

OBSERVATORIO PARA EL
DESARROLLO ECONÓMICO
DE MISIONES

SUPLEMENTO ODEM N° 1

El camino hacia la armonización
de las normas de auditoría:
Análisis comparativo entre
Argentina, Paraguay y Brasil.



UNIVERSIDAD
Gastón Dachary

E
UGD
EDITORIAL

Suplemento ODEM N° 1

**El camino hacia la armonización
de las normas de auditoría:
Análisis comparativo entre
Argentina, Paraguay y Brasil.**



Cdra. Valeria Suxel Albuquerque

Cdra. Paulina Zipilivan

Revisión: Mg. Gloria Carolina Pérez

Año 2019

Resumen

Producto de la globalización y las nuevas economías se genera un nuevo escenario en el que los usuarios de información contable ya no solo pertenecen a un solo país o territorio. En función de lo antedicho, armonizar las Normas de Auditoría Externa de Estados Contables es un proceso necesario en la búsqueda de prácticas contables globales que faciliten la lectura uniforme de los estados financieros emitidos en diferentes países a los diversos usuarios de información.

El presente trabajo pretende investigar el proceso de acercamiento de los cuerpos normativos nacionales de Argentina, Brasil y Paraguay a las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board -IAASB-) de la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants -IFAC-), y el consecuente proceso de armonización y su grado de avance como respuesta al nuevo escenario de negocios que plantea la globalización y los procesos de internacionalización de los negocios.

En una primera aproximación se puede apreciar que estos países han desarrollado sus normativas contables desde contextos financieros y económicos diferentes, pero se han orientado hacia un objetivo común: la aproximación a la armonización contable internacional.

Partiendo de este contexto se expone la evolución de cada país hacia esta meta, examinando la modificación de sus normativas y los organismos que las promovieron. Así mismo, se presentan los logros alcanzados que contribuyen al progreso en la actividad contable profesional.

I. Introducción

El flujo comercial transfronterizo entre Argentina, Brasil y Paraguay ha existido desde la fundación de estos países, pero es recién en 1991 que se comienza a formalizar este proceso de integración económica con el Tratado de Asunción, por el cual se estableció el Mercado Común del Sur (MERCOSUR).

Los países parte acordaron la creación de un mercado común, asumiendo el compromiso a futuro de realizar las modificaciones necesarias para facilitar el flujo comercial y asociativo. El tratado de Asunción incluye temas como la libre circulación de bienes, servicios y factores. Abarca también la adopción de una política comercial externa común, la coordinación de las políticas macroeconómicas, sectoriales y la armonización de la legislación en áreas pertinentes.

La apertura de las fronteras producto de la evolución global de las economías y de los procesos de integración regional como es el bloque del MERCOSUR y otros, han generado que las empresas crucen los límites de los países para captar recursos y ampliar su campo de acción para satisfacer sus necesidades ya sea en término de rentabilidad riesgo o costo.

La creciente evolución también afectó las relaciones entre Argentina, Brasil y Paraguay, que además de ser miembros de este bloque comercial, son países fronterizos que permanentemente trabajan en diferentes procesos de integración regional, con el fin principal de facilitar el desarrollo de las empresas dentro de bloque y sin discrepancias.

Como consecuencia de ello, se puso de manifiesto la necesidad de que las normas de auditoría y de revisión de estados contables sean uniformes y adecuadas a la importancia que tienen para la comunidad, considerando la diversidad de intereses que existe entre los usuarios de los estados contables y los entes que emiten la información. La búsqueda de la satisfacción de esa necesidad implica lograr el máximo grado de confiabilidad de la información contable para que la comunidad la utilice como base en la toma de decisiones.

Por ello, en el último tiempo, estos países han orientado sus investigaciones a un proceso de convergencia de sus normas nacionales con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) o International Standards on Auditing (ISA), las cuales son emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board -IAASB-) de la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants -IFAC-).

La armonización es entonces un instrumento clave, para la integración; es una labor de adaptación necesaria para lograr la eliminación de obstáculos y distorsiones al flujo económico y comercial que se origina en la diversidad jurídica. En un mundo globalizado es primordial que las transacciones económicas sean analizadas de forma similar con interdependencia de donde se realicen; de esta forma, al contar con información homogénea, se logra trabajar en forma coordinada e incentivar la inversión a mayor escala.

II. Introducción de las normas internacionales de auditoría (ISA) a los cuerpos normativos de Argentina, Brasil y Paraguay.

El aumento de la actividad económica internacional de Argentina, Brasil y Paraguay, ya sea medido por el volumen de las transacciones entre estos países o por la dimensión de la inversión en el exterior y la evolución de la tecnología, ha ido derivando en una mayor interdependencia entre ellos y sus economías, lo que aporta a la reducción de las distancias percibidas entre los agentes económicos. La deslocalización de los factores productivos se convierte en realidad, acentuándose el desarrollo de las empresas multinacionales. El resultado no ha sido otro que un aumento significativo de la liquidez de los mercados, la facilidad de acceso por parte de las empresas a esos mercados en todo el mundo y la diversificación internacional de las carteras de negocios de los inversores.

La integración económica entre Argentina, Brasil y Paraguay se produjo en 1991, con el Tratado de Asunción, por el cual se estableció el Mercado Común del Sur (MERCOSUR) con la participación además de Uruguay, donde acordaron la creación de un mercado común, con una finalidad por lo menos en su origen de un tipo económico¹.

En esa oportunidad, y conscientes de las necesidades técnicas y profesionales que habrían de surgir con el funcionamiento del Mercado Común del Sur, se resolvió crear el Grupo de Integración del MER.CO.SUR, de Contadores, Economistas y Administradores (GIMCEA), conformado por instituciones profesionales de contadores, economistas y administradores de Brasil, Argentina, Uruguay, Paraguay y Chile². El GIMCEA se creó en 1993 en aras de cubrir las necesidades profesionales en estas materias, a raíz de la reciente creación del Mercado Común del Sur, y se propuso, entre otras cuestiones, efectuar estudios sobre las normas contables profesionales y técnicas vigentes en cada país, promoviendo su amplia divulgación y consecuente armonización.

Es decir, que la intención inicial de los países integrados en el MERCOSUR era armonizar la contabilidad de esta subregión, en tanto en ese momento la Organización Mundial del Comercio no había emitido la directriz de armonizar la contabilidad a nivel mundial en torno a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)/Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) emitidas por el IAASB. En este sentido, se comenzaron los primeros estudios.

El objetivo perseguido en aquellos años consistía en identificar cuáles eran las diferencias entre las normas de los países miembros para luego comenzar un proceso de armonización, las comparaciones se realizaban en paralelo con las normas de contabilidad y auditoría.

1 “Tratado para la constitución de un mercado común entre, la República Argentina, la República Federativa del Brasil, la República del Paraguay y la República Oriental del Uruguay” – Art1- Asunción 26/03/1991

2 Actualmente el MERCOSUR está integrado por Argentina, Brasil, Paraguay, Uruguay, Venezuela y Bolivia que son llamados Estados Partes. Además, otros países que son parte de la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI), pueden participar de las reuniones del MERCOSUR para tratar temas de interés común, como integración política, económica, social, etc., en carácter de invitados. Eso significa que tienen derecho a voz, pero sin voto. Son los llamados Estados Asociados, y están compuestos por Chile, Colombia, Ecuador, Perú. <http://www.mercosur.int/innovaportal/v/7823/2/innova.front/paises-del-mercosur> (05/10/2017)

Con el objeto de facilitar el desarrollo de la tarea y mejorar la calidad del servicio, organismos de nivel mundial y regional de carácter público y privado dictaron distintos tipos de normas. A nivel mundial el ente rector de la actividad profesional es la Federación Internacional de Contadores (IFAC) de carácter privado.

La IFAC se fundó el 7 de octubre de 1977, en Múnich, Alemania, en el 11º Congreso Mundial de Contadores con el objetivo de servir al interés público, contribuyendo al desarrollo de organizaciones, mercados y economías fuertes y sostenibles; defendiendo la transparencia, rendición de cuentas y comparabilidad de la información financiera, ayudando de esa manera al desarrollo de la profesión contable en todo el mundo, con el propósito de armonizar la profesión de la auditoría en su vertiente técnica, deontológica, y de formación profesional. Creó entre otros organismos, el Comité de educación, ética y de prácticas internacionales de auditoría.

La IFAC dio nacimiento en 1978 a un organismo técnico, el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría (IAPC), reconvertido desde el año 2002 en el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB). El Consejo está integrado por miembros de varios países y sus objetivos son:

- a. Desarrollar un único cuerpo de normas contables de carácter internacional, comprensibles y de cumplimiento obligatorio.
- b. Promover la aplicación rigurosa de tales normas.
- c. Cumplir con los objetivos anteriores teniendo en cuenta las necesidades especiales de pequeñas y medianas empresas.
- d. Lograr una convergencia entre normas locales e internacionales de alta calidad.

En cumplimiento de su misión el IAASB elaboró un conjunto normativo de estándares internacionales, aplicables a auditoría y aseguramiento que comprenden como elementos más importantes: Normas de Auditoría, Revisión Limitada, Certificados, Procedimientos Acordados, Control de Calidad y Código de Ética. (Ver: Tabla 1).

Dicho escenario fortaleció la idea de que normas de alta calidad basadas en principios y procedimientos esenciales, sirven mejor al interés público; y que las guías y el material explicativo anexo a dichas normas deben ser suficientemente amplios y completos para conducir el comportamiento del auditor y eliminar las diferencias en su aplicación práctica. Dicho enfoque colabora con la convergencia de las normas a nivel mundial.

Las Normas Internacionales de Auditoría constituyen uno, de un conjunto de normas fundamentales a ser implementadas como parte de una renovada arquitectura financiera a nivel global. Su inclusión en el núcleo de normas demuestra la importancia que los mercados financieros otorgan a los servicios de contabilidad provistos por un sólido auditor.

Esos cuerpos normativos fueron elaborados según los pronunciamientos del IAASB, dando origen a que numerosos países entre ellos Argentina, Brasil y Paraguay emprendieran un proceso de comparación y armonización de sus normas de auditoría locales para alinearlas con las internacionales.

Tabla 1: Normativa Internacional aplicable a Auditores.

Organismo	Elementos	Normativa aplicable
IAASB	AUDITORIA	International Standards on Auditing -ISAs- (Normas Internacionales de Auditoría -NIAs-); se aplica a las auditorías de información financiera histórica.
	REVISION LIMITADA	International Standards on Review Engagements -ISREs- (Normas Internacionales de Encargos de Revisión -NIER-); se aplican a la revisión de información financiera histórica.
	CERTIFICADOS	International Standards on Assurance Engagements -ISAEs- (Normas Internacionales de Encargo y Aseguramiento -NIEA-); se aplican a los encargos de aseguramiento excepto las auditorías y revisiones de información financiera histórica.
	PROCEDIMIENTOS ACORDADOS	International Standards on Related Services -ISRSs- (Normas Internacionales de Servicios Relacionados -NISR-); se emplean en los encargos de compilación, los ensayos para aplicar procedimientos acordados y otros ensayos de servicios relacionados, según establece el IAASB
	CONTROL DE CALIDAD	International Standards on Quality Control -ISQCs- (Normas Internacionales de Control de Calidad -NICC-); se aplican a todos los servicios sujetos a las normas sobre encargo del IAASB.
IESBA	CODIGO DE ETICA	Code of Ethics for Professional Accountants (Código de Ética del IFAC para Profesionales de la Contabilidad)

Fuente: Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados. Edición 2013- Parte I y II- por la IFAC.

III. Organismos que promueven la adopción de normas internacionales de auditoría (ISAS).

En Argentina

Con la sanción de la Ley 20.488 de 1973, la cual delegó a cada asociación provincial el nombramiento de sus autoridades y la responsabilidad de supervisar y hacer cumplir las normas profesionales, así como el mantenimiento de los sistemas disciplinarios y de investigación; se llega al escenario actual en el que la regulación de la profesión contable en Argentina se presenta fragmentada y descentralizada.

Cada Consejo Profesional Provincial forma a su vez parte de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), que es un organismo nacional y voluntario de un sistema federado, con representantes de las 24 jurisdicciones provinciales. La FACPCE representa no sólo a contadores, sino también economistas, administradores de empresas, y actuarios, además queda a criterio de los Consejos Profesionales Provinciales y de la FACPCE la inclusión de otras profesiones distintas a las nombradas

pero relacionadas con las ciencias económicas, previo análisis de los contenidos de los planes de estudio.

El Ministerio de Educación, Ciencia y Tecnología establece los requisitos de enseñanza de contenidos para la profesión contable. Un título de grado de contabilidad en la universidad es el único requisito para inscribirse como Contador Público. Para la práctica de la profesión contable, incluida la auditoría, los profesionales al graduarse de la universidad se registran y obtienen la licencia con la asociación profesional de su jurisdicción.

La FACPCE tiene un gran número de responsabilidades que van desde el establecimiento de normas de contabilidad y auditoría a la promoción de la profesión contable en Argentina. Administra el Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECyT), el cuerpo técnico y normativo, donde los voluntarios profesionales trabajan a través de las comisiones técnicas para desarrollar propuestas de acuerdos técnicos y pronunciamientos que posteriormente puedan ser adoptados en las provincias y por cada Consejo.

De esta forma, para lograr los niveles de contabilidad instaurados por las nuevas estructuras de los mercados financieros globalizados, la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), resolvió adoptar las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), para los ejercicios iniciados el 1º de julio de 2005 (Resolución N.º 284/03), con ciertas modalidades específicas.

La Resolución de dicha Federación, señala que las Normas Internacionales de Auditoría son de alta calidad técnica, agregando que la convergencia de las Normas Argentinas de Auditoría con las primeras, muestran diversos aspectos positivos.³

- Reconocimiento por parte de terceros de la no contradicción entre las Normas Argentinas de Auditoría y las Normas Internacionales de Auditoría.
- Fortalecimiento de la confianza de los inversores y reducción de la incertidumbre.
- Inclusión en el proceso de consulta para la emisión o modificación de normas, de todos los organismos profesionales de los países miembros de la IFAC.
- Consideración de la armonización de los organismos de control con las Normas Internacionales de Auditoría.
- La amplitud de las Normas Internacionales de Auditoría al contener, explicaciones y casos de aplicación práctica para su mejor estudio y comprensión.
- Inclusión en las Normas Internacionales de Auditoría de otros tipos de trabajos útiles a empresas de menor tamaño (complicación; revisión limitada, etc.).
- La búsqueda de la optimización en el grado de uniformidad de las prácticas de auditoría

Si bien las NIA tienen un gran volumen, parte de su texto es ilustrativo, conteniendo ejemplos y explicaciones sobre lo normativo, lo que ayuda al profesional en su análisis, al brindar un mejor contexto el texto normativo a partir de sus explicaciones y ejemplos.

En el año siguiente de adoptadas las Normas Internacionales de Auditoría, el IAASB comenzó un programa destinado a redactar con mayor claridad las NIA, lo que incluyó cambios que en algunos casos fueron de fondo. Como consecuencia de ello, la Junta de Gobierno emitió

³ R(FACPCE) 284/03

la Resolución 315/2005⁴, en el que establece modificar el período de adopción de las NIA a ejercicios iniciados el 01/01/2007 lo que nuevamente prorrogó la entrada en vigencia de la Resolución 284/03.

A su vez, el proceso del IAASB que comenzó en el 2004 se extendió más de lo esperado, lo que derivó en nuevas prorrogas para la entrada en vigencia de la aplicación de las NIA.

En el año 2009, el IAASB concluyó el proyecto de emisión de normas clarificadas y, como resultado de este, emitió treinta seis (36) Normas Internacionales de Auditoría y una Norma Internacional de Control de Calidad. (Ver: Tabla 4)

En el año 2010 la Mesa directiva de la FACPCE creó tres comisiones para analizar la implementación en nuestro país de las normas internacionales de auditoría, el control de calidad y las normas sobre independencia contenidas en el código de ética del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA- International Ethis Standards Board for Accountants) de la IFAC.

La primera de las tres comisiones mencionadas anteriormente emitió un plan con posturas mixtas para la implementación de las NIA en Argentina, el que fue presentado a la Mesa Directiva y a la Junta de Gobierno de la FACPCE en abril de 2011, con las siguientes recomendaciones:

- Aceptar la aplicación de normas internacionales para empresas transnacionales que requieran que sus partidas sean consolidadas.
- Determinar que el resto de las empresas, pequeñas y medianas apliquen normas locales armonizadas con las normas internacionales.

En Brasil

La convergencia de las Normas Internacionales de Contabilidad y Auditoría en Brasil comenzó a principios de siglo por los esfuerzos de varias entidades. Esto se debió a que las empresas nacionales se esforzaron por lanzar papeles al exterior y el país se vio descubierto por inversores de diferentes partes del mundo. Brasil pasó a contar con una contabilidad que rivaliza con las más modernas del mundo gracias a los procesos de inter-nalización económica y de globalización que generaron una nueva realidad.

En Brasil la profesión contable está regulada a través del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), ente con Autarquía Especial Corporativa que es un tipo especial de entidad independiente del gobierno. Creado y regulado por la legislación específica, el Decreto Ley Nº 9.295, de 27 de mayo de 1946, además es responsable de emitir las directivas que rigen la profesión, así como de supervisar la conducta profesional.

El CFC tiene una estructura de organización y funcionamiento regulado por la Resolución CFC Nº1370 del 8 de diciembre de 2011, donde se aprueba el Reglamento General del Consejo de Contabilidad. El CFC se compone de un representante de cada estado y el Distrito Federal, un total de 27 miembros efectivos y un número igual de suplentes (Ley

4 R(FACPCE) 315/05

Nº11.160/05), y tiene entre otros fines y en los términos de la legislación vigente, principalmente el de orientar, normalizar y fiscalizar el ejercicio de la profesión contable, por intermedio de los Consejos Regionales de Contabilidad (CRC); cada uno en su base jurisdiccional, en los Estados y en el Distrito Federal. Los CRC, subordinados al CFC, son responsables de administrar las directivas del CFC, así como de registrar a los contadores y brindar apoyo en la supervisión de la profesión. Las actividades de contabilidad y auditoría en Brasil solo pueden ser realizadas por personas o empresas registradas con el sistema CFC / CRC. Es última instancia ante los recursos de penalidad impuesta por los Consejos Regionales, además regula acerca de los principios contables, del registro de calificación técnica y de los programas de educación continua; también edita las Normas Brasileñas de Contabilidad de naturaleza técnica y profesional.

La Ley 12249/2010 modificó el Decreto-Ley 9295/1946 que crea el Consejo Federal de Contabilidad (CFC) y define las competencias de los profesionales de la contabilidad. Las nuevas disposiciones legales establecen específicamente:

- El CFC y los Consejos Regionales de Contabilidad (CRC) son responsables de monitorear las prácticas contables.
- Las responsabilidades del CFC incluyen establecer normas de contabilidad y regular el examen profesional, establecer los requisitos para las calificaciones técnicas y desarrollar programas de desarrollo profesional continuo.
- Para calificar como contador profesional, una persona necesita obtener una Licenciatura en contabilidad ofrecida por una institución reconocida por el Ministerio de Educación, completar con éxito el examen profesional y estar registrada en un CRC.

En 2010 fue sancionada en Brasil la Ley 12.249 / 2010, que establece el Examen de Suficiencia obligatoria en la contabilidad.⁵

Además, existe una organización privada el Instituto Brasileño de Auditores Independientes (IBRACON) creado en 1971 para promover el avance de la profesión de auditoría. Actualmente es referencia técnica y educacional para los profesionales de contabilidad. Colabora con el Consejo Federal de Contabilidad (CFC) para abordar los problemas éticos y técnicos relacionados con la auditoría y la profesión contable, asistiendo en la interpretación de los estándares que regulan la profesión e implementando estándares de control de calidad, así como trabajando para lograr mejorar la formación profesional. IBRACON es el traductor oficial de las NIIF y las NIIF para las PYMES emitidas por el IAASB en Brasil. También ha brindado asistencia con el proceso de emisión de normas de auditoría brasileñas que son totalmente equivalentes a las NIA a partir de 2010, cuando fueron implementadas por el CFC.

Una de las contribuciones más importantes de IBRACON es la traducción y revisión de las ISAs al portugués. *“Era un proceso muy delicado porque la convergencia demanda que no sea una adaptación de las ISA a las prácticas nacionales de auditoría”* narra Claudio Longo (IBRACON, 2015) que coordinó la traducción de *“adoptar y no adaptar”*.

5 Consejo Federal de Contabilidad : [https://cfc.org.br/oconselho/\(19/02/2019\)](https://cfc.org.br/oconselho/(19/02/2019))

La Ley de sociedades Nº 6404/76 de 1976 fue modificada en 2007 por la Ley Nº 11638/07 para alinear los requisitos de información financiera en Brasil con las buenas prácticas internacionales.⁶

Las enmiendas legales ayudaron a alinear la Ley de Sociedades Anónimas de 1976 con los cambios sociales y económicos resultantes de la evolución de las prácticas de mercado, y a contribuir al fortalecimiento del mercado de capitales público brasileño mediante la implementación de normas contables internacionalmente aceptadas.

Como resultado del Proyecto Claridad, durante el año 2009 el Consejo Federal de Contabilidad (CFC), en concordancia al movimiento de armonización de las normas profesionales de auditoría, decidió adoptar este conjunto de normas profesionales de auditoría, editándolas a través de la forma de Normas Brasileñas de Contabilidad- de Auditoría Independiente (NBC-TA).

Este proyecto de armonización de las Normas Internacionales de Contabilidad y Auditoría fue iniciado en el año 2011, iniciativa ejecutada por IBRACON y contó con recursos del Fondo Multilateral de Inversores (FOMIN) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) que contribuyeron con el proceso de convergencia de las normas brasileñas a las internacionales. Así, la vigencia de las ISA en Brasil se dio en paralelo a lo que ocurría en el ámbito internacional.

Para alcanzar los objetivos propuestos, el proyecto fue dividido en tres componentes: (IBRACON, 2015)

1. Plan de convergencia
2. Programa de educación
3. Difusión

Los resultados obtenidos fueron:

1. **Plan de convergencia:** Propuesta de elaboración e implementación de un plan de convergencia de las Normas Contables y de Auditoría brasileñas a las Normas Internacionales, incluyendo el PME. 100% de las IFRS y ISA traducidas, revisadas y homologadas. Participación permanente del Brasil en los foros internacionales que tratan la convergencia.
2. **Programa de capacitación On-line:** realización de un curso gratuito de capacitación a distancia sobre las Normas Internacionales IFRS y ISA, para profesionales de ciencias contables de Instituciones de Enseñanza Superior (IES) de todo el Brasil. Más de 2156 profesionales inscriptos.
3. **Difusión:** preparación de un programa de divulgación de información que envuelva la definición e implementación de estrategias para los diferentes públicos, referido a la importancia de la convergencia en Brasil.

A fines de 2018 el Consejo Federal de Contabilidad emite a través de su página como es el traspaso y uso de las normas convertidas.

⁶ Ley Nº11.638/07- 28/12/2007: Art 177 (Brasil)

En Paraguay

En Paraguay la ley no designa a ninguna institución para establecer normas de contabilidad y auditoría. El marco de información financiera se establece en virtud de la “Ley del Comerciante” N°1034 de 1983, que establece la obligación para las empresas de confeccionar libros contables y proporciona el marco jurídico básico para la contabilidad. Dicha ley establece además en su Art. 77 la obligación para los comerciantes de que sus libros sean llevados por “Contadores Matriculados” aunque no explicita los mecanismos ni ante qué organismo u organización esta matriculación se hace efectiva.

En Paraguay la profesión contable está organizada bajo la forma de asociaciones, siendo la más antigua de ellas el Colegio de Contadores del Paraguay (CCPy) constituido en 1916, que une a los auditores y contadores de forma voluntaria. El estado paraguayo no delega en las asociaciones profesionales el control ejercicio de la profesión a diferencia de lo que sucede en Argentina y Brasil.

Los requisitos de ingreso a la profesión no satisfacen la buena práctica internacional, tal como establece la IFAC⁷, y no se exige un examen profesional. El Colegio emite una licencia profesional (matrícula), que es un requisito necesario para inscribirse en los registros de auditores externos de la SIB, la SIS y el INCOOP.

Para mejorar el proceso de otorgamiento de licencias, el Colegio estableció una nueva regulación en junio del 2004, la que incluye la obligación del desarrollo profesional continuo (DPC). Para los contadores públicos, los principales requisitos para inscribirse son el grado universitario y tres años de experiencia.

El CCPy promueve la adopción e implementación de estándares internacionales, desarrolla actividades de capacitación, investigación y disciplina a sus miembros y promueve mejoras en las prácticas profesionales. Además de ser miembro del IFAC, es miembro de la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC).

La Junta Directiva del CCPy emite resoluciones técnicas con relación a la práctica profesional en el país.

En febrero de 1999, el CCPy aprobó la primera resolución adoptando las NIC como las normas aplicables en el Paraguay y que hace referencia a la traducción de 1997 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) como el texto a ser aplicado. En julio de 2002, el Consejo emitió la Resolución Técnica N.º 7, actualizando la decisión original mediante la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad tal como fueron traducidas en 2001 por el IMCP.

Finalmente, en junio de 2004 el Consejo Profesional emitió la Resolución Técnica N.º 8 adoptando las NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera) y las NIA, Normas Internacionales de Auditoría que son los ISA emitidos por el IAASB. En la práctica, sin embargo, debido a que las resoluciones del Colegio carecen de respaldo legal, las normas

⁷ Normas Internacionales de Educación para Contadores Profesionales (IES) No. 1 a 6, emitidas en octubre del 2003.

internacionales son vistas únicamente como orientaciones por los contadores y auditores en ejercicio. Dado que las gerencias de las empresas son las responsables de la preparación de los estados contables, no los contadores o los auditores, las normas internacionales rara vez se aplican en el país. (Banco Mundial, 2016)

En marzo de 2005, se creó una nueva organización, el Consejo de Contadores Públicos del Paraguay; en cuyo plan estratégico demanda la emisión y exigencia del cumplimiento de normas de contabilidad y auditoría, así como un código de ética. Dentro de los sectores supervisados, la calidad del establecimiento de normas, el cumplimiento de estas y la supervisión del cumplimiento.

De conformidad con el Decreto N.º 2421 de 2004, el Ministerio de Hacienda es responsable de establecer normas de auditoría para las entidades y las personas, además posee la capacidad de exigir a los contribuyentes paraguayos la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría (ISA), u otros Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), siempre y cuando estos no entren en conflicto con las regulaciones tributarias. La ley también obliga a las empresas con ingresos por encima de un millón de dólares a realizar auditorías externas; sin embargo, para poner esto en práctica, se exige a la administración tributaria la creación de un registro de auditores externos y el establecimiento de normas de auditoría.

El Ministerio de Hacienda adoptó la versión 2004 de ISA para su aplicación en todas las auditorías a través de la Resolución General N.º 20/2008 *“Por la cual se Reglamenta el Artículo 33º de la Ley N.º 2421 del 5 de junio de 2004 DE REORDENAMIENTO ADMINISTRATIVO Y DE ADECUACIÓN FISCAL y se crea el Registro de Auditores Externos Impositivos”*; y, supletoriamente, por las Normas Internacionales de Auditoría, que fueron adoptadas y aprobadas por la Junta Directiva del Colegio de Contadores del Paraguay, por Resolución Técnica N.º 7 y 8.

Otros organismos como ser la Superintendencia de Bancos (SB), la Superintendencia de Seguros y la Comisión Nacional de Valores (CNV) emitieron resoluciones sobre los requisitos de auditoría de las entidades reguladas (listadas, financieras y aseguradoras). La Resolución SB No. 313 de 2001 y la Resolución CNV N.º 4 de 2011 especifican las normas de auditoría. Los reguladores requieren una combinación de ISA (la versión no es clara) y sus propios estándares específicos del sector. El Instituto Nacional de Cooperativas requiere que los auditores externos usen los estándares emitidos por el Colegio de Contadores Públicos de Paraguay (CCPy), el CCPy recomienda la aplicación de ISA, sin embargo, debido a que las resoluciones de éste carecen de respaldo legal, los estándares internacionales son vistos únicamente como pautas por los auditores en ejercicio.

Como puede observarse Paraguay posee un marco estatutario de contabilidad y auditoría incompleto, lo que dificulta la práctica profesional en el país y conlleva una duplicidad de esfuerzos innecesarios por parte de los sectores público y privado. Fuera del sector financiero, corporativo y, en menor medida, el sector de empresas de propiedad del Estado, no existen normas ni mecanismos armonizados aprobados legalmente y que sean de cumplimiento obligatorio y en cada uno de los sectores supervisados se aplican normas contables, de auditoría y de información financiera que varían significativamente.

Tabla 2: Resumen de los requisitos de auditoría por tipo de entidad

Tipo de Entidad	Agencia Reguladora	Normas de Contabilidad	Requisitos de Auditoría	Publicación
Bancos	BCP / SIB	Regulaciones BCP / SIB	Si, por un auditor inscripto en la SIB	En boletín oficial
Compañías de Seguro	BCP / SIS	Regulaciones BCP / SIS	Si, por un auditor inscripto en la SIS	
Empresa Listada	CNV	Regulaciones CNV	Si, por un auditor inscripto en la CNV	En la página web de la CNV
Cooperativa	INCOOP	Regulaciones INCOOP	Si, Para cooperativas tipo "A" por un auditor inscripto en la INCOOP	En la página web del INCOOP
Empresa Pública	CGR	Ninguna Obligatoria	No es Requerido	No requerida
Empresa no listada	n/a	Ninguna Obligatoria	Para empresas con préstamos bancarios de ≥ 3 millones	No requerida

Fuente: Informe sobre el cumplimiento de normas y códigos (ROSC) - Banco Mundial, 2016.

En todos los casos las ISA son mencionadas solo como normas complementarias de los organismos específicos.

Estos diferentes registros, unidos a la posibilidad de un registro susceptible de ser creado por la administración tributaria, imponen una carga irracional sobre las firmas auditoras. Los auditores externos deben renovar periódicamente estas inscripciones a través de procesos que son en esencia redundantes. Y lo que es más importante, no existe un proceso formal de comunicación entre registros, de manera que es posible que un auditor suspendido en un registro esté incluido en otro.

Ante dichas circunstancias en el año 2014 se emitió la Resolución General N.º 29/14; Por la cual se Reglamentó el Artículo 33 De La Ley N.º 2421/04 "De Reordenamiento Administrativo y de Adecuación Fiscal", se derogaron la Resolución General N.º 20/08 y sus modificaciones y se establecieron nuevos requisitos para la habilitación y control de Auditores Externos Impositivos; de esta manera se dio origen al Registro de Auditores Matriculados, registro confeccionado con la intención de regular la práctica profesional, por el cual se delegó la facultad para dictar normas a la Administración Tributaria, para inscripción, deberes, obligaciones, responsabilidades y de control de calidad de los auditores externos impositivos, estableciendo un mínimo de estándares profesionales, incluido un requisito de experiencia previa, capacidad, un examen profesional y una educación profesional continua. Sanciones cuando corresponda según las infracciones enunciadas de forma taxativa en dicha resolución.

Tanto el Colegio de Contadores de Paraguay como el Consejo de Contadores Públicos de Paraguay, siguiendo con los lineamientos de los pronunciamientos del IAASB adoptaron el Código de Ética de la IFAC. El Colegio de Contadores de Paraguay lo adoptó en el año 2003, y una declaración jurada de sujeción a este código es un requisito para registrarse.

El desafío para ambas instituciones radica en poder lograr el cumplimiento efectivo por parte de los profesionales de las normas hoy en los libros. La regulación emitida por el Colegio contempla el establecimiento de un Consejo Disciplinario, con poderes para suspender o revocar licencias, la versión actualizada se encuentra disponible en la página del Colegio⁸.

IV. Procedimiento de adopción e implementación de normas internacionales de auditoría.

El IFAC reconoce que existen cuatro bases o enfoques diferentes para la adopción de las ISA:

1. *Requiere por ley o regulación:* la ley o la regulación local requiere el uso de las ISA tal y como son emitidas por la International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) en la auditoría de los estados financieros de propósito general.
2. *ISAS adoptadas:* el emisor de estándares nacionales ha adoptado los ISA como los estándares de auditoría a ser usados en el país.
3. *Los estándares nacionales son las ISA:* si bien los ISA generalmente han sido adoptadas como los estándares locales, pueden existir manifestaciones nacionales, pero los cambios, si los hay, se establecen en línea con la “Política de modificaciones de IAASB”.
4. *Otros:* en algunas circunstancias, la información disponible no es adecuada para evaluar si el proceso local de adopción, incluyendo la traducción de los ISA al lenguaje local, está razonablemente actualizado con los cambios realizados. En otros casos, cuando la jurisdicción señala que los estándares de auditoría generalmente aceptados “se basan en” o “son similares a” las ISA, no está claro si las modificaciones o las otras diferencias satisfacen los requerimientos de la “Política de modificaciones de IAASB”. Finalmente, hay algunos países que han declarado la convergencia con los ISA como un objetivo, pero todavía tienen camino por recorrer para lograr ese objetivo. (Casal, 2016)

Tabla 3: Estructura de los Pronunciamientos emitidos por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento.

CÓDIGO DE ÉTICA PARA PROFESIONALES DE LA CONTABILIDAD (IESBA)			
Servicios cubiertos por los Pronunciamientos del IAASB			
NICC 1 la 99, Normas Internacionales de Control de Calidad			
Auditorías y Revisiones de Información Financiera histórica		Encargos de Aseguramientos distintos a los de auditoría o de encargo de la revisión financiera histórica	Servicios Relacionados
NIA 100 a 999 Normas Internacionales de Auditoría	NIER 2000 a 2699 Normas Internacionales de Encargos de Revisión	NIEA 3000 a 3699 Normas Internacionales de en Encargos y Aseguramiento	NISR 4000 a 4699 Normas Internacionales de Servicios Relacionados

Fuente: Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados. Edición 2013- Parte I y II- por la IFAC.

8 Código de Ética <https://www.ccpy.org.py/normas-internacionales>. (23/01/2018)

De acuerdo con dicha base de análisis, la información disponible al público sobre el estado de la adopción de distintas jurisdicciones y de la información proporcionada, al personal del IFAC por los organismos nacionales emisores de normas de auditoría, se puede describir el proceso de transición de los países del MERCOSUR en particular Argentina, Brasil y Paraguay, y en que estados se encuentran en la actualidad.⁹

No obstante, el proceso de cada norma debe ser compatible con una estructura conceptual subyacente, que evite o minimice los tratamientos contables alternativos; ser comprensible de forma que aquellos que los usen no tengan ninguna duda, y, puedan interpretarse y aplicarse rigurosamente de manera que los sucesos idénticos sean registrados de forma idéntica por todas las auditorías

En septiembre de 2005 el IAASB comenzó un programa integral para mejorar la calidad de sus normas, denominado Clarity Project (Proyecto Claridad) que consistió en la reforma de las Normas Internacionales de Auditoría y de control de calidad. Estas normas clarificadas son efectivas para realizar auditoría de estados financieros para períodos iniciados el 15 de diciembre de 2009.

Claridad, fue un proyecto por el cual se pretendió garantizar que las Normas Internacionales de Auditoría se presenten en un formato entendible para ser utilizado por profesionales de todo el mundo con un alto grado de consistencia.

Los objetivos específicos del proyecto fueron:

1. Uniformar las estructuras de redacción de cada NIA, fijando los objetivos y las obligaciones de auditoría.
2. Mejorar su comprensibilidad.
3. Unificar ciertos términos enfatizando el carácter obligatorio de su cumplimiento,
4. Eliminar redacciones ambiguas.
5. Introducir cambios sustanciales aproximadamente la mitad de las NIA, mediante un proceso denominado de revisión.

Este proyecto culminó con la aprobación del Consejo de Supervisión de Interés Público (Public Interest Oversight Board) momento en el cual los auditores de todo el mundo tuvieron acceso a 36 normas actualizadas y clarificadas y una norma sobre Control de Calidad (NICC1).

⁹ [www.iaasba.org/clarity-center/support-and-guidance \(12-12-2017\)](http://www.iaasba.org/clarity-center/support-and-guidance (12-12-2017))

Tabla 4: Proyecto Claridad (03-2009)

Normas Clarificadas	- 36 Normas Internacionales de Auditoría (NIA) - Norma Internacional de Control de Calidad (NICC1)
ESTRUCTURAS NIAS	
Introducción	Finalidad, alcance y objeto, responsabilidad del auditor.
Definiciones	Para ayudar a comprenderlas
Requerimientos	Objetivos se apoyan en requisitos (“el auditor deberá”)
Guía de aplicación y material explicativo	Explica con mayor precisión lo que se busca y ejemplifica.
Apéndices y anexos	Si son necesarios.
No se modifican el resto de las Normas de Aseguramiento y servicios relacionados	

Fuente: Redacción propia en base a <http://www.iaasb.org/clarity-center>

Es importante destacar que el IAASB acordó, que, salvo imprevistos, no emitiría ninguna norma adicional que tuviera vigencia en los siguientes dos años a partir de la fecha indicada. Esto respondió al requerimiento de auditores y otros involucrados en las funciones de auditoría que requieren un período de estabilidad normativa que como se dijo, ha sufrido cambios sustanciales respecto de las normas vigentes actualmente.

En Argentina

En el año 2010, después de un acucioso trabajo, el profesor Armando Miguel Casal, gran seguidor de la adopción de normas internacionales de auditoría, le brindó a la profesión, principalmente, a la academia y público en general, una completa síntesis de los estándares internacionales de auditoría-NIA (vigentes para los ejercicios que comiencen el 15 de diciembre de 2009), comparados con las normas de auditoría Argentina, su principal enfoque se remitió a revisar las normas vigente desde ya casi treinta años, las cuales ya no eran suficientes para realizar auditorías financieras.

Casal en su obra hace hincapié en que la profesión contable organizada debería posibilitar el acceso verdaderamente equitativo del conocimiento de las mejores prácticas a todos los contadores públicos, es decir, a su inclusión en un marco de igualdad de oportunidades y por encima de las fronteras culturales. La adherencia y la implementación de los estándares internacionales eran el mejor camino a seguir en las circunstancias de la economía y de los negocios de ese momento. *“Es hora de olvidarse de redactar lo que ya está redactado o de oponerse a las prácticas internacionales”*. (Casal, 2016)

En ese mismo año, ante tanta presión por los seguidores de la adopción, la mesa directiva de la FACPCE, creo tres comisiones para analizar la implementación en nuestro país de las NIA, el control de calidad y las normas sobre independencia contenidas en el Código de Ética del IESBA de la IFAC.

En abril de 2011 la Junta de Gobierno presentó a la mesa directiva un plan para la implementación de las NIA en Argentina, el que fue ampliamente estudiado y debatido en el CENCyA (Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría). Durante el período de consulta al que estuvo sometido el Proyecto N° 24 de Resolución Técnica de la FACPCE “Adopción de las Normas Internacionales de Auditoría del IAASB de la IFAC”. Su aprobación estableció como período de consulta ocho meses desde la publicación de este. El alcance de la consulta se limitó al contenido del proyecto, no al contenido de las Normas Internacionales.

La Junta de Gobierno de la FACPCE aprobó en noviembre de 2012 la RT32 “Adopción de Normas Internacionales de Auditoría del IAASB de la IFAC”.

La norma cuenta con diferentes partes:

- *Prefacio* (IFAC, 2017), este prefacio de las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados se expide para facilitar la comprensión del alcance y la autoridad de los pronunciamientos que emite el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), según se establece en los términos de referencia del IAASB;
- *Glosario*: El estándar internacional presenta un amplio glosario de términos que facilita sustancialmente la práctica profesional de auditoría; y una
- *Nota Internacional de Practicas de Auditoría (NIPA)*: estas no imponen requisitos adicionales a los auditores más allá de los incluidos en las NIA, ni alteran la responsabilidad del auditor para cumplir con todas las NIA relevantes a la auditoría. Las NIPA proporcionan asistencia práctica a los auditores. Están destinados a ser difundidas por los responsables de las normas nacionales, o para su uso en la elaboración del material nacional correspondiente. También proporcionan material que las firmas pueden utilizar en el desarrollo de sus programas de formación y orientación interna;
- *Normas Internacionales de Auditoría NIA* (Ver: Tabla 5)

La RT 32 es de aplicación a partir de los ejercicios iniciados el 1 de julio de 2013 para los entes que utilizan obligatoriamente Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para preparación de Estados Financieros (RT 26), esta aplicación se exceptúa para auditorías de información histórica que no cumplan con la condición anterior.

Tabla 5: Listado de NIA y Otros Pronunciamientos adoptados por RT 32

Prefacio de las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados.
Glosario de términos
NIA 200. Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.
NIA 210. Acuerdo de los términos del encargo de auditoría.
NIA 220. Control de calidad de la auditoría de estados financieros.

NIA 230. Documentación de auditoría.

NIA 240. Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude.

NIA 250. Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros.

NIA 260. Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.

NIA 265. Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad.

NIA 300. Planificación de la auditoría de estados financieros.

NIA 315. Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.

NIA 320. Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría.

NIA 330. Respuestas del auditor a los riesgos valorados.

NIA 402. Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios.

NIA 450. Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría.

NIA 500. Evidencia de la auditoría.

NIA 501. Evidencia de auditoría -consideraciones específicas para determinadas áreas-.

NIA 505. Confirmaciones externas.

NIA 510. Encargos iniciales de auditoría -saldos de apertura-.

NIA 520. Procedimientos analíticos.

NIA 530. Muestreo de auditoría.

NIA 540. Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y la de la información relacionada a revelar.

NIA 550. Partes vinculadas.

NIA 560. Hechos posteriores al cierre.

NIA 570. Empresas en funcionamiento.

NIA 580. Manifestaciones escritas.

NIA 600. Consideraciones especiales -auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)-

NIA 610. Utilización del trabajo de los auditores internos.

NIA 620. Utilización del trabajo de un experto del auditor.

NIA 700. Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.

NIA 705. Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente.

NIA 706. Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente.

NIA 710. Información comparativa-cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos.

NIA 720. Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados.

NIA 800. Consideraciones especiales -Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos-.

NIA 805. Consideraciones especiales -Auditorías de un solo estado financiero de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero-.

NIA 810. Encargos para informar sobre estados financieros resumidos.

Notas Internacionales de Prácticas de Auditoría (NIPA)

A la fecha existe la NIPA 1000, la que aún no fue traducida.

Fuente: Anexo RT 32-(FACPCE)

La resolución también menciona, que el auditor no deberá manifestar que ha dado cumplimiento con las NIA en su dictamen a menos que haya cumplido con los requisitos de todas las NIA relevantes a la auditoría.

Además, la RT 32 hace referencia a la modificación al reglamento del Consejo de Elaboración de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA) para incorporar las “*Circulares de adopción de Normas emitidas por el IAASB y el IESBA de la IFAC*”, lo que significa que los pronunciamientos que surjan de la traducción autorizada por la IFAC, traducción que la FACPCE publica en su página Web, a medida que se publiquen nuevas versiones, se irán aprobando mediante estas circulares.

Siguiendo con la estructura del IAASB, se emite la:

- RT 33 “*Adopción de las Normas Internacionales de Encargos de Revisión del IAASB de la IFAC*”,
- RT 34 “*Adopción de las Normas Internacionales de Control de Calidad y Normas sobre Independencia*”¹⁰ y la
- RT 35 “*Adopción de las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados del IAASB de la IFAC*”,¹¹

Incluyendo en sus respectivos anexos los listados de las normas y pronunciamientos relacionados que se adoptaron.

En el año 2013 se aprobó el Proyecto 28 de Resolución Técnica N° 37 “*Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados*”, propuesta por el CENCyA. La propuesta realizada surgió por la necesidad de adecuar la RT 7 vigente, a las resoluciones 32, 33 y 35, las cuales prevén distintos tratamientos no previsto

¹⁰ RT(FACPCE) 34/12

¹¹ RT(FACPCE) 35/12

en la RT 7.

En la elaboración de la norma se procuró mantener las características principales de la RT 7, existiendo la necesidad de adecuar la resolución incorporando servicios profesionales que no se hallaban en ese momento, para seguir la estructura de la norma internacional haciendo la siguiente división:

1. Encargos de aseguramiento o trabajos de aseguramiento:
 - Auditoría externa de estados contables con fines generales.
 - Auditoría de estados contables preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.
 - Auditoría de un solo estado contable o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado contable.
 - Auditoría de estados contables resumidos.
 - Normas de Revisión de estados contables de períodos intermedios.
2. Otros encargos de aseguramiento:
 - Otros encargos de aseguramiento en general.
 - El examen de información contable prospectiva.
 - Informes sobre los controles de una organización de servicios.
3. Normas sobre certificaciones.
4. Normas sobre servicios relacionados:
 - Encargos para aplicar procedimientos acordados.
 - Encargos de compilación.
 - Otros servicios relacionados. Informes especiales

Estableció además el Informes 12 y 13 del CENCyA (Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría) a los fines de facilitar la aplicación de la RT 37 en lo que respecta a redacción y preparación de informes de auditoría.

La Junta de Gobierno en noviembre de 2013 aprobó el Informe N° 12, el que presenta modelos de aplicación para auditorías externas de estados contables con fines generales y establece que los modelos incorporados en el mismo son meramente ilustrativos sin ser de aplicación obligatoria para el Contador, es decir que solo sirven de base para el ejercicio de su profesión, pero es el profesional, sobre la base de su propio criterio, quien determinará el contenido y redacción de sus informes. Además, los modelos que presenta el Informe 12 se elaboran considerando dos enfoques de información comparativa:

- a. cifras correspondientes y,
- b. estados comparativos.

En el mes de marzo de 2014 la Junta de Gobierno de la FACPCE aprobó el Informe N° 13 de aplicación para aquellos encargos profesionales distintos a los de auditoría externa de estados contables con fines generales. Este informe incluye modelos de informes a ser aplicados a aquellos encargos de estados contables con fines específicos, auditoría de

estados contables resumidos, revisión de estados contables, encargos de aseguramiento, certificaciones y servicios relacionados.

La segunda parte del proyecto 28 de Resolución Técnica 37 contiene como antecedente las siguientes Normas Internacionales de Auditoría;

1. Normas Internacionales de Auditoría:
 - b. NIA 800: Consideraciones especiales. Auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.
 - c. NIA 805: Consideraciones especiales. Auditoría de un solo estado financiero o un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero.
 - d. NIA 810: Encargos para informar sobre estados financieros resumidos.
2. Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento:
 - a. NIEA 3000: Encargos de Aseguramiento diferentes de auditoría o revisión de información financiera histórica.
 - b. NIEA 3400: El examen de información financiera prospectiva.
 - c. NIEA 3402: Informe de aseguramiento sobre controles de una organización de servicios.
 - d. NISR 4400: Encargos para aplicar procedimientos convenidos sobre información financiera.
 - e. NISR 4410: Encargos para cumplir información financiera.
3. Normas Internacionales de Encargos de Revisión

Para resumir; durante décadas la Argentina contó con un solo juego normativo que regulaba la actividad de los auditores independientemente del ente auditado, situación que actualmente se reorganizó y ordenó a través de la existencia de dos conjuntos de normas.

- a. Entes que miden y exponen la información contable bajo Normas Internacionales de Información Financiera NIIF (cotizan en bolsa) las cuales están reguladas por las RT 32 a RT35.
- b. Resto de las entidades: reguladas por la RT 37.

Ambos juegos normativos tienen sustento en las normas internacionales de Auditoría, Aseguramiento y Servicios Relacionados emitidas por IAASB de la IFAC.

Las entidades pueden optar por uno o por otro, pero siempre atendiendo el marco regulatorio impuesto por el organismo de control que ejerce el poder de regular la presentación de los estados contables de esos entes, como ser Comisión Nacional de Valores (CNV), Banco Central de la República Argentina (BCRA), Superintendencia de Seguros de la Nación (SSN), Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (INAES), Inspección General de Justicia (IGJ) y Direcciones de personas jurídicas provinciales, entre otros.

Tanto el Banco Central (BCRA), la Comisión Nacional de Valores (CNV) y la Superintendencia de Seguros (SSN), están facultados para establecer reglas de auditoría específicas del sector para las empresas que regulan. La CNV y el BCRA requieren que los auditores de las entidades bajo su respectiva supervisión presten servicios de auditoría aplicando ISA según

lo reglamentado por FACPCE; sin embargo los auditores que prestan servicios a empresas reguladas por el SSN deben aplicar la regulación de auditoría emitida por la SSN; por lo que por el momento el estatus de la Argentina en cuanto a adopción de normas internacionales de auditoría emitido por la IFAC continúa en “parcialmente adoptado”¹²

En Brasil

*El Decreto Ley 9295/46 , modificado por la Ley 12249/10 faculta al Consejo Federal de Contabilidad (CFC) para establecer las normas de auditoría para las auditorías de todas las empresas, incluyendo entidades de interés público. Según lo informado por el CFC y el Instituto Brasileño de Auditores Independientes (IBRACON), desde el año 2005, las normas de auditoría brasileñas han convergido totalmente ISA, con un sistema continuo en lugar de incorporar nueva y revisada ISA medida que estén disponibles. Nueva y revisada ISA, son opinión, traducido y volver a publicar como las normas de auditoría brasileñas. A partir de 2018, se está aplicando la versión 2016-2017 ISA.*¹³

La estructura de las Normas de Contabilidad de Brasil está regulada en la Resolución CFC N°. 1.328 / 11¹⁴:

La Revisión NBC (Normas Brasileñas de Contabilidad); altera, incluye y excluye el texto de las normas vigentes. Este documento fue creado por la Resolución CFC N° 1.548 / 2018.

Así, a partir de octubre de 2018, los cambios en normas pasan a obedecer ese nuevo estándar que se resume a continuación: Cuando la alteración es total, es decir, se da nueva redacción a la norma, la sigla y el número de la norma se mantiene y la nueva redacción es identificada por la letra R + el número secuencial; cuando el cambio es parcial, se edita el documento Revisión NBC y los cambios, inclusiones y exclusiones se incorporan a sus normas, manteniendo la sigla de la norma modificada.

Duración: La vigencia se encuentra siempre antes de la fecha y de la firma de la norma, interpretación, comunicado y Revisión NBC.

Las normas brasileñas están clasificadas como profesionales y técnicas.

1. Las normas profesionales establecen:

- NBC PG - General: aplicadas indistintamente a todos los profesionales en contabilidad.
- NBC PA - del Auditor Independiente: aplicadas únicamente para los contadores que actúan como auditores independientes.
- NBC PP - del Experto Contable: aplicadas específicamente para los contadores que actúan como peritos contables

12 <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/argentina> (21/01/2019)

13 [https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/brazil\(25/01/2019\)](https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/brazil(25/01/2019))

14 Consejo Federal de Contabilidad: Normas Brasileñas de Contabilidad (<https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade>. 21-2-2019)

2. Las Normas Técnicas establecen conceptos doctrinales, normas y procedimientos aplicados Contabilidad y clasifican en:

- NBC TG – General: son las Normas Brasileñas convertidas con las Normas Internacionales emitidas por el IAASB; y las Normas Brasileñas de Contabilidad editadas por necesidades locales, sin equivalentes internacionales: Normas Completas; Normas simplificadas para las PYME; Normas Específicas.
- NBC TSP - del sector público: son las Normas Brasileñas de Contabilidad aplicadas al Sector Público, convertidas con las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, emitidas por el IFAC, y las Normas Brasileñas de Contabilidad aplicadas al Sector Público editadas por necesidades locales, sin equivalentes internacionales.
- NBC TA - Auditoría Independiente de Información Contable Histórica: son las Normas Brasileñas de Contabilidad aplicadas en Auditoría convertidas con las Normas Internacionales de Auditoría Independiente emitidas por el IFAC.
- NBC TR - Revisión de la información contable histórica: son las Normas Brasileñas de Contabilidad aplicadas a Revisión convertidas con las Normas Internacionales de Revisión emitidas por la IFAC.
- NBC TO - de Aseguramiento de la Información no Histórica: son las Normas Brasileñas de Contabilidad aplicadas al Aseguramiento convertidas con las Normas Internacionales de Aseguramiento emitidas por la IFAC.
- NBC TSC - Servicios Conexos: son las Normas Brasileñas de Contabilidad aplicadas a los Servicios Conexos convertidas con las Normas Internacionales de Servicios Conexos emitidas por la IFAC.
- NBC TI - Auditoría Interna: son las Normas Brasileñas de Contabilidad aplicadas a los trabajos de Auditoría Interna.
- NBC TP - de Experiencia: son las Normas Brasileñas de Contabilidad aplicadas a los trabajos de Pericias.

Tabla 6: Estructura de las Normas Brasileñas de Contabilidad

CÓDIGO DE ÉTICA									
NORMAS BRASILEÑAS DE CONTABILIDAD									
CONTABILIDAD				AUDITORÍA Y ASEGURAMIENTO				AUDITORÍA INTERNA	PERICIA
PROFESIONALES	NBC PG			Normas Profesionales de Auditoría Independiente NBC PA				Normas Profesionales de Auditoría Interna NBC PI	Normas Profesionales de Peritos NBC PP
TECNICAS	NBC TS	NBC TSP	NBC TE	NBC TA	NBC TR	NBC TO	NBC TSC	NBC TI	NBC TP

Fuente: Consejo Federal de Contabilidad - <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/21-02-2019>

El estado actual de Brasil en IFAC en cuanto a la adopción de ISA actualmente es “Adoptado”¹⁵

En Paraguay

Para el caso de Paraguay se ha dado una adopción de las ISA sin mayor relevancia, aunque su utilización sólo es de carácter compulsivo para ciertos tipos de empresas. El marco estatutario de Paraguay no exige la publicación de estados auditados de parte de todas las entidades de interés público, aunque algunas lo hacen de forma voluntaria. Los requisitos solo existen para algunas empresas supervisadas, y difieren significativamente de un sector a otro. Las regulaciones de la Comisión Nacional de Valores exigen que se ponga a disposición en línea los estados contables de las empresas listadas. A los Bancos, Compañía de Seguros y grandes Cooperativas se le exige publicar.

En miras de las actualizaciones que se produjeron en torno a los Informes de Auditorías y las exigencias por parte de las empresas, debieron replantear algunas cuestiones inconclusas o pocas claras que figuraban en la Resolución N°20/08, dichas enmiendas dieron nacimiento a la Resolución General N°29/2014 *“Por la cual se reglamenta el Artículo 33º de La Ley N.º 2421/04 De Reordenamiento Administrativo y de Adecuación Fiscal , se deroga la Resolución General N°20/08 y sus modificaciones y se establecen nuevos requisitos para la habilitación y control de Auditores Externos Impositivos”* siendo las modificaciones más relevantes las siguientes:¹⁶

Incorporación de Conceptos Generales: (Art 1)

AUDITOR EXTERNO IMPOSITIVO: es la persona física o sociedad simple inscripta en el Registro de Auditores Externos Impositivos, que presta servicios de Auditoría Externa Impositiva, ya sea para emitir una opinión profesional sobre los Estados Financieros de un contribuyente, o para emitir la Certificación exigida para los procesos de devolución de impuestos, repetición de pago indebido o de pago en exceso, o cualquier otro informe requerido por la Administración Tributaria.

AUDITORÍA EXTERNA IMPOSITIVA: es el servicio profesional realizado de acuerdo con los lineamientos establecidos por la Administración Tributaria y con sujeción a las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Este servicio solo podrá ser prestado por auditores profesionales o Firms Auditoras independientes, debidamente inscriptos en el Registro de Auditores de la Administración Tributaria.

En la anterior resolución únicamente figuraba un concepto general sobre Auditoría Impositiva. Además, integro el concepto de NIA.

NIAS: son las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por la Federación Internacional de Auditoría (IFAC). La Administración Tributaria comunicará la versión de NIA a ser utilizada en cada ejercicio fiscal

15 <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/brazil> (26/7/2019)

16 Resolución General N°29- artículos citados a continuación.

Inscripción y Renovación del Registro: (Art 2)

La inscripción debe ser por página Web de la Administración Tributaria, la que una vez ingresados todos los datos solicitado por dicho organismo, será analizada para su posterior aprobación. La solicitud estará en evaluación durante 90 días desde la fecha de presentación de la solicitud vía Web.

También se produjo un cambio en los requisitos: (Art. 4)

Personas Físicas, datos más relevantes

- Título de Contador Público, Contador Público Nacional, Licenciado en Ciencias Contables, o título equivalente en contabilidad o auditoría, expedido por una universidad debidamente habilitada. En caso de que el título haya sido emitido por una universidad extranjera, el mismo deberá estar convalidado por la autoridad competente.
- Título de Doctor, Magister (con una carga horaria mínima de 714 horas presenciales) o Diploma de Postgrado (con una carga mínima de 360 horas presenciales) en Contabilidad, Auditoría o Tributación.
- Matrícula profesional expedida por un gremio de profesionales de contabilidad, siempre que éstos promuevan entre sus asociados, la utilización de las Normas profesionales emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y el International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).
- Adhesión al Código de Ética de la Federación Internacional de Contadores
- Detalle de los contratos, facturas y demás documentos que acrediten una experiencia mínima de 5 (cinco) años en auditoría. A estos efectos, deberán especificarse el nombre o razón social de los contribuyentes a quienes se ha prestado servicios de Auditoría Externa, el RUC, el monto de los contratos, la fecha o periodo de prestación del servicio y la especificación del tipo de servicio prestado.
- Si la experiencia fue adquirida dentro de una Firma Auditora, se debe acreditar al menos 2 (dos) años en el desempeño de la función de Socio o Gerente, y los restantes años como Supervisor o Auditor Senior.

Sociedades Simples:

- Matrícula expedida por un gremio de profesionales de contabilidad, siempre que éstos promuevan entre sus asociados la utilización de las normas profesionales emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y el International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).

Con esta nueva incorporación logra actualizar los currículos universitarios de la carrera de contabilidad y auditoría, en concordancia a las Normas Internacionales de Educación de la IFAC, NIIF, NIA, Código de Ética y otros marcos.

Ampliación de las consideraciones con respecto a los Deberes, Obligaciones y Responsabilidades de los Auditores Externos, siendo la base de estas las NIA. (Art 10)

Aplica el Régimen Disciplinario, (Art 19 – Art 21); conforme al Mal Desempeño e Incumplimiento de Obligaciones en el cual se encuentra enunciado las causas que lo originan y las sanciones correspondientes para cada uno.

El Consejo publicó La Resolución N° 7, emitida en marzo de 2006, la cual puso en vigencia un manual de normas que puede ser descrito como una contribución significativa a la práctica profesional en el Paraguay. La resolución contempla una amplia distribución del manual dentro de los círculos académicos, de reguladores y del gobierno, e incluye importantes apéndices de ejemplos de presentación de información, cartas de compromiso y procedimientos de control de calidad que han sido diseñados específicamente para ser usados en el Paraguay. Las normas del Consejo siguen la estructura y, en gran medida, el contenido de las ISA.

A fines de diciembre de 2017, la tabla del IFAC difunde, *“El CCPy recomienda la aplicación de ISA, sin embargo, debido a que las resoluciones CCPy carecen de respaldo legal, las normas internacionales son vistos **sólo como orientaciones por los auditores.***

Estado actual: Parcialmente Adoptado¹⁷

17 <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/paraguay> (22-12-2017)

Conclusión

En las páginas precedentes se intentó mostrar el proceso llevado a cabo por Argentina, Brasil y Paraguay hacia la convergencia de su normativa con las Normas Internacionales de Auditoría. A partir de la investigación se arriba a las siguientes conclusiones.

- Argentina después de 30 años, logró modificar sus normas de auditoría; lo que permitió nuevas formas de trabajo al auditor, satisfaciendo con mayor amplitud la demanda de sus usuarios, además incorporó cambios muy valiosos en la estructura del informe de auditoría, como ser la responsabilidad del auditor o información especial cuando es requerida por leyes o disposiciones nacionales, otorgando mayor claridad a dicha información. Este proceso permitió también su inserción al mundo globalizado, generando normas de auditoría para entidades que cotizan en bolsa. Aunque el trabajo del CECyT continúa con los estudios para la incorporación del Código de Ética de la IFAC, y con respecto a la educación y la capacitación aún existen varias debilidades como ser, la práctica internacional exige una certificación profesional sobre la base de un examen inicial y un número mínimo de años de práctica profesional y el desarrollo profesional continuo que es tan solo alentado, mientras que los estándares internacionales lo exigen. La ausencia de sistemas efectivos de verificación de la calidad para la profesión, como ser el registro de auditores, con excepción de los sectores regulados, especialmente el sector bancario donde el Banco Central, ha establecido un sólido sistema de inspecciones del trabajo de los auditores externos.
- Brasil, la armonización de las Normas Internacionales de Auditoría, es el reflejo del crecimiento del mercado inversionista, lo que dio lugar a la exposición de las empresas nacionales al mundo globalizado. La iniciativa se dio por parte del IBRACON, que cuenta con recursos del FOMIN y el BID, es decir Brasil, es el país con más fondos para desarrollar los estudios necesarios para dicho proceso, también cuenta con la ayuda del CPC y CFC. La convergencia representa la segunda gran revolución de la contabilidad brasilera. Es considerado un país vanguardista en esta iniciativa cuyo camino está marcado por la disyuntiva de “adoptar y no adaptar”.
Para calificar como contador profesional en Brasil, una persona necesita la Licenciatura en contabilidad ofrecida por una institución reconocida por el Ministerio de Educación y estar registrado en un CRC lo que implica la obligación de aprobar un examen de competencias.
Luego de lograr la adecuación de las normas en su totalidad, el mayor desafío de Brasil es la actualización constante de sus profesionales, considerando que las ISA son un organismo vivo que demanda actualizaciones constantes.
- Paraguay, al no contar con normas de auditoría específicas, ha adoptado parcialmente las Normas Internacionales de Auditoría del IAASB de la IFAC, al igual que el Código de Ética de la IFAC. En los últimos años con la implementación de la Resolución General Nº 29, se ha logrado un marco legal institucional con una estructura coherente, donde se otorgó a la Administración Tributaria la facultad de dictar normas, crear el Registro de Auditores Externos, y formar un mecanismo riguroso para otorgar licencias a contadores y auditores, haciendo de esta una institución fuerte y calificada para monitorear la calidad de la práctica profesional y hacer cumplir los estatutos. Más allá del obstáculo que representa

la ausencia de normas de contabilidad y auditoría aprobadas a nivel local, se requiere un proceso formal por medio del cual cada norma existente o futura sea ampliamente revisada por un grupo de expertos en representación de todas las partes interesadas del país, incluidos los profesionales de la contabilidad, la comunidad empresarial, los reguladores, los bancos, las autoridades tributarias y los docentes universitarios. Tal proceso contribuye a identificar las dificultades existentes en la aplicación de nuevas normas, de manera que las empresas, auditores, analistas financieros y reguladores puedan prepararse de manera adecuada para aplicar dichas normas en la forma y momento en que se conviertan en obligatorias. Las asociaciones profesionales de Paraguay no tienen suficientes recursos, y no obstante que profesionales altamente calificados han donado su tiempo de manera voluntaria para alcanzar estas metas, un enfoque como este carece de sostenibilidad.

Las normas internacionales de contabilidad y auditoría están en constante evolución; la adopción de estas normas requiere de monitoreo y evaluación continuos antes de su puesta en práctica en cualquier país. Incluso con un fortalecimiento significativo y mayores recursos, es difícil imaginarse a las asociaciones profesionales del Paraguay puedan asumir por sí solas todos estos roles.

Bibliografía

Banco Mundial (2016). *Contabilidad y Auditoría de Paraguay*. Informe sobre el cumplimiento de normas y códigos (ROSC), Banco Mundial, Washington D.C.

Camargo, J. B. (2015). *Adopción de normas internacionales de contabilidad en países de Suramérica*. Corporación Universitaria de la Costa.

Casal, M. A. (2016). *Los Estándares Internacionales de Auditoría y su comparación con las Normas Argentinas*. Buenos Aires, Argentina: ERREPAR.

Forte, H. (2007). *Contabilidad y Auditoría de Argentina*. Informe sobre el cumplimiento de normas y códigos (ROSC), Banco Mundial, Washington D.C.

Fowler Newton, E. (2009). *Tratado de Auditoría* (Vol. I). Buenos Aires, Argentina: La Ley.

Fowler Newton, E. (2009). *Tratado de Auditoría* (Vol. II). Buenos Aires: La Ley.

IBRACON (2015). *Convergencia de las Normas Internacionales de Contabilidad y Auditoría*. IBRACON, San Paulo.

IFAC- FACPCE (2009). *Normas Internacionales de Auditoría*. Buenos Aires, Argentina: La Ley.

IFAC. (2017). *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión y Otros Encargos de Aseguramientos y Servicios Relacionados*. ISAAB.

Mora, C. A. (2010). *Convergencia a Normas Internacionales de Contabilidad y Auditoría, Control de Calidad y Certificación Profesional. XX SEMINARIO INTERNACIONAL DE PAÍSES LATINOS EUROPEOS - AMÉRICA*. Santa Cruz de las Sierras, Bolivia.

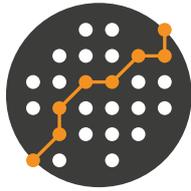
Mundial, H. F. (2007). *ROSC Contabilidad y Auditoría - Paraguay*. Asunción.

Leyes y Resoluciones:

- Resolución (FACPCE) N° 284/03
- Resolución (FACPCE) N° 315/05
- Resolución Técnica (FACPCE) N° 34
- Resolución Técnica (FACPCE) N° 35
- Resolución General N°29 (Brasil).
- Ley N°11.638/07-: Art 177 (Brasil)

Sitios Web:

- Código de Ética- <https://www.ccpy.org.py/normas-internacionales>. (23/01/2018)
- Consejo Federal de Contabilidad: Normas Brasileiras de Contabilidade (<https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade-21-2-2019>)
- IAASB: www.iaasba.org/clarity-center/support-and-guidance (12-12-2017).
- IFAC : <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/brazil>(25/01/2019)



OBSERVATORIO PARA EL
DESARROLLO ECONÓMICO
DE MISIONES

STAFF

Rectora

Prof. Alba Pérez Chilavet

Secretario de Investigación y Desarrollo

Dr. Alfredo Poenitz

Departamento de Ciencias Económicas y Empresariales

Mgter. Carolina Pérez

Corrección

Esp. Paola A. Torres B.

Diseño y Diagramación

Brutal Creativos



UNIVERSIDAD
Gastón Dachary

E
UGD
EDITORIAL