

**ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE AUDITORÍA. REFLEXIÓN SOBRE LA
IMPLEMENTACIÓN EN LA REVISORÍA FISCAL EN COLOMBIA.**



**PRESENTADO POR:
NESTOR JAVIER HURTADO SORA**

**ENSAYO COMO OPCIÓN DE GRADO
PARA OPTAR POR EL TÍTULO DE CONTADOR PÚBLICO**

**UNIVERSIDAD MILITAR NUEVA GRANADA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
PROGRAMA CONTADURÍA PÚBLICA
BOGOTÁ D.C., COLOMBIA
2014**

CONTENIDO

	Pág.
INTRODUCCION	3
1. SITUACIÓN ACTUAL DE LA REVISORÍA FISCA	5
2. MARCO HISTÓRICO DE LA REVISORÍA FISCAL Y LA AUDITORÍA EXTERNA.	8
2.1 Antecedentes de la Revisoría Fiscal.	8
2.2 Antecedentes de la Auditoría Externa.	12
3. PARALELO NORMATIVO Y ELEMENTOS DISTINTIVOS ENTRE UN REVISOR FISCAL Y UN AUDITOR EXTERNO.	15
4. IMPACTO CULTURAL Y SOCIAL EN RAZÓN AL CAMBIO DE ESTÁNDARES DE AUDITORÍA.	24
CONCLUSIONES.	26
RECOMENDACIONES.	27
REFERENCIAS.	28
BIBLIOGRAFÍAS.	32

INTRODUCCION

En Colombia la integración económica y el mejoramiento de las relaciones socio-económicas con los demás países del mundo, ha inducido a que el país examine constantemente el progreso de los tratados y acuerdos en pro de la globalización de los mercados, sirviendo esto, de refuerzo para una obtención de información financiera semejante y comparable entre sí, independientemente del país de donde provenga la información. Como apoyo de lo anterior, se expidió la ley 1314 de 2009, donde surge la obligatoriedad de implementar estándares internacionales de información financiera y de aseguramiento de la información (siendo este último, el tema que desarrollará el presente trabajo académico).

Sin embargo, han sido bastantes los interrogantes que se han generado, acerca de las implicaciones de los nuevos estándares de auditoría y revisión, en las actividades desarrolladas por la revisoría fiscal en Colombia, tema que sin lugar a dudas, es de vital importancia para la convergencia de la normatividad colombiana con los estándares internacionales, en lo que refiere a la contabilidad y el aseguramiento.

Para ilustrar lo anterior, es pertinente entonces observar como el Gobierno, los gremios, la academia e incluso los mismos profesionales, han tenido dificultades ya sea por el contraste normativo entre los estándares internacionales y la norma Colombiana o por los diversos vacíos teóricos y estructurales, sobre lo que podría suceder con esta figura en el país.

En este sentido, la revisoría fiscal ha tenido la característica de ir adaptándose a los distintos cambios que se dan en el día a día, por lo cual no está de más cuestionarse si el revisor fiscal está preparado para este nuevo marco normativo. En efecto, las diferentes culturas causan que los

profesionales de diferentes países, interpreten y apliquen normas de manera distinta, ya sea por secreto al interior de las organizaciones en el suministro del total de la información o en consecuencia de variaciones lingüísticas de cada lengua, donde no existe una correspondencia directa entre los significados, lo que conlleva a una interpretación diferente en el momento de realizar las traducciones de los estándares.

Así mismo, el comportamiento profesional en estos casos, va de la mano con el estilo de vida o conjunto de prácticas del contador, revisor fiscal o auditor, ya que como bien se sabe, cada país es una cultura diferente de otra, dificultando aun mas en términos socio-culturales la estandarización de las mismas normas, lo que hace necesaria una revisión de estos aspectos con mayor detalle.

El documento se divide en cuatro secciones adicionales a esta introducción. En primer lugar se plantea la situación actual de la revisoría fiscal en Colombia, además de un marco histórico que tendrá en cuenta tanto la revisoría fiscal como la auditoría externa. En segundo lugar se exponen elementos distintivos y sustanciales, junto con un paralelo normativo de las variables tratadas; la tercera sección abarca los impactos culturales y sociales generados por nuevos estándares.

1. SITUACIÓN ACTUAL DE LA REVISORÍA FISCAL

Colombia atraviesa en la actualidad grandes cambios en lo concerniente a las ciencias económicas, por lo cual la administración, la economía y la contaduría han tenido gran cantidad de trabajo en el análisis de nuevas tendencias e interpretación de estándares y principios internacionales, que sin lugar a dudas serán de gran impacto si se quiere una correcta difusión de la economía con el resto del mundo. De las ciencias contables se despliega la revisoría fiscal, el cual tiene su fundamento en un modelo de control del fisco nacional, llevando a cabo actividades de supervisión, vigilancia y control; además de aportar con dichas actividades a la denuncia de errores e irregularidades en el interior de las organizaciones del país.

Sin embargo, a pesar de la gran importancia de la revisoría fiscal, su normatividad no es lo suficientemente robusta para cumplir el nivel requerido en un entorno internacional; en el año 2003 se dio a conocer un informe sobre la ejecución de estándares y códigos denominado ROSC¹ por sus siglas en inglés (informe elaborado por la comisión del banco mundial y el fondo monetario internacional). En uno de sus diagnósticos hizo referencia a la transparencia fiscal del país, aduciendo en uno de sus párrafos que: “las funciones del revisor fiscal no son compatibles con las funciones de un auditor independiente o la elaboración de los estados financieros. En Colombia, no existe el concepto moderno de auditoría independiente en los planteamientos legales sobre este concepto” (ROSC,2003,p5). Lo anterior, da a conocer al país los primeros apartes en relación a las diferencias normativas y sustanciales de un revisor fiscal y un auditor externo, a la luz de estándares internacionales; en consecuencia y junto a otros cuestionamientos que hizo dicho informe al ejercicio de la revisoría fiscal, ayudó a que el gobierno y los

¹ Report on the Observance of Standards and Codes(ROSC).

profesionales en la materia tomaran parte en la investigación, fijando su rumbo hacia los estándares internacionales de auditoría y aseguramiento.

Del mismo modo, la expedición de la ley 1314 del 2009 dio inicio a la implementación de los estándares internacionales de información financiera y de aseguramiento, donde el principal foco tratado desde su expedición ha sido exclusivamente lo contable y administrativo, además de la poca relevancia que se le otorga al órgano fiscal en esta ley, se deja un sin sabor sobre las intenciones reales del gobierno con el poco énfasis que se le hace al tema, dudoso de realizar una reforma global y más robusta al código de comercio, en lo que concierne a la revisoría fiscal o bien acabar con la revisoría fiscal en Colombia como en algún momento se dio a entender con el polémico proyecto de ley 77 de agosto de 2012, así como con el decreto 141 del 21 de enero de 2011, con el cual derogando el artículo 25 de la ley 99 de 1993, sutilmente eliminó la revisoría fiscal de las CAR².

Ahora bien, en el proceso de convergencia a estándares internacionales de información financiera la ley 1314 de 2009, menciona que el estado expedirá normas de aseguramiento de la información para la transparencia de la información financiera, para lo cual el artículo quinto especifica:

“Para los propósitos de esta ley, se entiende por normas de aseguramiento de información el sistema compuesto por principios, conceptos, técnicas, interpretaciones y guías, que regulan las calidades personales, el comportamiento, la ejecución del trabajo y los informes de un trabajo de aseguramiento de información. Tales normas se componen de normas éticas, normas de control de calidad de los trabajos, normas de auditoría de información financiera histórica, normas de revisión de información financiera

² Corporaciones Autónomas Regionales (CAR).

histórica y normas de aseguramiento de información distinta de la anterior”.
(Ley 1314,2009)

Fue por ello que se hizo necesario en cumplimiento de esta ley, que naciera en el primer trimestre de 2014 la propuesta del consejo técnico de la contaduría pública (CTCP), denominada "Propuesta de normas de aseguramiento de la información financiera para la convergencia hacia estándares internacionales”, El cual especifica parámetros y directrices a aplicar en las entidades y grupos determinados por el gobierno, en lo concerniente al cumplimiento de estándares de aseguramiento y auditoria, normas de control de calidad y un código de ética emitido por IESBA³.

No obstante, aun cuando este documento resultó ser muy superficial para tan importante tema, dicho documento es publicado para comentarios de los interesados en lo concerniente a lo que será el direccionamiento en miras de la reglamentación de estos estándares en el país.

Sin lugar a dudas este es el comienzo de un proceso igual o de mayor complejidad al de los estándares de información financiera, ya sea por la complejidad en la normatividad jurídica del país o el rezago al cambio de la comunidad. Ahora bien este proceso será de vital importancia, ya que le brindara la oportunidad a los revisores fiscales y profesionales independientes para un mejoramiento del órgano de la revisoría fiscal en el país o en el peor de los casos, su desaparición, no obstante en las condiciones actuales es mas probable la primera opción, si se realiza un trabajo concienzudo y colectivo de los profesionales.

³ Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores.

2. MARCO HISTÓRICO DE LA REVISORÍA FISCAL Y LA AUDITORÍA EXTERNA

2.1 Antecedentes de la Revisoría Fiscal.

Durante varios años se ha invertido una gran cantidad de esfuerzos por la investigación al respecto de la creación de leyes, normas, directrices, que estructuren y regulen el órgano de la revisoría fiscal en Colombia. Tales esfuerzos han dado como resultado que la profesión contable allá instituido a la revisoría fiscal como una de las ramas más significativas de la contaduría siendo de vital importancia para el país.

Por otro lado, no es mucha la información que se encuentra exactamente sobre los principios de este órgano a nivel mundial (teniendo en cuenta que los orígenes subyacen desde mucho tiempo atrás. A pesar de ello, algunas investigaciones y artículos publicados por distintos autores nos dan luces sobre sus comienzos.

En principio según la mayoría de los investigadores de la materia, el origen de la revisoría radica en la época del antiguo imperio romano (Chavaro y Pinilla , 2010, pag 1), donde las prácticas de control en las instituciones del estado, fueron encargadas a funcionarios de las más altas clases sociales, quienes eran los encargados de estar en constante vigilancia sobre los organismos, expectantes a las operaciones que ejecutaban, el cumplimiento de las leyes, la coherencia y la veracidad de sus informes, el correcto manejo y custodia de los recursos, entre otras. Donde hoy en día muchas de estas actividades se relacionan en gran medida con el concepto de fiscalización.

En nuestro país, distintas corrientes han sido las encargadas de contribuir a la revisoría fiscal a lo largo del tiempo, siendo la corriente anglosajona con estándares emitidos por el IAASB⁴ y la corriente americana, con principios de regulación liderados por AICPA⁵, las instituciones que en mayor medida han aportado para formar las bases y generar las normas que atañen a nuestro órgano fiscalizador. Para Colombia, la línea de tiempo que se tuvo que transitar, se divide en cuatro etapas principales de la historia mundial y latinoamericana, que condensará los eventos más importantes y que pudieron tener incidencia en lo que hoy en día conocemos como revisoría fiscal.

La primera etapa es el sistema de concesiones, durante la época de la edad moderna, (Chavaro y Pinilla , 2010, pag 1), bajo un modelo de poder denominado monarquía, en el cual el manejo y control de las decisiones estaban regidos bajo el nombre de un monarca, con suficiente poder político para autorizar o desautorizar cualquier fallo. Era él quien decidía qué personas creaban empresas o cuales personas podían transportar mercancías por medio marítimo a modo de concesión. Posteriormente se empezaron a presentar problemas con la piratería marítima que robaba la mercancía y el oro que se transportaba de un punto a otro.

La segunda etapa consistió en el libre comercio, iniciado con la revolución industrial a mediados del año 1770, donde cualquier persona podía realizar transacciones con diferentes pueblos. Estas actividades no tenían control por parte del estado y cada individuo ejercía el auto control de su comercio. Sin embargo esta etapa termino entre 5 y 6 años después de iniciada debido a la falta de autocontrol fiscal, lo que generó necesariamente el inicio de la tercera

⁴ The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), consejo de normas internacionales de auditoría y aseguramiento encargado de emitir las (International Standard son auditing – ISAs)

⁵ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Instituto Americano de Contadores Públicos encargado de la emisión de los (Statement on Auditing Estándar – SAS)

etapa, que se basaba en autorizaciones gubernamentales, sin llegar al extremo vivido en la época monárquica, ya que entre 1790 y 1870 (donde tuvo lugar este modelo) se fundamentó en dos fases: la primera consistía en la obtención de permiso del gobierno para las actividades comerciales y la segunda en un permanente control por parte del gobierno a la entidad, mediante una persona encargada de fiscalizar las actividades de comercio de las empresas, la cual se denominó en Europa por mucho tiempo como *censor jurado de cuentas*⁶; en Latinoamérica se les llamó *comisario de cuentas*, en los países andinos; *el síndico* en Argentina y *revisor fiscal* en Colombia (Chavarro y Pinilla, 2010, 5).

Previo a la ilustración de la etapa final, se hace importante mostrar la existencia de estas figuras y órganos, basándonos en el siguiente cuadro informativo elaborado a partir de datos extraídos del libro la revisoría fiscal Peña (2002):

FIGURAS DE REVISION

PAIS	NOMBRE	NOMBRAMIENTO	OTROS
COLOMBIA	Revisoría Fiscal	Asamblea o Junta de Socios	
ITALIA	Síndico Empresarial	Asamblea de Propietarios	Pueden ser socios de las empresas.
URUGUAY	Síndico o Comisión Fiscal	Asamblea	En el caso del síndico puede presentar renuncia directamente a la administración.
BOLIVIA	Síndico	Junta General	Varios síndicos conforman la " <i>comisión fiscalizadora</i> ".
ARGENTINA	Síndico o Consejo de Vigilancia	Asamblea	Para ser sindico se requiere ser abogado o contador

Fuente: (elaboración propia)

⁶ Para Chavarro y Pinilla (2010) *Censor jurado de cuentas* es la figura institucional, que protege el capital de Estado y de los propietarios en favor de garantizar el bien común de la sociedad, con el fin de solventar las necesidades públicas. Pág. 5.

Tal como lo expresa Peña, existen en distintas partes del mundo figuras con rasgos similares al de la revisoría fiscal pero no con la misma fuerza legal con la que se tiene en Colombia, ahora bien mientras que en algunos países estos órganos tienen bastante similitud con la revisoría fiscal en otros casos ocurre que estos organismos posean mayor similitud con la auditoría externa.

En la tercera etapa, Colombia pasa a ser un estado con mayor rigor hacia la vigilancia y supervisión, debido a que en 1888 con la ley 27 se reforman aspectos importantes al código de comercio: nace la Contaduría General, se crea el Ministerio del Tesoro, el Banco de la Republica, la Contraloría General y las primeras superintendencias de sociedades. Cada una de estas instituciones creó y nombró funcionarios expertos en el manejo del control de las cuentas; en el Ministerio de Tesoro se le llamo *inspectores*, en el Banco de la Republica se les conoció como *auditores*, para la Contraloría fueron *revisores* y para la superintendencia de sociedades se les conoció como *revisores e inspectores* (Castro, 2013. N.C). De esta manera, al poco tiempo en 1935 se dictó la ley 73 en la cual figura por primera vez el revisor fiscal delegándole algunas funciones y obligaciones⁷, mejorando con esta norma aspectos ya establecidos en normas precedentes y dando mejor énfasis a la “verificación de todas las operaciones” (Ley 73, 1935).

Posiblemente para todos esta no sea la primera norma que hable sobre revisoría fiscal, pero sin necesidad de abordar en lo extenso que resultaría mostrar el marco legislativo, muchos coinciden en que dicha ley enmarcó y dio origen a los distintos avances normativos, técnicos y el mejoramiento de los modelos de control, que fueron mejorando al interior de este órgano hasta llegar al modelo actual de la revisoría fiscal.

⁷ Ley 73 Artículos 6° y 7° (1935), los cuales fijan funciones y forma de elección del revisor fiscal.

2.2 Antecedentes de la Auditoría Externa.

Respecto del nacimiento y evolución de la auditoría, son diversos los autores que se refieren al tema. Algunos se remontan hasta los inicios básicos de la humanidad; otros que deciden enfocarse en una época determinada para describir su evolución, lo anterior, orienta los distintos enfoques disciplinarios por las cuales puede ser estudiada y descrita.

Aquí se presenta la orientación de la historia en base a las investigaciones realizadas en los últimos años, donde en algunos casos el lector encontrará similitud con la cronología anteriormente revisada de la revisoría fiscal, puesto que si bien son las dos variables principales a tratar del presente trabajo y aunque ambas se originaron fundamentadas en la vigilancia y la revisión, fue en un momento de la historia en que estas tomaron rumbos diferentes y características propias de cada una de ellas, por ello que algunos países decidieran aplicar una en vez de la otra o en otros países se apliquen los dos mecanismos simultáneamente. Por consiguiente el lector no deberá preocuparse debido a que en secciones siguientes se analizarán ambas variables en lo normativo y algunos elementos claves de distinción entre la revisoría fiscal y la auditoría financiera.

Durante el siglo XIX en Inglaterra, Italia, y Francia ya se manejaba la auditoría por varias asociaciones y firmas de contadores públicos, en consecuencia que según las investigaciones de gran mayoría de autores, coinciden en afirmar que la auditoría floreció en el reino unido, más exactamente en gran Bretaña donde se reconoció como profesión con la expedición de la ley británica de sociedades anónimas de 1862, impulsada para acrecentar la seguridad de los propietarios y de terceros, lo cual originó que inicialmente su principal objetivo se enfocara en la detección de fraude.

En el trabajo de investigación elaborado por Montilla & Herrera (2005) podemos observar como luego de la aceptación de la auditoria como profesión, se empieza a ver apartes del desarrollo de definiciones para auditoria “Etimológicamente proviene del latín *audito* – oris. En ingles el verbo *to audit* significa verificar, inspeccionar y también posee la acepción de intervención y ajuste de cuentas, mientras en español su significado se refiere a quien tiene la virtud de oír.” (p.08). Lo anterior puede demostrar como en principio la actividad de auditoría se enfoco en el control financiero de las instituciones, a razón de que para los poseedores de los recursos se volviera indispensable vigilar los asuntos contables, otorgando a terceros ajenos a la administración facultades para verificar, juzgar e inspeccionar las operaciones.

Para mediados de 1900 esta actividad dio sus primeros pasos en el continente Americano, siendo Estados Unidos de América el primero en incorporar esta actividad bajo la revisión independiente de las entidades en lo que respecta a asuntos financieros, y que poco tiempo después dichas prácticas se trasladaron a sur América.

Para entonces fueron distintos y abundantes los hechos influyentes para la formación teórica de la auditoria, evidenciando los siguientes sucesos:

- Formación de la sociedad, el poder soberano o gobierno y prácticas comerciales.
- Formación del pensamiento capitalista.
- La revolución industrial.
- El surgimiento y adopción del modelo de sociedad comercial de capital anónimo.
- La revolución francesa y la aparición de derecho al trabajo.
- La crisis económica de 1930.

- El desarrollo de la tecnología informática.
- La globalización como transformación social, económica y cultural.

(Montilla & Herrera, 2005, pág. 91.)

En consecuencia, el crecimiento de la auditoría a nivel global, se vio reflejada en la expansión económica y cultural de la sociedad, desarrollándose en aspectos más específicos, con base en la *finalidad del trabajo* o en su *temática*.

Según la *finalidad del trabajo*, se establecieron auditorías externas, internas, o la llamada *auditoría integral*; desde su *temática* se enfocaron en auditorías de tipo financiero, de cumplimiento, de gestión, de control interno, ambiental, de calidad, forense etc.

Estas dos categorías se relacionan entre sí, como es el caso de la Auditoría externa que enfoca sus objetivos con base en la auditoría de tipo financiero y la Auditoría integral que fundamenta sus objetivos, en las auditorías financieras, de cumplimiento, de gestión, y de control interno.

Sin embargo para el presente trabajo académico, será la auditoría financiera el foco de análisis, en razón por la que ha sido la auditoría de tipo externo (ajena a la administración), la que enfatizó sus esfuerzos en detectar el fraude y los errores en las organizaciones, mediante actividades de control, indagación y cuestionamientos, orientadas a detectar las posibles falencias que afectaran los recursos de sus propietarios.

3. PARALELO NORMATIVO Y ELEMENTOS DISTINTIVOS ENTRE UN REVISOR FISCAL Y UN AUDITOR EXTERNO

Para empezar, se abordará normatividad y aspectos significativos que rigen la revisoría fiscal, seguida de la normatividad, compuesta por los estándares internacionales de auditoría (en adelante NIAs) emitidas por el IAASB y así poder concluir con un paralelo diferenciador entre estas variables.

Para comenzar se debe tener claro que el modelo de revisoría fiscal en Colombia, es un modelo de control de fiscalización y vigilancia integral de las organizaciones del país, el cual se formó a partir de distintas bases y elementos normativos, para después constituirse en el ejercicio profesional de vital importancia de hoy en día. Lo anterior contemplado en el código de comercio, las leyes 43 de 1990, 222/95, el decreto 2649/93, el estatuto tributario, distintas resoluciones y circulares, que son las principales disposiciones legales encargadas de regir los deberes, facultades y restricciones que rigen a el revisor fiscal.

La declaración profesional No. 7 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública define a la revisoría fiscal de la siguiente manera:

“La revisoría fiscal es un órgano de fiscalización que, en interés de la comunidad, bajo la dirección y responsabilidad del revisor fiscal y con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas, le corresponde dictaminar los estados financieros y revisar y evaluar sistemáticamente sus componentes y elementos que integran el control interno, en forma oportuna e independiente en los términos que le señala la ley, los estatutos y los pronunciamientos profesionales.”

De lo anterior se puede afirmar que una persona encargada de la revisoría fiscal (revisor fiscal), debe poseer conocimientos administrativos, legislativos y contables para poder examinar, evaluar y dar un dictamen claro y efectivo a los dueños de la compañía, además de mantenerse en constante actualización de nuevas leyes y procedimientos que establezca el Estado.

Ahora bien, para saber qué entidades u organizaciones en el país deben hacer uso de este órgano fiscalizador, se hace uso de la *orientación profesional: ejercicio profesional de la revisoría fiscal* que es un documento emitido por el CTCP con fecha 27 de junio de 2008, el cual sintetiza que entes económicos son obligados a tener revisor fiscal y a su vez los divide según su carácter, de la siguiente manera:

- **Carácter Comercial** se mencionan las sociedades por acciones, las sucursales de compañías extranjeras, sociedades mercantiles que por voluntad de sus socios y bajo estatutos que así lo estipulen, como aquellas sociedades comerciales con cierto número de activos y valor de ingresos.
- **Carácter Financiero** entidades bajo el control y vigilancia de la superintendencia financiera tales como, bancos, corporaciones de ahorro y vivienda, compañías de seguros, fondos de pensiones y cesantías, fiduciarias, comisionistas de bolsas, entre otras.
- **Carácter Cooperativo** incluye las cooperativas, fondos de empleados, asociaciones mutuales, y en general las organizaciones solidarias.
- **Carácter Gubernamental** las empresas industriales y comerciales de estado y aquellas entidades de economía mixta.

- **Carácter General** se mencionan entidades como cámaras de comercio, cajas de compensación familiar, asociaciones de autores, entre otras y adicional entidades de la actividad de la salud se mencionan las EPS, IPS, y el instituto de seguros sociales.

En lo concerniente a las funciones y objetivos que persigue este órgano, estos se encuentran en su mayoría consagrados en el código de comercio capítulo VIII, artículo 207, entre otros conceptos y normas adicionales, los cuales son de obligatorio cumplimiento al momento del ejercicio de la revisoría fiscal. Por mencionar algunas funciones de manera general a este le corresponde, evaluar procesos de control, denunciar irregularidades que se detecten en el proceso, informar oportunamente dichas irregularidades, colaborar al estado con la vigilancia y control, dictaminar estados financieros de la organización, la rendición de informes, entre otros.

Las funciones de examinar y comprobar que todos los actos y operaciones (de las cuales debe tener conocimiento el revisor fiscal, en los campos jurídicos, administrativos, contables o de producción), sean operados de acuerdo a las normas establecidas por el estado o por los socios/dueños de la compañía, refleja el alma fiscalizadora de este órgano. En este sentido, a fin de analizar y comprobar todas aquellas operaciones realizadas por el ente económico, el revisor fiscal deberá ser garante de la correcta realización de estas, ejerciendo control permanente sobre cada una de ellas.

Así mismo el gobierno colombiano garantiza que la revisoría fiscal sea autónoma y permanente frente a toda organización. Estas deben ser claras en cada informe que se presenta a los dueños de la compañía y estar en concordancia con las características y objetivos de la empresa.

Por el hecho de ser contadores públicos en Colombia, los revisores fiscales deberán estudiar y seguir cabalmente su actividad profesional en coherencia con los principios básicos de ética mencionados en el artículo 37 de la ley 43 de 1990, así como el principio de permanencia, integridad, función preventiva, indecencia, objetividad, entre otras, los cuales deberán ser aplicados en todo momento en la realización de cualquier trabajo, independientemente de la complejidad del mismo.

Al mismo tiempo la ley 43 de 1990, consagra en su artículo numero 7 las *Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Colombia*, conocidas como NAGAS siendo estas las agrupaciones de cualidades, principios y reglas que deberán seguir los auditores y revisores fiscales del país. Mediante 11 normas vigentes a la fecha, se enmarcaron los principios para los revisores fiscales, los cuales se agruparon en tres grupos de la siguiente forma:

I. Normas personales

- a). Examen ejecutado por personal con entrenamiento y con capacidad profesional.
- b). Independencia mental.
- c). Proceder con diligencia profesional.

II. Normas relativas a la ejecución del trabajo

- a). Planeación del trabajo y Supervisión sobre los asistentes.
- b). Estudio y evaluación del control interno.
- c). Obtención de evidencia valida y suficiente.

III. Normas relativas a la rendición de informes

- a). Naturaleza de su relación con los estados financieros.
- b). Indicación sobre si los estados financieros se prepararon de acuerdo a PCGA.

- c). Indicación de si los principios se aplicaron con uniformidad de un periodo a otro.
- d). Expresar salvedades si se considera necesario.
- e) manifestación en caso tal de no estar en condiciones de expresar dictamen.

Cabe destacar (como se ha mencionado en los primeros apartes de este trabajo), que estos estándares se derivaron de las normas de auditoría de los Estados Unidos de América (US-GAAS) que emitió el AICPA, y por tal razón poseen gran similitud entre sí.

Ahora bien, abordemos la estructura y contenido de los estándares internacionales de auditoría (NIAs) emitidos por el IAASB, comité encargado por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) fundada en 1977 y compuesta por 4 consejos o comités independientes emisores de normas denominados:

- IAASB (El Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y de Aseguramiento).
- IAESB (el Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría).
- IESBA (el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores).
- IPSASB (el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público).

Aun cuando los estándares internacionales de auditoría, emitidos por el IAASB van dirigidos a los estados financieros, este comité emite de igual manera normas de trabajo de revisión, normas para atestiguar, normas sobre servicios relacionados, normas de control de calidad y que junto a los

estándares de ética conforman un esquema de respaldo y aseguramiento de calidad en los reportes financieros de las organizaciones.

En este sentido, en Colombia bajo la propuesta del consejo técnico, los estándares de auditoría son:

CUADRO NIAs (CTCP)

Norma de Auditoría N°	NIAs Normas Internacionales de Auditoría
NIA 210-299	principios generales y responsabilidades
NIA 200	Objetivo y principios generales que rigen la auditoría de estados financieros.
NIA 210	Acuerdo en las condiciones de los compromisos de auditoría.
NIA 220	Control de calidad para una auditoría de información financiera histórica.
NIA 230	Documentación de auditoría.
NIA 240	Responsabilidad del auditor en materia de fraude en una auditoría de estados financieros.
NIA 250	Consideraciones de leyes y reglamentos en la auditoría de estados financieros.
NIA 260	Comunicación con los responsables de la dirección.
NIA 265	Comunicación de deficiencias de control interno.
NIA 300-499	evaluación del riesgo y respuesta a los riesgos evaluados
NIA 300	Planificación de una auditoría de estados financieros
NIA 315	Identificación y análisis de los riesgos de distorsiones significativas.
NIA 320	Significación en el planeamiento y desarrollo de la auditoría.
NIA 330	Respuestas del auditor a los riesgos evaluados.
NIA 402	Consideraciones sobre auditorías relacionadas con entidades que utilizan organizaciones de servicios.
NIA 450	Evaluación de las distorsiones identificadas durante la auditoría.
NIA 500-599	Evidencia de Auditoría
NIA 501	Evidencia de auditoría: consideraciones adicionales para elementos específicos.
NIA 505	Confirmaciones externas.
NIA 510	Compromisos iniciales: saldos de apertura.
NIA 520	Procedimientos analíticos.
NIA 530	Muestreo de auditoría.
NIA 540	Auditoría de estimaciones contables, incluyendo estimaciones contables de valores razonables y revelaciones relacionadas.
NIA 550	Partes relacionadas.
NIA 560	Hechos posteriores
NIA 570	Empresa en marcha.
NIA 580	Manifestaciones escritas.
NIA 600-699	Uso del trabajo de otros
NIA 600	Consideraciones especiales: Auditoría de estados financieros de un grupo económico (incluido el trabajo de los auditores de los componentes).
NIA 610	Consideración del trabajo de la auditoría interna.
NIA 620	Uso del trabajo de un experto.
NIA 700-799	Conclusiones de Auditoría e informes
NIA 700	Formación de una opinión e informe sobre estados financieros.
NIA 705	Modificaciones a la opinión en el informe .del auditor independiente.
NIA 706	Párrafos de énfasis sobre asuntos y párrafos de "otros asuntos" en el informe del auditor independiente.
NIA 710	Información comparativa. Cifras correspondientes y estados financieros comparativos.
NIA 720	La responsabilidad del auditor en relación a otra información en documentos que contienen estados financieros auditados.
NIA 800-899	Áreas especializadas
NIA 805	Consideraciones especiales: Auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos.

Fuente: (CTCP, 2008)

El anterior compendio de estándares de auditoría puesto en comparación con las NAGAS, muestra una robusta diferencia tanto en la magnitud numérica de estas, así como en la cantidad de texto normativo que sirve de sustento para la interpretación de cada una de las normas.

Al pensar en los posibles impactos de las NIAs hacia el órgano de la revisoría fiscal, es posible observar superficialmente que la composición de las NIAs generara numerosos cambios en la normatividad colombiana, a fin de poder adaptar los aspectos de cada estándar internacional al marco legislativo vigente, que sin lugar a dudas tendrá cambios tanto en las funciones del revisor fiscal, como las referentes al código de comercio, la ley 43, ley 222 y una multiplicidad de normas, además del sinnúmero de circulares emitidas por parte de las entidades de vigilancia y control.

Ahora, si se piensa en la posibilidad que el órgano de la revisoría fiscal pudiera culminar su ciclo al interior de las organizaciones, empiezan a surgir inquietudes como: ¿las entidades de vigilancia y control estarían dispuestas a perder el apoyo que les ofrece cada revisor fiscal? En efecto, para los entes gubernamentales no será beneficioso perder el filtro de control, aparte porque no representa ningún costo laboral (debido a que este lo cubre cada organización obligada a tener revisoría fiscal), como por el apoyo que brinda a la revisión de la gran cantidad de informes que se maneja en el día a día, sumándole a esto los informes tributarios (basta con mencionar la información exógena, para entender la gran cantidad de trabajo de revisión que ejecutan los revisores fiscales).

Otro cambio adecuado por mencionar, es acerca de la experiencia del revisor fiscal para ejercer las actividades propias de la auditoría, ya que un país como Colombia, no es muy riguroso con los requisitos exigidos a los contadores para desempeñarse en el cargo. Con la llegada de las NIAs se

hará necesario mejorar dichos requisitos, por cuanto no solo son los estándares de auditoría los que demandan estas mejoras, sino también los estándares de calidad. Estos últimos a su vez exigirán mayor competencia en el desarrollo de las labores, así como el acrecentamiento de los conocimientos continuos y actualizados en el personal a cargo de las labores de auditoría.

En conclusión, cualquier contador con título profesional no será el más indicado para ejercer la revisoría fiscal, sino que por el contrario, será aquel que certifique mayor y suficiente experiencia en el campo y quién posea los conocimientos y la formación profesional idónea para tan importante rol.

Para el caso en el que la revisoría fiscal sea quien ejecute este aseguramiento, será indispensable que el mejoramiento normativo se vea acompañado de una mayor actuación por parte de los organismos disciplinarios, donde será de vital importancia el cumplimiento de los estándares dispuestos para el aseguramiento de una información financiera razonable, para lo cual la entidad deberá mejorar los procesos con miras a crear un organismo eficaz en la vigilancia de los contadores y auditores del país, de la misma manera en que deberá apoyarse en los estándares de ética profesional para aumentar los requerimientos y sanciones disciplinarias en pro de aumentar la credibilidad de la profesión.

En síntesis observemos el siguiente cuadro elaborado por aspectos diferenciales entre la auditoría bajo NIAs y la revisoría fiscal. (Ver siguiente hoja).

ASPECTOS DIFERENCIALES

Auditoria Externa NIAs	Revisoria Fiscal
Aplica su trabajo en base a las NIAs (normas internacionales de auditoria) en adición con los distintos estandares que conforman el aseguramiento.	Aplica su trabajo con base en las NAGAS (normas de auditoria generalmente aceptadas) en adición con el estatuto tributario y leyes, decretos y circulares de entidades de vigilancia y control.
El alcance se realiza de acuerdo a un contrato pactado entre las partes.	El alcance representa emitir una opinion sobre la razonabilidad de los estados financieros y la efectividad del control interno.
Entrega opinion y conclusiones sobre la razonabilidad de los estados financieros	Entrega dictamen sobre la razonabilidad de los estados financieros. Autorizando siempre con su firma.
La contratacion es voluntaria.	Dependiendo de la normatividad en la mayoria de las entidades es obligatoria pero en otras es voluntaria.
Depende y reporta a la unidad que lo contrato generalmente, el gobierno corporativo o presidencia.	Depende y reporta a la asamblea general.
Informe dirigido con destino a la empresa o terceras personas.	Informe dirigido con destino a los dueños de la empresa, a entidades de vigilancia y control, terceros.
Se realiza auditoria financiera	Se realiza una auditoria integral: -A. financiera -A. de cumplimiento -A. de control interno -A. de gestion -A. de derechos de autor
La responsabilidad termina cuando se cumple el contrato.	La responsabilidad termina cuando se levanta la inscripcion del revisor fiscal en la camara de comercio.
Independencia absoluta	Independencia absoluta

Fuente: (torevisoriafiscal.com, 2014)

4. IMPACTO CULTURAL Y SOCIAL EN RAZÓN AL CAMBIO DE ESTÁNDARES DE AUDITORÍA.

Con estándares más robustos y sofisticados, se da origen a criterios de responsabilidad social como mecanismo para el mejoramiento continuo del actuar social-empresarial. Debido a la expansión económica del país, se hace necesario marcos jurídicos inclinados a la protección de la sociedad que directa o indirectamente, se convierten en los usuarios de la información; en este sentido, y sin dejar de lado los intereses de la organización, la búsqueda continua en la perfección de los mecanismos de control, tendrán que ir de la mano con altos niveles de juicio ético y moral, para que los entes dispongan de un mayor compromiso con la sociedad.

Siguiendo la idea anterior, es claro que por ningún motivo se debe dejar de lado los impactos sociales y culturales que traen consigo los cambios normativos. A manera de ejemplo, el reconocido caso de Enron es sin duda un fiel reflejo de prácticas contables fraudulentas, avaladas por su empresa auditoria (en su momento la prestigiosa firma de auditoría Arthur Anderson). Cuando dicho fraude fue descubierto, ocasiono además de las millonarias pérdidas de recursos, un importante impacto social y económico, dejando aproximadamente a 20.000 personas sin trabajo y fuertes pérdidas financieras en pensiones y jubilaciones.

Casos como los anteriores, dejan entrever que el aseguramiento de la información lleva consigo la gran responsabilidad de garantizar la transparencia de los hechos económicos, para esto los revisores fiscales serán los ojos y oídos de los propietarios, accionistas y socios. Asimismo, sus funciones trascienden del ámbito económico, para la consecución de objetivos sociales y ambientales, las cuales toman un gran protagonismo a la vista de la sociedad en general, apoyada en un aseguramiento optimo que refleje la

transparencia y sustento, que respaldaran al final la afirmación sobre la cual su funcionamiento este regido bajo valores éticos.

Lo más importante en la actualidad es recordar el hecho por el cual ya no se está hablando simplemente de reportar información financiera a bancos o dueños de empresas. Los devenires de la globalización, han hecho surgir la necesidad de un aseguramiento óptimo de la información, que junto a las IFRS deberán generar un alto grado de confianza y transparencia de los estados financieros.

Para el contexto colombiano, el aumento de las relaciones comerciales con aquellos países con los cuales tiene acuerdos, como Venezuela, México, Ecuador, Perú, Chile, la comunidad del Caribe, el TLC con Estados Unidos y las negociaciones suscritas que se tiene con Corea o Panamá, incrementan la necesidad de tener un alto nivel en materia de reporte de información financiera junto a la posibilidad de mejorar la reputación cultural que se tiene en el exterior, con respecto a nuestro país.

CONCLUSIONES.

- Al momento de la utilización de las NIA's los auditorías y revisores fiscales del país observaran el gran cambio que traerán los estándares internacionales desde los mismos métodos al momento de la planificación y ejecución de una auditoría e inclusive la forma de elaboración de los Informe. Por lo anterior será indispensable realizar algunas modificaciones en la legislación actual en materia de normas de auditoría y las pertinentes a las labores del revisor fiscal, claro está siguiendo el debido proceso para la adopción de estos estándares, de igual manera como se ha venido manejando con las normas de información financiera en el país.
- No cabe duda que los revisores fiscales y auditores serán beneficiados con las normas de auditoría, dado que desde una mirada tanto interna como externa de los procesos manejados en las auditorías, estos serán realmente útiles para las organizaciones y los negocios. Así mismo el aseguramiento de la información será de alta calidad, beneficiando con esto a incrementar la inversión de capital extranjero en el país, mejorando la credibilidad de las compañías nacionales y dando mayor apertura de las compañías colombianas a mercados de talla internacional.
- En la mayoría de las empresas con la adopción de las NIA's el revisor fiscal se convertirá en los ojos, oídos y boca de propietarios y partes interesadas de las organizaciones, generando mayor importancia y estatus a la profesión; si se desarrolla de acuerdo con principios y bases éticas, que si bien no va a ser tarea fácil debido al incremento de las responsabilidades, donde a modo de ejemplo, un revisor fiscal será vigilante de las diferencias entre los requerimientos contables y los requerimientos actuales de la contabilidad tributaria que a la fecha ni la misma DIAN ha dado ningún acercamiento sobre estas diferencias normativas y las conciliaciones que en su momento vaya a requerir.

RECOMENDACIONES.

- El acompañamiento de las entidades de vigilancia y control e incluso de la misma DIAN será determinante para que el proceso sea exitoso, donde dichos entes deberán sancionar duramente las faltas a las normas de auditoría y al mismo código de ética hasta el punto de examinar las razones por las cuales un auditor o revisor fiscal no esté ejerciendo su labor de manera correcta siendo en dichos casos en que los entes de vigilancia deberán proceder a sancionar y aplicar los correctivos necesarios incrementando así el fortalecimiento de la credibilidad de la profesión.
- En adición a todo lo anterior se tendrá que dar un papel considerable de responsabilidad a la educación, debido a que en la actualidad no son muchos los requerimientos que realizan las compañías al momento de seleccionar las personas encargadas de ejercer cargos como revisor fiscal o asistente de revisoría fiscal; para lo cual será indispensable procurar que dichas personas acrediten experiencia suficiente y se mantengan en constante actualización normativa con conocimientos fundamentados en bases sólidas y estas a su vez en afinidad con el código de ética profesional.

REFERENCIAS.

- Bermúdez, H. (1999). *Apuntes sobre la revisoría fiscal, el revisor fiscal y sus suplentes*. Pontificia universidad javeriana. JAVEGRAF. Extraído el 03-05-2014 de la fuente:
<https://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/ensayos>
- Bermúdez, J. M. (1995). *Control, auditoria y revisoría fiscal*. Bogotá: ECOE Ediciones.
- Bermúdez, H. (1996). *Marco Conceptual de la Revisoría fiscal en Colombia: un aporte de citas y reflexiones para su construcción*. Pontificia universidad javeriana. JAVEGRAF. Extraído el 03-05-2014 de la fuente: <https://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/ensayos>
- Bermúdez, J. M. (2007). *Revisoría fiscal: garantía para la empresa, la sociedad y el estado*. Bogotá. ECOE Ediciones.
- Carlos Castro (2013) *Revisoría fiscal*. Notas de clase realizadas en la Universidad Militar Nueva Granada, octavo semestre. Bogotá.
- Chavaro y Pinilla (2010) *La revisoría fiscal: un modelo de fiscalización integral permanente con enfoque de metacontrol organizacional*. Bogotá. Grupo Editorial Nueva Legislación.
- Claves: el caso Enron (25 de mayo 2006) BBC Mundo, recuperado de:
http://news.bbc.co.uk/hi/spanish/business/newsid_5017000/5017734.stm

- Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2008) – *Orientación Profesional – Ejercicio profesional de la Revisoría Fiscal* – 21 de junio de 2008.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (2014). *Propuesta de normas de aseguramiento de la información financiera para la convergencia hacia estándares internacionales*.
- Decreto 410 – *Por la cual se expide el código de comercio*. República de Colombia, sábado 27 de marzo, 1971
- International Federation of Accountants. (2014). History. Recuperado de: <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>
- Ley 43, “Por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960 reglamentaria de la profesión de Contador Público y se dictan otras disposiciones. República de Colombia, 13 de diciembre, 1990.
- Ley 73, “Por el cual se provee a la revisión del código de Comercio y se dictan otras disposiciones” República de Colombia, 17 de diciembre, 1935.
- Ley 1314, "Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento". República de Colombia, 13 de julio, 2009

- Luna, Y. B. (1999). *El proceso de la revisoría fiscal como auditoría integral*. Bogotá: PVP gráficos S.A.
- Luna, Y. B. (2006). *Manual de auditoría y de revisoría fiscal*. Bogotá: ECOE Ediciones.
- Mallen, D. (2003). *Manual de habilidades para auditoría*. Bogotá: ICONTEC.
- Mantilla (2009) *Auditoría de información financiera*. Bogotá. ECOE ediciones.
- Montilla & Herrera (2005) *El deber ser de la auditoría*. Estudios Gerenciales, No. 28 Universidad ICESI Colombia. Pág. 83 -110.
- Peña, Jesús (2002) *Control, auditoría, y revisoría fiscal*. Bogotá. Ecoe Ediciones.
- Consejo técnico de la contaduría. Pronunciamiento 7. Republica de Colombia. Recuperado de:
<http://www.cijuf.org.co/CTCP/pronunciamientos/PRONUNC7.pdf>
- Reports on the Observance of Standards and Codes (ROSC). Colombia. Accounting and Auditing. Banco Mundial. Julio 25 de 2003. Extraído el 01-04-2014 de la fuente:
http://www.worldbank.org/ifa/rosc_colombia.htm
- Salazar, É. E. (2011). *Análisis de las implicaciones no financieras de la aplicación de la NIIF para PYME en las medianas entidades en Colombia*. Cuadernos de Contabilidad, 12 (30), 211-241.

- Samuel, A. M. (2008). *Auditoría financiera de PYMES: guía para usar los estándares internacionales de auditoría en las PYMES*. Bogotá: ECOE Ediciones.
- Samuel, A. M. (2009). *Auditoría de información financiera*. Bogotá: ECOE Ediciones.
- Samuel, A. M. (2009). *Diferencias entre la auditoría de información PCGA y la auditoría de información IFRS*. Bogotá: Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría No. 31.
- Superintendencia Financiera - *Circular externa 054 de 2008: Racionalización de las funciones de los revisores fiscales de las entidades vigiladas o controladas*. Extraído el 03-05-2014 de la fuente: <https://www.superfinanciera.gov.co/descargas>
- Tu Revisoría Fiscal.com. *Diferencias entre auditoría interna, auditoría externa y revisoría fiscal*, Recuperado de: <http://turevisorfiscal.com/diferencias-entre-auditoria-interna-auditoria-externa-y-revisoría-fiscal/>

BIBLIOGRAFIA.

- Ley 27, “que reforma el código de comercio” República de Colombia, 21 de febrero de 1888
- Ley 222. Por la cual se modifica el Libro II del Código de Comercio, se expide un nuevo régimen de procesos concursales y se dictan otras disposiciones. República de Colombia, diciembre 20 1995
- Proyecto de ley 77 “Por lo cual se dictan algunas disposiciones en materia contable, se le entregan unas facultades al Gobierno Nacional para modificar la estructura de la Junta Central de Contadores y se reforman algunos artículos de la ley 1314 de 2009 y ley 43 de 1990” República de Colombia, 8 de agosto de 2012.