

# Adopción de los Estándares Internacionales de Auditoría (ISA)

**Por: Samuel Alberto Mantilla B.**  
samuelalbertom@gmail.com

## Introducción

Si de verdad, de manera sincera y técnica, se quieren incorporar los estándares internacionales:

- En información financiera, así como es inevitable la adopción de los IFRS, es inevitable la incorporación del valor razonable.
- En auditoría, así como es inevitable la adopción de los ISA, será inevitable adoptar un entorno de auditoría que sea fuerte, compuesto por control interno efectivo, regulaciones estrictas para salvaguardar la independencia del auditor, mecanismos para hacer forzoso el cumplimiento de los estándares de auditoría, y cuerpos efectivos de supervisión pública que realicen inspecciones e investigaciones.

Ello es consecuencia de procesos globales que avanzan de manera acelerada, respecto de los cuales no es suficiente estar enterados sino que requieren sean incorporados de manera plena.

El gobierno corporativo está siendo una condición (imperativa) y las reformas institucionales son una realidad.

Y que no quede en el tintero la adopción de los estándares internacionales de contaduría profesional: educación, entrenamiento, exámenes, educación continuada y ejercicio profesional de contadores que tengan ya sea ejercicio profesional público (auditores) o que actúen en negocios (empleados, preparadores, en gobierno, educación, etc.).

Ciertamente, el pasado fue diferente, muy diferente. Estamos orgullosos de nuestro pasado pero conscientes de que el presente y el futuro son distintos.

El presente trabajo va en esa dirección y se refiere, de manera particular, a la adopción de los estándares internacionales de auditoría (ISA). El parecer personal del autor es que mantener sistemas duales tan diferentes ya no es sostenible y que, así como es inevitable la adopción de los estándares internacionales de auditoría (ISA), habrá que, por fin, hacer una transformación de fondo a la revisoría fiscal. Léase bien: transformación no quiere decir eliminación.

## El principio fundamental

El principio fundamental que está detrás de la implementación de los estándares globales es el de 'pesos y contrapesos' [*checks and balances*]: un objetivo común/compartido e independencia en el ejercicio de cada rol.

El objetivo es tener un solo conjunto de estándares globales de información financiera de la más alta calidad y se está concretando, de manera paulatina pero acelerada, en todo el mundo.

Los roles diferentes son, ahora, los de emisor, preparador, evaluador, auditor, supervisor, calificador, analista y asesor legal.

Quedó atrás, definitivamente, que una sola profesión (contaduría pública) o una sola persona (natural o jurídica) ejerciera simultáneamente varios de esos roles.

La condición de independencia ha generado una nueva institucionalidad (gobierno corporativo), así como el imperativo de ceñirse rigurosamente a estándares no solo técnicos sino de ética y de aseguramiento de la calidad.

Técnicamente dicho lo anterior: la adopción de los estándares internacionales de auditoría (ISA) es un medio dentro de un conjunto mayor denominado 'entorno de la auditoría'. Será inevitable adoptar un entorno de auditoría que sea fuerte, compuesto por control interno efectivo, regulaciones estrictas para salvaguardar la independencia del auditor, mecanismos para hacer forzoso el cumplimiento de los estándares de auditoría, y cuerpos efectivos de supervisión pública que realicen inspecciones e investigaciones.

## ¿Qué son los ISA?

Los ISA (International Standards on Auditing = Estándares internacionales de auditoría) empezaron a crearse a comienzos de los años 70 como fruto de la creación de IFAC (International Federation of Accountants = Federación internacional de contadores).

La nueva institucionalidad ha conducido a que, por un lado, el proceso de emisión de estándares de IFAC esté sometido a una supervisión independiente a cargo de PIOB (Public Interest Oversight Board = Junta de supervisión de interés público), y que la emisión de los estándares internacionales de auditoría sea realizada por un organismo independiente, IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board = Junta de estándares internacionales de auditoría y aseguramiento), dentro de la estructura de IFAC que actúa como fideicomisario. De ninguna manera IAASB es una organización representativa de los contadores profesionales.

Los ISA son, entonces, emitidos de manera independiente, y adicionalmente tienen una estructura definida. Recientemente fueron sometidos a un proceso de claridad que culminó a comienzos del 2009 y están siendo adoptados de manera acelerada por la mayoría de países del mundo, en un proceso similar a como está ocurriendo con los IFRS, ciertamente con menos conflictos y pasos más acelerados.

### Estructura técnica de los ISA

Desde la perspectiva técnica (léase bien: no desde la perspectiva más amplia del 'entorno de la auditoría'), los ISA funcionan dentro de una estructura que tiene ocho componentes relacionados, la cual se resume en la tabla siguiente.

Estructura técnica de los ISA													
1	Código de ética para contadores profesionales												
2	Prefacio a los estándares internacionales de control de calidad, auditoría, revisión, otro aseguramiento y servicios relacionados												
3	Glosario de términos												
4	Estándares internacionales de auditoría y control de calidad ( <b>ISQC 1</b> )												
5	Estándares internacionales de auditoría ( <b>ISA</b> ): aplicables a la auditoría de información financiera histórica <table border="1" data-bbox="354 1035 1385 1209"> <tbody> <tr> <td>ISA 200 a 299</td> <td><b>Principios generales y responsabilidades</b></td> </tr> <tr> <td>ISA 300 a 499</td> <td><b>Valoración del riesgo y respuesta a los riesgos valorados</b></td> </tr> <tr> <td>ISA 500 a 599</td> <td><b>Evidencia de auditoría</b></td> </tr> <tr> <td>ISA 600 a 699</td> <td><b>Uso del trabajo de otros</b></td> </tr> <tr> <td>ISA 700 a 799</td> <td><b>Conclusiones de auditoría y presentación de reportes</b></td> </tr> <tr> <td>ISA 800 a 899</td> <td><b>Áreas especializadas</b></td> </tr> </tbody> </table>	ISA 200 a 299	<b>Principios generales y responsabilidades</b>	ISA 300 a 499	<b>Valoración del riesgo y respuesta a los riesgos valorados</b>	ISA 500 a 599	<b>Evidencia de auditoría</b>	ISA 600 a 699	<b>Uso del trabajo de otros</b>	ISA 700 a 799	<b>Conclusiones de auditoría y presentación de reportes</b>	ISA 800 a 899	<b>Áreas especializadas</b>
ISA 200 a 299	<b>Principios generales y responsabilidades</b>												
ISA 300 a 499	<b>Valoración del riesgo y respuesta a los riesgos valorados</b>												
ISA 500 a 599	<b>Evidencia de auditoría</b>												
ISA 600 a 699	<b>Uso del trabajo de otros</b>												
ISA 700 a 799	<b>Conclusiones de auditoría y presentación de reportes</b>												
ISA 800 a 899	<b>Áreas especializadas</b>												
6	Estándares internacionales de compromisos de revisión ( <b>ISRE</b> ): aplicables a la revisión de información financiera histórica.												
7	Estándares internacionales de compromisos de aseguramiento ( <b>ISAE</b> ): aplicables a contratos de aseguramiento diferentes a auditorías o revisiones de información financiera histórica.												
8	Estándares internacionales sobre servicios relacionados ( <b>ISRS</b> ): aplicables a compromisos de compilación, compromisos para aplicar procedimientos de acuerdo convenido y otros compromisos de servicios relacionados.												
<p>Los textos completos de tales estándares se encuentran en el <b>IFAC HANDBOOK 2009</b>, que puede bajar gratis en: <a href="http://www.ifac.org">http://www.ifac.org</a>.</p> <p>Resúmenes técnicos y análisis de los mismos los encuentra en el libro: Mantilla, Samuel. 2009. <b>Auditoría de información financiera</b>. Ecoe ediciones: Bogotá que puede adquirir a través de la página <a href="http://www.ecoediciones.com">http://www.ecoediciones.com</a> (o en las principales librerías del país).</p>													

### **Incorporación de los ISA**

A comienzos del siglo 20 los ISA recibieron una transformación importante a causa de que se modificó el modelo de riesgos de auditoría: del modelo tradicional de riesgo inherente, riesgo de detección y riesgo de control, se pasó a un modelo mucho más amplio, centrado en los riesgos de negocio.

Se hizo imperativo que el auditor de estados financieros evaluara todo el conjunto de riesgos del negocio vinculados con la información financiera y diera una respuesta apropiada desde la perspectiva de la auditoría.

Tal modificación de los ISA fue seguida por una rápida incorporación del nuevo modelo de riesgos de auditoría en los estándares de auditoría nacionales más importantes: Estados Unidos, Reino Unido, Canadá, Hong Kong, Australia y Nueva Zelanda.

En la práctica esto condujo a un bloque extremadamente sólido que llevó a que los antiguos estándares de auditoría generalmente aceptados (GAAS) pasaran a un segundo plano.

### **Adopción de los ISA**

Se está acelerando gracias a que la 8ª. Directiva los adoptó para la Unión Europea<sup>1</sup>, un proceso que en este momento está avanzando. En el presente, está en consulta la incorporación al interior de los países miembro.

De manera casi paralela, la PCAOB de los Estados Unidos empezó a emitir sus estándares de auditoría: inicialmente dio el carácter de interinos a los US-GAAS y luego empezó a emitir los AS que actualmente son 6. La tabla que aparece en la siguiente página los lista y referencia dónde obtenerlos.

En junio del 2009, la International Organization of Securities Commissions (IOSCO) emitió una declaración<sup>2</sup> que le da la bienvenida a la culminación del proyecto de claridad de los ISA, al tiempo que reconoce el importante rol que juegan los ISA en la facilitación de las ofertas y los registros transfronterizos de los valores.

En su declaración, IOSCO también reconoció los estándares clarificados, fomentando que los reguladores de valores acepten las auditorías realizadas y reportadas según los nuevos ISA. IOSCO resaltó los aportes que los estándares internacionales de auditoría hacen a la información financiera global y al respaldo que dan para la confianza de los inversionistas y la toma de decisiones.

El anterior conjunto, en consecuencia, acelera el proceso de adopción de los ISA, un asunto del cual no es conveniente estar marginado.

---

<sup>1</sup> DIRECTIVA 2006/43/CE DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO de 17 de mayo de 2006 relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo.

<sup>2</sup> Puede obtenerse en <http://www.iosco.org>.

Estándares de auditoría de la US-PCAOB	
<b>AS-1</b>	Referencias, en los reportes del auditor, a los estándares de la PCAOB
<b>AS-2</b>	Auditoría del control interno sobre la información financiera desempeñada en conjunto con la auditoría de estados financieros (Retirado en el 2007)
<b>AS-3</b>	Documentación de la auditoría
<b>AS-4</b>	Reporte de si continúa existiendo la debilidad material reportada previamente
<b>AS-5</b>	Auditoría del control interno sobre la información financiera que está integrada con la auditoría de estados financieros
<b>AS-6</b>	Evaluación de la consistencia de los estados financieros
<b>AS-7</b>	Revisión de la calidad del compromiso
<b>Estándares interinos</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De auditoría</li> <li>• De atestación</li> <li>• De control de calidad</li> <li>• De ética</li> <li>• De independencia</li> </ul>
<p>Los textos oficiales pueden obtenerse en: <a href="http://www.pcaobus.org">http://www.pcaobus.org</a>.</p> <p>Los textos en español del AS-2 y del AS-5 puede encontrarlos en el libro:</p> <p>Mantilla, Samuel. 2009. <i>Auditoría del control interno, segunda edición</i>. Ecoe ediciones: Bogotá que puede adquirir a través de la página <a href="http://www.ecoediciones.com">http://www.ecoediciones.com</a> (o en las principales librerías del país).</p>	

### **Nuevo enfoque de auditoría**

La incorporación del nuevo modelo de riesgos de auditoría contenido en los ISA, junto con la implementación de los Auditing Standards (AS) de la PCAOB, principalmente el AS-5 (en sustitución del AS-2), y la adopción de los ISA por parte de la Unión Europea (8ª. Directiva) ha conducido a un nuevo enfoque de la auditoría de estados financieros y, por consiguiente, de la auditoría del control interno:

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

Adicionalmente, ha traído un nuevo modelo de supervisión de los auditores, el cual contempla dos aspectos:

1. Supervisión pública e independiente (un organismo independiente, dedicado a la supervisión de los auditores. Desaparece que los auditores vigilen la conducta de los auditores).
2. Supervisión transfronteriza (las cuentas que se consoliden tienen que estar auditadas de acuerdo con el modelo internacional. En la práctica, desaparecen los estándares nacionales que no hagan parte de un sistema recíproco con el internacional: el de la Unión Europea o el de la US-PCAOB).

### **Diferencias entre los estándares de auditoría de estados financieros: internacionales vs. los de la PCAOB**

A la fecha, quedan pocas, La única importante gira alrededor del entendimiento del control interno, como consecuencia de las prácticas de gobierno corporativo de la Unión Europea y de los Estados Unidos.

La Unión Europea tiene un sistema doble de gobierno corporativo (reflejado en el Código Combinado) y en consecuencia no exige la auditoría del control interno. Requiere la existencia, efectiva, de controles internos 'fuertes' (principalmente bajo el estándar Turnbull) a partir del principio 'cumpla o explique por qué no cumple.'

Los Estados Unidos tienen un sistema unitario de gobierno corporativo (en cabeza de la junta de directores), sometido a auditoría independiente tanto de los estados financieros como del control interno (auditoría integrada).

Un estudio preparado para la Comisión Europea y publicado en julio del 2009, evalúa el estado actual de esas diferencias mencionadas. El Apéndice de este artículo presenta una versión al español del resumen ejecutivo del mismo. Tiene una perspectiva netamente europea pero ayuda a entender qué está pasando en el mundo.

## ¿Y Colombia?

La recientemente promulgada ley 1314 de 2009 ha iniciado un proceso y ha generado unos mecanismos para la transformación, en Colombia, de la estructura legal relacionada con la contabilidad, la información financiera y el aseguramiento de la información.

El camino por recorrer está lleno de obstáculos pero será necesario avanzar en el mismo y se vuelve, inevitable, adoptar los estándares internacionales de auditoría (ISA), un asunto que es rechazado por un sector de la profesión de los contadores.

La ley mencionada determina que dentro de las normas de aseguramiento de la información están, entre otras, ' las normas de auditoría de información financiera histórica, las normas de revisión de información financiera histórica y las normas de aseguramiento de información distinta de la anterior'. También determina que 'la acción del Estado en este sentido se dirigirá hacia la convergencia de tales normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales de aceptación mundial, con las mejores prácticas y con la rápida evolución de los negocios' (Art. 1).

Desde una perspectiva técnica, está claro que ello implicará escoger entre dos alternativas: adoptar los estándares internacionales de auditoría (ISA) o los estándares de auditoría de la US-PCAOB, que son, en el presente los estándares que cumplen las condiciones de ser estándares internacionales de aceptación mundial, que contienen las mejores prácticas en la auditoría internacional en el presente y que responden a la rápida evolución de los negocios.

Quedarán algunas cosas por resolver en lo que tiene que ver con los modelos simplificados, la auditoría integral y la revisoría fiscal.

En relación con los **modelos simplificados**, la ley hace referencia a las 'micro-empresas'. Al respecto, la práctica internacional es que este tipo de entidades no tengan la carga de someter sus estados financieros a auditoría independiente. En consecuencia, cualquier modelo que se implemente será una carga innecesaria en un contexto internacional.

Respecto de la **auditoría integral**, la ley mencionada la precisa para 'los casos en que hubiere que practicar sobre las operaciones de un mismo ente diferentes auditorías'. Tal y como lo muestra el estudio europeo que se referencia en el Apéndice del presente trabajo, hay diferencias de fondo alrededor de la 'auditoría del control interno' (que los estándares de la PCAOB requieren **integrada** con la auditoría de estados financieros, pero que ni los ISA clarificados ni Europa la requieren). En todo caso, esta decisión tendrá que hacerse para las entidades que participan en los mercados de capitales (financieros, de seguros, de valores), con exigencias más sencillas (simplificadas) para las otras entidades.

Lo que tiene que ver con la **revisoría fiscal** es más complicado, habida cuenta que la ley en mención no hizo referencia expresa a su transformación. En consecuencia, las cosas siguen tal y como están. Habrá que analizar, entonces, la conveniencia de tener **sistemas duales tan diferentes** (a diferencia, como se muestra en el estudio de referencia, de tener **sistemas duales similares** como lo son los ISA clarificados y los estándares de la PCAOB).

Mi parecer personal es que mantener tales sistemas duales tan diferentes ya no es sostenible y que, así como es inevitable la adopción de los estándares internacionales de auditoría, habrá que, por fin, hacer una transformación de fondo a la revisoría fiscal. Léase bien: transformación no quiere decir eliminación.

Para las entidades pequeñas, podría pensarse en una revisoría fiscal que responda a un modelo de 'auditoría integral' centrada en la verificación de información tributaria.

Pero para las entidades medianas y grandes, las que reciban inversión extranjera, las que participen en mercados internacionales y, sobre todo, las que emitan valores de deuda o patrimonio (se negocien o no en bolsas de valores), habrá que transformar la revisoría fiscal hacia estándares internacionales. Entre las alternativas posibles están las siguientes:

1. Revisoría fiscal entendida como **función de auditoría de estados financieros** (integrada o no con la auditoría del control interno), ejercida de acuerdo con los ISA.
2. Revisoría fiscal entendida como **función de auditoría interna**, ejercida de acuerdo con los estándares internacionales de auditoría interna.
3. Revisoría fiscal entendida como **función de revisión y verificación tributaria**, ejercida de acuerdo con la legislación tributaria nacional.
4. Revisoría fiscal entendida como **función de supervisión de las auditorías al interior de la organización** (revisoría fiscal entendida como comité de auditoría), ejercida de acuerdo con los estándares internacionales de gobierno corporativo.

En todo caso, que quede claro, los modelos, las prácticas y las legislaciones actuales ya no son sostenibles y se necesitan cambios de fondo. Ya no es efectivo oponerse a los estándares y las prácticas internacionales. Se volvió un imperativo hacer las transformaciones necesarias, en una dirección que ya está señalada por la ley 1314 de 2009.

La alternativa de que los referentes internacionales son 'otros', esto es, que no son ni los ISA clarificados ni los estándares de la PCAOB, en la práctica no es nada más que un 'cuento' que se creen algunos 'ingenuos' pero que no responde a la 'aceptación mundial.'

Ojalá el documento que se referencia en el Apéndice a este trabajo ayude a una reflexión y a un análisis objetivo, carente de las pasiones derivadas de los intereses particulares.

APENDICE

**“Evaluación de las diferencias entre los estándares internacionales de auditoría (ISA) y los estándares de la US Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)**

Resumen ejecutivo

Documento fuente:

Evaluation of the differences between International Standards on Auditing (ISA) and the standards of the US Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). Executive Summary.

EU Project No. MARKT72007/15/f LOT 2

Author: Maastrich Accounting, Auditing and Information Management Research Center (MARC)

Date: 20 July 2009

Este reporte presenta los resultados de un estudio comisionado por la European Commission (EC) [Comisión Europea] sobre la evaluación de las diferencias entre los Estándares Internacionales de Auditoría (ISA) aclarados emitidos por la International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) y los estándares de auditoría e interinos de la US Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB).

La solicitud de la EC para identificar y entender las diferencias entre los estándares de IAASB y de la PCAOB sirve principalmente a dos propósitos. El examen técnico de las diferencias será útil para que la Comisión Europea aborde las auditorías de las compañías de los US registradas en una jurisdicción de la EU en el caso de que los ISA fueran adoptados en la EU. Además, una vista de conjunto de las diferencias entre los ISA y los estándares de la PCAOB también le puede servir a los cuerpos europeos de supervisión para los propósitos de inspección.

En consecuencia, la EC ha definido los dos principales objetivos de este estudio como sigue:

1. Identificar las principales diferencias técnicas entre los ISA aclarados y los estándares de auditoría e intermedios de la PCAOB.
2. Valorar el impacto que las diferencias entre los ISA aclarados y los estándares de auditoría e interinos de la PCAOB tienen en la práctica y en las percepciones de los usuarios de los estados financieros si ambos conjuntos de estándares se fueran a aplicar para la auditoría.

Para lograr el primer objetivo del estudio el equipo de investigación preparó un análisis comparativo detallado de los dos conjuntos de estándares de auditoría, haciéndolo con base en las consultas a un rango amplio de expertos complementado con su propio análisis. Para estructurar nuestro análisis comparativo, consideramos nueve tópicos a partir de los cuales clasificamos y comparamos ambos conjuntos de estándares: (1) principios generales y responsabilidades con relación a la auditoría de estados financieros; (2) control interno sobre la información financiera; (3) valoración del riesgo y uso de procedimientos analíticos; (4) naturaleza de las aserciones de la administración y de los requerimientos de documentación; representaciones de la administración; información comparativa; otra información en documentos que contienen estados financieros; (5) modelo de riesgo de auditoría, planeación de la auditoría, materialidad y muestreo; (6) fraude y actos ilegales; cumplimiento con leyes y regulaciones; partes

relacionadas; (7) pruebas específicas y evidencia; (8) temas especiales relacionados con el proceso de auditoría; y (9) comunicaciones de auditoría. La comparación de los requerimientos éticos y de independencia entre los ISA y los estándares de la PCAOB está por fuera del alcance de este estudio.

Dentro de cada categoría, nosotros identificamos luego las diferencias potenciales entre los dos conjuntos de estándares. Para que una diferencia se incluyera en el análisis comparativo, tenía que cumplir uno de los siguientes tres criterios: (1) la diferencia tendría un impacto en la auditoría (en términos de actividades, procedimientos, procesos, o resultado); (2) la diferencia sea una diferencia formal pero sustantiva aún cuando pueda no tener un impacto en la realización de la auditoría; o (3) la diferencia surja debido al contexto diferente entre los US y el mercado internacional de la auditoría (i.e., puede aplicar a los US o a la arena internacional aún cuando pueda no aplicar al otro).

El segundo objetivo del estudio fue abordado mediante el solicitar input de los socios técnicos internacionales de cada una de las firmas de auditoría Big Four para valorar el impacto que en la práctica de la auditoría tienen las diferencias entre los dos conjuntos de estándares de auditoría. Nosotros estábamos particularmente interesados en valorar qué trabajo adicional, si lo hay, se requiere para la auditoría de estados financieros siguiendo los estándares de la PCAOB además de los ISA aclarados, y si sería posible llegar a una conclusión diferente o a una opinión de auditoría distinta siguiendo los dos conjuntos de estándares en lugar de solo los ISA aclarados. Además, valorar si las diferencias entre los dos conjuntos de estándares de auditoría eran percibidos como importantes por los participantes en los mercados de capital europeos, y si los estándares de auditoría duales eran percibidos como benéficos, consultamos a expertos europeos en mercados de capital (en adelante “expertos”) y encontramos 11 expertos dispuestos a participar en nuestro estudio, incluyendo inversionistas institucionales, bancos de inversión, capitalistas de riesgo y compañías de patrimonio privado, administradores de activos, inversionistas privados, bolsas de valores, analistas financieros y asesores profesionales. Además, realizamos una encuesta de gran escala entre un rango amplio de usuarios experimentados de estados financieros (en adelante “usuarios”) y recibimos en total 105 respuestas incluyendo analistas de patrimonios, representantes de asociaciones europeas de accionistas, y administradores de activos y analistas del lado del comprador que trabajan para inversionistas institucionales tales como bancos, fondos mutuos, compañías de seguros y fondos de pensión. Es importante observar que la encuesta está personalizada a la situación europea actual. Por consiguiente, los resultados solamente reflejan la perspectiva de los mercados de capital europeos y por consiguiente solamente se deben interpretar en el contexto de la EU.

La consulta a los expertos fue una constante de nuestro enfoque para este estudio dado que la materia sujeto requiere un nivel alto de experticia en los ISA aclarados y en los estándares de la PCAOB. Queremos darles las gracias a todos los expertos que contribuyeron a este estudio, así como a los miembros del personal de IAASB y de la PCAOB quienes aportaron comentarios vigorosos y valiosos sobre el análisis comparativo. Tal retroalimentación se apreció en gran medida. Nosotros hemos evaluado y balanceado los puntos de vista de los expertos y de los emisores de estándares, tanto como consideramos que hacerlo tuviera una base objetiva. Durante nuestra consulta con los miembros del personal de los cuerpos emisores de estándares, quedó claro que es difícil encontrar consenso sobre ciertos asuntos. En este sentido, es importante enfatizar que los resultados que se presentan en este estudio son únicamente los puntos de vista de los miembros del equipo de investigación.

Las principales conclusiones que sacamos del estudio son las siguientes:

- Con base en el análisis comparativo y la consulta a los expertos, nosotros concluimos que el número áreas para las cuales existen diferencias sustanciales entre los ISA aclarados y

los estándares de la PCAOB es limitada. Solamente hay 5 áreas para las cuales los expertos perciben diferencias sustanciales que tienen un impacto en la auditoría. Esas 5 áreas son las siguientes:

- (1) Valoración y presentación de reportes respecto del control interno sobre la información financiera:  
El desarrollo y la implementación de un sistema efectivo de control interno es responsabilidad primaria de la administración. Según los estándares de la PCAOB, se requiere que el auditor exprese una opinión en relación con la calidad del control interno sobre la información financiera del cliente. Los ISA no tienen un requerimiento comparable, ni requieren una auditoría integrada (i.e. incluyen una auditoría de la efectividad del control interno como parte de la auditoría de los estados financieros). Es importante observar que los estándares de la PCAOB sobre el control interno y la auditoría integrada son consecuencia de SOX 302 y 404.
- (2) Uso de otro auditor para parte de la auditoría del grupo:  
En contraste con los estándares de la PCAOB, los ISA no permiten que el auditor principal haga ninguna referencia al trabajo de otro auditor.
- (3) Documentación:  
Los requerimientos de documentación según los estándares de la PCAOB y los ISA siguen un enfoque diferente. Si bien los estándares de la PCAOB son percibidos como más prescriptivos, se percibe que los ISA confían más en el juicio profesional (e.g., en contraste con el ISA 230, el AS-3 requiere la preparación y conservación del memorando de terminación del compromiso). El asunto fue notable dado que puede haber un vínculo entre documentación y cumplimiento forzoso. Esta cuestión permanece fuera del alcance del estudio.
- (4) Valoración del riesgo y respuestas a los riesgos valorados.  
El enfoque para valorar y responder frente al riesgo dentro de los ISA difiere del de los estándares de la PCAOB. Los estándares internacionales requieren que el auditor obtenga un entendimiento amplio de la entidad y su entorno, a través de procedimientos específicos de valoración del riesgo, con el fin de identificar si pueden existir riesgos de declaraciones equivocadas materiales. Esta perspectiva incluye que el auditor deba entender los riesgos de negocio de la entidad (por ejemplo, riesgos estratégicos y de operación) y cómo la entidad responde a ellos en el curso de la planeación y realización de la auditoría, en orden a valorar el riesgo de declaraciones equivocadas materiales en los niveles tanto de los estados financieros como de aseveración. Si bien la PCAOB actualmente está trabajando en una revisión importante de sus estándares de valoración del riesgo, no hay requerimiento comparable al de los ISA para valorar y responder frente al riesgo.
- (5) Empresa en marcha:  
Los estándares de la PCAOB limitan el futuro previsible a 12 meses, mientras que según los ISA es al menos, pero no está limitado a, 12 meses.

Junto a esas 5 diferencias principales entre los ISA aclarados y los estándares de la PCAOB, a partir del análisis comparativo y de la consulta a los expertos nosotros concluimos que hay diferencias menores con relación a la auditoría de las transacciones y revelaciones con partes relacionadas, para la cual los ISA son más extensivos, y la indagación a los abogados del cliente en relación con litigios, reclamos y valoración, para las cuales los estándares de la PCAOB son más extensivos.

Finalmente, a partir del análisis comparativo y la consulta a los expertos, nosotros concluimos que hay pocas o ningunas diferencias entre los ISA aclarados y los estándares de la PCAOB, que tienen impacto en la auditoría para las siguientes áreas:

- Principios generales y responsabilidades con relación a la auditoría de estados financieros;
- Control de calidad para las firmas que realizan auditorías de estados financieros;
- Procedimientos analíticos;
- Representaciones escritas;
- Información comparativa incluida en los estados financieros;
- Modelo de riesgo de auditoría exclusivo de la valoración del riesgo y de las respuestas a los riesgos planeados;
- Planeación de la auditoría exclusiva de la valoración del riesgo y de las respuestas a los riesgos valorados;
- Materialidad;
- Muestreo;
- Fraude;
- Actos ilegales y cumplimiento con leyes y regulaciones;
- Contabilidad y auditoría del valor razonable,
- Procesos de confirmación;
- Auditoría de inventarios;
- Auditoría de estimados de contabilidad;
- El efecto que los eventos subsiguientes tienen en la auditoría;
- Auditoría de instrumentos derivados;
- Auditoría de información proveniente de una organización de servicio;
- El rol que los auditores internos tienen en la realización de la auditoría externa;
- Uso de un especialista durante la auditoría;
- Comunicación entre los auditores predecesor y sucesor;
- Comunicaciones de auditoría.

Adicionalmente, observamos que cuando la PCAOB adopte sus estándares propuestos en relación con la valoración del auditor y la respuesta frente al riesgo, esto es probable que incremente los elementos comunes entre los dos conjuntos de estándares.

- Si la auditoría de estados financieros tiene que ser realizada siguiendo los estándares de la PCAOB además de los ISA aclarados, esto conducirá a trabajo adicional de auditoría relacionado con la prueba del sistema de control interno (debido a que los estándares de la PCAOB requieren la integración, de la auditoría de la efectividad del control interno, con la auditoría de estados financieros), completar la auditoría (debido a los requerimientos adicionales de la PCAOB) y preparación de los reportes de auditoría (debido a los requerimientos adicionales que respecto de la presentación de reportes sobre el control interno hace la PCAOB).
- Si bien las firmas de auditoría pueden realizar procedimientos adicionales a la auditoría de estados financieros que siguen los estándares de la PCAOB, además de los requeridos por los ISA aclarados, los auditores consideran que ello no resultará en una diferente opinión de auditoría sobre los estados financieros (excluyendo el reporte respecto del control interno sobre la información financiera) comparado con la auditoría basada solo en los ISA aclarados.
- Los expertos perciben que los ISA aclarados requieren un enfoque más basado en riesgos, y que también son más basados en principios, que los estándares de la PCAOB.

Los expertos no perciben que haya mucha diferencia en la extensión del juicio del auditor que se necesita para aplicar los ISA aclarados o los estándares de la PCAOB. Los expertos tienen puntos de vista en conflicto respecto de la extensión de la orientación y el nivel de precisión aportado por los dos conjuntos de estándares. En términos de redacción, los expertos perciben que el uso de palabras tales como '*shall*' [tiene; tendrá que], '*must*' [tiene; debe], o '*should*' [puede; debería] tiene un impacto moderado en la manera como se desempeña la auditoría (i.e., la terminología que se usa en los asuntos relacionados con los estándares de auditoría).

- Los expertos europeos en mercados de capitales y los usuarios europeos de los estados financieros generalmente perciben que el cumplimiento con ambos conjuntos de estándares ofrece un nivel ligeramente más alto de aseguramiento cuando se combinan. Además, la auditoría del control interno sobre la información financiera, tal y como es requerida según los estándares de la PCAOB, es percibida como adición al aseguramiento obtenido durante el curso de la auditoría.
- Los expertos europeos en mercados de capitales y los usuarios europeos de los estados financieros están indecisos respecto de si los estándares de auditoría duales agregan valor para las decisiones de inversión. Además, muchos de quienes respondieron señalaron que tanto los ISA como los estándares de la PCAOB son de alta calidad y no ven mucho beneficio en los estándares de auditoría duales, especialmente dados los costos potencialmente altos que resultarían.
- El movimiento eficiente del capital sobre una base internacional requiere información que sea comprensible y comparable a través de las fronteras. Por lo tanto, los inversionistas están a favor de un solo conjunto de estándares de auditoría que sean seguidos sobre una base global.
- Reuniendo los puntos de vista de los expertos y de los usuarios, ellos perciben que si bien los estándares de auditoría de alta calidad ciertamente contribuyen a información financiera de alta calidad, pueden ser insuficientes para lograr auditoría de alta calidad dado que un entorno de auditoría fuerte es percibido que sea de igual e incluso de importancia más alta que los solos estándares. El entorno de auditoría fuerte comprende control interno efectivo, regulaciones estrictas para salvaguardar la independencia del auditor, mecanismos para hacer forzoso el cumplimiento de los estándares de auditoría, y cuerpos efectivos de supervisión pública que realicen las inspecciones y las investigaciones.

En resumen, las diferencias entre los estándares de auditoría de la PCAOB, basados-en-los-Estados-Unidos y los ISA clarificados promulgados por IAASB no son percibidos como extremos por los profesionales que ejercen la auditoría y por la comunidad de inversión, a pesar de las diferencias en estructura, organización, cobertura de temas y requerimientos específicos que observamos en nuestro análisis detallado. Las cinco áreas en las cuales quienes participaron en este estudio muestran consenso respecto de que son diferencias importantes están bien definidas y son demasiado sorprendentes. Esto es especialmente verdadero para las diferencias relacionadas con la valoración y presentación de reportes respecto del control interno sobre la información financiera. Además, las diferencias actuales en el área de la valoración del riesgo y de la respuesta frente al riesgo serán reducidas cuando la PCAOB emita sus estándares actualmente propuestos sobre el tema. Finalmente, si bien no hay discusión respecto de que los estándares de auditoría son importantes para determinar la calidad de las auditorías, nosotros vemos que la calidad de los estándares es solamente un elemento que determina el valor de la auditoría en un entorno económico globalizado, complejo, en evolución e incierto. Con tal fin, las diferencias entre los estándares de auditoría de la PCAOB basados-en-los-Estados-Unidos y los ISA emitidos por

IASB pueden ser menos importantes que la práctica actual de la auditoría basada en esos estándares como sujeto de inspección y cumplimiento forzoso por parte de los reguladores en las diferentes jurisdicciones.

Para tener acceso al documento, use los siguientes link:

- Resumen ejecutivo:  
[http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/ias/evalstudy2009/summary\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/ias/evalstudy2009/summary_en.pdf)
- Reporte:  
[http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/ias/evalstudy2009/report\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/ias/evalstudy2009/report_en.pdf)
- Apéndice  
[http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/ias/evalstudy2009/appendix\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/ias/evalstudy2009/appendix_en.pdf)

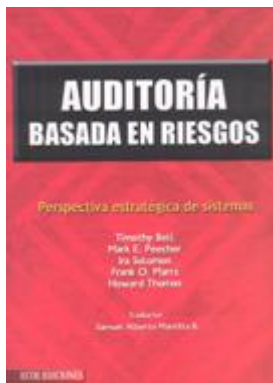
**Ayudas útiles (en español):**



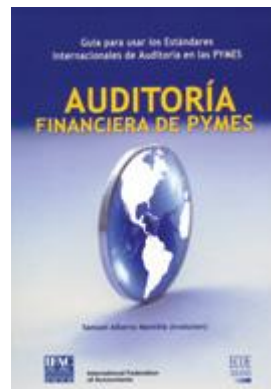
Título: **Auditoría de Información financiera**  
Ver detalles en:  
[http://www.ecoediciones.com/catalogo2.php?id\\_producto1=881](http://www.ecoediciones.com/catalogo2.php?id_producto1=881)



Título: **Auditoría del control interno (2ª. Ed.)**.  
Ver detalles en:  
[http://www.ecoediciones.com/catalogo2.php?id\\_producto1=930](http://www.ecoediciones.com/catalogo2.php?id_producto1=930)



Título: **Auditoría basada en riesgos**  
Ver detalles en:  
[http://www.ecoediciones.com/catalogo2.php?id\\_producto1=772](http://www.ecoediciones.com/catalogo2.php?id_producto1=772)



Título: **Auditoría financiera de Pymes**  
Ver detalles en:  
[http://www.ecoediciones.com/catalogo2.php?id\\_producto1=816](http://www.ecoediciones.com/catalogo2.php?id_producto1=816)

Puede adquirirlos en:

**ECOE EDICIONES Carrera 19 No 63 C - 32 PBX 2481449 FAX 3461741  
Bogotá - Colombia**

o en las principales librerías del país

Para distribuidores en el exterior, vea:

<http://www.ecoediciones.com/distribuidor.php>

\* \* \* \* \*