la *Sarbanes-Oxley Act of 2002*.

Este fenómeno ha tenido efectos más allá de las fronteras. Ello debe llamar la atención en los países latinoamericanos —principalmente en Colombia— que están reacios a implementar las reformas necesarias a lo contable. Las exigencias de reciprocidad deben ser atendidas, a fin de abrir mercados y no para cerrarlos.

Esos pasos, desde sistemas PCGA y NAGFA, nacionales, hacia los sistemas IFRS e ISA, en información financiera y en auditoría, conllevan que tanto la contabilidad como la auditoría no son iguales a como eran en el pasado.

Ya no se puede contabilizar igual. Ya no se puede auditar de la misma manera. Los enfoques conceptuales y regulatorios cambiaron. Así lo están haciendo las metodologías y las prácticas.

Ya no es sostenible mantenerse anclados en el pasado, es necesario incorporarse al presente.

AASB. (2007) Auditing and Assurance Standards Board, de Canada, 29 de marzo del 2007.

<http://www.aicpa.ca>

AICPA. (2002) "Understanding the entity and its environment and assessing the risks of material misstatement". Exposure Draft. American Institute of Certified Public Accountants: New York.

— (1996) *Report of the AICPA Special Committee on Assurance Services (Elliott Committee)*. American Institute of Certified Public Accountants: New York.

BALLOU, B., EARLEY, C. E. and RICH, J. J. (2004) "The impact of strategic-positioning information on auditor judgements about business-process performance", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23 (2): 71-88.

BELL, T. B., PEECHER, M. E., and SOLOMON, I. (2005) *The 21st Century Public Company Audit. Conceptual elements of KPMG's global audit methodology*. KPMG: Montvale.

<http://www.business.uvic.edu/kpmg-uivccases/monograph.html>

—, T. B., MARRS, F. O., SOLOMON, I., and THOMAS, H. (1997) *Auditing organizations through a strategic-systems lens: the KPMG business measurement process*. KPMG Peat Marwick: Montvale.

<http://www.business.uvic.edu/kpmg-uivccases/monograph.html>

—, T. B., and SOLOMON, I. (Eds) (2002) *Cases in strategic-systems auditing*. KPMG: Montvale.

<http://www.business.uvic.edu/kpmg-uivccases/monograph.html>

BERBERICH, G. P. (2005) "The effects of audit methodology and audit experience on the development of auditor's knowledge of the client's business". Thesis degree of Doctor of Philosophy in Accounting. University of Waterloo. Waterloo, Ontario, Canada.

CHORAFAS, D. N. (2007) *IFRS, valor razonable y gobierno corporativo*. Bogotá: Ecoe Ediciones.

CGAA. (2003) *Audit and accounting issues*. Final report to the Secretary of State for Trade and Industry and the Chancellor of the Exchequer. 29 February 2003. Coordinating Group on Audit and Accounting Issues (CGAA). Crown: London (URN 03/567).

CRS. (2003) Accounting reform after Enron: Issues in the 108th Congress. CRS Report for Congress. Congressional Research Service - The Library of Congress. http://www.law.umaryland.edu/marshall/crsreports/crsdocuments/RS21530_05282003.pdf

CUSHING, B., and LOEBBECKE, J. (1996) "Comparison of audit methodologies of large accounting firms". *Studies in Accounting Research* N.º 26. American Accounting Association: Sarasota.

BILJSEN, A., KNECHEL, W. R., and WALLAGE, P. (2001) "Application of the business-risk audit model: A field study", *Accounting Horizons* (September) 15 (3): 193-208.

ELLIOTT, R. (1994) "The future of audits", *Journal of Accountancy* 178 (September): 74-82.

EUROPEAN COMMISSION. (2003) "Reinforcing the statutory audit in the EU". Communication from the Commission to the Council and the European Parliament. European Union. Brussels (Documento N.º 03/10826 rev 3 EN).

FORUM ON FIRMS. (2007) *Perspectives on the global application of IFRS. Good practices in promoting a consistent approach to International Financial Reporting Standards*. Transnational Auditors Committee - IFAC: New York.

<http://www.ifac.org/store>

IAASB. (2007) *Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements*. International Federation of Accountants: New York.

<http://www.ifac.org>

IAESB. (2006) *Competence requirements for audit professionals*. International Education Standard 8 - IES 8. International Federation of Accountants: New York.

IFAC-EC. (2005) *Code of ethics for professional accountants and statements of policy of council*. Revised June. International Federation of Accountants: New York.

IFAC-FMAC. (2001) *A profession transforming: From accounting to management*. Study 11, March. International Federation of Accountants: New York.

IIA (2007) Definición de auditoría interna, 27 de marzo de 2007.

<http://www.theiaa.org/guidance/standards-and-practices/professional-practices-framework/definition-of-internal-auditing/>

KNECHEL, W. R. (2001) *Auditing: assurance and risk*. Cincinnati: South-Western College Publishing.

KOPP, L. S. and O'DONNELL, E. (2005) "The influence of a business-process focus on category knowledge and internal control evaluation", *Accounting, Organizations and Society*, 30: 423-434.

KOTCHETOVA, N. V. (2002) "An analysis of client's strategic content and strategy process: impact on risk assessment and audit planning". Doctoral dissertation. Georgia State University: Georgia.

KPMG. (2005) *Normas internacionales de información financiera*. Guía Práctica 2005. KPMG: Bogotá.

<http://www.kpmg.com.co>

LAMFALUSSY (2001). "Final Report of The Committee of Wise Men on The Regulation of European Securities Markets" (Lamfalussy Report). European Union: Brussels (15 February 2001).

http://www.ec.europa.eu/internal_market/securities/lamfalussy/index_en.htm

LEMON, M., TATUM, K. W. and TURLLEY, W. S. (2000) *Developments in the audit methodologies of large accounting firms*. Accountancy Books: London: ABG Professional Information.

LIBBY, R. and LUFT, J. (1993). "Determinants of judgement performance in accounting settings: ability, knowledge, motivation and environment", *Accounting, Organizations and Society* 18 (5): 425-450

MANTILLA, Samuel. A. (2003) *Auditoría 2005*. Bogotá: Ecoe Ediciones.

MCGEE, Robert W. (Ed) (2007) *Accounting reform and developing economies*. Springer: New York.
<http://www.springer-sbm.com>

O'DONNELL, E. (2003) "The influence of process-focused knowledge acquisition on evaluating judgement during a systems assurance task", *International Journal of Accounting Information Systems*, 4 (2): 115-139.

_____, and SHULTZ, J. (2003) "The influence of business-process-focused audit support software on analytical procedures judgement", *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 22 (2): 265-279.

OECD. (2007) Página web, relacionada con las reformas a la contabilidad en diferentes países del mundo.
http://www.oecd.org/topic/0,2686,en_2649_34831_1_1_1_1_37439_00.html

OPENPAGES. (2006) Reducing SOX 404 Compliance costs Vía a top-down, risk-based approach. OpenPages White Paper, 5 de junio del 2006.
<http://www.openpages.com>

PAWLINA, Andrea. (2002) "US Corporate and accounting reform receives a cool reception in Hong Kong", *The Journal of the Hong Kong Society of Accountants* Vol. 13, N° 9, September.
http://www.hkicpa.org.hk/publications/society_journals/2002/2002-09/p01-02.pdf

PWC (2005) *Diferencias y similitudes. Normas internacionales de información financiera y normas de contabilidad generalmente aceptadas en Colombia*. Pocket Guide. PricewaterhouseCoopers: Bogotá.
<http://www.pwc.com>

SALTERIO, S. E., and WEIRICH, T. R. (2002) A primer on the strategic-systems approach to auditing. University of Waterloo Working Paper. Waterloo, 9 marzo de 2007.
<http://www.ssrn.com>

SEC Staff. (2003) Study Pursuant to Section 108(d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on the Adoption by the United States Financial Reporting System of a Principles-Based Accounting System. Submitted to Committee on Banking, Housing, and Urban Affairs of the United States Senate and Committee on Financial Services of the United States House of Representatives.

TASK FORCE ON REBUILDING PUBLIC CONFIDENCE IN FINANCIAL REPORTING. (2003) *Rebuilding Public Confidence in Financial Reporting. An International Perspective*. New York: International Federation of Accountants.

Transnational Auditors Committee. (2007) *Perspectives on the Global Applications of IFRS. Good practices in promoting a consistent approach to International Financial Reporting Standards*. Forum of Firms. Good Practice Guidance. New York.
<http://www.ifac.org/store>



TURKLEY, Stuart. (1991) *Auditing in the United Kingdom: A Study of developments in the audit methodologies of large accounting firms*. Research Studies in Accounting. New York: Prentice Hall.

US-PCAOB (2005) Policy statement regarding implementation of Auditing Standard No. 2. An audit of internal control over financial reporting performed in conjunction with an audit of financial statements. PCAOB Release No. 2005-009, mayo 16 de 2005.

<http://www.pcaobus.org>

US-PCAOB. (2007) An Audit of Internal Control Over Financial Reporting that is Integrated with an Audit of Financial Statements and Related Independence Rule and Conforming Amendments. AS-5. Public Companies Accounting Oversight Board: Washington.

<http://www.pcaobus.org>

WINOGRAD, B. N., GERSON, J. S. and BERLIN, B. L. (2000) "Audit practices at PricewaterhouseCoopers", *Auditing: A Journal of Practice and Theory* (fall): 175-182.

WHITEHOUSE, Tammey. (2006) 'Companies say risk-based approach remains elusive', Compliance Week, mayo del 2006.

<http://www.complianceweek.com> o <http://www.scltrus.com>

Índice de tablas

- Tabla 1 Proceso seguido en la Unión Europea para la adopción de los ISA
- Tabla 2 Adopción de ISA en la Unión Europea, Directiva 2006/43/EC - Consideraciones
- Tabla 3 Adopción de ISA en la Unión Europea, Directiva 2006/43/EC - Definiciones
- Tabla 4 Adopción de ISA en la Unión Europea, Directiva 2006/43/EC - Decisiones
- Tabla 5 Diferencias metodológicas en los distintos enfoques de auditoría

Índice de tablas

- FASB Financial Accounting Standards Board (Junta de estándares de contabilidad financiera. Es el emisor de los US-GAAP)
- GAAP Generally Accepted Accounting Principles (Principios de contabilidad generalmente aceptados). (US-GAAP se refiere a los GAAP de los Estados Unidos)
- GAAS Generally Accepted Auditing Standards (Estándares/Normas de auditoría generalmente aceptados). (US-GAAS se refiere a los GAAS de los Estados Unidos)
- IASB International Accounting Standards Board (Junta de estándares internacionales de contabilidad. Es el emisor de los IFRS)
- IAASB International Auditing and Assurance Standards Board (Junta de estándares internacionales de auditoría y aseguramiento. Es el emisor de los ISA)
- IFRS International Financial Reporting Standards (Estándares/Normas internacionales de información financiera)
- ISA International Standards on Auditing (Estándares/Normas internacionales de auditoría)
- NAGA Normas de auditoría generalmente aceptadas
- PCGA Principios de contabilidad generalmente aceptados
- US-PCAOB Public Company Accounting Oversight Board (de los Estados Unidos)