



UNIVERSIDAD MILITAR NUEVA GRANADA

**LA REVISORÍA FISCAL FRENTE A LAS
NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA**

**PRESENTADO POR:
ANDRÉS JOTA ACERO GARZÓN
CAMILO CÁRDENAS LOMBANA**

Bogotá D.C., Colombia

Noviembre 28 de 2011

LA REVISORÍA FISCAL FRENTE A LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA

La Revisoría Fiscal ha tenido que ser dinámica adaptándose a los cambios que imponen las organizaciones y la normativa vigente por un lado, y por otro se ha tenido que fortalecer a fin de no perder esa importancia que en su concepción se le dio a los accionistas y al estado Colombiano al emitir Fe Pública, sobre todo en la actualidad cuando se avecina una reforma coyuntural al modelo de revelación de la información financiera, siendo este modelo aplicable en gran medida sobre aquellas compañías que requieren de la figura de la revisoría fiscal, por tal motivo es fundamental hacerse la pregunta sobre si el revisor fiscal está preparado para este nuevo reto.

No sin más el reto es desafiante por parte de esta figura, porque requiere en primera instancia interiorizar un nuevo modelo que ha sido y es continuamente modificado y ajustado a las necesidades del mercado, cuestión que no debe ser difícil más aún cuando la Revisoría Fiscal ha tenido cambios significativos a través de la historia en su normatividad, tal como lo vemos en el resumen que minuciosamente ha sido publicado en la página web www.gerencie.com, por Sandra Almeida Rivera con fecha 7 de septiembre de 2008.

En el cual se evidencia que la institución de la Revisoría Fiscal, nace a partir del creciente desarrollo comercial y financiero de las empresas en la segunda mitad del siglo XIX, por tal motivo a través de la Ley 58 de 1931, emitida por la superintendencia de Sociedades Anónimas, que en su artículo 26 menciona que:

- “El contador o Revisor Fiscal de la sociedad no podrá en ningún caso tener acciones en esta, ni estar ligado, dentro del cuarto grado civil de consanguinidad, o segundo de afinidad, con el gerente, con algún miembro de la administración, con el cajero o con el contador”.

- “El empleo del contador es incompatible con cualquier otro empleo de la sociedad”.

Igualmente en el artículo 40 de la misma Ley se establece su responsabilidad ante la sociedad de la siguiente manera:

- “...que los miembros de la administración y los fiscales y revisores son solidariamente responsables para con la sociedad, de los daños que causen por violación o negligencia en el cumplimiento de sus deberes”.

Y en el artículo 41 se fija su responsabilidad ante los accionistas así:

- “Los miembros de la administración y los fiscales o revisores son solidariamente responsables para con cada uno de los accionistas y acreedores de la sociedad de todos los daños que les hubieren causado por faltar voluntariamente a los deberes que les imponen sus funciones respectivas”.

Sin embargo el compendio de normas detalladas en esta ley solo empezaron a regir hasta septiembre del año 1937.

Posteriormente se emitió la Ley 73 de 1935 que enfatizó que el Revisor Fiscal era necesario para todas las sociedades anónimas, detallando como funciones del Revisor Fiscal, las siguientes:

- a) Examinar todas las operaciones, inventarios, actas, libros, correspondencia y negocios de la compañía, comprobantes de las cuentas;
- b) Verificar los arqueos de caja por lo menos una vez a la semana;
- c) Verificar la comprobación de todos los valores de la compañía y de los que ésta tenga bajo su custodia;
- d) Cerciorarse que la operaciones que se ejecutan por cuenta de la compañía están conforme con los estatutos y con las condiciones de la Asamblea General y de la Junta Directiva;

- e) Dar oportunamente cuenta por escrito, a la Asamblea General de Accionistas, a la Junta Directiva y al Gerente, según los casos de irregularidades que note en los actos de la compañía;
- f) Autorizar con su firma los balances mensuales y semestrales; y
- g) Los demás que se le imponga la Asamblea General de Accionistas, compatibles con las señaladas en los apartes anteriores.

Luego en el año 1941 la Superintendencia de Sociedades dicto la Resolución No. 531, que fue aprobada por el Decreto 1357 del mismo año, mediante el cual se reglamentaron las funciones de los Contadores Juramentados consagradas en el Artículo 46 de la Ley 58 de 1931. En el artículo 17 – Son funciones de los Contadores Juramentados, en el numeral 6, se hizo mención de la Revisoría Fiscal para los Contadores Públicos, así:

1. Revisar los balances y los libros de contabilidad de las sociedades anónimas o cualquier entidad oficial, cuando lo exija la Ley;
2. Desempeñar los cargos de liquidadores comerciales de las sociedades anónimas en liquidación o declaradas en quiebra;
3. Desempeñar las comisiones especiales que en casos particulares les encargue la Superintendencia de Sociedades Anónimas, dentro de su profesión y las atribuciones de esta entidad;
4. Servir de peritos oficiales en los casos que se requiera conocimientos técnicos especiales;
5. La Superintendencia por medio de resoluciones posteriores, señalará las demás funciones que sobre el ramo de sus conocimientos deban desempeñar los Contadores Juramentados y sobre los cuales su atestación haga fe pública, como verificaciones de cifras en las declaraciones de impuestos, confesión de balances, liquidación de sucesiones en los casos en que le nombramiento corresponda al funcionario o juez, o así lo acuerden las partes;

6. Los Contadores Juramentados podrán dar certificaciones, atestaciones, etc., sobre estados financieros, declaraciones de impuestos, balances, etc. Los Contadores Juramentados están en capacidad de confeccionar estudios y prospectos técnicos comerciales sobre organización de compañías y sobre técnica de contabilidad de las mismas.

Sin embargo este ultimo numeral fue demandado al igual que el artículo 46 de la Ley 58 de 1931 y el Decreto 1357 de 1941, declarándolos inconstitucionales debido a que se monopolizaba el ejercicio de las funciones solo en los contadores juramentados, esta polémica continuo en toda esta década al igual que la normalización de la profesión de contadores públicos, pero en el año 1950 a través del decreto de 2521 que reglamento la legislación descrita para las sociedades anónimas el cual en su artículo 134 menciona lo siguiente: “Toda sociedad anónima tendrá necesariamente un Revisor Fiscal con su respectivo suplente, elegido por la Asamblea General de Accionistas, para un periodo igual al del gerente, que pueden ser reelegidos indefinidamente. El Revisor será siempre una persona natural.

El suplente reemplazará al principal en sus faltas absolutas, temporales o accidentales.”

En el artículo 135 se menciona que “Los nombramientos del Revisor Fiscal y su suplente deberán registrarse en la Cámara de Comercio, con base en las actas de la Asamblea General.”

Por otra parte el artículo 136 menciona lo siguiente “El Revisor Fiscal no podrá en ningún caso tener acciones en la misma sociedad, ni estar ligado dentro del 4° grado civil de consanguinidad o 2° de afinidad con el gerente, con alguno de los miembros del Consejo de administración, o Junta Directiva, con el cajero, o con el Contador. El cargo de Revisor es incompatible con cualquier otro cargo o empleo de la rama jurisdiccional o del Ministerio Público o de la misma sociedad.”

A fin de enfocar el ejercicio de la profesión el artículo 137 describe las funciones y el 138 el impacto de la firma del revisor fiscal de la siguiente manera:

“Artículo 137. Son funciones del Revisor Fiscal:

- a) Examinar todas las operaciones, inventarios, actas, libros, correspondencia y negocios de la sociedad y comprobantes de las cuentas;
- b) Verificar el arqueo de Caja por lo menos una vez en cada semana;
- c) Verificar la comprobación de todos los valores de la compañía y de los que ésta tenga en su custodia;
- d) Examinar los balances y demás cuantías de la sociedad;
- e) Cerciorarse de que las operaciones que se ejecuten por cuenta de la compañía están conformes con los estatutos, con las decisiones de la Asamblea General de Accionistas, a la Junta Directiva o al Gerente, según los casos, de las irregularidades que anote en los actos de la compañía;
- f) Autorizar con su firma los balances mensuales y semestrales; y
- g) Los demás que se le imponga la Asamblea General de Accionistas, compatibles con las señaladas en los apartes anteriores.
- h) Las demás que le señalen los estatutos o la Asamblea General de Accionistas, compatibles con las indicadas en los apartes anteriores.”

El artículo 138 menciona que, “La firma con que el Revisor Fiscal autorice los balances de la sociedad debe ir precedida de la declaración de que ellos están fielmente tomados de los libros y de que las operaciones registradas en éstos se conforman con los mandatos legales y estatutarios y con las decisiones de la Asamblea General y de la Junta Directiva.”

En este Decreto también se tocan temas con respecto a la obligatoriedad de informar a los accionistas sobre aquellos aspectos en los que no este de acuerdo con la administración e igualmente se habla sobre las sanciones en las que se pudiesen ver incursos en caso de no dar cumplimiento a las obligaciones legales y estatutarias.

En el año 1956 a través del Decreto 2373, se aprobó el proyecto presentado por los Contadores Públicos que ya se encontraban agremiados a través del Instituto Nacional de Contadores Públicos en dicho decreto se mencionan los siguientes artículos que hacen referencia al ejercicio de la Revisoría Fiscal.

Artículo 6°. – Se requerirá haber sido inscrito como Contador Juramentado, conforme a los artículos anteriores, para todas aquellas actividades en que la leyes exijan dicha condición, y especialmente para las siguientes:

1° para desempeñar el cargo de Revisor Fiscal de sociedades para las cuales la Ley exija la provisión de ese cargo, o un equivalente, sea denominación u otra similar.

Si bien era cierto que en algunas compañías el cargo de Revisor Fiscal o su equivalente seguía siendo desempeñado ya para esta época por contadores, este artículo impuso la obligación para que los Contadores Públicos estuviesen al frente de estos cargos.

Para darle fuerza a este numeral el Artículo 7° impuso sanciones cuando se violara el mismo, como se leerá a continuación:

Artículo 7°. – Los funcionarios públicos que acepten documentos que deben ser autorizados por un contador inscrito, sin esa autorización, o que designen como peritos personas que no sean contadores inscrito, en los casos que deben serlo, incurrirán en multas de cien pesos (\$100.00) a quinientos pesos (\$500.00), por primera vez, y en pérdida del cargo o empleo, en caso de reincidencia.

Las sociedades que estén legalmente obligadas a tener Revisor Fiscal o Auditores y que designen para tales cargos a personas que no sean contadores inscritos, incurrirán en multas de doscientos pesos (\$200.00) a mil pesos (\$1000.00), que se doblará en caso de reincidencia o de renuncia en hacer una designación ajustada en este decreto.

Artículo 15. – La atestación o firma de un Contador Público en los casos que las leyes se lo exijan hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto o

documento respectivo se ajusta a los requisitos legales de forma lo mismo que a los estatutarios, cuando se trate de personas jurídicas.

Tratándose de balances la presunción se extenderá, además, al hecho de que han sido tomados fielmente de los libros, de que éstos se ajustan a las normas legales, y de que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la situación financiera en la fecha del balance.

De la lectura de este artículo podemos concluir que efectivamente no se está haciendo otra cosa que ajustarse a la legislación anterior sobre las firmas de los Revisores Fiscales en los balances.

Artículo 47. – La Revisoría Fiscal, Auditoría, o Interventoría de cuentas en las sociedades o entidades que estén obligadas legalmente a la provisión de tales cargos podrá organizarse en forma de departamento, con las secciones (técnicas, legales, contables, etc.), que fueren necesarias, y ser desempeñadas por profesionales de cada ramo, en calidad de jefes de tales secciones. Para la sección o parte contable de la misma deberá estar siempre a cargo de un Contador.

Artículo 48. – La firma con que un Contador juramentado expresa su concepto sobre un balance general. Como Revisor Fiscal, Auditor o Interventor de cuentas, irá acompañada de un informe sucinto que deberá mencionar por lo menos:

1. Si ha obtenido todas las informaciones necesarias para cumplir sus funciones.
2. Si se siguieron durante el curso de la revisión los procedimientos convenientes y necesarios aconsejados por la técnica de la Interventoría de Cuentas.
3. Si, en su concepto, la sociedad o institución lleva su contabilidad conforme a las normas legales y a la técnica contable y si las operaciones registradas se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la Asamblea General o Juntas Directivas.

4. Si el balance y el estado de pérdidas y ganancias han sido tomados fielmente de los libros; si en su opinión, el balance presenta en forma fidedigna, de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, la situación financiera de la sociedad al terminar el período revisado, y si el estado de pérdidas y ganancias refleja el resultado de las operaciones en dicho período;
5. Las reservas o salvedades a que estuviere sujeta su opinión sobre la fidelidad de los estados financieros, si las hubiere.

Como se puede detallar con este compilado de artículos a los que se refiere el Decreto 2373, el ejercicio de la Revisoría Fiscal inicia su proceso de especificidad al determinarse quién es quién la puede ejercer y cuál es el alcance del mismo, también se dan ciertas pautas sobre los procedimientos a tener en cuenta para su desarrollo.

Posteriormente se allego a la profesión la Ley 145 de 1960 en la cual se advierten algunos artículos que tienen relación al ejercicio de la Revisoría Fiscal, es valido anotar que la promulgación de esta ley derogo el decreto 2373 pero no le hizo ninguna modificación sustancial a lo anteriormente expuesto, los principales artículos que se refieren a nuestro tema en cuestión son los siguientes:

Artículo 8. – Se necesitará la calidad de Contador Público en todos los casos en que las leyes le exijan, y además en los siguientes:

1. Para desempeñar el cargo de Revisor Fiscal de sociedades para las cuales la Ley exige la provisión de o uno equivalente, ya con la misma denominación o con la de Auditor u otra similar.

Artículo 9. – La atestación y firma de un Contador Público hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en el caso de personas jurídicas. Tratándose de balances, se presumirá además que los saldos se han tomado fielmente de los

libros, que éstos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance.

Artículo 10. – El dictamen de un Contador Público sobre un balance general, como Revisor Fiscal, Auditor o Interventor de Cuentas, irá acompañado de un informe sucinto que deberá expresar por lo menos:

1. Si ha obtenido las informaciones necesarias para cumplir sus funciones.
2. Si en el curso de la revisión se siguieron los procedimientos aconsejados por la técnica de la Interventoría de Cuentas.
3. Si, en su concepto, la contabilidad se lleva conforme a las normas legales y a la técnica contable y si las operaciones registradas se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la Asamblea General o Juntas Directivas en su caso;
4. Si el balance y el estado de pérdidas y ganancias han sido tomados fielmente de los libros; si en su opinión el primero presenta en forma fidedigna, de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, la respectiva situación financiera de la sociedad al terminar el período revisado, y el segundo refleja el resultado de dicho período;
5. Las reservas o salvedades a que estuviere sujeta su opinión sobre la fidelidad de los estados financieros, si las hubiere.

Posteriormente esta ley fue adicionada por la Ley 43 de 1990 en la cual se tuvieron en cuenta los siguientes artículos que realmente clarificaron algunos de los aspectos claves en cuanto al alcance de los Revisores Fiscales dentro de las sociedades, es así que en los siguientes artículos se detalla:

En el artículo 13 en su Parágrafo 2do. determinó que todas las Sociedades Comerciales cuyos activos brutos sean o excedan el equivalente a 5000 salarios mínimos y/o cuyos ingresos brutos sean o excedan a 3.000 salarios mínimos, al 31 de Diciembre del año anterior, obligatoriamente deben tener Revisor Fiscal.

Creó el Consejo Técnico de la Contaduría, quien puede promulgar “DISPOSICIONES profesionales”, las cuales deben ser cumplidas por los contadores públicos dentro el ejercicio de Contaduría Privada y Pública y más aún cuando ejerce el cargo de Revisor Fiscal, con base en obligaciones primordiales, que le impone el art. 8, así:

- 1) Observar las normas de ética profesional;
- 2) Actuar con sujeción a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Colombia;
- 3) Cumplir con las normas legales vigentes, así como las disposiciones emanadas de los organismos de vigilancia, dirección y control de la profesión; y
- 4) Vigilar el registro e información contable, la cual se fundamente en principios de contabilidad generalmente aceptadas en Colombia.

Para el efecto, esa Ley formalizó las siguientes normas:

Artículo 6º - Determinó que las normas de contabilidad también se le pueden denominar principios de contabilidad generalmente aceptados como el conjunto de conceptos básicos y de reglas que deben ser observados al registrar e informar contablemente, sobre los asuntos y actividades de personas naturales o jurídicas.

Artículo 7º - Formalizó las normas de auditoría generalmente aceptadas en Colombia, como las cualidades profesionales del Contador Público, con el empleo de su buen juicio en la ejecución de su examen y en su informe referente al mismo.

Artículo 9º - Mediante Papeles de Trabajo, el Contador Público dejará constancia de las labores realizadas para emitir su juicio profesional. Tales papeles, son propiedad exclusiva del Contador Público, se prepararán conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas, no obstante podrían ser examinados por las entidades estatales y por los funcionarios de la rama jurisdiccional.

Artículo 37 - Señaló los principios básicos de ética profesional, con base en el Código de Ética Profesional creado por esta Ley (desde 1.964 no existía Código de esta naturaleza por haberse considerado inexecutable por el Consejo de Estado), dentro del capítulo IV, título I.

Específicamente relacionado con el Revisor Fiscal, adicionó dentro del Código de Ética nuevas inhabilidades e incompatibilidades enmarcadas en la Sección 220 “De las Relaciones del Contador Público con los Usuarios del Servicio” dentro de los artículos 41 al 51, así:

- a) Que el Contador Público, en el ejercicio de sus funciones, no es responsable de los actos de los administradores (art.41);
- b) Que no prestará servicios que interfieran el libre y correcto ejercicio de la profesión (art.42);
- c) No aceptará trabajos cuando no se considere idóneo (art.43);
- d) Se puede interrumpir la prestación de servicios, por:
 - 1) Exclusión por atención de otro profesional,
 - 2) Que el usuario incumpla las obligaciones convenidas (art.44);
- e) No se expondrá a riesgos injustificados (art.45);
- f) Fijará los honorarios por escrito;
- g) Cuando haya sido funcionario del Estado y hubiera intervenido en la Empresa, no puede recomendar (6meses mínimo) (art.47);
- h) No puede prestar servicios donde hubiere intervenido como funcionario público o como Revisor Fiscal (1 año como mínimo) (art.48);
- i) No puede ejercer influencias o recibir dádivas dentro de la empresa que ejerza;
- j) Inhabilidades adicionales a las de parentesco de consanguinidad y afinidad de las anteriores leyes, adicionándolo en “ vínculos económicos, amistad íntima, enemistad grave, intereses comunes u otra que le reste independencia u objetividad (art. 50); y
- k) Cuando haya actuado como empleado no puede ser Revisor Fiscal (mínimo 6 meses) (art.51)

Adicional a lo anterior en el Decreto 410 de 1971 conocido también como el Código de Comercio se promulgaron leyes que si bien habían sido promulgadas en los orígenes del concepto de la Revisoría Fiscal no eran del todo vigentes, dándole así otra nueva argumentación para el desarrollo de la actividad, estos artículos se encuentran en el capítulo VIII de este articulado, siendo una armonización de la Ley comercial.

Sin embargo este dinamismo en las leyes que han dado origen y un direccionamiento al ejercicio de la Revisoría Fiscal, no han sido herramienta suficiente para describir la mejor manera de hacer las cosas, porque únicamente se han limitado a describir las obligaciones de este ejercicio y no se han descrito formalmente como se deberían hacer las pruebas que garantizaran que la opinión del revisor fiscal realmente reflejase la realidad económica de las compañías, dejando de esta manera al libre albedrío del profesional contable la manera de obtener esta evidencia.

Pero como la evidencia es lo mas importante en el ejercicio de la profesión, el Contador Público que ejerce las funciones de revisor fiscal se ha valido de las normas de auditoría para alcanzar sus objetivos, ya que esta es una actividad que puede tener un alcance integral o especifico, sin embargo esto no es suficiente porque además se ha requerido de bases técnicas en temas de evaluación de gestión de los administradores, conocimientos tributarios, laborales, tecnológicos y demás ciencias que afectan a las organizaciones.

Todo esto permitiendo e impulsando a diferentes investigadores y estudiosos de los modelos internacionales a copiar y/o adaptar las que consideran como las mejores prácticas y a partir de estos modelos definir unas bases sobre las cuales obtener esa razonabilidad que persiguen los profesionales de la Revisoría Fiscal. En la actualidad el plan estratégico que se ha definido para auditar estados financieros se hace a partir del modelo anglosajón que no es más que el desarrollo de las normas internacionales de auditoría, mejor conocidas como las NIA's, que a

continuación detallamos y posteriormente describiremos las que consideramos como más importantes para el desarrollo de la Revisoría Fiscal:

100 – 199 Asuntos Introdutorios

100 Contratos de Aseguramiento

120 Marco de Referencia de las Normas Internacionales de Auditoría

200 – 299 Responsabilidades

200 Objetivos y Principios Generales que Rigen una Auditoría de Estados Financieros

210 Términos de los Trabajos de Auditoría

220 Control de Calidad para el Trabajo de Auditoría

230 Documentación

240 Responsabilidad del Auditor de Considerar el Fraude y Error en una Auditoría de Estados Financieros

250 Consideración de Leyes y Reglamentos en una Auditoría de Estados Financieros

260 Comunicación de Asuntos de Auditoría con los Encargados del Mando

300 – 399 Planeación

300 Planeación

310 Conocimiento del negocio

320 Importancia relativa de la auditoría

400 – 499 Control Interno

400 Evaluación de riesgos y control interno

401 Auditoría en un ambiente de sistemas de información computarizado.

402 Consideraciones de auditoría relativas a entidades que utilizan organizaciones de servicios

500 – 599 Evidencia de Auditoría

500 Evidencia de auditoría

501 Evidencia de auditoría – Consideraciones adicionales para partidas específicas

505	Confirmaciones externas
510	Trabajos iniciales – Balances de apertura
520	Procedimientos analíticos
530	Muestreo en la auditoría y otros procedimientos de pruebas selectivas
540	Auditoría de estimaciones contables
545	Auditoría de mediciones y revelaciones hechas a valor razonable
550	Partes relacionadas
560	Hechos posteriores
570	Negocio en marcha
580	Representaciones de la administración
600 – 699	Uso del Trabajo de Otros
600	Uso del trabajo de otro auditor
610	Consideración del trabajo de auditoría interna
620	Uso del trabajo de un experto
700 – 799	Conclusiones y Dictamen de Auditoría
700	El dictamen del auditor sobre los estados financieros
710	Comparativos
720	Otra información en documentos que contienen estados financieros auditados
800 – 899	Áreas Especializadas
800	El dictamen del auditor sobre compromisos de auditoría con propósito especial
810	El examen de información financiera prospectiva
900 – 999	Servicios Relacionados
910	Trabajos para revisar estados financieros
920	Trabajos para realizar procedimientos convenidos respecto de información financiera
930	Trabajos para compilar información financiera
1000–1100	Declaraciones Internacionales de Auditoría
1000	Procedimiento de confirmación entre bancos

1001	Ambientes de CIS – Microcomputadoras independientes
1002	Ambientes de CIS – Sistema de computadoras en línea
1003	Ambientes de CIS – Sistemas de base de datos
1004	La relación entre supervisores bancarios y auditores externos
1005	Consideraciones especiales en la auditoría de entidades pequeñas
1006	La auditoría de bancos comerciales internacionales
1008	Evaluación del riesgo y el control interno – Características y consideraciones del CIS
1009	Técnicas de auditoría con ayuda de computadora
1010	La consideración de asuntos ambientales en la auditoría de estados financieros
1012	Auditoría de instrumentos financieros derivados

Como punto de partida para la aplicación y entendimiento de las NIAs nos es importante referencia la norma 120 de este compilado que se refiere al Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Auditoría, la cual en su introducción argumenta lo siguiente: “El Comité Internacional de Prácticas de Auditoría ha sido autorizado a emitir Normas Internacionales de Auditoría (NIAs). El propósito de este documento es describir el marco de referencia dentro del cual se emiten las NIAs en relación a los servicios que pueden ser desempeñados por los auditores.

Para fácil referencia, excepto donde se indique, el término “auditor” se usa a lo largo de las NIAs cuando se describe tanto la auditoría como los servicios relacionados que pueden ser desempeñados. Tal referencia no tiene la intención de implicar que una persona que desempeñe servicios relacionados necesite ser el auditor de los estados financieros de la entidad.”

Para de esta manera describirnos a continuación dos marcos conceptuales que se refieren en primera instancia a los informes financieros, siendo estos informes los que permiten a los usuarios de la información tener un entendimiento de lo que sucede con la compañía que les emite, eso sí con el convencimiento de que dichos informes han sido preparados teniendo en cuenta una o la combinación de,

las Normas Internacionales de Contabilidad, las Normas Nacionales de Contabilidad, o algún otro mecanismo con autoridad que garantice que los informes financieros son emitidos razonablemente.

Y en segunda instancia el marco conceptual para Auditoría y Servicios Relacionados, siendo este marco aquel que describe cual es el nivel de certeza que da cada uno de estos dos enfoques dependiendo del trabajo desarrollado por el profesional, este parangón se detalla en el siguiente cuadro resumen que es tomado directamente del documento de transcripción:

	Auditoría	Servicios Relacionados		
Naturaleza del Servicio	Auditoría	Revisión	Procedimientos Convenidos	Compilación
Nivel Comparativo de Certeza Provisto por el Auditor	Certeza alta, pero no absoluta	Certeza Moderada	No Certeza	No Certeza
Informe que Proporciona	Certeza Positiva sobre Aseveraciones	Certeza o Seguridad Negativa sobre Aseveraciones	Descubrimientos Actuales de Procedimientos	Identificación de Información Compilada

Ahora bien, partiendo de esta norma anteriormente resumida las NIAs nos llevan a clarificar cual es el accionar de los auditores, tal como se argumentan en las normas que se refieren a las responsabilidades del auditor en cuanto a los términos del trabajo, al control de calidad, la documentación del trabajo, la responsabilidad frente al fraude entre otros. Más adelante en el tercer grupo de normas se encuentran las que se refieren a la planeación, que muestran en si la importancia que debe dar el auditor a tener un conocimiento del cliente auditado, y como este conocimiento se debe soportar a través de evidencia clave que contextualice al auditor, así como el conocimiento acumulado que sobre el mismo

se tenga, toda vez que ya hubiese sido auditada la compañía en momentos pasados.

Luego se tienen las normas referidas al control interno, estas normas se refieren a la importancia que el auditor debe darle al conocimiento y la evaluación del sistema de control interno, teniendo en cuenta que este sistema sea efectivo y que contribuya al adecuado funcionamiento de la compañía que es auditada.

El quinto grupo se refiere a la importancia que tiene la evidencia de auditoría, en estas normas se especifican cuales son los criterios que tienen que tener los auditores a la hora de considerar cual es la cantidad y la calidad de esta evidencia, por otra parte se especifica cuál es la mejor manera de obtenerla teniendo en cuenta aspectos tales como las confirmaciones de fuentes externas, los procedimientos analíticos que buscan evaluar todas aquellas variaciones que permiten identificar la tendencia del mercado y la acciones que la compañía ha ejercido sobre los mismos; por otra parte se detallan las pruebas a través de muestreos de auditoría y pruebas selectivas, que persiguen probar la razonabilidad de las cifras que reflejan los informes financieros, usando muestreos estadísticos, estratificaciones y mediciones de tolerancia de error, con el fin de emitir una opinión; en adelante se plantea la forma de auditar las estimaciones contables, siendo estos rubros muy importantes al momento de predecir eventos futuros que no son más que supuestos que pueden afectar significativamente la compañía para bien o para mal en cuanto a sus utilidades.

Este grupo además tiene importancia por la ilustración que se da al auditor en cuanto a la medición y revelación de valores razonables, que no son más que aquellas estimaciones que hacen las compañías sobre los activos y pasivos que requieren ser traídos a valor presente puesto que su importancia para el desarrollo de la actividad económica de la compañía es vital e igualmente su valor de adquisición inicial es significativo e impacta los informes financieros. También se ilustra en cuanto a la importancia que tienen las partes relacionadas de ser

auditadas y cuál es la mejor manera para realizarlo, puesto que se ha evidenciado que a través de esta figura es como las organizaciones eluden y evaden obligaciones formales ante el estado y los demás terceros.

También están descritos en este grupo de normas los procedimientos a tener en cuenta para eventos posteriores o subsecuentes que no son más que aquellos hechos que pudiesen afectar significativamente la opinión del auditor entre la fecha de su revisión y la fecha en la que se emite finalmente el dictamen. La revisión del principio de negocio en marcha es una norma que permite al auditor entender la importancia que tiene evaluar que aspectos pueden afectar la continuidad del negocio para advertir a la administración sobre los mismos; y por último se ilustra sobre la Representación de la Administración que no es más que un documento emitido por la administración en la que se describen aquellos asuntos importantes que pueden afectar los informes financieros.

En el sexto compilado se aprecia la importancia de tener en cuenta el trabajo de otros auditores tanto externos como internos, así como del trabajo que pueden realizar expertos en alguna actividad específica, sin olvidar el discernimiento que hay que hacer sobre cada uno de estos trabajos, para que los mismos sean útiles para el auditor.

En el grupo de normas 700 se encuentran las relativas a las conclusiones y dictamen de auditoría, las cuales contienen los criterios que deben tener los auditores a fin de emitir una opinión adecuada al respecto de los estados financieros y como este dictamen debe ser producto de esa evaluación eficiente y efectiva que previamente ha realizado el auditor y que le permite emitir una opinión sobre los estados financieros.

Existen además de las anteriores tres grupos adicionales de normas que contemplan asuntos específicos de la auditoría como es el tema de Áreas Especializadas, Servicios Relacionados y Declaraciones Internacionales, que para

los efectos de nuestro análisis no son relevantes por cuanto la Revisoría Fiscal no se podría enmarcar en estos temas.

Así bien como lo manifestamos en párrafos anteriores estas han sido las únicas normas que van más allá de la simplicidad y generalidad descrita en la Ley 43 de 1990, lo que nos permite volvernos a formular la pregunta que enfoca nuestro análisis y que pretendemos clarificar a través de este recorrido por la normatividad que rige a la revisoría fiscal y que ayuda a que su ejercicio sea más estandarizado, útil y entendible para los profesionales de la Contaduría Pública que son quienes están facultados para el desarrollo de esta actividad.

Pero para responder esto debemos entender cuál es el marco general de las Normas Internacionales de Información Financiera a fin de poder determinar si estamos o no preparados los contadores públicos para afrontar este gran reto de auditar estados financieros emitidos bajo este modelo y emitir un concepto con el alcance que el mismo presupone bajo la figura que impone el ser revisor fiscal.

En Colombia se han evaluado los diferentes escenarios para determinar que es lo más rentable y mejor para las empresas de nuestro entorno, si realizar una conversión, una homologación o una adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera - NIIFs (ó IFRSs por sus siglas en inglés), determinando por los comités de análisis y evaluación que lo mejor es realizar el proceso de adopción ya que genera un impacto menos significativo a la estructura contable que hoy día tenemos implementada y que es en buena parte una copia de los modelos internacionales europeos y anglosajones.

Pero que son las NIIFs visto desde la perspectiva de la firma de auditoría multinacional Ernst & Young, “Las Normas Internacionales de Información Financiera, son normas contables sofisticadas, exigentes en el desglose de información, tendientes a reflejar la realidad económica de las transacciones y en gran parte orientadas a su utilización en los mercados de capitales”, que tienen un

objetivo visto por ellos como “Su objetivo es proporcionar un marco contable que garantice la transparencia y favorezca la comparabilidad y el desarrollo de un mercado integrado de capitales”. Siendo las NIIFs para esta firma un lenguaje financiero internacional.

Es apropiado tener en cuenta cuales serían los impactos que traerían para las entidades los NIIF, teniendo en cuenta en primera instancia que dicha adopción es un proceso complejo que afectaría los aspectos contables y no contables de cada una de las compañías. Este nuevo lenguaje de los negocios puede requerir cambios para el desarrollo de los mismos a través de la modificación en la ejecución de las transacciones.

Las entidades tendrán que aprender a convivir con la volatilidad de los resultados y del patrimonio, generada por la incorporación de las variaciones en el valor de mercado o en el valor razonable de sus activos y pasivos. Al tiempo, que esto requerirá que se rediseñe cómo la entidad y sus administradores se comunican con el mercado (inversores, analistas, reguladores, etc.).

En cuanto a los objetivos que se persiguen, estos deberían ser rediseñados a fin de que estuviesen aterrizados a la realidad económica del mercado y las exigencias del mismo, como de los nuevos resultados esperados por los inversores que en últimas son los más interesados en el beneficio económico de sus compañías.

Pero a través de este proceso de cambio se presenta un impacto positivo para las entidades, o bueno así tendría que ver pues se exige un mejoramiento de sus sistemas informáticos y de sus procesos; se puede reevaluar la forma en que la compañía se comunica con los mercados financieros y otros usuarios de la información; se propone mejorar la visión y evaluación de los inversionistas y de la gerencia frente a sus competidores; se pretende mejorar la manera como los

inversionistas del mercado mostrador o segundo mercado ven el funcionamiento de la compañía.

Sin embargo ante esto hay una perspectiva más aterrizada y con cambios significativos frente a este proceso de adopción, este análisis fue realizado por Felipe Jánic, quien es experto en International Financial Reporting Standards – IFRS y en la actualidad se desempeña como Socio Líder de IFRS para la Firma de Auditoría Multinacional, Ernst & Young; aquí él toma a una compañía promedio de Colombia y sobre esta evalúa cuales serían los impactos que se generarían de la siguiente manera. Por ejemplo, las numerosas valorizaciones y revalorizaciones que existen en Colombia tendrán que ser eliminadas, lo que podría traer una disminución importante del patrimonio.

Según Jánic, dentro de las cuentas que más pueden impactar los estados contables están las provisiones y garantías, pues en las normas internacionales estas se tienen que reflejar en los estados financieros ya que los parámetros de consolidación son más rigurosos. Esto hace que patrimonios autónomos, los proyectos a ejecutar, la reposición de activos fijos, las reestructuraciones y los beneficios a empleados, entre otras cosas, que no se consolidan actualmente y que se quedan en las cuentas de orden, tendrían que reflejarse.

Además, cambia la incorporación de los activos y pasivos que se hará a valores razonables. Por ejemplo, los activos tienen que ser reconocidos en su justo valor (aunque por factores tributarios se deprecien distinto), cada tipo de inversión se reflejará de modo distinto dependiendo de su disposición de la administración sobre el título, y los arrendamientos financieros y operativos (leasing) se reflejarán como si fueran un activo propio.

Por último, los ingresos podrían caer en un principio pues su reconocimiento se modifica. Mientras hoy las ventas se registran inmediatamente se genera la

factura, en IFRS se hace hasta que el comprador asuma todos los riesgos del producto facturado.

La obligación de reportar por segmentos o los impuestos no tienen gran impacto contable pero sí generarán mayores exigencias en términos de sistemas y procesos.

Por esto es que Jánica ve con una perspectiva cruda ese impacto inicial que las compañías tendrían al modificar los paradigmas generados por una manera de reflejar la información financiera con un modelo demasiado conservador y proteccionista, que ya no es útil para el dinamismo actual de un mercado globalizado, y donde los tratados de libre comercio son firmados a diario con países a los que el dinamismo del mercado los ha ido posicionando como objetivos comerciales muy importantes y Colombia se encuentra en el punto coyuntural de ser una economía emergente y confiable en Latinoamérica.

Pero bueno este conocimiento de cómo se enmarcan las normas internacionales de información financiera en Colombia y como han venido siendo adoptadas nos resuelve la pregunta que es motivo de nuestro análisis y es si el Revisor Fiscal podría estar preparado para afrontar este reto de evaluar y dictaminar sobre dichos estados financieros.

Y para dar nuestra opinión al corriente nos queremos soportar sobre análisis realizado por el portal ACTUALICESE.COM con ocasión de la Ley 1314 de 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”

En este análisis el portal hace referencia además al Concepto No.13 emitido por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública con ocasión de la incertidumbre que se

genero en cuanto al impacto de esta Ley para el ejercicio de la Revisoría Fiscal, quienes al hecho respondieron que los servicios de aseguramiento de la información que habían quedado mencionados en el artículo 5 de esta Ley, eran otro campo de acción del contador público que no interfería con la legislación vigente en materia de la revisoría fiscal. Manifestando textualmente lo siguiente:

“Efectivamente, se destaca que la Revisoría Fiscal es una forma de aseguramiento distinta de los estándares internacionales de aseguramiento porque la cobertura de la Revisoría Fiscal es mayor al de la sola información, cuando considera el aseguramiento de la gestión de los administradores y al cumplimiento de diversas disposiciones normativas en materia de control de fiscalización, que desarrolla la revisoría fiscal.

La orientación del aseguramiento de la información, en la perspectiva de los estándares internacionales, es una práctica profesional que pretende desarrollar ciertos procedimientos de auditoría que brinden una seguridad razonable sobre los procesos de generación, procesamiento y producción de información financiera, con miras a satisfacer un interés privado, representado por los inversionistas de un ente económico. Por el contrario, las funciones establecidas en el código de comercio a la investidura de la revisoría fiscal la enfocan al desarrollo de un control de fiscalización en beneficio de la sociedad en general en defensa del interés público, mediante la aplicación de un conjunto de preceptos y procedimientos de interventoría de cuentas, lo cual se puede verificar en el análisis de la orientación profesional sobre el Ejercicio profesional del Revisor Fiscal (disponible en www.jccconta.gov.co; link consejo técnico, orientaciones 2008), emitida por el Consejo Técnico de la Contaduría.”

Ahora bien este análisis realizado por el Consejo Técnico de la Contaduría, presupone por sí mismo un reto desafiante para el profesional contable que ejerce como revisor fiscal, y es que debe esté ratificar su importancia dentro de las organizaciones, solo que a su vez requerirá de un nivel de conocimiento mayor al que hasta ahora tenga, pues habría que actualizar su perfil educativo,

incorporando como por lo menos un curso de extensión que le permitiera entender cuál es la dinámica de cada una de las Normas Internacionales de Información Financiera a fin de poder determinar cuáles aspectos habrían de ser tenidos en cuenta para la evaluación de los estados financieros diseñados bajo estas normas.

¿Si estaremos preparados para afrontar este reto?, en nuestra opinión si lo estaremos, pero bajo la premisa de que cada profesional ponga de su parte se capacite y actualice constantemente, ya que si bien es sabido que nuestra profesión requiere de una continua capacitación, las normas internacionales si que son cambiantes, además que al no ser regidas por normativa interna siempre estaremos sujetos a los drafts o borradores que recibamos de los comités internacionales, que sin más semana tras semana analizan una nueva posición o reglamentación de una o varias normas; el trabajo es desafiante además teniendo en cuenta que nuestro oficio como Revisores Fiscales exige además tener en cuenta otros aspectos que son muy importantes para emitir una opinión calificada y que refleje la realidad económica de las compañías que auditemos; eso si utilizando las mejores técnicas que permitan obtener evidencia suficiente y razonable a través de pruebas estandarizadas que tengan total validez y credibilidad ante los entes de control.

Ojala en Colombia avanzáramos en el diseño de nuestro propio compilado unificado de pruebas y evidencia, nuestra propia legislación en normas de auditoría, dejando de lado la generalidad y aterrizando las normas a nuestra realidad, a fin de evitar tanta proliferación de interpretaciones a las normas internacionales que lo único que hacen es confundir mas al profesional y generar sesgos que no permiten una evolución de la profesión y por el contrario si un deseo de las demás profesiones de apoderarse de ese tan preciado honor que tenemos los revisores fiscales que es el dar Fe Pública.

Claro está que también se requiere una exigencia para portar con tan preciado honor que a nuestro criterio se sintetiza en una normatividad mas exigente para

los revisores fiscales que les proteja su derecho a un salario digno y bien reconocido por unos conocimientos que deben ser comprobables a través de los exámenes de renovación de matrícula que en algún momento fueron motivo de un proyecto de ley.

Esperamos que este análisis sea de utilidad para que los profesionales de la Contaduría Pública que como nosotros opten por ser especialistas en Revisoría Fiscal tengan claro que antes de tomar la decisión evalúen si están dispuestos a capacitarse en todos y cada uno de los temas que la dinámica internacional les exige, de acuerdo con la obligación que les reviste el emitir un dictamen con la certeza de que este refleja la realidad económica de la compañía sobre la que emiten Fe Pública.

ÍNDICE BIBLIOGRÁFICO

[Moya, 2007], Moya, Luis Henry. La Revisoría Fiscal frente a las Normas Internacionales de Información Financiera. Universidad Cooperativa de Colombia, 2007

[E&Y, 2009], Ernst & Young Audit Ltda. IFRS: Impacto de la Ley en el ejercicio de la Revisoría Fiscal y en la auditoría. Presentaciones Ernst & Young, 2009

[Almeira, 2008], Almeira Rivera, Sandra. Historia de la Revisoría Fiscal en Colombia, www.gerencie.com, publicado el 7 de septiembre de 2008.

Algunas fuentes de contabilidad y auditoría en internet:

- Accountingnet - <http://www.accountingnet.com/>
- El portal de los Contadores Públicos - <http://www.actualicese.com>
- AICPA - <http://www.aicpa.org/>
- Normas Internacionales de Auditoría - <http://fccea.unicauca.edu.co/old/nias.htm>
- Junta Central de Contadores – www.jccconta.gov.co link consejo técnico, orientaciones 2008 y http://www.jccconta.gov.co/conferencia2009/imp_normas_int_auditoria_en_col/jcc_nias_r_castro.pdf
- Auditores & Gerentes. Contadores Públicos Ltda. - [http://212.9.83.4/auditoria/home.nsf/Todos/2E1E0DCDE70D429BC125765C00192D59/\\$FILE/AUDITORIA+Y+NORMAS+INTERNACIONALES.pdf](http://212.9.83.4/auditoria/home.nsf/Todos/2E1E0DCDE70D429BC125765C00192D59/$FILE/AUDITORIA+Y+NORMAS+INTERNACIONALES.pdf)