

**UNIVERSIDAD MILITAR NUEVA GRANADA**

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y CONTABLES  
ESPECIALIZACIÓN EN REVISORÍA FISCAL Y AUDITORÍA INTERNACIONAL**

**ARTÍCULO CIENTIFICO DE REFLEXIÓN**

**EVALUACIÓN DE LA ISAE 3000 EN LA REVISORÍA FISCAL EN EL DESARROLLO DE  
LAS RESPONSABILIDADES CONTENIDAS EN EL ARTÍCULO 209 DEL CÓDIGO DE  
COMERCIO**

**PRESENTADO POR**

**CERYS MARIELA TANG MEZA**



**BOGOTÁ**

**2016**



---

## ARTICULO CIENTIFICO DE REFLEXIÓN

---

EVALUACIÓN DE LA ISAE 3000 EN LA REVISORÍA FISCAL  
EN EL DESARROLLO DE LAS RESPONSABILIDADES  
CONTENIDAS EN EL ARTÍCULO 209 DEL CÓDIGO DE  
COMERCIO

UNIVERSIDAD MILITAR NUEVA GRANADA

BOGOTA D.C.

2016

**EVALUACIÓN DE LA ISAE 3000 EN  
LA REVISORÍA FISCAL EN EL  
DESARROLLO DE LAS  
RESPONSABILIDADES CONTENIDAS  
EN EL ARTÍCULO 209 DEL CÓDIGO  
DE COMERCIO**

**<sup>1</sup>CERYS MARIELA TANG MEZA**

**RESUMEN**

El presente artículo versa sobre la congruencia de la aplicación de la ISAE 3000 en la revisoría fiscal en desarrollo de las responsabilidades contenidas en el artículo 209 del Código de Comercio, partiendo de la hipótesis de que existe una discordancia entre el alcance de la aplicación de lo dispuesto en la ISAE 3000, trabajos para atestiguar y las facultades otorgadas al revisor fiscal en el marco del artículo 209 del Código de Comercio, por ello primero se evaluó el rol del revisor fiscal en la ISAE 3000 que versa sobre los trabajos para

atestiguar Distintos de Auditorías o Revisiones de Información Financiera, segundo, se analizó las facultades otorgadas al revisor fiscal en el marco del artículo 209 del Código de Comercio y finalmente se comparó el alcance de la ISAE 3000 en la revisión fiscal en desarrollo de las facultades otorgadas al revisor contenidas en el artículo 209 del Código de Comercio, partiendo del aporte de diversos autores sobre la materia.

Una vez evaluada la aplicación de la ISAE 3000 en el artículo 209 del Código de Comercio, se concluyó que en términos contables y dado el alcance de la ISAE 3000 resulta inadecuada la aplicación de estas en el ejercicio de revisoría fiscal, como quiera que el artículo 209 del Código de Comercio desarrolla los aspectos que debe contener el informe presentado a la junta de socios o accionistas.

**PALABRAS CLAVES**

Atestiguar – Revisoría – Internacionalización – Contable – Informe.

---

<sup>1</sup> Contadora Pública. Estudiante Especialización Revisoría Fiscal y Normas Internacionales. Programa de Ciencias Económicas y Contables. Universidad Militar Nueva Granada. Bogotá. Septiembre 2016.



## CONTENIDO

1. Introducción 2. Referentes teóricos - 3. Metodología -4. Desarrollo - 5. Conclusiones – 6. Referencia bibliográfica.

## ABSTRACT

This article is about the consistency of the application of the ISAE in tax inspection in developing the responsibilities contained in Article 209 of the Commercial Code , on the assumption that there is a mismatch between the scope of application of the provisions in the ISAE 3000, assurance and the powers granted to the auditor under Article 209 of the Commercial Code , so first the role of the auditor in the ISAE which deals with assurance engagements Different Audit assessed or Reviews of Financial Reporting , second , the powers granted to the auditor under Article 209 of the Commercial Code was discussed and finally the scope of the ISAE compared to fiscal review development of the powers granted to the reviewer contained in Article 209 of the Commercial Code , based on the contributions of various authors on the subject.

Having assessed the implementation of ISAE 3000 in Article 209 of the Commercial Code it concluded that in accounting terms and given the scope of the ISAE 3000 is inadequate application of these in the exercise of statutory audit , whatever that Article 209 of the Commercial Code develops the aspects that must contain the report submitted to the meeting of partners or shareholders.

## KEYWORDS

Witnessing - Auditor - Internationalization - Accounting - Report

## 1. INTRODUCCIÓN

*“Solo podemos trazar clara y sabiamente nuestro futuro si conocemos el camino que nos ha conducido hasta el presente”*. Adlai

Stevenson.

En el contexto mundial moderno donde se han simplificado las comunicaciones y sistematizado los procesos, indiscutiblemente se requiere que la información financiera sea confiable, así mismo que se maneje en un lenguaje común

entendible a los intervinientes dentro las operaciones propias de la globalización, por tanto, y considerando los acuerdos internacionales suscritos, al Estado colombiano le correspondió implementar esquemas, procedimientos contables y de aseguramiento de la información financiera los cuales se han ido incorporando de manera gradual a través de la expedición de Decretos que versan sobre el alcance, campo de aplicación y demás aspectos atinentes a las normas internacionales de auditoría y revisoría fiscal.

Con mirar a adentrarnos en los antecedentes del planteamiento propuesto partiremos de algunas posiciones que preceden en un contexto general sobre la aplicación de las normas internacionales de auditoría en nuestro país, advirtiendo per se, que dichas referencias implícitamente conllevan a la evolución normativa que regula la materia, no pretendiendo estructurar un marco legal.

En este sentido, precisamos que las autoras: Montoya, L. Silva V y Orozco A. (2013), en su análisis de la implementación y plan de adopción de las normas internacionales de auditorías NIAS (NIA500) evidencia de auditoría en Colombia, indicaron que: En el desarrollo

del concepto de economía global que abrió la puerta para que la práctica internacional de información se diera en términos de cooperación mercantil, se originó la implementación de las NIC, y adjunto a estas las NIAS, que son las que permitirán hacer una auditoría confiable, eficiente sobre los estados financieros de una organización, de esta manera la información financiera se establece como una forma única de llevarla, bajo un mismo esquema; para las autoras, esto permite minimizar los errores en la comunicación y además de hacer un intercambio de la información contable, en torno a la preparación de los estados financieros, posibilitando un mejor análisis y comprensión de la información. Finalmente indican Montoya, L. Silva V y Orozco A que en Colombia, en el año 2009 con la Ley 1314 de 2009 se abrió paso a la estandarización, expidiendo normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información y sus conceptos.

Colegimos de lo anteriormente relacionado, que en nuestro país a partir del año 2009, se da inicio a la aplicación de normas internacionales en materia contable dada la convergencia a los estándares internacionales, la Ley 1314 debió ser adaptada mediante decretos reglamentarios, así las cosas se expidieron

los Decretos 2784 (grandes empresas) y 2706 (para microempresas) del 2012 y el Decreto 3022 (para las pymes) del 2013; sin embargo, con el ánimo de establecer una contabilidad tributaria acorde a los parámetros internacionales se expidió el Decreto 2548 de 2014 y posteriormente se reglamentó el artículo 5 de la Ley 1314 del 2009, mediante el Decreto 302 de 2015, alusivo a las Normas de Aseguramiento de la Información, con el cual se inicia la cimentación de un nuevo punto en el proceso de internacionalización de la profesión contable en Colombia.

Indicó SOSA CARDOZO.

J. (2014), en su artículo aplicación de la ISAE 3000 en la labor del revisor fiscal, que: En el Proyecto de Decreto: Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la Información, se propuso establecer que el revisor fiscal aplicará las Normas Internacionales de Auditoría – NIA “en cumplimiento de las responsabilidades contenidas en los artículos 207, numeral 7°, y 208 del Código de Comercio, en relación con el dictamen de los estados financieros” señala la autora que se aplicará las Normas Internacionales sobre Trabajos para Atestiguar –ISAE para el “desarrollo de las

responsabilidades contenidas en el artículo 209 del Código de Comercio, relacionadas con la evaluación del cumplimiento de las disposiciones estatutarias y de la asamblea o junta de socios y con la evaluación del control interno.”

Finalmente el Decreto 2420 de 2015, a su vez modificado por el Decreto 2496 de 2015, compilan los criterios de aplicación de las normas internacionales en materia contable que deben ser aplicados en Colombia.

Desde el ámbito académico, con el propósito de aportar elementos conceptuales y técnicos que faciliten la aplicación de las normas internacionales de auditoría surgen diversos cuestionamientos sobre la materia que se confrontan con la realidad operativa de las ciencias contables en la práctica, en el caso que nos ocupa nos planteamos el interrogante: **¿Es adecuada la aplicación de la ISAE 3000 en la revisoría fiscal en desarrollo de las responsabilidades contenidas en el artículo 209 del Código de Comercio?**, cabe señalar, que dicho cuestionamiento parte de la hipótesis de la existencia de una discordancia entre el alcance de la aplicación de lo dispuesto en la ISAE 3000, trabajos para atestiguar y las

facultades otorgadas al revisor fiscal en el marco del artículo 209 del Código de Comercio; con el fin de dar respuesta a la pregunta problema, se propone como **objetivo general: Evaluar si es adecuada la aplicación de la ISAE 3000 en la revisoría fiscal en desarrollo de las responsabilidades contenidas en el artículo 209 del Código de Comercio;** el cual se cumplirá desarrollando los **objetivos específicos a saber: primero se debe evaluar el rol del revisor fiscal en la ISAE 3000 que versa sobre los trabajos para Atestiguar Distintos de Auditorías o Revisiones de Información Financiera, segundo, analizar las facultades otorgadas al revisor fiscal en el marco del artículo 209 del Código de Comercio y finalmente comparar el alcance de la ISAE 3000 en la revisión fiscal en desarrollo de las facultades otorgadas al revisor contenidas en el artículo 209 del Código de Comercio,** una vez desarrollados estos objetivos se dará respuesta a la pregunta problema dado que se analizan las variables establecidas en el problema de la investigación esto es, el alcance de la ISAE 3000 y el contenido del artículo 209 del Código de Comercio en el ejercicio de la revisoría fiscal.

Se justifica la investigación propuesta en la medida en que a través de

esta se presenta un estudio certero desde la academia a los profesionales de las ciencias contables cuya tendencia es de adaptación a la globalización y asimilación de los nuevos conceptos aplicables en el ejercicio de la profesión; tema además, que se enviste de relevancia considerando que desde inicios del 2016 entró a regir el Decreto 2420 de 2015, modificado por el Decreto 2496 de 2015, que establece que los contadores públicos en función y que presten servicios bajo la figura de revisor fiscal o auditor externo, deberán aplicar las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), las Normas Internacionales de Control de Calidad (NICC), Normas Internacionales de Trabajos de Revisión (NITR) y las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR), lo cual no es óbice para observar de la normatividad jurídica vigente en el país y establecer criterios diferenciadores en la medida en que exista discrepancia.

El estudio planteado resulta pertinente y viable, partiendo del hecho que da claridad a conceptos contables en materia de revisoría fiscal y genera nuevos criterios de valoración que coadyuvan en las habilidades y técnicas que deben tener los revisores fiscales en nuestro país, por tanto se espera aportar un estudio certero y valido con

alcance académico sobre un debate que suscite en términos contables y de revisoría fiscal en el ámbito nacional dado lo novísimo del tema y las implicaciones que en la práctica conlleva la aplicación de los criterios enunciados en los Decretos objeto de estudio, así las cosas, esta disertación podrá contribuir a los intervinientes en el proceso contable en la economía nacional. Dado el contenido del mismo y los factores externos que determinan la ejecución del proyecto se estima que se cuenta con el presupuesto y recurso humano para su realización.

Se abordará la temática planteada en los capítulos subsiguientes, partiendo de los referentes teóricos que soportan la investigación, posteriormente se relacionará la metodología por medio de la cual se desarrolló el trabajo de investigación cuyo resultado es el presente artículo, posteriormente se desarrollarán los objetivos específicos en tres capítulos para finalmente centrarnos en las conclusiones y recomendaciones.

## **2. REFERENTES TEORICOS**

En cuanto al marco teórico, considerando la novedad del tema objeto de estudio, entendido desde el punto de vista de la regulación normativa y su vigencia en el

territorio nacional, luego de hacer el rastreo bibliográfico se determinó que se adolece de posiciones doctrinarias con carácter de teorías que permitan estructurar el marco teórico de la investigación propuesta, empero a ello, se relacionaran posiciones que nos aproximen a la misma.

Al estudiar los planteamientos del autor, FOULKES WOOG. D. (2014), en su artículo Normas para atestiguar ¿Cómo las usa el Contador? Encontramos que nos indica que, más allá de expresar una opinión sobre los Estados Financieros, actualmente es requerido para dar seguridad sobre aseveraciones que hace la administración de una empresa, es decir, proporcionar servicios de atestiguar.

El citado autor, también hace énfasis que las ciencias contables se han caracterizado por tener una gran cantidad de normas que nos rigen para nuestro ejercicio profesional. Así encontramos las Normas Internacionales de Información Financiera, que nos dicen cómo debemos contabilizar las operaciones de las empresas; también tenemos las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), que nos dicen cómo debemos llevar a cabo los trabajos de auditoría de Estados Financieros Históricos; los Estándares Internacionales de Trabajos de

Revisión, para revisiones de Información Financiera Histórica); la Norma de Control de Calidad. También hay Normas Internacionales de Servicios Relacionados (ISRE), que deben ser aplicadas en servicios de recopilación de otros servicios que presta el auditor, como lo especifica el Consejo Internacional de Auditoría y Estándares de Aseguramiento (IAASB, por sus siglas en inglés), y no podían faltar las Normas Internacionales para Trabajos de Atestiguar (ISAE), por sus siglas en inglés) o sea, en asignaciones de aseguramiento que no sean auditorías o revisiones de información financiera histórica.

Por su parte el autor Uribe, L. (2009). Las NIC-NIIF en Colombia: Toda una Revolución Contable, Financiera, Fiscal, y Administrativa, nos indica que: “los valores calculados según las NIC-NIIF pueden ser muy distintos a las cifras de los EEFF según la legislación colombiana actual, esta transición tendrá efectos importantes en varias áreas, este proceso no se puede ver como un simple “cambio de números y valores” y que solo afecta a la Contabilidad, pensar así es peligroso y minimizar el impacto puede ser sorpresivo y de doble filo”

Sugiere el autor que este cambio va a afectar prácticamente a todos los integrantes de la organización, quienes deberán aprender un nuevo lenguaje financiero que impactará su forma de trabajar hasta el momento; sin embargo, no podemos pensar: es solo para empresas grandes o multinacionales, ya hay NIIF para PYMES. Finalmente puntualiza que: “los cambios serán: Cambios en los valores. Afectando principalmente a la Contabilidad y Finanzas. Cambios en los procesos y el personal. Cambios en la organización, de cultura, comportamiento, procedimientos y controles. Una también muy importante: cambios en los Sistemas de Información”

Para los efectos del presente documentos nos allanamos a las consideraciones teóricas de los autores antes relacionados.

### **3. METODOLOGÍA**

El trabajo realizado es una investigación de tipo cualitativa con alcance descriptivo, para lo cual se desarrolló el método documental, por medio de la aplicación de técnicas de rastreo bibliográfico y resúmenes analíticos, tomando como fundamento información secundaria rastreada en libros, revistas y la web que versaran sobre la problemática

expuesta, esto es, en virtud de lo dispuesto en el Decreto 2420 de 2015 es adecuada la aplicación de la ISAE 3000 en la revisoría fiscal en desarrollo de las responsabilidades contenidas en el artículo 209 del Código de Comercio, una vez surtido el proceso metodológico y habiendo desarrollado los objetivos específicos propuestos y por ende el general se procede en el siguiente acápite a plantear las conclusiones.

#### **4. DESARROLLO**

##### **4.1. Rol del revisor fiscal en la ISAE 3000.**

***“El aseguramiento consiste en hacer que la información sea creíble, esto es, que el usuario pueda confiar en ella para la toma de decisiones”.***

*Samuel Alberto Mantilla*

El rol del revisor fiscal, en la aplicación de la ISAE 3000 está dado porque este es el conjunto de normas que puede ser utilizado por el contador público en calidad de auditor para el desarrollo de su práctica profesional en trabajos para atestiguar que no son auditoría o revisión de información financiera histórica cubiertos por las normas internacionales de auditoría (NIA), así mismo, en la aplicación de procedimientos para la información financiera prospectiva, incluidos los utilizados para examinar las hipótesis de los

casos de mejor estimación posible o de situaciones hipotéticas.

De igual forma, el uso de la ISAE 3000 es para las entidades usuarias y sus auditores, sobre los controles en una organización de servicios, es decir, una entidad que presta un servicio a entidades usuarias (*outsourcing*) que probablemente sea relevante para el control interno de las mismas al estar relacionado con la información financiera.

La ISAE 3000 introducida en nuestro ordenamiento legal por los decretos 302 de 2015, 2420 y 2496 del mismo año es el marco dado para ejecutar trabajos de aseguramiento sobre asuntos distintos de auditoría o revisión de Información financiera histórica.

Zabala, A (2012), nos explica que la palabra atestiguar proviene del latín *ad* que significa “a” y de *testificare* que significa “esto mismo”, teniendo las siguientes acepciones: 1) deponer, declarar, afirmar como testigo alguna cosa y 2) ofrecer indicios ciertos de alguna cosa cuya existencia no estaba establecida u ofrecía duda.

Para el autor antes citado, las normas para atestiguar son una extensión natural de las normas de auditoría y al igual que éstas, las normas y procedimientos para atestiguar tratan acerca de la necesidad de competencia técnica, actitud de independencia mental, cuidado y diligencia profesional, planeación y supervisión, obtención de evidencia suficiente y competente e información apropiada.

La ISAE 3000 sin muy amplias en su alcance, es por esto que el Contador Público que se comprometa o contrate para efectuar un trabajo sujeto a las normas de auditoría debe cumplir cabalmente con éstas, es por esto que el revisor fiscal deberá adoptar criterios internacionales en sus informes de revisoría, lo cual genera duda frente al lenguaje técnico que debe utilizarse dado que en algunos aspectos difiere la norma interna con estos preceptos internacionales.

Se concluye parcialmente, que el rol del revisor fiscal en el marco de la ISAE 3000, es el de comprender el alcance de estas normas y aplicar correctamente en sus trabajos para atestiguar que no son auditoría o revisión de información financiera histórica, esto en la medida en que

dicha norma sea concordante con el contenido del trabajo a realizar.

#### **4.2. Análisis de las facultades otorgadas al revisor fiscal en el marco del artículo 209 del Código de Comercio, una revisión teórica.**

El Revisor Fiscal en nuestro país tiene facultades cuyo alcance son de un alto grado de responsabilidad en el ejercicio de su profesión, esto dado a las consecuencias que desencadenarían la omisión o el mal desarrollo de sus funciones, por tanto, se estimó necesario determinar métodos y técnicas que aminoraran el riesgo de una mala interpretación, más aun considerando el hecho de la estandarización de las normas contables internas con las internacionales, sin embargo, en la actualidad existen dificultades de índole económico, social, académicos y tecnológicos para realizar la implementación de los esquemas internacionales de auditoría.

González R. (S F) en su artículo, la responsabilidad del revisor fiscal en la evaluación del control interno, nos habla sobre la articulación que se debe efectuar entre el ejercicio de la Revisoría Fiscal y la aplicación de las Normas

Internacionales de Auditoría, indicando, que se hacen con relación a la práctica en cuanto a la determinación de factores de riesgo, evolución de procesos críticos, determinación de las bases de materialidad e importancia relativa, explica el autor la vital importancia de la aplicación de los enfoques de auditoría, la ponderación y aseguramiento de cada una de las aserciones en cada cuenta de los estados financieros conllevaría a la aplicación de una metodología probada y desarrollada por un organismo que se dedica a procesos de investigación y desarrollo de nuevas técnicas.

Se estima que el rol del revisor fiscal en Colombia, debido a diversos factores como la corrupción, lavado de activos, maquillaje de estados financieros, préstamos ficticios, sobornos, quiebras o insolvencias planeadas y demás delitos contables ha cobrado mayor importancia, y es por esto que la Figura del revisor Fiscal debe tener determinadas particulares como son el conocimiento, capacidad, competencias, condiciones, habilidades y cualidades que le permitan realizar su valoración en condiciones de calidad profesional, primando entre todas estas la ética y el uso de las buenas costumbres del orden moral.

Como se mencionó anteriormente, el desempeño en las funciones del Revisor Fiscal, pueden generar responsabilidades las cuales debe asumir y más tratándose de que se presenten y demuestren que algunas operaciones lleven a la empresa a una pérdida en su patrimonio y se perjudique el principio de negocio en marcha en la organización, en especial cuando se emiten informes o expresa en su dictamen algunas actuaciones que no reflejan o que no correspondan a la realidad empresarial y a los requerimientos legales que le apliquen.

Un análisis de las funciones asignadas a la revisoría fiscal, envolviendo una consideración de las cuestiones sobre las cuales debe informar, nos invita a sostener que tales funciones exceden el alcance atribuido a una auditoría financiera, acorde con nuestra legislación la revisoría fiscal incluye, adicionalmente, una auditoría del control interno y una auditoría de cumplimiento. En Colombia preexiste una costumbre en materia de auditoría financiera y, en menor medida, respecto de la auditoría del control interno. Por el contrario, la auditoría de cumplimiento es desconocida e incluso confundida con las pruebas de cumplimiento que se realizan dentro de una auditoría financiera sobre el

control interno.

El autor, Álvarez A. (2008) en su artículo: Diferentes Dictámenes e Informes del Revisor fiscal, nos propone que de la lectura del artículo 209 del Código de Comercio, podemos comprender que este informe es específicamente para la asamblea de accionista, sociedades de capital, o para la junta de socios, sociedades de personas, que se refiere fundamentalmente a las actuaciones de los administradores y al desarrollo de las operaciones de la empresa, y que su contenido no debería ser conocido por terceros. Por ello, debe tener un solo destinatario; el cual es la asamblea o la junta de socios, según el caso.

Del análisis de la postura de Álvarez, A (2008) obtenemos que el informe generalmente se presenta una sola vez al año, a la asamblea general ordinaria o a la junta de socios ordinaria que debe reunirse dentro de los tres (3) primeros meses del calendario. Debe ser un documento independiente del dictamen sobre estados financieros y con circulación restringida: solamente para los propietarios de la empresa y, eventualmente, para administradores y autoridades competentes del Estado.

La elaboración del informe se da como resultado de la vigilancia amplia, continua y autónoma sobre las operaciones empresariales y su contenido mínimo, es el señalado en por el artículo 209 del decreto 410 de 1971.

Ahora bien, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 209 del Código de Comercio, el informe del revisor fiscal a la asamblea o junta de socios deberá expresar:

- 1) Si los actos de los administradores de la sociedad se ajustan a los estatutos y a las órdenes o instrucciones de la asamblea o junta de socios;
- 2) Si la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas y de registro de acciones, en su caso, se llevan y se conservan debidamente, y
- 3) Si hay y son adecuadas las medidas de control interno, de conservación y custodia de los bienes de la sociedad o de terceros que estén en poder de la compañía

El Revisor Fiscal debe realizar el estudio y evaluación del control interno, utilizando en lo posible estándares internacionales, el cual establece una definición común que atienda las necesidades de las empresas y proporciona un estándar

sobre el cual puedan valorar sus sistemas de control y determinar cómo mejorarlos.

González R. (S F) indica que el cuestionamiento para el revisor fiscal se extiende a cómo identificar los elementos o factores que determinan su responsabilidad frente a la sociedad.

En el reconocimiento del sistema de control interno se utilizan y se aplican técnicas de evaluación como las matrices de riesgo, diagnósticos empresariales, diagramas para evaluación de procesos y cuestionarios de control, que le brindan al Revisor Fiscal un enfoque pormenorizado del funcionamiento, evaluación y seguimiento de este sistema, verificando la implementación de sus principales componentes.

Blanco, Y (2013) manifiesta que es necesario evaluar el desempeño del Revisor Fiscal frente a la evaluación, eficaz y eficiente del sistema de control interno, estableciendo prioridades acerca de las causas que dan inicio al inadecuado desempeño del profesional que compromete la imagen y el buen nombre del Revisor fiscal.

La figura del Revisor Fiscal, fue facultada para realizar funciones de vigilancia y control en cualquier clase de

organización, la cual pareciera una tarea sencilla de realizar, sin embargo la realidad es otra, el crecimiento de la Revisoría Fiscal se basa tanto en las necesidades actuales de la empresa, como en la implementación de nueva normatividad que exige este cambio en cuanto al control y a la administración.

Dado el alcance de las funciones y las potestades otorgadas a la revisoría fiscal, es necesario que quien ejerza este rol en determinada compañía, este a la vanguardia de los adelantos e implementaciones normativas, el revisor fiscal, tendrá en este sentido, la obligación de formarse y documentarse para el efectivizar su gestión, no es loable que quien cumpla estas funciones dentro las organizaciones se rezague en el tiempo y no asuma el compromiso por demás ético de adaptarse a las normas internacionales, para ello deberá articularse con los directivos de la empresa y trabajar conjuntamente por el fin propuesto, el cual es estandarizar el sistema contable de las empresas nacionales con las extranjeras a fin de ser competitivas en el orden económico globalizado.

Se concluye parcialmente, que las facultades que se otorgan al revisor fiscal en el marco del artículo 209 del Código de Comercio, están enmarcadas en el

conocimiento técnico específico que este revisor deberá tener de la empresa, esto es en el objeto y la actividad económica que se desarrolla.

### **4.3. Comparación del alcance de la ISAE 3000 en la revisión fiscal en desarrollo de las facultades otorgadas al revisor contenidas en el artículo 209 del Código de Comercio**

Una vez hecha la aproximación teórica de las facultades otorgadas al revisor fiscal en el artículo 209 del código de Comercio y habiendo determinado que las ISAE 3000 se centran en estructurar un marco en trabajos para atestiguar distintos de auditorías o revisiones de información financiera histórica, examen de información financiera prospectiva, Informes que proporcionan un grado de seguridad sobre los controles en una organización de servicios, podemos indicar que no es acertado aplicar estas normas en el ejercicio de las funciones de revisoría fiscal.

Bermúdez H (2015), nos explica que el artículo 209 del Código de Comercio no admite trabajos que desemboquen en seguridades negativas. El revisor debe expresar una seguridad positiva. Y que esto es una cuestión que no admite modificación a través del contrato de

prestación de servicios entre la empresa y el revisor. Para el autor este es un punto de especial dificultad para aplicar dicha ISAE ya que consiste en que ésta requiere de la estipulación de “(...) criterios para evaluar o medir el asunto principal (...)”, los cuales podrían no existir en muchos casos.

Por su parte, Sosa, J (2014) parte de una posición disímil a la anteriormente planteada al indicar que se dice que el Revisor Fiscal aplicará las Normas Internacionales sobre Trabajos para Atestiguar –ISAE, puntualizando que debe ser sólo la ISAE 3000 que es la norma general. Ya que como indica la autora, la ISAE 3000 utiliza los términos “trabajo con seguridad razonable” y “trabajo con seguridad limitada” por lo cual debe también especificarse que para su aplicación en el caso del artículo 209 del Código de Comercio, deberá ser de seguridad razonable y esto implica reducir el riesgo de aseguramiento a un nivel aceptablemente bajo y expresar una conclusión positiva. A su vez se debe advertir que “Seguridad razonable” es menos que seguridad absoluta.

Así mismo, expone la autora antes citada que un tema importante de análisis a la hora de la aplicación de las normas debe ser el informe del revisor fiscal,

esto porque cada estándar tiene sus propios requerimientos sobre el contenido del informe y en este aspecto, se hace necesario que el informe como actualmente lo conocemos incluya un sub informe con los lineamientos de la ISAE 3000.

Para, Sánchez, A (2013), la Revisoría Fiscal no puede basarse en la realización de una evaluación posterior y selectiva, por cuanto no respondería a los requerimientos en alcance y oportunidad.

Es importante destacar la participación y el interés en el tema por parte de diversos sectores tales como: las agremiaciones de contadores, la academia y el sector empresarial. Explica Sánchez, A (2013) que la revisoría fiscal en Colombia como ente del control ha evolucionado, y la necesidad de controlar todas las actividades empresariales, por medio de herramientas utilizadas para el desempeño de esta labor, pues se depende de la correcta elaboración de los papeles de trabajo, los cuales deben ser actualizados constantemente para cubrir las necesidades del mercado actual. La Revisoría Fiscal debe ser objetiva, eficaz, independiente y servir como estímulo para el activar el desarrollo de la empresa.

Dadas las anteriores consideraciones y posturas disímiles frente a la aplicación de la ISAE 3000 en el ejercicio de la revisoría fiscal en el marco del artículo 209 del Código de Comercio, se concluye parcialmente que para la aplicación de las normas Internacionales de Contabilidad, se requiere de mucho estudio, análisis y pericia, con el fin de dar una correcta aplicación y evitar de esa forma que las empresas entren en incumplimientos e imprecisiones que les puedan generar consecuencias negativa; es por esto que se recomienda contextualizar cada caso específico de revisoría y desde ese punto determinar la compatibilidad de los preceptos aplicables entre la norma nacional con la internacional y de este modo disminuir el margen de error en las operaciones contables.

## **5. CONCLUSIONES**

Tomaremos como punto de partida el Decreto 302 de febrero 20 de 2015, esto dado a que inicialmente a través de este Decreto fue que el Ministerio de Comercio formalizó la regulación de la medida contenida en el artículo 5 de la Ley 1314 del 2009, en cual se indicaba que “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 histórica y normas de aseguramiento de información distinta de la anterior” convirtiéndose de este modo, el citado Decreto (antes de su modificación) en el marco legal para aplicación las Normas de Aseguramiento de la Información (NAI), es de precisar, que con la expedición de este Decreto se buscaba además, incorporar al ordenamiento jurídico colombiano el uso de las normas internacionales en materia contable, a fin de dar solución a las disyuntivas que con ocasión de la globalización y el manejo de la economía mundial se venía presentando en el contexto contable nacional, hecho en el que estaba en mora.

Con la expedición del Decreto 302 de 2015, el cual fue modificado por el Decreto 2420 de 2015 y finalmente modificado por el Decreto 2496 de 2015, se abrió la puerta a una discusión con varias

salidas sin punto de encuentro, ya que desde diferentes perspectivas se ha afrontado en el ámbito contable el hecho inminente de su aplicación efectiva con el suscitado animo de estar a la vanguardia y en convergencia con las normas internacionales contables, dichas discrepancias van desde posiciones legales, por quienes afirman que la naturaleza jurídica de los decretos dado su alcance derogatorio de la ley es contraventor del sistema regulador de leyes en Colombia y la jerarquía de la mismas, de hecho se ha sugerido en escenarios académicos el estudio de constitucionalidad; hasta posturas un poco más técnicas que analizan el hecho de la reducción de personal en el trabajo de revisor fiscal dado los topes de obligatoriedad que en efecto patrimonial establecen estos decretos para la revisoría fiscal.

Ahora bien, en el caso que nos ocupa nos centramos en determinar si en virtud de lo dispuesto en el Decreto 2420 de 2015 (el cual modifica el Decreto 302 de 2015) es adecuada la aplicación de la ISAE en la revisoría fiscal en desarrollo de las responsabilidades contenidas en el artículo 209 del Código de Comercio.

El Decreto establece que el revisor fiscal deberá aplicar las ISAE, anexas al Decreto, en desarrollo de las

responsabilidades contenidas en el artículo 209 del Código de Comercio, relacionadas con la evaluación del cumplimiento de las disposiciones estatutarias y de la asamblea o junta de socios y con la evaluación del control interno.

Así mismo el artículo 209 del Código de Comercio dispone que el informe del revisor fiscal a la asamblea o junta de socios deberá expresar, si los actos de los administradores de la sociedad se ajustan a los estatutos y a las órdenes o instrucciones de la asamblea o junta de socios; si la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas y de registro de acciones, en su caso, se llevan y se conservan debidamente, y si hay y son adecuadas las medidas de control interno, de conservación y custodia de los bienes de la sociedad o de terceros que estén en poder de la compañía.

Por tanto y según lo dispuesto por el Decreto 2420 de 2015, se deberá aplicar ISAE 3000 en los numerales 1 y 3 del artículo 209 del Código de Comercio, excluyendo el numeral segundo de manera tácita.

Al evaluar el alcance la ISAE determinamos que esta establece principios y procesos para guiar el ejercicio

profesional de quienes deban cumplir el compromiso de asegurar fuera de las auditorías e información de históricos financieros, está diseñado para guiar la ejecución de auditorías no financieras y se centras en requisitos de ética, control de calidad, aceptación, términos planeación y resultados del compromiso. La ISAE 3000 versa sobre los trabajos para atestiguar distintos de auditorías o revisiones de información financiera histórica.

Concluimos, que tratándose del cuestionamiento planteado se dilucida que no es apropiado considerar la aplicación de la ISAE 3000 en el desarrollo del informe que debe presentarse a la junta de socios o asamblea en el marco del artículo 209 del Código de Comercio como resultado de la revisoría fiscal; lo anterior fundado en las anteriores consideraciones y aunado al hecho de la discordancia o diferencia como quiera que se denomine entre el alcance y contenido de una disposición y otra, es de señalar que el hecho de que las ISAE 3000 sean normas internacionales no implica que su aplicación prime sobre el ordenamiento jurídico interno (leyes y decretos que regulen el ejercicio contable), sin que antes estas sean debidamente adaptadas por medio de la regulación correspondiente, por tanto debe armonizarse entre una y otra con el fin de

generar inseguridad jurídica con las posibles consecuencias que en la práctica ello desencadenaría.

Como reflexión general ha de considerarse que en lo que respecta a la Revisoría Fiscal el desarrollo de la misma, se ha edificado a través de prueba y error, sin considerar todos los aspectos que rodean e implican el ejercicio profesional de la función del Contador Público en calidad de Revisor Fiscal.

Finalmente, son múltiples los interrogantes que surgen de lo novísimo en la aplicación de los estándares internacionales en Colombia, como versa la filosofía popular, todo cambio genera traumatismo, de nuestra parte estimamos que estos traumatismos se evidencian más aun cuando no existen las bases teóricas y canales de comunicación sólidos y básicamente ello podría estar ocurriendo porque las normas internacionales difieren de nuestra realidad operativa y pese a algunos esfuerzos del Estado y de los grandes empresarios en Colombia estos conceptos son incipientes, algunos gremios siguen reactivos al cambio, cada empresario se centra en sus intereses particulares, los contadores en general y más quienes ejercen revisoría fiscal tenemos el gran reto de asimilar estos criterios,

adaptarlos al ejercicio de la profesión, la aplicación de los Decretos en nuestro país es gradual esto quiere decir que los efectos aún no se vislumbran, sin embargo en menos de un año se modificó sin aun tener vigencia el marco normativo para la aplicación de las normas de aseguramiento de información y las normas internacionales contables.

### **RECOMENDACIONES**

-Se estima conveniente determinar el alcance de los criterios normativos internacionales y de este modo concordar con la normatividad interna, so pena de generar inseguridad jurídica.

-Se debe generar un plan de capacitación propiciado a partir de la práctica y de la experiencia posterior a la aplicación en asuntos específicos atinentes a la normar internacionales de contabilidad.

-Generar estrategias de implementación de las normas contables internacionales que con miras a que los gremios y empresarios puedan fortalecer sus empresas frente al proceso de adaptación y la aplicación de las mismas.

-Realizar estudios certeros y acordes con nuestra realidad operativa contable sobre la aplicación de las normas

internacionales, que sirvan como fundamento para el ejercicio de la profesión.

Finalmente, buscamos estandarizar, pero ¿Contamos en nuestro país con la estructura normativa y criterio para adaptar normas internacionales en materia contable? ¿Están nuestros profesionales capacitados para asumir este reto?, ¿Qué deben hacer los revisores fiscales frente a los criterios disímiles para la realización de informes bajo la aplicación de normas internacionales?

## 6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ÁLVAREZ A. (2008). Diferentes Dictámenes e Informes del Revisor fiscal. Disponible en la web en <http://actualicese.com/opinion/diferentes-dictamenes-e-informes-del-revisor-fiscal-carlos-humberto-sastoque/>
- BERMUDEZ H (2015), ¿El revisor fiscal debe usar las normas para atestiguar? Disponible en la web en <http://www.accounter.co/boletines/27654-es-pertinente-que-el-revisor-fiscal-observe-las-normas-para-atestiguar.html>
- BLANCO, Y (2013). Revisoría Fiscal. Disponible en la web en revista legal especializada. <http://www.gerencie.com/revisoría-fiscal.html>
- COLOMBIA. Decreto 410 de Marzo 27 de 1971. Código del Comercio. Congreso de la Republica.
- COLOMBIA. Decreto 302 de Febrero de 2015. Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información.
- COLOMBIA. Decreto 2420 de 2015. Compila los decretos reglamentarios de la Ley 1314 del 2009 con respecto a NIIF y NAI: Decretos 2706 del 2012, 2784 del 2012, 3022 del 2013 y 302 del 2015.
- COLOMBIA. Decreto 2496 de Diciembre de 2015. Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones.

- COLOMBIA. Ley 1314 del 2009. 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.
- FOULKES WOOG. D. (2014), Normas para atestiguar ¿Cómo las usa el Contador?. Veritas Online. Disponible en la web en <http://veritasonline.com.mx/normas-para-atestiguar-como-las-usa-el-contador/>
- GONZÁLEZ R. (S F) la responsabilidad del revisor fiscal en la evaluación del control interno, Disponible en la web en [http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/nov/memorias\\_rev\\_fiscal\\_foro\\_firmas/eventos\\_rev\\_fiscal/III\\_revisoria\\_fiscal/ponencia\\_raul\\_gonzalez\\_u\\_externado.pdf](http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/nov/memorias_rev_fiscal_foro_firmas/eventos_rev_fiscal/III_revisoria_fiscal/ponencia_raul_gonzalez_u_externado.pdf)
- MONTOYA, L. SILVA V Y OROZCO A. (2013). Análisis de la implementación y plan de adopción de las normas internacionales de auditorías NIAS (NIA500) evidencia de auditoría en Colombia. Disponible en [http://bibliotecadigital.usbcali.edu.co/jspui/bitstream/10819/2034/1/Analisis\\_Normas\\_Internacionales\\_Montoya\\_2013.pdf](http://bibliotecadigital.usbcali.edu.co/jspui/bitstream/10819/2034/1/Analisis_Normas_Internacionales_Montoya_2013.pdf)
- MOYA, L. (2015) Lo que debemos aclarar en la aplicación de las NAI en Colombia. Disponible en la web en <http://www.comunidadcontable.com/BancoConocimiento/Articulos/lo-que-debemos-aclarar-en-la-aplicacion-de-las-nai-en-colombia.asp>
- SOSA CARDOZO. J. (2014). Aplicación de la ISAE 3000 en la labor del revisor fiscal. Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas. Pontificia Universidad Javeriana. Disponible en la web en [http://www.comunidadcontable.com/BancoConocimiento/C/contrapartida\\_1111/contrapartida\\_1111.asp](http://www.comunidadcontable.com/BancoConocimiento/C/contrapartida_1111/contrapartida_1111.asp)
- URIBE, L. (2009). Las NIC-NIIF en Colombia: Toda una Revolución Contable, Financiera, Fiscal, y

Administrativa. Disponible en la web en <http://www.actualicese.com/opinion/las-nic-niifs-en-colombia-toda-una-revolucion-contable-financiera-fiscal-y-administrativa-luis-raul-uribemedina/>

- SÁNCHEZ A (2013). La Revisoría Fiscal su gran problema la Independencia. Disponible en la web en [http://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/10654/11691/1/ENSAYO\\_REVISORIA\\_FISCAL\\_ANDREA\\_ASTRID\\_version\\_3%5B1%5D.pdf](http://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/10654/11691/1/ENSAYO_REVISORIA_FISCAL_ANDREA_ASTRID_version_3%5B1%5D.pdf)
- SOSA, J (2014) Contrapartida. Computationis Jure Opiniones Disponible en la web en <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/contrapartida/>
- ZABALA, A (2012). Normas y procedimientos para atestiguar. Disponible en la web en <http://www.soyconta.mx/normas-y-procedimientos-para-atestiguar/>