

**ESTABLECIMIENTO DEL IMPACTO DE LAS NIA 200 Y 500 SOBRE EL  
TRABAJO DEL REVISOR FISCAL**

**ZOILA ROSA PAZ PEREZ**

**UNIVERSIDAD DEL VALLE  
FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACION  
CONTADURIA PÚBLICA  
PALMIRA  
2018**

**ESTABLECIMIENTO DEL IMPACTO DE LAS NIA 200 Y 500 SOBRE EL  
TRABAJO DEL REVISOR FISCAL**

**ZOILA ROSA PAZ PEREZ**

**ESTUDIO MONOGRAFICO PARA OPTAR POR EL TITULO DE CONTADOR  
PÚBLICO**

**DIRECTOR**

**Mg .FRANCISCO ANDRES GONGORA NAZARENO**

**CONTADOR PÚBLICO TITULADO**

**UNIVERSIDAD DEL VALLE**

**FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACION**

**CONTADURIA PÚBLICA**

**PALMIRA**

**2018**

NOTA DE ACEPTACIÓN

---

---

---

Presidente del jurado

---

Jurado

---

Jurado

Palmira, junio 1 del 2018

En agradecimiento en primer lugar a Dios y a mi maestros que contribuyeron para llegar a este sueño en especial debo dar un especial agradecimiento a Carlos Sastoque Maldonado, revisor fiscal y miembro del consejo técnico de la contaduría pública, Bogotá, Colombia, como también a mi coordinador de carrera Mg, Francisco Andrés Góngora Nazareno contador público que contribuido de gran manera a ser posible este sueño y a todos los que de una u otra forma han hecho posible este sueño, gracias por permitir este que un sueño se haga realidad.

## CONTENIDO

	pág.
<b>LISTA DE TABLAS</b>	<b>10</b>
<b>INTRODUCCION</b>	<b>11</b>
<b>1.0. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.</b>	<b>12</b>
<b>1.1 APROXIMACIÓN AL PROBLEMA.</b>	<b>12</b>
1.2 DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA	14
<b>1.3. ANTECEDENTES</b>	<b>14</b>
1.3.1 La administración de riesgos empresarial E.R.M. y la revisoría fiscal.	14
1.3.2 La revisoría fiscal en Colombia del hacer al deber ser	16
1.3.3 Aplicación de normas internacionales de auditoría: proceso de convergencia 788 en la unión europea y Colombia	16
1.3.4 Criterios para la adopción de estándares internacionales de reportes financieros en Colombia	18
<b>1.4 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA</b>	<b>19</b>
<b>1.5 SISTEMATIZACIÓN DEL PROBLEMA</b>	<b>19</b>
<b>2.0. OBJETIVOS</b>	<b>20</b>
<b>2.1. OBJETIVO GENERAL</b>	<b>20</b>
2.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS	20
<b>3.0. JUSTIFICACION</b>	<b>21</b>
<b>3.1 Justificación social</b>	<b>21</b>
<b>3.2 Justificación académica</b>	<b>21</b>
<b>3.3 Justificación personal</b>	<b>21</b>
<b>4.0. MARCO DE REFERENCIA</b>	<b>23</b>
<b>4.1 Marco teórico</b>	<b>23</b>
4.1.1 Teoría del Control	23
4.1.2 El control latino	23
4.1.3 El control anglosajón	27
4.1.4 El control de fiscalización	29
<b>4.2 MARCO CONCEPTUAL</b>	<b>29</b>
4.2.1 Educación	30
4.2.2 Contador	30
4.2.3 Revisoría fiscal	30
4.2.4 Universidad.	31
4.2.5 Pronunciamiento	31

<b>4.3 MARCO HISTÓRICO</b>	<b>32</b>
<b>4.4 MARCO CONTEXTUAL</b>	<b>32</b>
<b>4.5 MARCO LEGAL</b>	<b>38</b>
4.5.1 Código de comercio (Decreto 410 de 1971 nivel nacional)	38
4.5.2 Orientación profesional	44
4.5.3 Normas de auditoría generalmente aceptadas	81
4.5.4 Ley 43 DE 1990 (diciembre 13)	81
<b>Capítulo segundo Del ejercicio de la profesión</b>	<b>86</b>
<b>Título segundo Junta central de contadores</b>	<b>90</b>
<b>Título tercero Del consejo técnico de la contaduría pública</b>	<b>94</b>
<b>Capítulo cuarto</b>	<b>96</b>
<b>Título primero Código de ética profesional</b>	<b>96</b>
<b>Título segundo De las relaciones del contador público con los usuarios de sus servicios</b>	<b>101</b>
<b>Título tercero De la publicidad</b>	<b>103</b>
<b>Título cuarto Relaciones del contador público con sus colegas</b>	<b>104</b>
<b>Título quinto El secreto profesional o confidencialidad</b>	<b>105</b>
<b>Título sexto De las relaciones del contador público con la sociedad y el estado</b>	<b>106</b>
4.5.5 Decreto 0302 del 2015	108
<b>DECRETO NÚMERO 0302 DE 2015</b>	<b>109</b>
<b>5.0. ASPECTOS METODOLÓGICOS</b>	<b>115</b>
<b>5.1 TIPO DE ESTUDIO</b>	<b>115</b>
<b>5.2 MÉTODOS DE INVESTIGACIÓN</b>	<b>115</b>
5.2.1 Método deductivo	115
<b>5.3 FUENTES DE INFORMACIÓN</b>	<b>116</b>
5.3.1 Fuente primaria	116
5.3.2 Fuente secundaria	116
5.3.3 Fases del problema de investigación	116
<b>Tabla 1 FACES DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN</b>	<b>117</b>

<b>CAPITULO I</b>	<b>118</b>
<b>DESCRIPCIÓN DEL MARCO JURÍDICO LEGAL QUE REGULA EN COLOMBIA LAS NIA A NIVEL INTERNACIONAL CON RESPECTO A LA NIA 500 Y 200</b>	<b>118</b>
<b>1.1 Antecedentes históricos del surgimiento de la NIA</b>	<b>120</b>
1.1.2 Historia de las normas internacionales de auditoria y aseguramiento	120
<b>1.2 Que es una NIA</b>	<b>122</b>
<b>1.3 Marco jurídico internacional que regula la NIA</b>	<b>123</b>
<i>Entrada en vigor</i>	123
<i>Estructura de las NIA adaptadas</i>	124
<b>1.4 Marco jurídico que regula la norma en Colombia</b>	<b>125</b>
1.4.1 NIA 500 EN COLOMBIA	126
<b>CONTENIDO</b>	<b>126</b>
<i>Objetivo</i>	127
<i>Definiciones</i>	127
<b>Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad</b>	<b>131</b>
<b>Evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref.: Apartado 6)</b>	<b>131</b>
<b>Procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría</b>	<b>134</b>
<b>Información que se utilizará como evidencia de auditoría</b>	<b>139</b>
<b>Fiabilidad de la información generada por un experto de la dirección (Ref.: Apartado 8)</b>	<b>143</b>
<b>Obtención de conocimiento del trabajo del experto de la dirección (Ref.: Apartado 8(b))</b>	<b>147</b>
<b><i>Evaluación de la adecuación del trabajo del experto de la dirección (Ref.: Apartado 8(c))</i></b>	<b>148</b>
<b>Información generada por la entidad y utilizada para los propósitos del auditor (Ref.: Apartado 9(a)-(b))</b>	<b>149</b>
<b><i>Selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas para obtener evidencia de auditoría (Ref.: Apartado 10)</i></b>	<b>150</b>

Selección de todos los elementos _____	151
<i>Selección de elementos específicos</i> _____	151
<i>Muestreo de auditoría</i> _____	152
<i>Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad (Ref.: Apartado 11)</i> _____	152
1.4.2 NIA 200 EN COLOMBIA _____	153
<b>Introducción</b> _____	154
<b>Alcance de esta NIA</b> _____	154
<b>Fecha de entrada en vigor</b> _____	158
<b>Definiciones</b> _____	159
<b>Requerimientos</b> _____	164
<b>Escepticismo profesional</b> _____	164
<b>Juicio profesional</b> _____	164
<b>Objetivos establecidos en cada NIA</b> _____	165
<b>Cumplimiento de los requerimientos aplicables</b> _____	165
<b>Objetivo no alcanzado</b> _____	166
<b>Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas</b> _____	166
<b>La auditoría de estados financieros</b> _____	167
<b>CAPITULO II</b> _____	199
<b>COMPARACIÓN DE LOS CAMBIOS EN LA NIA 200Y NIA 500 CON RESPECTO A LAS LEYES EXISTENTES EN COLOMBIA Y EN PARTICULAR LAS APLICABLES A LA REVISORÍA FISCAL</b> _____	199
<b>TABLA 2 COMPARACIÓN ENTRE LA NIA 200 Y LA NIA 500</b> _____	203
<b>CAPITULO III</b> _____	205
<b>CAMBIOS DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA SOBRE LA TOMA DE EVIDENCIA EN CUANTO AL TRABAJO DEL REVISOR FISCAL</b>	205
<b>CONCLUSIONES</b> _____	208



**RECOMEDACIONES** \_\_\_\_\_

**8.0 REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS** \_\_\_\_\_ **210**

## LISTA DE TABLAS

Tabla 1	FACES DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	117
TABLA 2	COMPARACIÓN NIA 200 Y LA NIA 500	203

## INTRODUCCION

La revisoría fiscal fue creada en 1935 por medio de la ley 58 de 1931 del mismo año, fue reglamentada por la ley 73 de 1935, cargo que se asignó al contador público por medio del decreto 2373 de 1956 , Para dar cuentas al Estado, sociedad y administradores de los establecimientos de comercio sujetos a esta vigilancia o a quien lo requiera sobre el funcionamiento de la empresa, también para dar cuenta de cómo están funcionado los controles internos de las compañías y si los administradores cumplen con las función que les han sido asignada. El concejo técnico de la contaduría pública ha emitido un documento donde hace un compendio de todos los documentos y leyes relacionados con la profesión, el cual lleva por nombre EJERCICIO PROFESIONAL DE LA REVISORIA FISCAL, el cual ha sido avalado por organismos de prestigio internacional. Esto se puede verificar en cuanto a control interno por medio del informe C.O.S.O, estas son las iniciales de la compañía (Committe of Sponsoring Organizations) que componen el comité que fue designado para evaluar el sistema de control.

El objetivo principal de este trabajo es hacer un análisis de la nueva normatividad como son las normas internacionales de auditoria en el caso la NIA 200 su contenido expresa sobre los objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoria de conformidad con las normas internacionales de auditoria Y la NIA 500 en su contenido nos explica cómo obtener la evidencia de la auditoria, ambas aplicadas por la revisoría fiscal de esta forma se observara que cambios a traído la entrada en rigor de la nueva normativas aunque teniendo en cuenta que siempre la revisoría fiscal se creó con estándares internacionales, dichas normas entraron a regir a partir del 2009 según lo describe el decreto ley 1314 , y en el 2017 deben estar en total funcionamiento, pero en el 2016 salió a la luz un nuevo decreto como lo es el decreto 2132 del 2016 que modifica parcialmente el marco técnico de las NAI el cual entrara en vigor a partir del 1ro de enero del 2018 el cual trae consigo la incorporación de la NIA No 1000, las normas antes mencionadas son en empresas de más de dos cientos (200) trabajadores los de menos pueden a su juicio seguir optando por las anteriores normas según el decreto 0302 del 2015

## **1.0. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.**

Análisis del impacto de las NIA 200 Y NIA 500 sobre el trabajo del revisor fiscal en Colombia.

### **1.1 APROXIMACIÓN AL PROBLEMA.**

La revisoría fiscal fue creada en Colombia desde 1931 como un órgano de fiscalización, tiene unas normas a seguir como son las Normas de Auditoria Generalmente aceptadas, descritas en la ley 43 de 1990 y en su artículo 7, este trabajo se puso en hombros de los contadores por ser personas idóneas de alta honradez, a estos les corresponde dictaminar estados financieros, revisar y evaluar sistemáticamente los componentes y elementos que integran el control interno, en los términos que la ley a estipulado.

Con la puesta en marcha de la ley 1314 del 2009 se da a conocer la convergencia de las normas de auditoria generalmente aceptadas en Colombia a las normas internacionales de auditoria de aseguramiento. Según el decreto 0302 del 2015 permite que algunos se acojan al cambio y otros sigan llevando las normas anteriores, más la convergencia a normas internacionales de información financiera, todo aunado se considera un cambio trascendental en el ejercicio de la profesión contable, lo cual afecta seguidamente al que hacer del revisor fiscal. Es por lo anterior que se hace necesario entrar a hacer un estudio que permita determinar cuáles fueron los cambios y cuanto influyen en la revisoría fiscal en cuanto a las NIAS, para este trabajo la NIA 200 Y la NIA 500.

La forma de hacer negocios internacionalmente es una de la causas por las cuales se tomó la opción de internacionalizar la normatividad, esto con el fin de estar de acuerdo con los demás países que integran los tratados de libre comercio o los grupos con los cuales se están llevando los intercambios comerciales, y así hablar un mismo idioma en cuanto a los negocios y contablemente sea necesario, la globalización hace que surjan nuevos cambios en las normatividades en los países y en esto entra nuestro país, se hace indispensable estar a nivel mundial y

como lo manda la organización mundial para el comercio (OMC); para estar en un mismo nivel internacionalmente se dio como propósito entrar en el cambio y traer a nuestro diario hacer las normas internacionales de información financiera (NIIF), las normas internacionales de aseguramiento (NAI) que están compuestas por seis normas a mencionar como lo son: código de ética para profesionales de la contaduría, normas internacionales para servicios relacionados (NISR), normas internacionales de auditoría (NIA), **normas internacionales de trabajo para atestiguar (ISAE)**, normas internacionales de control de calidad (NICC), normas internacionales de trabajos de revisión (NITR). Dichas normas tienen su debido proceso para entrar en vigor como ya se ha mencionado y con esto trae algunas expectativas en cada una de las ramas de la contaduría como los son: la información financiera, la auditoría en cada una de sus funciones, en el trabajo del revisor fiscal que es lo que se detiene a ver la presente monografía por medio de la cual se va solo a tocar una pequeña parte en mención como son la NIA 200 Y LA 500 dichas normas estipulan la evidencia en los estados financieros esto a partir del 2009, en una auditoría trabajo del revisor fiscal tiene como fin relacionado a su hacer, revisar estados financieros y para ello se tomarán como evidencia los estados de la empresa auditada o fiscalizada por él.

Las (NIA) Se componen de principios, procedimientos y guías de aplicación que le permitirán al auditor realizar de mejor manera su trabajo, Hay que tener en cuenta que las normas que regían en Colombia habían sido hechas por organismos internacionales para el país, hay que destacar que es una fusión no una adaptación a las normas, debido que ya estaban las normas pero debían actualizarse a la internacionales.

Es por esta razón que muchos cambios vendrán en cuanto al trabajo del revisor fiscal, en cada una de las facultades que se le asignan al revisor fiscal como contador y auditor de estados financieros de como tomar la evidencia, por quienes será elegido, si ha sido favorable o no los cambios que trajo la nueva reglamentación internacional a esta profesión, en que le favoreció en hechos económicos o laborales o le desfavoreció. Son algunas de las preguntas que se pueden hacer.

Teniendo en cuenta que este cargo fue creado especialmente para Colombia lo rigen fuera de las NIA (normas internacionales de auditoría) también hay que

saber que se debe ajustar a los parámetros que dicta el código de comercio para esta función específica, las NAGAS (normas de auditoría generalmente aceptadas) siguen aún como norma en las pequeñas empresas por tanto la ley lo permite, esto demuestra que esta es una fusión y no una adaptación de las normas por que no se dejan de lado las normas existentes cuando llegaron las NIA.

## 1.2 DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA

Siendo la revisoría fiscal un ente especialmente creado para Colombia tiene sus limitaciones al hablar sobre él, debido que no se puede hablar en forma plural, este toma como normas las del auditor para realizar su trabajo, las normas de auditoría están hoy vista de manera más avanzada globalmente aunque ya van con ediciones muchos más complejas en cuanto a nivel internacional, en Colombia está en el momento la aplicación de su edición décima es una norma atrasada en cuanto a nivel internacional es por esto que se tomara la norma en vigencia actual para hacer la comparación especialmente en Colombia finalizando el año 2017 han salido nuevos cambios en las normas de NIA especialmente sobre el trabajo del revisor fiscal la NIA 700 modificada por el decreto 2170 del 22 de diciembre del 2017.

## 1.3. ANTECEDENTES

### 1.3.1 La administración de riesgos empresarial E.R.M. y la revisoría fiscal<sup>1</sup>.

*“La revisoría fiscal es una institución capacitada para dar Fe pública, por medio de la certificación de un contador, por medio de los estados financieros que van dirigidos a diferentes entidades ya sean gubernamentales o privadas, como también a juzgar los actos de los administradores.*

---

<sup>1</sup> ESTUPIÑAN, GAITÁN, RODRIGO. La administración de riesgos empresarial E.R.M. y la revisoría fiscal. III encuentro de docentes de revisoría fiscal – mayo 2009

*Dentro de las funciones estipuladas al revisor fiscal en una sociedad comercial le corresponde: asumir la función de vigilancia constante que le permita ejercer su función de control eficaz que le ha sido asignada por la junta de socios y así contribuir con la comunidad en cuanto a sus interés económicos de esta, entendiéndose como comunidad el estado, los entes económicos y todos aquellos relacionados directamente e indirectamente con el ente, esto conlleva que debe tener una estructura en su organización como ente fiscalizador esto dará una seguridad sobre la calidad de sus servicios a todos aquellos que esta relacionados directamente e indirectamente con los entes fiscalizados y garantizar que su trabajo contenga alta calidad en el cumplimiento de las disposiciones legales en cuanto a su deber como revisor fiscal y sus deberes.*

*Dentro de lo estipulado en diferentes leyes que rigen la profesión del revisor fiscal están las estipuladas en el código de comercio en sus artículos 207, 208, 209, la ley 43 de 1990 en su artículo 7, como los designado por el consejo técnico de la contaduría pública, las cuales le permiten hacer un trabajo de mano de lo estipulado por las leyes que lo rigen así cumple con las obligaciones y deberes personales técnicos y otros relacionados con los informes a las empresas y sus socios como a los entes gubernamentales.*

Como lo dice Rodrigo Estupiñan Gaitán en su ponencia <sup>2</sup>“LA ADMINISTRACIÓN DE RIESGOS EMPRESARIAL E.R.M. Y LA REVISORÍA FISCAL”

“A raíz de grandes problemas mundiales que todos conocemos (Enrom, World COM, Parmalat y otros) han venido evolucionando muy rápidamente los sistemas de control interno, cambiando o adicionando de manera permanente sus estándares y sus formas de aplicación dirigidos más al talento humano que a los medios documentales, porque quienes cometen irregularidades y fraudes son las personas, siendo los procesos y documentos sólo un medio. La mayoría de conclusiones en esos estándares han determinado cambios en las normas de auditoría internas y externas direccionadas hacia la administración del riesgo. Estos razonamientos han llevado que los procesos de auditoría que desarrolle la Revisoría Fiscal deben acondicionarse con los nuevos estándares,

---

<sup>2</sup> ESTUPIÑAN GAITÁN, RODRIGO. La administración de riesgos empresarial E.R.M. y la revisoría fiscal. III encuentro de docentes de revisoría fiscal – mayo 2009

para lo cual ya existen en Colombia varias disposiciones e interpretaciones de aplicación en un marco denominado “Auditoría basada en Riesgos” para que cumpla sus funciones con base en estos nuevos enfoques para garantizar sus ejecuciones como “órgano de control fiscalizador” a la altura de las últimas tendencias técnicas aprovechando experiencias internacionales de auditoría.”

### 1.3.2 La revisoría fiscal en Colombia del hacer al deber ser

Montaño.<sup>3</sup> Perdomo. John. La revisoría fiscal en Colombia del hacer al deber

“La revisoría fiscal tiene sus orígenes en el concepto de fiscalización derivado del imperio romano que da como nacimiento a la vertiente latina de control. El término de fiscalización se refiere al “control societario” y se puede definir como un “proceso de vigilancia y evaluación permanente de las actividades administrativas, para Establecer si estas se ajustan a las decisiones legales y a las expectativas de los dueños de la sociedad”

### 1.3.3 Aplicación de normas internacionales de auditoría: proceso de convergencia 788 en la unión europea y Colombia<sup>4</sup>

Con respecto al tema de auditoria en Colombia, este es llevado a cabo por los profesionales de acuerdo a las NAGAS (Normas de auditoria generalmente aceptadas), las cuales son un conjunto de principios, reglas y normas que regulan la actividad del auditor, haciendo alusión a las cualidades profesionales del contador público y el empleo de su buen juicio en la ejecución del trabajo (informe). Las NAGAS fueron creadas en estados unidos por el american institute of certified Public accountants (AICPA), Y fueron adoptadas por muchos países de latino américa incluido Colombia.

---

<sup>3</sup>MONTAÑO, PERDOMO, JOHN. La revisoría fiscal en Colombia del deber al hacer

<sup>4</sup> Restrepo, Morales, Jenny Katherine, Aplicación de normas internacionales de auditoría.



De la misma forma en Colombia, se estableció mediante el art. 14 de la ley 43 de 1990 la junta central de contadores y el concejo técnico de la contaduría pública (CTCP) como órganos de la profesión contable, donde este último, según la ley 1314 de 2009, es un organismo de normalización técnica encargado de presentar a los ministerios de hacienda y crédito público y de comercio, industria y turismo, propuestas para la expedición de principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información y aseguramiento de la información.

La ley 1314 de 2009 también ordenó que a partir de 1 de enero del 2010 y dentro de los seis meses siguientes el CTCP haga una primera revisión de las normas de contabilidad, información financiera y aseguramiento de la información y presenten los resultados, mediante la elaboración de un plan de trabajo.

Dado lo anterior el CTCP publicó un documento final el 22 de junio de 2011, titulado "Direccionamiento Estratégico del proceso de convergencia de las normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales"; este fue consecutivamente modificado el 18 de julio de 2012 en lo que hace referencia a la orientación del desarrollo del proceso, en decir en la escogencia de los estándares internacionales emitidos por el IAASB, como los de aplicación en Colombia, estos estándares se encuentran agrupados en: Estándares internacionales de Auditoría (ISA), Estándares internacionales sobre trabajos de revisión limitada (ISRE), estándares internacionales sobre servicios relacionados (ISRS), Estándares internacionales de control de calidad (ISQC), Estándares internacionales sobre prácticas de auditoría (IAPC) y el código de ética para Contadores profesionales sobre prácticas de Auditoría (IAPC), y el código de ética emitido para contadores profesionales emitido por la junta de estándares internacionales de ética para contadores (IESBA).

En Colombia la superintendencia de sociedades, ha creado varios mecanismos, para ejercer sus obligaciones de control y vigilancia sobre los administradores, revisores fiscales y profesionales de la contaduría pública de las entidades sometidas a inspección, en función de ello emitió la circular externa no 115-000002 del 14 de abril de 2012, dando según sus facultades, observaciones relacionadas al proceso de convergencia en cumplimiento de la ley 1314 de 2009

#### 1.3.4 Criterios para la adopción de estándares internacionales de reportes financieros en Colombia<sup>5</sup>

La concepción actual de los estándares internacionales de contabilidad se enmarca dentro de la viabilidad de su aceptación mundial. Nada fácil resulta la aceptación cuando se desprende de un análisis objetivo; de todas maneras, la situación fiscal, económica, social cultural, e intereses nacionales juegan un papel pre-ponderante al buscar estandarizar modelos propios de países desarrollados con países en vía de desarrollo, y aún entre los mismos desarrollados. Basta analizar las diferencias entre los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en los Estados Unidos (USGAAP) y las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs), emitidas por el Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad (IASB) que llevó a crear un comité de estudio y análisis para posibilitar armonizar entre los dos. ¿Es posible hablar de armonización contable? ¿Cuáles son los inconvenientes? ¿Estamos frente a problemas de adopción o armonización? Para responder todos estos interrogantes es necesario tener en cuenta algunos procesos que son resultado de la globalización e internacionalización de las economías. Esta investigación, expone las razones por las cuales la búsqueda de la armonización contable se ha dado por la necesidad de encontrar un lenguaje universal en las economías de todos los países.

---

<sup>5</sup> EDUARDO ARTURO CRUZ TREJOS, OSCAR RAMIRO PRADO GONZÁLEZ, JAIME ESPINOSA PEÑA criterios para la adopción de estándares internacionales de reportes financieros en Colombia

#### 1.4 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

¿Cómo impacta el cambio en las normas de auditoría el trabajo del revisor fiscal con respecto a la NIA 200 Y LA NIA 500 en cuanto a la toma de evidencia?

#### 1.5 SISTEMATIZACIÓN DEL PROBLEMA

- ¿Cuáles son los efectos en el marco jurídico legal que regula las normas internacionales de auditoría con respecto a la toma de evidencia?
- ¿Cuáles son los cambios en la nueva ley con respecto a las leyes existentes en la toma de evidencia diferentes a las normas anteriores?
- ¿Cuál es la influencia de las normas internacionales de auditoría sobre el trabajo del trabajo del revisor fiscal en la toma de evidencia?

## **2.0. OBJETIVOS**

### **2.1. OBJETIVO GENERAL**

Establecer el impacto de las normas internacionales de auditoría NIA 200 Y la NIA 500 sobre el desarrollo del trabajo del revisor fiscal en Colombia, con relación a la toma de evidencia.

### **2.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

- Describir el marco jurídico legal que regula en Colombia las NIA a nivel internacional con respecto a la NIA 500 Y 200
- Comparar los cambios en la NIA 200Y NIA 500 con respecto a las leyes existentes en Colombia como eran las NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS y en particular las aplicables a la revisoría fiscal.
- Precisar los cambios de las normas internacionales de auditoria sobre la toma de evidencia en cuanto al trabajo del revisor fiscal.

### **3.0. JUSTIFICACION**

#### **3.1 Justificación social**

Esta investigación dará respuestas de cuanto o cómo impactará la nueva normatividad en el trabajo de los revisores fiscales, de esta forma contribuir a otros que empleen este como base en futuras investigaciones, pretende mostrar a corto y largo plazo la influencia de la norma y cuanto ha ido evolucionando sabiendo de antemano que en Colombia a pesar de entrar en vigencia aún estamos des actualizados, la normatividad mundial va un paso más adelante que la entrante en rigor. Como también con el objeto de obtener más conocimiento de las nuevas normas sus cambios y diferencias.

#### **3.2 Justificación académica**

Al realizar el presente trabajo se intenta encontrar una serie de diferencias en cuanto a la toma de evidencias según las normas internacionales de auditoría, NIA 200 Y NIA 500 con el fin sea de brindar alguna ayuda en un futuro a los nuevos estudiantes, como se hacía antes y después de puesta en vigor las normas internacionales y porque se usan en unas empresas y en otras no como lo establece la ley, en poco tiempo cuando vamos avanzando hacia el futuro las leyes y normatividades cambian según lo requiera la profesión y la globalidad,

#### **3.3 Justificación personal**

Este trabajo de grado permitirá poner en práctica los conocimientos adquiridos durante los años de estudio en la universidad del valle , como también por medio del análisis profundizar mucho más en los conocimientos que ya se poseen, como también tener un concepto más profundo de lo que es esta nueva normatividad, con esto se pretende mostrar como las normas internacionales de auditoría que

entraron en vigencia influyen en la toma de evidencia en el trabajo del revisor fiscal, especificando concretamente cuáles son sus cambios, rigiéndose por las normas existentes y la que entra en vigor, cuáles son los cambios sustantivos en cuanto a las normas de recolectar evidencia, si existen o no cambio. Cuando entra una nueva ley es muy regular que se den cambios en todos los aspectos, es por esto que se desea tomar la internacional de auditoria 500 evidencia de la auditoria y la norma internacional de auditoria 200 esta contiene los objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoria de conformidad con las normas internacionales de auditoria. en si las normas de auditoria internacional son muy amplias este sería solo una parte de las que constituye las normas, una pregunta sería como tomar la evidencia o como obtener evidencia amplia y suficiente quienes están facultados para actuar como ayudantes al ejecutar el trabajo, cuales son las disposiciones según la ley que deben regir al personal que se dedica a hacer esta labor como debe ser la ejecución de su trabajo en cuanto a la toma de evidencias, en el examen y la preparación de sus informes, como debe comportarse el personal, como deben ser sus juicios , cuales requisitos específicos debe tener la persona que va hacer la auditoria, como deben ser los procedimientos o cuales pasos que debe seguir en los procedimientos , que medidas dice la ley que deben tener al hacer su trabajo quien regirá como supervisor del auditor o que estamento público está capacitado para controlar al auditor si lo dice o no la ley tiene que seguir patrones éticos o no como debe ser su comportamiento, como deben ser sus normas de calidad o cuales son los patrones que debe seguir.

Teniendo en cuenta que a pesar de entrar la norma internacional en vigor en cada país, existen leyes que no pueden ser pasadas por alto, en Colombia la gran mayoría está dada en el código de comercio y es posible que una ley internacional se sobre ponga a una nacional, son estos entre otros los posible argumentos para dar como inicio a este trabajo de grado con el fin de dar respuestas a todos estos interrogantes planteados anteriormente se pretende seguir unos lineamientos que son dados por LA NIA 200 y NIA 500, existen más en cuanto a otros aspectos por lo tanto este trabajo solo se tomaran en cuenta las normas de toma de evidencia debido que el tema es muy amplio solo se tocaran las mencionadas.

## 4.0. MARCO DE REFERENCIA

### 4.1 Marco teórico

#### 4.1.1 Teoría del Control

Según el profesor Franco (2012)<sup>6</sup>

*Redefinir el concepto de control resulta un problema complejo ¿Cómo hacerlo si no existe una definición clara y precisa o por lo menos aproximación consensuada sobre el significado?*

*Un concepto es una idea que permite el entendimiento de un objeto que puede generalizarse a todos por su especie. Las definiciones tradicionales han generado confusiones de diversa índole y tal vez la más importante de todas es la existente entre el control y evaluación, situada en la cima de las dificultades, que pueden resumirse de la siguiente manera:*

*Si el control permite la reorientación de conductas para ajustarlas a algún parámetro o a un plan organizado, no cabe duda que la evaluación no es control y en tal circunstancia actividades como la auditoría no se integran a concepto de control retroactivo, es imposible controlar el pasado. Entonces es claro que auditoría no es control, es tan solo evaluación, no permite reorientar conductas y tan solo permite en su máxima expresión una justicia retributiva, nunca la protección del interés público,*

#### 4.1.2 El control latino

John Montaña hace referencia del control latino y anglosajón en su libro la revisoría fiscal en Colombia del deber al hacer. Como dice John<sup>7</sup>

---

<sup>6</sup> Franco, 2012.pp.161-162 citado por ibíd. pág. 28

*“El modelo latino de control es un legado de la cultura que le da su nombre proviene de las concepciones del pensamiento europeo continental en el que la contabilidad y las prácticas de control estaban reglamentadas dentro del marco legal que regía las instituciones, con un importante papel en materia de control de los negocios y también en el campo judicial, al servir como medio de prueba en las disputas entre comerciantes.*

*En este sentido se debe recordar que el control latino tiene como características propias, entre otras, las siguientes: cobertura del ente, actividades de control “in situ”, en tiempo real y simultáneamente con el desarrollo de las operaciones, es decir mide las desviaciones y las analiza en el momento en que se llevan a cabo, examina los antecedentes y condiciones previas al nacimiento de los hechos económicos y en general, supervisa su desarrollo, al igual que sus resultados y consecuencias ,púes tiene como fin superior, evitar el daño por pequeño que este sea y en especial, proteger el interés general.*

*Por eso, el control en el antiguo imperio romano era practicado dentro de las instituciones del estado, siendo el origen de lo que actualmente conocemos como fiscalización, responsabilidad a cargo de funcionarios se la más alta investidura, quienes desarrollaban actividades permanentes de vigilancia sobre las actuaciones de organismos estatales, a los cuales se les practicaba control sobre las operaciones, los informes que se producían, el cumplimiento de las normas y el debido cuidado de los bienes y el recursos del estado, exigiendo total pulcritud y eficiencia en la administración de dichos recursos públicos.*

*Es decir, el control lo ejercía el estado sobre sus instituciones, a través de funcionarios públicos dotados de poder absoluto, con la posibilidad de cuestionar y sindicar las conductas de otros. Poe ello este modelo de control se*

---

<sup>7</sup> CONCEJO TECNICO DE LA CONTADURIA. Disposiciones del 1 al 10.SANTA FE DE BOGOTA, 2008 citado por MONTAÑO, PERDOMO, JOHN. La revisoría fiscal en Colombia. Del hacer al deber ser. Cali. Velásquez Digital S.A.S. 2015.p.16,17



*considera la fuente originaria de los llamados “modelos de control fiscal estatal” que hoy conocemos.*

*Los resultados del ejercicio de este tipo de control sirvieron de base para producir documentos de atestación en los cuales se otorgaba fe pública sobre las operaciones realizadas y el cumplimiento de la legalidad, según el caso.*

*La actividad de control así explicada se hizo extensiva al sector privado como consecuencia del proceso de intervención y regulación del estado en la economía, lo que generó una estructura de control de tipo integral en los entes económicos, e particular en las organizaciones societarias con aportes de capital.*

*Como se puede observar en el modelo latino el papel del control fue evolucionado de tal forma que cuando el estado interviniera en las operaciones, así como también para garantizar el correcto desempeño de las empresas ante terceros y el cumplimiento de la ley; todo ello en virtud de la función social que desempeña el sector empresarial dentro una economía de mercado.*

*De lo anterior se puede inferir que allí nace la delegación del control que hace el estado en un determinado funcionario, a quien le corresponde el desempeño de funciones de supervisión y vigilancia en los entes societarios, encargo que conlleva todos los derechos y las obligaciones inherentes, con la potestad de otorgar fe pública con sus prerrogativas y responsabilidades.*

*En Colombia esta modalidad de control ha sido delegada por el estado a la revisoría fiscal, institución que tiene a su cargo el control de fiscalización de los entes económicos, para garantizar el sano desempeño de las operaciones, en cumplimiento de disposiciones normativas y estatutarias”*

*Según John Montaña en su libro del deber hacer en su página 17*

*“dice que el control latino presenta algunas características propias como: la cobertura general del ente, es decir, el control latino examina el ente en su totalidad y no totalmente algunas de sus partes, realiza un estudio global, ejecuta también actividades de control en tiempo real (oportuno) y simultáneas en el desarrollo de la operaciones y es esto*

*importante dado que si se detectan las fallas justo en el momento en que están ocurriendo es muy seguro que se puedan corregir sin complicaciones. Además, examina los antecedentes y condiciones previas al nacimiento de los hechos económicos lo cual resulta pertinente, ya que al observar estos hechos antes de su desarrollo es posible prevenir futuras inconsistencias. Finalmente, el control latino supervisa también los resultados y consecuencias de dichos hechos, es decir, que examina (el producto final) y corrige ahí los últimos inconvenientes que pudieren haberse presentarse, los cuales no deberían ser excesivos, puesto que ya se ha realizado un control durante todo el proceso (antes, durante y después) todo esto con el fin de proteger el interés general. En la antigua Roma el control era ejercido por el estado a través de funcionarios dotados de poder para cuestionar y sindicar las acciones de otros como lo serían hoy los administradores y directivos; los resultados de este control eran usados como base para producir documentos de atestación en los cuales se otorgaba fe pública sobre las operaciones realizadas y el cumplimiento de la legalidad, según el caso. Todas esas actividades de control se fueron extendiendo al sector privado de modo que el estado debió ejercer vigilancia a través de ciertas figuras públicas que hoy se conocemos como revisores fiscales. Se puede concluir, entonces, que el control latino es el origen de lo que hoy se conoce como control de fiscalización.<sup>8</sup>*

*El enfoque latino propende porque la elaboración de las normas de contabilidad siga un proceso que vaya desde lo general a lo particular (proceso deductivo)”  
Es un legado de la cultura que le da su nombre, proviene de las concepciones del pensamiento europeo continental en el que la Contabilidad y las prácticas de control estaban reglamentadas dentro del marco legal que regía las instituciones, con un importante papel en materia de control*

---

<sup>8</sup> MONTAÑO, PERDOMO, JOHN. La revisoría fiscal en Colombia. Del hacer al deber ser. Cali. Velásquez Digital S.A.S. 2015. p.17, 18.

*de los negocios y también en el campo judicial, al servir como medio de prueba en las disputas entre comerciantes. tiene su origen en el estado, al orientarse hacia la protección de sus intereses, pues tiene como fin superior, el evitar el daño por pequeño que este sea y en especial, proteger el interés general, por eso, el control en el antiguo imperio romano, era practicado dentro de las instituciones del estado, siendo el origen de lo que actualmente conocemos como fiscalización, responsabilidad a cargo de funcionarios de la más alta investidura, quienes desarrollaban actividades permanentes de vigilancia sobre organismos estatales. Los resultados de este tipo de control sirvieron de base para producir documentos de atestación en los cuales se otorgaba fe pública sobre las operaciones realizadas y el cumplimiento de la legalidad, según el caso.*

#### 4.1.3 El control anglosajón

*Prima el interés hacia la protección de la propiedad privada delegándose esta responsabilidad a terceros que supervisen dicho control, a través de la figura de rendición de cuentas.*

*Para entender en qué consiste el control anglosajón a continuación se transcribe lo planteado por el concejo de la contaduría pública (2008) en su orientación profesional sobre el ejercicio de revisoría fiscal:*

*Las primeras manifestaciones del modelo anglosajón se remontan al siglo xv, con el desarrollo de actividad mercantil de las flotas navieras holandesas. A partir de esta época fueron surgiendo personas especializadas en la revisión de cuentas en representación de los dueños.*

*Los comerciantes, ante los riesgos que representaban los viajes en ultramar por la inseguridad de las embarcaciones y los ataques piratas, se vieron en la necesidad de delegar tanto la administración de la empresa como el ejercicio del control a la gestión de sus actividades mercantiles. Este control se practicaba sobre los reportes que presentaban los administradores al final de cada viaje, donde relacionaban las cuentas de ingresos y gastos,*

*base para determinar los resultados finales de las operaciones desarrolladas.*

*Se puede decir entonces, que el Modelo Anglosajón de control, ha tenido como fin principal la protección del interés privado, puesto que en delegación de los propietarios, se ocupa de la inspección de la gestión de los administradores de sus negocios, a través del mecanismo de rendición de cuentas, cuya síntesis está representada en la información financiera. Esta evaluación de las operaciones se desarrolla aplicando técnicas de auditoría, cuyo principal objetivo es la verificación financiera de afirmaciones contenidas en los estados financieros, actividad que como se sabe corresponde a un evento posterior.*

*En este modelo, el administrador debe demostrar a los propietarios de los negocios que las cifras contenidas son razonables, entendido el término como “aproximadamente exacto” o “más o menos cierto”.*

*En consecuencia, atendiendo a sus características propias, el modelo de control anglosajón se tipifica por ejercer una acción posterior y selectiva sobre una base muestras de tipo técnico, que se sustenta en la existencia de un sistema de verificación interno del ente, esto es de control interno mediante pruebas de cumplimiento que permite disminuir los procedimientos sustantivos de revisión, pues el control anglosajón, privilegia y fundamenta su existencia en la relación costo-beneficio, es decir, se basa únicamente en la obtención de hallazgos de importancia material conforme a las políticas trazadas y al nivel del riesgo económico involucrado. Por ello, generalmente no consulta la protección de otros intereses diferentes, como por ejemplo los de la comunidad o el interés público (CTCP, 2008, P.8)<sup>9</sup>.*

*Se orienta más a los procesos de los estados financieros dirigidos a los mercados de valores y otros decisores estratégicos de las organizaciones. Es un legado de la cultura que le da su nombre, proviene de las concepciones del pensamiento europeo continental en el que la Contabilidad y las prácticas de control estaban reglamentadas dentro del marco legal que regía las instituciones, con un importante papel en materia de control de los negocios y también en el campo judicial, al servir como medio de prueba en las disputas entre comerciantes*

---

<sup>9</sup> CONCEJO TECNICO DE LA CONTADURIA. Disposiciones del 1 al 10. SANTA FE DE BOGOTA, 2008 citado por <sup>9</sup> MONTAÑO, PERDOMO, JOHN. La revisoría fiscal en Colombia. Del hacer al deber ser. Cali. Velásquez Digital S.A.S. 2015.p.18.

#### 4.1.4 El control de fiscalización

El concepto de fiscalización que nos emite John Montaña<sup>10</sup> está basado en los orígenes del imperio romano del tomado de la orientación profesional que da el con CTCP, 2008, p.7,

Este expresa sobre el concepto de control de fiscalización se origina en el imperio Romano, donde se presentan las primeras manifestaciones de esta labor de vigilancia y control. Posteriormente nace el modelo latino de control, el cual representa un “esquema de control sobre las operaciones de una entidad, con fuerte influencia en la concepción jurídica latina de reglamentación profusa de las actividades de las personas naturales y jurídicas de una sociedad, para proteger los intereses del estado y del público. Es de corte integral (previo concomitante-posterior)”

El termino de fiscalización es se refiere al “control societario” y se puede definir como un “proceso de vigilancia y evaluación permanente de las actividades administrativas, para establecer si estas se ajustan a las decisiones legales y las expectativas de los dueños de la sociedad (Sarmiento, 2005, p.30). En tanto que el termino fiscalizar se refiere a “averiguar o criticar y traer a juicio las acciones u obras de otro. Esta definición implica una actividad de vigilancia muy cercana al sujeto evaluado”. Como se puede apreciar, la revisoría fiscal ejerce una actividad permanente y cercana para poder cumplir con sus objetivos, esto sustentado en la fiscalización.

## 4.2 MARCO CONCEPTUAL

Para desarrollar el presente trabajo de investigación daremos a conocer términos relacionados con su desarrollo. En los cuales se mencionan los siguientes términos

---

<sup>10</sup> Ibíd. p.25

#### 4.2.1 Educación

*“la educación es un conjunto de las costumbres y buenos modales conforme a ciertas normas y costumbres de la sociedad “nosotros sabemos que es también la acción, o conjunto de acciones destinadas a desarrollar sus capacidades intelectuales en una o varias áreas del conocimiento, tiene que ver con impartir o transmitir el conocimiento. Eso puede hacerse de diferentes maneras. Ya sea sistematizada, experimental o de manera informal. Es un proceso donde se pueden emplear diferentes métodos”.<sup>11</sup>*

#### 4.2.2 Contador

La ley 43 de 1990, define el contador público como:

*“Art. 1. “Del contador público. Se entiende por Contador Público la persona natural que, mediante la inscripción que acredite su competencia profesional en los términos de la presente, está facultada para dar fe pública de hechos propios del ámbito de su profesión, dictaminar sobre estados financieros, realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable en general”.<sup>12</sup>  
Específicamente en los artículos 35, 36, 37 y 40*

#### 4.2.3 Revisoría fiscal

*“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*

---

<sup>11</sup> Bermúdez, Gustavo, REV, ¿qué es educación? Editorial Author House, 2010(3ed.).Washington, Indiana p.3

<sup>12</sup> CONCEJO TECNICO DE LA CONTADURIA. Disposiciones del 1 al 10.SANTA FE DE BOGOTA, 2008. P.3

*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”<sup>13</sup>.*

#### 4.2.4 Universidad.

*“El del concepto universidad radica en el vocablo “universitas” tecnicismo jurídico empleado para designar un conjunto de cosas (“universitas rerum”) o de personas (“universitas persunarum”), a los que el derecho consideraba de modo unitario. En particular, el concepto universidad se vincula al significado de universitas personarum del derecho Romano; es decir, “universitas” no debe entenderse en sentido objetivo, como universalidad de conocimientos, o conjuntos de todas las ramas del saber humano, si no en sentido subjetivo como asociación o corporación de maestros, de alumnos o de ambos”.<sup>14</sup>*

#### 4.2.5 Pronunciamiento

*De acuerdo con su autor, Caballenas<sup>15</sup>, la definición de Pronunciamiento proporcionada por el Diccionario Jurídico Elemental es: “Cada una de las declaraciones, resoluciones, mandamientos, decisiones o condenas de un juez o tribunal. En lo político y penal, alzamiento o rebelión militar, a cuyo frente se encuentra un caudillo que cuenta con las guarniciones suficientes para imponer un cambio de gobierno o de régimen sin necesidad de lucha, o luego de escaramuzas o pequeñas acciones”.*

---

<sup>13</sup> Ibid., p.135

<sup>14</sup> CHAVES, GARCIA, JUAN, RAMON. La universidad pública española, configuración actual y régimen jurídico de su profesorado. servicio de publicaciones de la universidad de Oviedo.p.15

<sup>15</sup> CABALLENAS, DE TORRES, GUILLERMO. Diccionario jurídico. Elemental. HELIASTA 11 ed. 1993

#### 4.3 MARCO HISTÓRICO

Como lo dice: <sup>16</sup>ALMEIRA, RIVERA, SANDRA. en su artículo de gerencie.com titulado “historia de la revisoría fiscal en Colombia”

*“La Revisoría Fiscal tiene en Colombia una larga vida institucional; nació en el creciente desarrollo comercial y financiero de las empresas en la segunda mitad del siglo XIX, fue reglamentada mediante la Ley 73 de 1.935 y asignada al contador público como función privativa por medio del decreto 2373 de 1.956. El legislador asignó esta función al contador público porque comprendió que el cargo requería de suficientes conocimientos técnicos para poder evaluar con eficiencia la gestión de la administración y de una capacidad de análisis profunda para evaluar, en forma adecuada, los controles de las entidades; luego incluyó que un tercero debía velar que las transacciones se reflejaran en la contabilidad en forma adecuada y oportuna para que la administración proyectara el desarrollo de las empresas; finalmente, examinó las calidades morales de quién poseía los conocimientos técnicos mencionados y concluyó que éstas eran de alta estima y que debía relevarlas exigiéndole independencia mental respecto de quien recibiría el fruto de sus cualidades y capacidades. Entonces, no dudó en confiar al contador público tan trascendental responsabilidad”*

#### 4.4 MARCO CONTEXTUAL

En el mundo entero el cambio constante de la normatividad lleva a que en muchas ocasiones por desconocimiento de estas se cometan errores, en Colombia no es la excepción, pero estando actualizados o haciendo trabajos como el presente permite ver cambios de las normas y ver para que países pueden ser aplicadas y cuales ya fueron adoptadas por cada uno de ellos.

En sur américa la constante entrada a la globalización y en especial en Colombia que se tiene esta figura de revisor fiscal creada para este país, contrae nuevos cambios en la normatividad al entrar en rigor las nuevas normas de auditoria

---

<sup>16</sup> SANDRA, ALMERIA, RIVERA /en línea/ <http://www.gerencie.com/historia-de-la-revisoría-fiscal-en-colombia.html>  
/CITADO EL 7 DE SEPTIEMBRE 2008/



internacional a las cuales deben de acogerse estos, ellos son como unos auditores internos en las empresas con independencia esto no les exime de que sometan a reglas establecidas en la nación o internacionalmente, también deben de regirse por normas. En Colombia con la nueva normatividad los revisores fiscales deben acogerse a la nueva reglamentación si van a estar fiscalizando a empresas mayores de 200 trabajadores de lo contrario pueden optar por continuar hasta el momento con las normas antiguas que manejan, esto no quiere decir que no las deban tener en cuenta o pasar por alto.

La presente investigación está dispuesta a desarrollarse con el fin de mostrar cambio en la normatividad, sobre todo en lo que se refiere a la toma de evidencias, como debe el revisor fiscal tomar sus evidencias según la normatividad, esto como ya se había mencionado es para Colombia, esta figura del revisor fiscal es propia de Colombia. Para esto se consultará la norma internacional y la norma colombiana esto permitirá hacer el paralelo entre ellas, así encontrar sus cambios en la toma de evidencias, se usará como referente el código de comercio, orientación profesional, las leyes que han regido por años las figuras del revisor fiscal, la del contador público y la del auditor todas ellas estarán estudiadas hacia la figura del revisor fiscal.

La revista ADVECIA revista virtual de la universidad de Antioquia nos muestra con estadísticas y datos como “impactan las normas de aseguramiento en la revisoría fiscal”<sup>17</sup>

*“Nueva normatividad vs entendimiento y evaluación del impacto en las actividades de la revisoría fiscal. Los revisores seleccionados para aplicar el instrumento establecido en este proyecto de investigación son de tres tipos, primero las firmas de auditoría que operan a nivel internacional y que adicionalmente tienen sede en la ciudad de Medellín; segundo, las firmas nacionales que operan en Medellín; y tercero, revisores fiscales independientes. Una vez seleccionados y efectuadas las encuestas, se pudo conocer la importancia que implica la implementación de las normas de aseguramiento y el conocimiento que los revisores fiscales tienen actualmente sobre esta información.*

*Para tener una mayor certeza de lo anterior, se incluyó dentro del instrumento preguntas abiertas y cerradas en las cuales el encuestado*

---

<sup>17</sup> PINEDA PEREZ, Wilmar A; URIBE RODRÍGUEZ, Mary L y BERMÚDEZ, Juan C. IMPACTO DE LAS NORMAS DE ASEGURAMIENTO EN LA REVISORÍA FISCAL. En: Revista virtual de estudiantes de contaduría pública ADVESIA, 2010 se puede encontrar [en línea] <https://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/adversia/article/.../10670> de WAP Pineda - 2012

*podiera evidenciar los conocimientos respecto del tema propuesto “Normas de Aseguramiento” dado que de este tema se ha hablado poco en el país, (tan solo se hace una mención en la ley 1314 de 2009 en su artículo 5), además de los procesos que incluye la implementación y otros aspectos que vienen implícitos en esta norma y que tienen efecto en el ejercicio de la revisoría fiscal.*

*Mediante el trabajo de campo se pudo establecer que el concepto de normas de aseguramiento se encuentra disgregado entre los profesionales de la revisoría fiscal, así: el 22% piensa que son normas, conceptos, principios, técnicas y guías orientadas al aseguramiento de la información (algunos de los conceptos establecidos en la definición dada en la ley 1314 de 2009 art. 5 );el 17% que son normas de ética; igual porcentaje dice que son normas de control de la calidad de los trabajos y otro 17% también que son normas de auditoría de información financiera histórica. El 13% manifiesta que son normas que rigen la revisión de las cifras contables bajo las normas de contabilidad que surjan de la convergencia a normas internacionales de información financiera (IFRS por su sigla en inglés), y el 13% restante manifiestan que son normas que aseguran la confiabilidad. De esto se puede concluir que todos los encuestados apuntan a que son normas y que su implementación contribuirá a asegurar que la información que las empresas presentan a los usuarios de su información es confiable y fidedigna, sin embargo, todos tienen una definición parcial. Cabe resaltar que las firmas internacionales en su definición de normas de aseguramiento parten de la base de la convergencia hacia estándares internacionales de información financiera y auditoría, en tanto que las firmas nacionales y los revisores fiscales independientes toman como base la definición planteada en la ley 1314 de 2009 en su artículo 5.*

*Para el total de los encuestados las normas de aseguramiento impactan el trabajo del Revisor Fiscal, aunque manifiestan diferentes puntos de vista en la forma de impacto, pues la mayoría (el 38%) piensa que el impacto está relacionado con las auditorías de estados financieros y emisión del dictamen, otros (el 31%) dicen que en los niveles de conocimiento y ajuste a estándares internacionales de contabilidad y auditoría y el resto (el 31%) en los niveles de confianza y control de calidad. Según lo anterior tanto el*

*trabajo realizado por los Revisores Fiscales como el conocimiento de éstos tendrá un impacto en el alcance de la realización de la auditoría, nuevas actividades, profundización en las algunas actividades que actualmente realiza, pero que bajo normatividad internacional merecen más atención y realización minuciosa por parte del revisor fiscal.*

*NORMAS DE ASEGURAMIENTO Normas que rigen la revisión de las cifras contables bajo las normas de contabilidad que surjan de la convergencia a IFRS Normas de ética Normas de control de la calidad de los trabajos Normas de Auditoria de Información Financiera Histórica Normas, conceptos, principios, técnicas y guías orientadas al aseguramiento de la información Normas que aseguran la confiabilidad*

*¿Cómo impactan las normas del aseguramiento, el trabajo del revisor fiscal? En los Niveles de confiabilidad y Control de calidad En los niveles de conocimiento y ajuste a Estándares Internacionales En lo relacionado a la Auditoria de Estados Financieros y emisión del dictamen*

*En esta investigación se ha considerado que las actividades más representativas que impactan las normas de aseguramiento son: confianza en el trabajo de otros auditores, revisiones para la evaluación del fraude, control de calidad, pruebas de auditoría por cada una de las líneas de los estados financieros, pruebas obligatorias en el proceso de auditoría (procedimientos analíticos, auditoría de inventarios, procesos de confirmación, entre otros), examen de documentos legales y financieros, información comparativa, planeación de la auditoría,*

*Estimación de la materialidad, comunicación, evaluación del control interno, emisión del dictamen, conocimiento de normas locales e internacionales, y capacitaciones. Como se puede observar todas estas actividades se realizan bajo la normatividad actual, pero la diferencia podría radicar como se dijo anteriormente en su forma de aplicación, extensión y profundidad. Ante las mismas, el resultado de la encuesta indicó las que tienen mayor impacto (en una escala de 0 a 10), ver gráfica a continuación.*

*Nueva normatividad vs incremento del costo de los honorarios. La implementación de una nueva normatividad contable exige un cambio constante, al igual que una capacitación permanente y esto genera un valor agregado para quienes inicien en esa labor, para quienes sean capaces de ser proactivos y reactivos frente a tales cambios y entiendan que todo se mueve en torno a un mundo globalizado y quien no se desplace de acuerdo a él, corre el riesgo de quedarse atrás sumido en el desconocimiento y la obsolescencia. En el caso colombiano esto es un nuevo reto, un nuevo objetivo, una nueva tarea que se ha generado a partir de la promulgación de la ley de 1314 de 2009 y que trae para la profesión contable y por ende para la Revisoría Fiscal nuevos horizontes por conocer y conquistar, y por consiguiente una persistente necesidad de capacitarse, aprender y autoevaluarse, porque como figura de control y fiscalización que genera confiabilidad, debe continuar reforzando y asegurando a todos los usuarios la información, y esto solo lo puede lograr adaptándose a las circunstancias que le exige el medio y por lo pronto invirtiendo en el conocimiento.*

*Así pues y con base en el contexto anterior, valdría la pena preguntarse si ¿la implementación de normas de aseguramiento incrementarían el costo por honorarios que deben pagar las empresas a sus Revisores Fiscales? teniendo en cuenta que éstos deben invertir en la capacitación y aprendizaje que les exige la promulgación de nuevos conocimientos y contenidos difundidos en nuevas leyes y procedimientos que pretenden la unificación de la información como medida de aseguramiento y confiabilidad de la misma.*

*Para muchos la respuesta es clara, mientras que para otros la misma genera contradicciones, por ello y con base en las opiniones de firmas de Auditoría de contexto nacional e internacional y de personas independientes que ejercen como revisores fiscales, se puede dar respuesta a dicho interrogante.*

*Del total de los encuestados, un 43% tiene claro que de ninguna manera se incrementarían los costos y lo reafirman al asegurar que la creación de normas o leyes que busquen el mejoramiento de la calidad de la información no necesariamente repercute en mayores costos que deban*

*pagar las empresas, porque si así lo fuera, cada que sale una ley, ésta acarrearía incrementos por honorarios o salarios y en la realidad ésta situación no se observa así, además, el compromiso del revisor fiscal de antes y de ahora sigue siendo la calidad. Por otra parte, un 29% considera necesario incrementar los costos porque la capacitación y el poseer habilidades en el manejo de las nuevas normas contables y de auditoría que aseguren la información, es un valor agregado que refuerza la confiabilidad y que por consiguiente eleva los honorarios. Entre tanto un 14% piensa que el incremento solo debería presentarse solo en el momento en que las normas se comiencen a implementar, puesto que una vez dominado el tema los profesionales estarán en equilibrio en cuanto a conocimientos y habilidad. Finalmente, el 14% restante cree que este criterio depende de cada entidad y que ella es la que deberá considerar si el trabajo ejercido por el Revisor Fiscal amerita un incremento sustancial en sus honorarios o si por el contrario el manejo de nuevas normas contables y de auditoría, parte de su labor y por consiguiente esta debe continuar gratificándose como se ha venido haciendo. Así pues, la opinión entre los actores encuestados diverge considerablemente, ya que las firmas nacionales manifiestan estar de acuerdo con el incremento de los honorarios, las firmas internacionales consideran que depende de la Organización o que es factible en la etapa de implementación, mientras que los revisores fiscales independientes, piensan que es algo innecesario que no amerita incrementar el costo.*

*De acuerdo con lo anterior, se puede observar que son muchas las opiniones que se tienen frente al tema en donde la mayoría sostiene que el poseer y dominar conocimientos y habilidades más que una ventaja económica frente a sus colegas, es un valor agregado que de ninguna manera tiene porque incrementar el costo de sus honorarios. Sin embargo, lo fundamental no debe centrarse en un incremento o no de estos, sino en la confianza y credibilidad que debe emanar de la Revisoría Fiscal y de la forma como esta figura de control y fiscalización asegura la veracidad de la información tanto cuantitativamente como cualitativamente”*

## 4.5 MARCO LEGAL

### 4.5.1 Código de comercio (Decreto 410 de 1971 nivel nacional)<sup>18</sup>

En el código de comercio de 1971 se puede apreciar, que sociedades comerciales necesitan de un revisor fiscal, en su artículo 203 en los subsiguientes, muestra cómo deben ser elegidos, las inhabilidades para ser revisor fiscal, el periodo y sus funciones a los cuales se hace mención a continuación:

*Art 203. SOCIEDADES QUE ESTÁN OBLIGADAS A TENER REVISOR FISCAL. Deberán tener revisor fiscal:*

*1) Las sociedades por acciones;*

*2) Las sucursales de compañías extranjeras, y*

*3) Las sociedades en las que, por ley o por los estatutos, la administración no corresponda a todos los socios, cuando así lo disponga cualquier número de socios excluidos de la administración que representen no menos del veinte por ciento del capital.*

*ARTÍCULO 204. ELECCIÓN DE REVISOR FISCAL. La elección del revisor fiscal se hará por la mayoría absoluta de la asamblea o de la junta de socios.*

*En las comanditarias por acciones, el revisor fiscal será elegido por la mayoría de votos de los comanditarios.*

*En las sucursales de sociedades extranjeras lo designará el órgano competente de acuerdo con los estatutos.*

*ARTÍCULO 205. INHABILIDADES DEL REVISOR FISCAL. No podrán ser revisores fiscales:*

---

<sup>18</sup> REGIMEN LEGAL DE BOGOTÁ D.C PROPIEDAD DE LA SECRETARÍA DE ALCALDÍA MAYOR DE BOGOTÁ D.C

Decreto 410 de 1971 nivel nacional, dado en Bogotá, D.E., a 27 de marzo de 1971. diario oficial 33.339 de junio 16 de 1971, fecha entrada en vigencia : enero 01 de 1972 [En línea]. <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=41102>

1) *Quienes sean asociados de la misma compañía o de alguna de sus subordinadas, ni en éstas, quienes sean asociados o empleados de la sociedad matriz;*

2) *Quienes estén ligados por matrimonio o parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil o segundo de afinidad, o sean consocios de los administradores y funcionarios directivos, el cajero auditor o contador de la misma sociedad, y*

3) *Quienes desempeñen en la misma compañía o en sus subordinadas cualquier otro cargo.*

*Quien haya sido elegido como revisor fiscal, no podrá desempeñar en la misma sociedad ni en sus subordinadas ningún otro cargo durante el período respectivo.*

*ARTÍCULO 206. PERIODO DEL REVISOR FISCAL. En las sociedades donde funcione junta directiva el período del revisor fiscal será igual al de aquella, pero en todo caso podrá ser removido en cualquier tiempo, con el voto de la mitad más una de las acciones presentes en la reunión.*

*ARTÍCULO 207. FUNCIONES DEL REVISOR FISCAL. Son funciones del revisor fiscal:*

1) *Cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajustan a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva;*

2) *Dar oportuna cuenta, por escrito, a la asamblea o junta de socios, a la junta directiva o al gerente, según los casos, de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios;*

3) *Colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia de las compañías, y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados;*

4) *Velar por que se lleven regularmente la contabilidad de la sociedad y las actas de las reuniones de la asamblea, de la junta de socios y de la junta directiva, y porque se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines;*

5) *Inspeccionar asiduamente los bienes de la sociedad y procurar que se tomen oportunamente las medidas de conservación o seguridad de los mismos y de los que ella tenga en custodia a cualquier otro título;*

6) *Impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales;*

7) *Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente;*

8) *Convocar a la asamblea o a la junta de socios a reuniones extraordinarias cuando lo juzgue necesario, y*

9) *Cumplir las demás atribuciones que le señalen las leyes o los estatutos y las que, siendo compatibles con las anteriores, le encomiende la asamblea o junta de socios.*

10) *Adicionado por el art. 27, Ley 1762 de 2015.*

**PARÁGRAFO.** *En las sociedades en que sea meramente potestativo el cargo del revisor fiscal, éste ejercerá las funciones que expresamente le señalen los estatutos o las juntas de socios, con el voto requerido para la creación del cargo; a falta de estipulación expresa de los estatutos y de instrucciones concretas de la junta de socios o asamblea general, ejercerá las funciones indicadas en este artículo. No obstante, si no es contador público, no podrá autorizar con su firma balances generales, ni dictaminar sobre ellos.*

**ARTÍCULO 208. CONTENIDO DE LOS INFORMES DEL REVISOR FISCAL SOBRE BALANCES GENERALES.** *El dictamen o informe del revisor fiscal sobre los balances generales 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 han seguido 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 o junta directiva, en su caso;

4) Si el balance y el estado de pérdidas y ganancias han sido tomados fielmente de los libros; y si en su opinión el primero presenta en forma fidedigna, de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, la respectiva situación financiera al terminar el período revisado, y el segundo refleja el resultado de las operaciones en dicho período, y

5) Las reservas o salvedades que tenga sobre la fidelidad de los estados financieros.

**ARTÍCULO 209. CONTENIDO DEL INFORME DEL REVISOR FISCAL PRESENTADO A LA ASAMBLEA O JUNTA DE SOCIOS.** 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.

**ARTÍCULO 210. AUXILIARES DEL REVISOR FISCAL.** Cuando las circunstancias lo exijan, a juicio de la asamblea o de la junta de socios, el revisor podrá tener auxiliares u otros colaboradores nombrados y removidos libremente por él, que obrarán bajo su dirección y responsabilidad, con la remuneración que fije la

*asamblea o junta de socios, sin perjuicio de que los revisores tengan colaboradores o auxiliares contratados y remunerados libremente por ellos.*

*El revisor fiscal solamente estará bajo la dependencia de la asamblea o de la junta de socios.*

*ARTÍCULO 211. RESPONSABILIDAD DEL REVISOR FISCAL. El revisor fiscal responderá de los perjuicios que ocasione a la sociedad, a sus asociados o a terceros, por negligencia o dolo en el cumplimiento de sus funciones.*

*ARTÍCULO 212. RESPONSABILIDAD PENAL DEL REVISOR FISCAL QUE AUTORIZA BALANCES O RINDE INFORMES INEXACTOS. El revisor fiscal que, a sabiendas, autorice balances con inexactitudes graves, o rinda a la asamblea o a la junta de socios informes con tales inexactitudes, incurrirá en las sanciones previstas en el Código Penal para la falsedad en documentos privados, más la interdicción temporal o definitiva para ejercer el cargo de revisor fiscal.*

*ARTÍCULO 213. DERECHO DE INTERVENCIÓN DEL REVISOR FISCAL EN LA ASAMBLEA Y DERECHO DE INSPECCIÓN. El revisor fiscal tendrá derecho a intervenir en las deliberaciones de la asamblea o de la junta de socios, y en las de juntas directivas o consejos de administración, aunque sin derecho a voto, cuando sea citado a estas. Tendrá asimismo derecho a inspeccionar en cualquier tiempo los libros de contabilidad, libros de actas, correspondencia, comprobantes de las cuentas demás papeles de la sociedad.*

*ARTÍCULO 214. RESERVA DEL REVISOR FISCAL EN EL EJERCICIO DE SU CARGO. El revisor fiscal deberá guardar completa reserva sobre los actos o hechos de que tenga conocimiento en ejercicio de su cargo y solamente podrá comunicarlos o denunciarlos en la forma y casos previstos expresamente en las leyes.*

*ARTÍCULO 215. REQUISITOS PARA SER REVISOR FISCAL-RESTRICCIÓN. El revisor fiscal deberá ser contador público. Ninguna persona podrá ejercer el cargo de revisor en más de cinco sociedades por acciones.*

*Con todo, cuando se designen asociaciones o firmas de contadores como revisores fiscales, éstas deberán nombrar un contador público para cada revisoría, que desempeñe personalmente el cargo, en los términos del artículo 12 de la Ley 145 de 1960. En caso de falta del nombrado, actuarán los suplentes.*

*ARTÍCULO 216. INCUMPLIMIENTO DE FUNCIONES DEL REVISOR FISCAL. El revisor fiscal que no cumpla las funciones previstas en la ley, o que las cumpla irregularmente o en forma negligente, o que falte a la reserva prescrita en el artículo 214, será sancionado con multa hasta de veinte mil pesos, o con suspensión del cargo, de un mes a un año, según la gravedad de la falta u omisión. En caso de reincidencia se doblarán las sanciones anteriores y podrá imponerse la interdicción permanente o definitiva para el ejercicio del cargo de revisor fiscal, según la gravedad de la falta.*

*ARTÍCULO 217. SANCIONES IMPUESTAS AL REVISOR FISCAL. Las sanciones previstas en el artículo anterior serán impuestas por la Superintendencia de Sociedades, aunque se trate de compañías no sometidas a su vigilancia, o por la Superintendencia Bancaria, respecto de sociedades controladas por ésta.*

*Estas sanciones serán impuestas de oficio o por denuncia de cualquier persona.*

*ARTÍCULO 489. REVISOR FISCAL EN LA SOCIEDAD EXTRANJERA. Los revisores fiscales de las sociedades domiciliadas en el exterior se sujetarán, en lo pertinente, a las disposiciones de este Código sobre los revisores fiscales de las sociedades domiciliadas en el país.*

*Estos revisores deberán, además, informar a la correspondiente Superintendencia cualquier irregularidad de las que puedan ser causales de suspensión o de revocación del permiso de funcionamiento de tales sociedades.*

#### 4.5.2 Orientación profesional <sup>19</sup>

La orientación profesional nos muestra cuando nació y como fue reglamentada por medio de la ley 73 de 1935, y fue asignada por medio del decreto 2373 de 1956 por medio del cual se dice que el contador público es la persona indicada para ejercer las funciones como revisor fiscal. Por ser una persona de principios a la cual se ha dado el poder de emitir con su firma fe pública de un hecho sucedido en cuanto a sucesos económicos basados en leyes que rigen la profesión del contador público.

Este documento es una compilación de las leyes existentes y unifica conceptos sobre el marco teórico de la revisoría fiscal en Colombia.

Este documento consta de 128 páginas que permiten conocer ampliamente deberes y derechos del revisor fiscal, su base jurídica, sus inicios en el imperio romano y otros muchos más contextos que nos llevan de la mano para saber que el contador público es la persona idónea para llevar sobre sus hombros tal responsabilidad

### . PRONUNCIAMIENTO SOBRE REVISORIA FISCAL

#### DEFINICION Y OBJETIVO DE LA REVISORIA FISCAL

1. 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 los 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.

2. De conformidad con el artículo 207 del Código de Comercio, la revisoría fiscal tiene como objetivos: el examen de la información financiera del ente a fin de expresar una opinión profesional independiente sobre los estados

---

<sup>19</sup> ORIENTACION PROFESIONAL Concejo Técnico de la Contaduría Pública. Tomado de la web, <https://actualicese.com/normatividad/2008/Otras/OrientacionProfesional/OP-21-06-2008.pdf>

financieros y la evaluación y supervisión de los sistemas de control con el propósito de que éstos permitan:

- El cumplimiento de la normatividad del ente.
- El funcionamiento normal de las operaciones sociales. - La protección de los bienes y valores de propiedad de la sociedad y los que tenga en custodia a cualquier título.
- La regularidad del sistema contable. - La eficiencia en el cumplimiento del objeto social.
- La emisión adecuada y oportuna de certificaciones e informes. - La confianza de los informes que se suministra a los organismos encargados del control y vigilancia del ente.

3. Para cumplir con las funciones legales el revisor fiscal debe practicar una auditoría integral con los siguientes objetivos:

- Determinar, si a juicio del revisor fiscal, los estados financieros del ente se presentan de acuerdo con las normas de contabilidad de general aceptación en Colombia
  - auditoría financiera.
- Determinar si el ente ha cumplido con las disposiciones legales que le sean aplicables en el desarrollo de sus operaciones - auditoría de cumplimiento.
  - Evaluar el grado de eficiencia y eficacia en el logro de los objetivos previstos por el ente y el grado de eficiencia y eficacia con que se han manejado los recursos disponibles
- auditoría de gestión.
- Evaluar el sistema de control interno del ente para conceptuar sobre lo adecuado del mismo - auditoría de control interno.

## AUDITORIA FINANCIERA

### 4. DEFINICION Y OBJETIVOS

La Auditoría Financiera tiene como objetivo la revisión o examen de los estados financieros por parte de un contador público distinto del que preparó la información contable y del usuario, con la finalidad de establecer su razonabilidad, dando a conocer los resultados de su examen, a fin de aumentar la utilidad que la información posee. El informe o dictamen que presenta el contador público independiente

otorga fe pública a la confiabilidad de los estados financieros, y por consiguiente, de la credibilidad de la gerencia que los preparó.

La opinión o dictamen del contador público independiente, brinda crédito a las manifestaciones o declaraciones de la administración de la entidad y aumenta la confianza en tales manifestaciones aunque no la torna absoluta. El contador público independiente no es un asegurador en un proceso de auditoría por cuanto los mismos estados financieros no son seguros ni exactos, sino solamente razonables. La seguridad total no se logra ni en la contabilidad ni en la auditoría, debido a factores tales como: la aplicación de criterio, el uso del muestreo, y limitaciones inherentes al control interno. Una auditoría de estados financieros no se circunscribe sólo a una verificación de documentos en la contabilidad; ella tiene un mayor alcance por cuanto comprueba si los documentos que llegan a la contabilidad para ser registrados y sintetizados en los estados financieros representan fielmente las operaciones efectuadas en todas las áreas de la entidad como: compras, producción, ventas, tesorería, recursos humanos, etc.

Como los estados financieros son una imagen fiel de la posición financiera y patrimonial de la entidad, del resultado de sus operaciones en un período determinado y de los orígenes y aplicaciones de sus recursos, la auditoría de los mismos se preocupa en determinar que dichos estados reflejen todas y cada una de dichas operaciones, de acuerdo con los principios o normas contables de aceptación general.

## 5. DEFINICION Y OBJETIVOS

La auditoría de gestión es el examen que se realiza a una entidad con el propósito de evaluar el grado de eficiencia y eficacia con que se manejan los recursos disponibles y se logran los objetivos previstos por el ente. Dentro del campo de acción de la auditoría de gestión se pueden señalar como objetivos principales:

1. Determinar lo adecuado de la organización de la entidad.

2. Verificar la existencia de objetivos y planes coherentes y realistas.
3. Vigilar la existencia de políticas adecuadas y el cumplimiento de las mismas.
4. Comprobar la confiabilidad de la información y de los controles establecidos.
5. Verificar la existencia de métodos o procedimientos adecuados de operación y la eficiencia de los mismos.
6. Comprobar la utilización adecuada de los recursos.

## 6. ALCANCE Y ENFOQUE DEL TRABAJO

En la auditoría de gestión, el desarrollo concreto de un programa de trabajo depende de las circunstancias particulares de cada entidad. Sin embargo, se señalan a continuación los enfoques que se le pueden dar al trabajo, dentro de un plan general, en las áreas principales que conforman una entidad:

### A) Auditoría de la gestión global de la empresa:

- Evaluación de la posición competitiva.
- Evaluación de la estructura organizativa.
- Balance social.
- Evaluación del proceso de la dirección estratégica.
- Evaluación de los cuadros directivos.

### B) Auditoría de gestión del sistema comercial:

- Análisis de la estrategia comercial.
- Oferta de bienes y servicios.
- Sistema de distribución física.
- Política de precios.
- Función publicitaria.
- Función de ventas.
- Promoción de ventas.

### C) Auditoría de gestión del sistema financiero:

- Capital de trabajo.
- Inversiones.
- Financiación a largo plazo.
- Planificación financiera.
- Área internacional.

D) Auditoría de gestión del sistema de producción:

- Diseño del sistema.
- Programación de la producción.
- Control de calidad.
- Almacén e inventarios.
- Productividad técnica y económica.
- Diseño y desarrollo de productos.

E) Auditoría de gestión de los recursos humanos:

- Productividad.
- Clima laboral.
- Políticas de promoción e incentivos.
- Políticas de selección y formación.
- Diseño de tareas y puestos de trabajo.

F) Auditoría de gestión de sistemas administrativos:

- Análisis de proyectos y programas.
- Auditoría de la función de procesamiento de datos.
- Auditoría de procedimientos administrativos y formas de control interno en las áreas funcionales.

## AUDITORIA DE CUMPLIMIENTO

### 7. DEFINICION Y OBJETIVOS

La Auditoría de Cumplimiento consiste en la comprobación o examen de las operaciones financieras, administrativas, económicas y de otra índole de una entidad para establecer que se han realizado conforme a las normas legales, estatutarias y de procedimientos que le son aplicables.

Esta Auditoría tiene como objetivo la revisión numérico legal de las operaciones para determinar si los procedimientos utilizados y las medidas de control interno están de acuerdo con las normas que le son aplicables y si dichos procedimientos están operando de manera efectiva y son adecuados para el logro de los objetivos de la entidad.



## AUDITORIA DE CONTROL INTERNO

8. De conformidad con las disposiciones legales el revisor fiscal debe informar al máximo organismo de dirección del ente su opinión acerca del sistema de control interno. En el resto de este capítulo se hará un amplio estudio del nuevo concepto del control interno.

### 9. DEFINICION

Control interno es un proceso, ejecutado por la junta directiva o consejo de administración de una entidad, por su grupo directivo (gerencia) y por el resto del personal, diseñado específicamente para proporcionarles seguridad razonable de conseguir en la empresa las tres siguientes categorías de objetivos:

- Efectividad y eficiencia de las operaciones.
  - Suficiencia y confiabilidad de la información financiera.
  - Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.
- Esta definición enfatiza ciertos conceptos fundamentales sobre el control interno, a saber:
- Es un proceso, esto es, un medio no un fin en sí mismo.
  - Se efectúa por personas. No lo constituyen simplemente los manuales de políticas, los formatos, sino las personas en cualquier estrato de la organización.
  - No puede esperarse que ofrezca más que una seguridad razonable.
  - Está dirigido al logro de objetivos comprendidos en uno o más grupos que abarcan.

### 10. COMPONENTES

El control interno consta de cinco componentes interrelacionados, que se derivan de la forma como la administración maneja el ente, y están integrados a los procesos administrativos. Los componentes son:

- Ambiente de control
- Evaluación de riesgos
- Actividades de control

- Información y comunicación, y
- Supervisión y seguimiento.

El control interno, no consiste en un proceso secuencial, en donde alguno de los componentes afecta sólo al siguiente, sino en un proceso multidireccional repetitivo y permanente, en el cual más de un componente influye en los otros y conforman un sistema integrado que reacciona dinámicamente a las condiciones cambiantes.

De esta manera, el control interno difiere por ente y tamaño y por sus culturas y filosofías de administración. Así, mientras todas las entidades necesitan de cada uno de los componentes para mantener el control sobre sus actividades, el sistema de control interno de una entidad generalmente se percibirá muy diferente al de otra.

#### 11. EFECTIVIDAD

Los sistemas de control interno de entidades diferentes operan con distintos niveles de efectividad. En forma similar, un sistema en particular puede operar en diversa forma en tiempos diferentes. Cuando un sistema de control interno alcanza una calidad razonable, puede ser considerado “efectivo”.

El control interno puede ser juzgado efectivo en cada uno de los tres grupos, respectivamente, si el consejo de administración o junta directiva y la gerencia tiene una razonable seguridad de que:

- Entienden el grado en que se alcancen los objetivos de las operaciones de las entidades.
- Los informes financieros sean preparados en forma confiable.
- Se observen las leyes y los reglamentos aplicables.

Dado que el control interno es un proceso, su efectividad es un estado o condición del mismo en un punto en el tiempo.

Determinar si un sistema de control interno en particular es “efectivo”, es un juicio subjetivo resultante de una evaluación de si los cinco componentes mencionados están presentes y funcionando con efectividad. Su funcionamiento efectivo da la seguridad razonable, en cuanto al logro de los objetivos de uno o más de los grupos citados. De esta manera, estos componentes constituyen también criterios para un control interno efectivo.

A pesar de que los cinco criterios se deben satisfacer, esto no significa que cada componente deba funcionar idénticamente o al mismo nivel, en entidades diferentes. Puede haber algunos ajustes entre ellos. Dado que los controles pueden obedecer a una variedad de propósitos, aquellos incorporados a un componente pueden cumplir el propósito de controles que normalmente podrían estar presentes en otro componente. Adicionalmente, los controles pueden diferir en el grado en que previenen un riesgo en particular, de manera que mediante controles complementarios, cada uno con un efecto limitado, conjuntamente pueden ser satisfactorios.

## 12. AMBIENTE DE CONTROL

Consiste en el establecimiento de un entorno que estimule e influencie la actividad del personal con respecto al control de sus actividades.

Es en esencia el principal elemento sobre el que se sustenta o actúan los otros cuatro componentes e indispensable, a su vez, para la realización de los propios objetivos de control.

Los elementos asociados con el ambiente de control son, entre otros:

### a) Integridad y Valores Éticos.

- Tiene como propósito establecer los valores éticos y de conducta que se espera de todos los miembros de la organización durante el desempeño de sus actividades, ya que la efectividad del control depende de la integridad y valores del personal que lo diseña, y le da seguimiento.

Es importante tener en cuenta la forma en que son comunicados y fortalecidos estos valores éticos y de conducta. La participación de la alta administración es clave en este asunto, ya que su presencia dominante fija el tono necesario a través de su ejemplo. La gente imita a sus líderes.

Debe tenerse cuidado con aquellos factores que pueden inducir a conductas adversas a los valores éticos como pueden ser: controles débiles o inexistencia de ellos; alta descentralización sin el respaldo del control requerido; debilidad de la función de auditoría; inexistencia o

inadecuadas sanciones para quienes actúan inapropiadamente.

b) Competencia.- Son los conocimientos y habilidades que debe poseer el personal para cumplir adecuadamente sus tareas.

c) Junta Directiva, Consejo de Administración y/o Comité de Auditoría.- Debido a que estos órganos fijan los criterios que perfilan el ambiente de control, es determinante que sus miembros cuenten con la experiencia, dedicación y compromisos necesarios para tomar las acciones adecuadas e interactúen con los auditores internos, externos y con la revisoría fiscal.

d) Filosofía Administrativa y estilo de Operación.- Los factores más relevantes son las actitudes mostradas hacia la información financiera, el procesamiento de la información, y principios y criterios contables, entre otros.

Otros elementos que influyen en el ambiente de control son: estructura organizativa, delegación de autoridad y de responsabilidad y políticas y prácticas del recurso humano.

El ambiente de control tiene gran influencia en la forma como se desarrollan las operaciones, se establecen los objetivos y se estimulan los riesgos. Tiene que ver igualmente en el comportamiento de los sistemas de información y con la supervisión en general. A su vez es influenciado por la historia de la entidad y su nivel de cultura administrativa.

### 13. EVALUACION DE RIESGOS

Es la identificación y análisis de riesgos relevantes para el logro de los objetivos y la base para determinar la forma en que tales riesgos deben ser manejados. Así mismo, se refiere a los mecanismos necesarios para identificar y manejar riesgos específicos asociados con los cambios, tanto los que influyen en el entorno de la organización como en el interior de la misma.

En toda entidad, es indispensable el establecimiento de objetivos tanto globales de la organización como de actividades relevantes, obteniendo con ello una base sobre la cual sean identificados y analizados los factores de riesgo que amenazan su oportuno cumplimiento.

La evaluación de riesgos debe ser una responsabilidad ineludible para todos los niveles que están involucrados en el

logro de los objetivos. Esta actividad de autoevaluación debe ser revisada por los auditores internos para asegurar que tanto el objetivo, enfoque, alcance y procedimiento han sido apropiadamente llevados a cabo.

Los aspectos sobresalientes de este componente, son entre otros:

a) Objetivos.- La importancia que tiene este aspecto en cualquier organización es evidente, ya que representa la orientación básica de todos los recursos y esfuerzos y proporciona una base sólida para un control interno efectivo. La fijación de objetivos es el camino adecuado para identificar factores críticos de éxito. Una vez que tales factores han sido identificados, la gerencia tiene la responsabilidad de establecer criterios para medirlos y prevenir su posible ocurrencia a través de mecanismos de control e información, a fin de estar enfocando permanentemente tales factores críticos de éxito.

Las categorías de los objetivos son las siguientes:

- Objetivos de Cumplimiento. Están dirigidos a la adherencia a leyes y reglamentos, así como también a las políticas emitidas por la administración.

- Objetivos de Operación. Son aquellos relacionados con la efectividad y eficacia de las operaciones de la organización.

- Objetivos de Información Financiera.- Se refieren a la obtención de información financiera confiable.

En ocasiones la distinción entre estos tipos de objetivos es demasiado sutil, debido a que unos se traslapan o apoyan a otros.

El logro de los objetivos antes mencionados está sujeto a los siguientes eventos:

1) Los controles internos efectivos proporcionan una garantía razonable de que los objetivos de información financiera y de cumplimiento serán logrados, debido a que están dentro del alcance de la administración.

2) En relación con los objetivos de operación, la situación difiere de la anterior debido a que existen eventos fuera de control del ente. Sin embargo, el propósito de los controles en esta categoría está dirigido a evaluar la consistencia e interrelación entre los objetivos y metas en los distintos niveles, la identificación de factores críticos de éxito y la manera en que se reporta el avance de los resultados y se

implementan las acciones indispensables para corregir desviaciones.

Todas las entidades enfrentan riesgos y éstos deben ser evaluados.

b) Riesgos.- El proceso mediante el cual se identifican, analizan y se manejan los riesgos forma parte importante de un sistema de control efectivo. Para ello la organización debe establecer un proceso suficientemente amplio que tome en cuenta sus interacciones más importantes entre todas las áreas y de éstas con el exterior.

Desde luego los riesgos incluyen no sólo factores externos sino también internos; por ejemplo la interrupción de un sistema de procesamiento de información; calidad del personal; la capacidad o cambios en relación con las responsabilidades de la gerencia.

Los riesgos de actividades también deben ser identificados, ayudando con ello a administrar los riesgos en las áreas o funciones más importantes. Desde luego, las causas de riesgo en este nivel pertenecen a un rango amplio que va desde lo obvio hasta lo complejo y con distintos grados de significación.

c) El análisis de riesgos y su proceso, sin importar la metodología en particular, debe incluir entre otros aspectos los siguientes:

- La estimación de la importancia del riesgo y sus efectos. -
- La evaluación de la probabilidad de ocurrencia.
- El establecimiento de acciones y controles necesarios.
- La evaluación periódica del proceso anterior.

d) Manejo de cambios. Este elemento resulta de vital importancia debido a que está enfocado a la identificación de los cambios que pueden influir en la efectividad de los controles internos. Tales cambios son importantes, ya que los controles diseñados bajo ciertas condiciones pueden no funcionar apropiadamente en otras circunstancias. De lo anterior, se deriva la necesidad de contar con un proceso que identifique las condiciones que puedan tener un efecto desfavorable sobre los controles internos y la seguridad razonable de que los objetivos sean logrados.

El manejo de cambios debe estar ligado con el proceso de análisis de riesgos comentado anteriormente y debe ser

capaz de proporcionar información para identificar y responder a las condiciones cambiantes.

Por lo tanto, la responsabilidad primaria sobre los riesgos, su análisis y manejo es de la gerencia, mientras que al revisor fiscal le corresponde apoyar el cumplimiento de tal responsabilidad.

Existen factores que requieren atenderse con oportunidad ya que presentan sistemas relacionados con el manejo de cambios como son: nuevo personal, sistemas de información nuevos o modificados; crecimiento rápido; nueva tecnología, reorganizaciones corporativas y otros aspectos de igual trascendencia.

Los mecanismos contenidos en este proceso deben tener un marcado sentido de anticipación que permita planear e implantar las acciones necesarias, que respondan al criterio de costo-beneficio.

14. ACTIVIDADES DE CONTROL Son aquellas que realiza la gerencia y demás personal de la organización para cumplir diariamente con las actividades asignadas. Estas actividades están expresadas en las políticas, sistemas y procedimientos.

Ejemplos de estas actividades son la aprobación, la autorización, la verificación, la conciliación, la inspección, la revisión de indicadores de rendimiento, la salvaguarda de los recursos, la segregación de funciones, la supervisión y entrenamiento adecuados.

Las actividades de control tienen distintas características. Pueden ser manuales o computarizadas, administrativas u operacionales, generales o específicas, preventivas o detectivas.

Sin embargo, lo trascendente es que sin importar su categoría o tipo, todas ellas están apuntando hacia los riesgos (reales o potenciales) en beneficio de la organización, su misión y objetivos, así como la protección de los recursos propios o de terceros en su poder.

Las actividades de control son importantes no sólo porque en sí mismas implican la forma “correcta” de hacer las cosas, sino debido a que son el medio idóneo de asegurar en mayor grado el logro de los objetivos.

## 15. CONTROL EN LOS SISTEMAS DE INFORMACION (AUTOMATICOS)

Los sistemas están diseminados en todo el ente y todos ellos atienden a uno o más objetivos de control. De manera amplia, se considera que existen controles generales y controles de aplicación sobre los sistemas de información.

**Controles Generales.** Tienen como propósito asegurar una operación y continuidad adecuada, e incluyen el control sobre el centro de procesamiento de datos y su seguridad física, contratación y mantenimiento del hardware y software, así como la operación propiamente dicha. También lo relacionado con las funciones de desarrollo y mantenimiento de sistemas, soporte técnico, administración de base de datos, contingencia y otros.

**Controles de Aplicación.** Están dirigidos hacia el "interior" de cada sistema y funcionan para lograr el procesamiento, integridad y confiabilidad, mediante la autorización y validación correspondiente. Desde luego estos controles cubren las aplicaciones destinadas a las interfases con otros sistemas de los que reciben o entregan información.

Los sistemas de información y su tecnología son y serán sin duda un medio para incrementar la productividad y competitividad. Ciertos hallazgos sugieren que la integración de la estrategia, la estructura organizacional y la tecnología de información es un concepto clave para lo que queda de este siglo y el inicio del próximo.

Es conveniente considerar en esta parte las tecnologías que evolucionan en los sistemas de información y que también, en su momento, será necesario diseñar controles a través de ellas. Tal es el caso de CASE, el procesamiento de imágenes, el intercambio electrónico de datos y hasta asuntos relacionados con los sistemas expertos. Conviene aclarar, al igual que en los demás componentes, que las actividades de control, sus objetivos y su estructura deben responder a las necesidades específicas de cada organización.

**16. INFORMACION Y COMUNICACION** Para poder controlar una entidad y tomar decisiones correctas respecto a la obtención, uso y aplicación de los recursos, es necesario



disponer de información adecuada y oportuna. Los estados financieros constituyen una parte importante de esa información y su contribución es incuestionable.

Sin embargo, la información contable tiene fronteras. Ni se puede usar para todo, ni se puede esperar todo de ella. Esto puede parecer evidente, pero hay quienes piensan que la información de los estados financieros pudiera ser suficiente para tomar decisiones acerca de una entidad.

Con frecuencia se pretende evaluar la situación actual y predecir la situación futura sólo con base en la información contable. Este enfoque simplista, por su parcialidad, sólo puede conducir a juicios equivocados.

Para todos los efectos, es preciso estar conscientes que la contabilidad nos dice, en parte, lo que ocurrió pero no lo que va a suceder en el futuro.

Por otro lado, en ocasiones la información no-financiera constituye la base para la toma de decisiones, pero, igualmente resulta insuficiente para la adecuada conducción de una entidad.

La información pertinente debe ser identificada, capturada y comunicada al personal en la forma y dentro del tiempo indicado, que le permita cumplir con sus responsabilidades. Los sistemas producen reportes que contienen información operacional, financiera y de cumplimiento que hace posible conducir y controlar la organización. Todo el personal debe recibir un claro mensaje de la alta gerencia de sus responsabilidades sobre el control. También debe atender su propia participación en el sistema de control así como la forma en que las actividades individuales se relacionan con el trabajo de otros. Asimismo, debe contarse con los medios para comunicar información relevante hacia mandos superiores, así como entidades externas. Los elementos que integran este componente, son entre otros:

a) La Información. La información generada internamente así como aquella que se refiere a eventos acontecidos en el exterior, es parte esencial de la toma de decisiones así como en el seguimiento de las operaciones. La información cumple distintos propósitos a diferentes niveles.

1. Los Sistemas Integrados a la Estructura.- Los sistemas están integrados o entrelazados con las operaciones. Sin embargo, se observa una tendencia a que éstos se deben

apoyar de manera contundente en la implantación de estrategias. Los sistemas de información, como elemento de control, estrechamente ligados a los procesos de planeación estratégica son un factor clave de éxito en muchas organizaciones.

2. Los Sistemas Integrados a las Operaciones.- Son medios efectivos para la realización de las actividades de la entidad. Desde luego, el grado de complejidad varía según el caso, y se observa que cada día están más integrados con las estructuras o sistemas de organización.

3. La Calidad de la Información. Constituye un activo, un medio y hasta una ventaja competitiva en todas las organizaciones importantes, ya que está asociada a la capacidad gerencial de las entidades. La información, para actuar como un medio efectivo de control, requiere de las siguientes características: oportunidad, pertinencia, actualización, razonabilidad y accesibilidad. En lo anterior, se invierte una cantidad importante de recursos. En la medida que los sistemas de información apoyan las operaciones, se convierten en un mecanismo de control útil.

b) La Comunicación. A todos los niveles de la organización deben existir adecuados canales para que el personal conozca sus responsabilidades sobre el control de sus actividades. Estos canales deben comunicar los aspectos relevantes del sistema de control interno, la información indispensable para los gerentes, así como los hechos críticos para el personal encargado de realizar las operaciones críticas. Los canales de comunicación con el exterior, son el medio a través del cual se obtiene o proporciona información relativa a clientes, proveedores, contratistas, entre otros. Así mismo, son necesarios para proporcionar información a las entidades de vigilancia y control sobre las operaciones de la entidad e inclusive sobre el funcionamiento de su sistema de control.

#### 17. SUPERVISION Y SEGUIMIENTO:

En general, los sistemas de control están diseñados para operar en determinadas circunstancias. Claro está que para ello se tomaron en consideración los objetivos, riesgos y las limitaciones inherentes al control; sin embargo, las condiciones evolucionan debido tanto a factores externos como internos, provocando con ello que los controles pierdan

su eficacia. Como resultado de todo ello, la gerencia debe llevar a cabo la revisión y evaluación sistemática de los componentes y elementos que forman parte de los sistemas de control. Lo anterior no significa que tengan que revisarse todos los componentes y elementos, como tampoco que deba hacerse al mismo tiempo. Ello dependerá de las condiciones específicas de cada organización, de los distintos niveles de riesgos existentes y del grado de efectividad mostrado por los distintos componentes y elementos de control.

La evaluación debe conducir a la identificación de los controles débiles, insuficientes o innecesarios, para promover con el apoyo decidido de la gerencia, su robustecimiento e implantación. Esta evaluación puede llevarse a cabo de tres formas: durante la realización de las actividades diarias en los distintos niveles de la organización; de manera separada por personal que no es responsable directo de la ejecución de las actividades (incluidas las de control) y mediante la combinación de las dos formas anteriores.

#### 18. SUPERVISION Y EVALUACION SISTEMATICA DE LOS COMPONENTES.

La realización de las actividades diarias permite observar si efectivamente los objetivos de control se están cumpliendo y si los riesgos se están considerando adecuadamente. Los niveles de supervisión y gerencia juegan un papel importante al respecto, ya que ellos son quienes deben concluir si el sistema de control es efectivo o ha dejado de serlo, tomando las acciones de corrección o mejoramiento que el caso exige

19. EVALUACIONES INDEPENDIENTES: Proporcionan información valiosa sobre la efectividad de los sistemas de control. Desde luego, la ventaja de este enfoque es que tales evaluaciones tienen carácter independiente, que se traduce en objetividad y que están dirigidas respectivamente a la efectividad de los controles y por adición a la evaluación de la efectividad de los procedimientos de supervisión y seguimiento del sistema de control.

Los objetivos, enfoque y frecuencia de las evaluaciones de control varían en cada organización, dependiendo de las circunstancias específicas.

La otra posibilidad para la evaluación de los sistemas de control, es la combinación de las actividades de supervisión y las evaluaciones independientes, buscando con ello maximizar las ventajas de ambas alternativas y minimizar sus debilidades.

La supervisión y seguimiento de los sistemas de control mediante las evaluaciones correspondientes, pueden ser ejecutadas por el personal encargado de sus propios controles (autoevaluación), por los auditores internos (durante la realización de sus actividades regulares), por revisores fiscales, auditores independientes y finalmente por especialistas de otros campos (construcción, ingeniería de procesos, telecomunicaciones, exploración), etc. La metodología de evaluación comprende desde cuestionarios y entrevistas hasta técnicas cuantitativas más complejas. Sin embargo, lo verdaderamente importante es la capacidad para entender las distintas actividades, componentes y elementos que integran un sistema de control, ya que de ello depende la calidad y profundidad de las evaluaciones. También es importante documentar las evaluaciones con el fin de lograr mayor utilidad de ellas.

#### 20. INFORME DE DEFICIENCIAS:

El proceso de comunicar las debilidades y oportunidades de mejoramiento de los sistemas de control, debe estar dirigido hacia quienes son los “propietarios” y responsables de operarlos, con el fin de que implementen las acciones necesarias. Dependiendo de la importancia de las debilidades identificadas, la magnitud del riesgo existente y la probabilidad de ocurrencia, se determinará el nivel administrativo al cual deban comunicarse las deficiencias.

#### 21. PARTICIPANTES EN EL CONTROL Y SUS RESPONSABILIDADES:

Todo personal tiene alguna responsabilidad sobre el control. La gerencia es la responsable del sistema de control y debe asumirla.

Los directivos tienen un papel importante en la forma en que la gerencia ejercita el control, no obstante que todo el personal es responsable de controlar sus propias áreas. De igual manera, el auditor interno contribuye a la marcha

efectiva del sistema de control, sin tener responsabilidad directa sobre su establecimiento y mantenimiento.

La junta directiva o el consejo de administración y el comité de auditoría vigilan y dan atención al sistema de control interno.

Otras partes externas, como son los auditores externos, revisores fiscales y distintas autoridades, contribuyen al logro de los objetivos de la organización y proporcionan información útil para el control interno. Ellos no son responsables de su efectividad, ni forman parte de él, sin embargo aportan elementos para su mejoramiento.

Internamente las responsabilidades sobre el control corresponden a lo siguiente:

- La Junta Directiva o el Consejo de Administración: Establece no sólo la misión y los objetivos de la organización, sino también las expectativas relativas a la integridad y los valores éticos.
- La Gerencia: Debe asegurar que exista un ambiente propicio para el control.

- Los Directivos Financieros: Entre otras cosas, apoyan la prevención y detección de reportes financieros fraudulentos.

- El Comité de Auditoría: Es el organismo, que no sólo tiene la facultad de cuestionar a la gerencia en relación con el cumplimiento de sus responsabilidades, sino también asegurar que se tomen las medidas correctivas necesarias.

- El Comité de Finanzas: Contribuye cumpliendo con la responsabilidad de evaluar la consistencia de los presupuestos con los planes operativos.

- La Auditoría Interna: A través del examen de la efectividad y además del control interno y mediante recomendaciones sobre su mejoramiento.

- El Área Jurídica: Llevando a cabo la revisión de los contratos y otros instrumentos legales, con el fin de salvaguardar los bienes de la empresa.

- El Personal de la Organización: Mediante la ejecución de las actividades que tiene cotidianamente asignadas y tomando las acciones necesarias para su control. También son responsables de comunicar cualquier problema que se presente en las operaciones, incumplimiento de normas o posibles faltas al código de conducta y otras violaciones.

La participación de las entidades externas consiste en lo siguiente:

- Los Revisores Fiscales y Auditores Independientes: Proporcionan al consejo de administración, a la junta directiva y a la gerencia un punto de vista objetivo e independiente, que contribuye al cumplimiento del logro de los objetivos de los reportes financieros entre otros.

- Las Autoridades de Control y Vigilancia: Participan mediante el establecimiento de requerimientos de control interno, así como en el examen directo de las operaciones de la organización haciendo recomendaciones que lo fortalezcan.

## 22. LIMITACIONES DEL CONTROL INTERNO.

El control tiene limitaciones, por lo tanto, no es una panacea o un remedio absoluto. El control sólo puede proporcionar una garantía razonable de que los objetivos de la organización serán logrados. En estas condiciones el logro de objetivos es afectado por las limitaciones inherentes al control. Tales limitaciones tienen que ver con fallas humanas, debido a juicios e interpretaciones erróneas, ignorancia y desconocimiento, actos intencionados contra la empresa, colusión de dos o más miembros y omisión intencionada de la gerencia, entre otros. Otro aspecto a considerar en la implementación de controles, es lo relativo a su costo y beneficio y el supuesto de cómo debiera actuar una persona prudente en una situación determinada. Por lo anterior reconocemos que el control no es absoluto ni infalible, pero si es un medio útil para aumentar las probabilidades de que la organización logre sus objetivos y metas. Existen dos conceptos que se relacionan con las limitaciones:

1. El control interno se diseña e implanta en diferentes niveles y en distintas instancias de las operaciones, para apoyar el logro de los objetivos, asegurando de esa manera que la gerencia está atenta al grado de progreso en los logros, pero no asegura que los objetivos en sí mismos serán alcanzados. Esto es particularmente cierto en cuanto a los objetivos de operación, ya que existen factores que están fuera de control de la organización.

2. El control interno no puede por sí mismo proporcionar una garantía absoluta, en relación con cuales quiera de los tipos de objetivos, ya que ningún sistema de control funciona siempre como se supone debe hacerlo.

Con respecto a las limitaciones del control, se presentan los siguientes comentarios:

a) Costo Vs. Beneficio. El establecimiento de controles y su costo, debe guardar una relación adecuada con la probabilidad de ocurrencia o materialización de un riesgo y el efecto que puede provocar. Desde luego, la forma de determinar lo anterior varía en cada organización. b) Debilitamiento. El desempeño del control puede ser afectado por distintas causas, en diferentes momentos. La supervisión inadecuada, el entrenamiento insuficiente del personal son factores que debilitan y/o producen rompimiento parcial o total de los controles y del cumplimiento de sus objetivos. Los factores son entre otros, los siguientes: falta de entendimiento de los controles; juicios erróneos, descuidos o distracción; personal temporal; implementación inadecuada de cambios y poco interés de la gerencia sobre lo apropiado del sistema de control.

c) Omisión de los controles por parte de la Gerencia: Debido a las amplias facultades y autoridad que tiene ésta, en ocasiones puede pasar por alto los controles, limitando con esto el cumplimiento de los objetivos del control. Sin embargo, la junta directiva o el consejo de administración y el comité de auditoría pueden y deben estar atentos a este tipo de sucesos, para tomar las acciones necesarias.

d) Colusión. Cualquier control puede ser afectado, cuando dos o más miembros de la organización realizan un acto deliberado para su rompimiento.

#### INFORME O DICTAMEN DEL REVISOR FISCAL

23. El actual Código de Comercio establece que el revisor fiscal debe rendir dos informes:

1. Sobre los estados financieros básicos (Artículo 208), similar al que los auditores independientes emplean, para dictaminar sobre el examen de los estados financieros.

2. El que debe dirigir a la asamblea o junta de socios, expresando su opinión acerca de los actos de los administradores, la correspondencia, los comprobantes y los libros de actas y de registros de acciones y sobre el control interno del ente (Artículo 209).

El informe requerido en el Artículo 208 del Código de Comercio se ciñe a los términos del informe consignado en el Pronunciamiento Número 6 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, con excepción de lo solicitado por el numeral tercero de este artículo que dice: “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 o junta directiva, en su caso”; la exigencia de este numeral se puede cubrir adicionando un tercer párrafo al informe estándar del contador público independiente, para incluir en un solo dictamen lo que debe informar el revisor fiscal de acuerdo a lo que exigen los Artículos 208 y 209 del Código del Comercio.

La razón por la cual se incluye el tercer párrafo es porque se exige mencionar una información diferente del dictamen sobre los estados financieros definido claramente por la profesión contable y, no se debe mezclar en este dictamen datos u opinión de otra índole. 24. La redacción del tercer párrafo podría ser la siguiente: Además, en mi opinión, la compañía ha llevado su contabilidad conforme a las normas legales y a la técnica contable; las operaciones registradas en los libros y los actos de los administradores de la sociedad se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la asamblea general de accionistas y de la junta directiva; la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas y registro de acciones, en su caso, se llevan y se conservan debidamente; y la compañía ha observado medidas adecuadas de control interno y de conservación y custodia de sus bienes y de los de terceros que pueden estar en su poder.

25. Este párrafo adicional en sus tres primeras manifestaciones no merece mayores comentarios, y se soportan fácilmente aplicando los procedimientos normales de auditoría. La manifestación que hace relación al control interno puede modificarse por los siguientes motivos:

El revisor fiscal, para la gran mayoría de sus revisiones, va a encontrar sugerencias o recomendaciones que hacer para mejorar los procedimientos de contabilidad y las medidas de control interno, aun cuando éstas no cambien su opinión sobre lo adecuado del control interno.



En los casos en que el revisor fiscal tenga sugerencias que hacer al ente, éstas no deberán incluirse en el informe estándar, por los motivos siguientes:

1. La inclusión de las recomendaciones en el informe convertirían al mismo en un informe largo y confuso, en el que el revisor fiscal tendría que indicar el grado de responsabilidad que está asumiendo, como lo mandan las normas de auditoría de aceptación general.

2. Algunos asuntos relacionados con los procedimientos de contabilidad y control interno no son apropiados para distribución o publicación general, sino para uso de los accionistas, la gerencia, la junta directiva y los entes de control y vigilancia.

3. Un informe de esta clase no debe publicarse junto con estados financieros del ente o entregarse en otra forma a personas ajenas.

26. En estos casos, el párrafo adicional podría redactarse así: Además, en mi opinión, la compañía ha llevado su contabilidad conforme a las normas legales y la técnica contable; las operaciones registradas en los libros y los actos de los administradores de la sociedad se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la asamblea general de accionistas y de la junta directiva; 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. Mi informe sobre las medidas de control lo estoy enviando en forma separada (o lo envíe con fecha...).

En las páginas siguientes se incluyen modelos de informes estándares del revisor fiscal.

INFORME DEL REVISOR FISCAL (sin ajuste por inflación)

A los Accionistas de Compañía XXXXX S.A.:

He auditado los balances generales de la COMPAÑIA XXXXX S.A. al 31 de diciembre de 19X2 y 19X1, y los correspondientes estados de ganancias y pérdidas, de cambios en el patrimonio y de cambios en la situación financiera por los años terminados en esas fechas. Dichos estados financieros fueron preparados bajo la responsabilidad de la administración. Una de mis obligaciones es la de expresar una opinión sobre dichos estados financieros con base en mi auditoría.

Realicé mi auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Colombia. Esas normas requieren que una auditoría se planifique y se lleve a cabo de tal manera que se obtenga una seguridad razonable sobre la situación financiera del ente económico. Una auditoría incluye el examen, sobre una base selectiva, de la evidencia que respalda las cifras y las notas informativas en los estados financieros. Una auditoría también incluye la evaluación de las normas o principios contables utilizados y de las principales estimaciones efectuadas por la administración, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros. Considero que mi auditoría proporciona una base razonable para expresar mi opinión.

En mi opinión, los estados financieros arriba mencionados presentan razonablemente, la situación financiera de la Compañía XXXXX S.A. al 31 de diciembre de 19X2 y 19X1, los cambios en el patrimonio, los resultados de las operaciones y los cambios en su situación financiera por los años terminados en esas fechas, de conformidad con normas o principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, aplicados uniformemente.

Además, en mi opinión, la compañía ha llevado su contabilidad conforme a las normas legales y a la técnica contable; las operaciones registradas en los libros y los actos de los administradores de la sociedad se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la asamblea general de accionistas y de la junta directiva; la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas y registro de acciones, en su caso, se llevan y se conservan debidamente; y la compañía ha observado medidas adecuadas de control interno y de conservación y custodia de sus bienes y de los de terceros que pueden estar su poder.

Nombre y Firma

Tarjeta Profesional

Santafé de Bogotá, 30 de marzo de 19X3.

INFORME DEL REVISOR FISCAL (con ajuste por inflación)

A los Accionistas de Compañía XXXXX S.A.:

He auditado los balances generales de la COMPAÑIA XXXXX S.A. al 31 de diciembre de 19X2 y 19X1, y los

correspondientes estados de ganancias y pérdidas, de cambios en el patrimonio y de cambios en la situación financiera por los años terminados en esas fechas. Dichos estados financieros fueron preparados bajo la responsabilidad de la administración. Una de mis obligaciones es la de expresar una opinión sobre dichos estados financieros con base en mi auditoría.

Realicé mi auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Colombia. Esas normas requieren que una auditoría se planifique y se lleve a cabo de tal manera que se obtenga una seguridad razonable sobre la situación financiera del ente económico. Una auditoría incluye el examen, sobre una base selectiva, de la evidencia que respalda las cifras y las notas informativas en los estados financieros. Una auditoría también incluye la evaluación de las normas o principios contables utilizados y de las principales estimaciones efectuadas por la administración, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros. Considero que mi auditoría proporciona una base razonable para expresar mi opinión.

Como se indica en la Nota No. 2, los estados financieros de 19X2 y 19X1 han sido ajustados para mostrar el efecto de las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda, de acuerdo con los procedimientos técnicos establecidos en las disposiciones legales que regulan los ajustes por inflación en Colombia. El sistema no reconoce el efecto de la inflación sobre los activos, pasivos y patrimonio desde su origen hasta el 31 de diciembre de 1991, por lo que los ajustes son limitados iniciándose con la inflación de 1992. De conformidad con las normas o principios de contabilidad de aceptación general en Colombia, se deben presentar estados financieros comparativos con los del año anterior. Los estados financieros de 19X1, que habían sido ajustados a diciembre 31 de ese año, fueron re expresados en términos del poder adquisitivo de la moneda a diciembre 31 de 19X2.

En mi opinión, los estados financieros arriba mencionados, ajustados como se indica en el párrafo anterior, presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía XXXXX S.A. al 31 de diciembre de 19X2 y 19X1, los cambios en el patrimonio, los resultados de las operaciones y los cambios en su situación financiera por los años terminados

en esas fechas, de conformidad con las normas o principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, aplicados uniformemente, excepto porque no reflejan la inflación ocurrida hasta el 31 de diciembre de 1991 tal como se indicó anteriormente.

Además, en mi opinión, la compañía ha llevado su contabilidad conforme a las normas legales y a la técnica contable; las operaciones registradas en los libros y los actos de los administradores de la sociedad se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la asamblea general de accionistas y de la junta directiva; la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas y registro de acciones, en su caso, se llevan y se conservan debidamente; y la compañía ha observado medidas adecuadas de control interno y de conservación y custodia de sus bienes y de los de terceros que pueden estar en su poder.

Nombre y Firma

Tarjeta Profesional

Santafé de Bogotá, 30 de marzo de 19X3.

#### INFORME DEL REVISOR FISCAL SOBRE EL CONTROL INTERNO

27. Es necesario y conveniente que el revisor fiscal emita informes separados, cuando tenga sugerencias o recomendaciones sobre los procedimientos de contabilidad, medidas de control interno u otras recomendaciones que surjan del curso de su revisión en el cumplimiento de sus funciones. Para que estos informes cumplan con el requisito de la oportunidad, el revisor fiscal deberá emitir comunicaciones o informes con las observaciones que resulten de su trabajo, informes que normalmente rendirá a la asamblea, junta directiva o a la gerencia, según los asuntos incluidos en el mismo.

28. El siguiente es un modelo del informe sobre el control interno. A los accionistas de la Sociedad Hipotética S.A. Como parte de mis funciones como revisor fiscal de la entidad, revisé e hice pruebas al sistema de control interno con el alcance que consideré necesario para evaluarlo, según lo requerido por las normas de auditoría generalmente aceptadas. El propósito de dicha evaluación, de acuerdo con

esas normas, fue establecer una base de confianza en el control interno adoptado para lograr el cumplimiento de los objetivos de la entidad.

Al considerar la efectividad en cualquier sistema de control interno, hay que tener en cuenta ciertas limitaciones que les son inherentes. Tales limitaciones pueden suceder por (1) interpretación errónea de las instrucciones, errores de juicio, descuidos y otros factores humanos que pueden causar errores; (2) colusión o confabulación de dos o más personas para restarle efectividad a aquellos controles que dependen de la segregación de funciones; y (3) determinaciones intencionales de la gerencia que puedan deteriorar los procedimientos de control relacionados con la ejecución y registros de transacciones o con respecto a estimaciones y juicios que se requieren para la preparación de estados financieros. Además, la efectividad de los controles internos pueden variar de un período a otro por cambios en las condiciones o porque el cumplimiento de los procedimientos establecidos se debilite.

Mi estudio y evaluación del sistema de control interno de la entidad no descubriría necesariamente todas las debilidades del sistema. Sin embargo, estimo que el sistema de contabilidad y los controles internos se consideran adecuados para salvaguardar sus activos y los de terceros que puedan estar en su poder. Mi apreciación se basa en la revisión del sistema y de los controles internos existentes en el momento de mi examen. Dicho estudio y evaluación me indicaron las situaciones y asuntos que se acompañan en las siguientes páginas que considero constituyen debilidades que deben corregirse.

29. Si existieren deficiencias importantes en las recomendaciones del revisor fiscal, pudiera modificarse la redacción del tercer párrafo del informe en los siguientes términos; constituyéndose en un informe con salvedades sobre el control interno:

“Mi estudio y evaluación del sistema de control interno, no descubriría necesariamente todas las debilidades del sistema. Sin embargo, estimo que el sistema de contabilidad y los controles internos, excepto por las deficiencias que se exponen más adelante, se consideran adecuados para salvaguardar sus activos y los de terceros que puedan estar

en su poder. Mi apreciación se basa en la revisión del sistema y de los controles internos existentes en el momento de mi examen. Dicho estudio y evaluación me indicaron las siguientes situaciones que constituyen debilidades importantes”.

30. Si las deficiencias son tan significativas que el revisor fiscal considera que el informe con excepción no es el más aconsejable, podría redactar el tercer párrafo de su opinión en los siguientes términos.

“Mi estudio y evaluación del sistema de control interno, no descubriría necesariamente todas las debilidades del sistema. Sin embargo, estimo que el sistema de contabilidad y los controles internos, cuando se fortalezcan por las recomendaciones expuestas más adelante, se consideran adecuados para salvaguardar sus activos y los de terceros que puedan estar en su poder. Mi apreciación se basa en la revisión del sistema y de los controles internos existentes en el momento de mi examen. Dicho estudio y evaluación me indicaron las siguientes situaciones que considero constituyen debilidades importantes”.

31. El revisor fiscal dentro de las funciones que le imponen los numerales 2o. y 5o. del Artículo 207 del Código de Comercio, debe “inspeccionar asiduamente los bienes de la sociedad y procurar que se tomen oportunamente las medidas de conservación o seguridad de los mismos y de los que ella tenga en custodia o cualquier otro título”; y “dar oportuna cuenta por escrito, a la asamblea o junta de socios, a la junta directiva o Gerente, según estos casos, de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y el desarrollo de sus negocios”.

Para cumplir estas funciones, el revisor fiscal debe emitir comunicaciones o memorandos informales con las observaciones que resulten de su trabajo, informes que normalmente rendirá a la junta directiva o a la gerencia, según correspondan los asuntos objeto del mismo.

#### 665. INFORMACION SUPLEMENTARIA

32. Una entidad, por lo general, emite sus estados financieros básicos y notas, acompañados del informe del revisor fiscal, sin embargo, al emitir esa información anual, la entidad puede incluir ya sea por ley o por costumbre otra información financiera y no financiera, la cual, para propósito

de este pronunciamiento, denominamos información suplementaria.

Ejemplo de información suplementaria son los resúmenes financieros o puntos sobresalientes, razones financieras, informes de la gerencia o de la junta directiva, etc. Sobre algunas informaciones suplementarias el revisor fiscal tiene la obligación legal de opinar y sobre otras, no tiene tal obligación. Cuando un revisor fiscal tiene la obligación de opinar específicamente sobre una información suplementaria, sus responsabilidades estarán determinadas por la naturaleza de su obligación.

En relación con la información suplementaria sobre la que el revisor fiscal no tiene la obligación legal de opinar, recomendamos que, hasta donde sea posible, incluya una opinión sobre esta información previa su revisión de acuerdo con procedimientos necesarios en la circunstancia.

33. Adicional a su dictamen u opinión sobre los estados financieros básicos, el revisor fiscal debe establecer claramente su responsabilidad con respecto a la información suplementaria, aun cuando esta información no se considere necesaria para una presentación razonable de la situación financiera y del resultado de las operaciones de la entidad.

Cuando la información suplementaria consiste en estados financieros condensados, los mismos pueden cubrirse en el párrafo de la opinión como se indica a continuación.

“En mi opinión, los estados financieros mencionados en el primer párrafo, presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía XYZ, al 31 de diciembre de 19XX, los resultados de sus operaciones y los cambios en la situación financiera por el año terminado en esa fecha y los estados complementarios presentan razonablemente la información consignada en los mismos, todo ello de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados...”.

34. Cuando la información suplementaria no es propiamente estados financieros condensados sino tablas, razones financieras, anexos o planillas de gastos u otros elementos de los estados financieros, cifras financieras del informe de la gerencia y junta directiva, la opinión sobre esta información se debe hacer en un párrafo separado al final del dictamen u opinión, párrafo que podría decir lo siguiente:

“Los datos incluidos en las páginas XXX o los anexos XXX, aunque no se consideran necesarios para una presentación razonable de la situación financiera, de los resultados de las operaciones y de los cambios en la situación financiera, se presentan como información suplementaria y han estado sujetos a los procedimientos de auditoría aplicados en el examen de los estados financieros básicos. En mi opinión, estos datos están presentados razonablemente en todos los aspectos importantes con relación a los estados financieros básicos en conjunto”.

#### ESTADOS DEL AÑO ANTERIOR NO AUDITADOS POR EL REVISOR FISCAL

35. Si se presentan estados financieros comparativos con los del año anterior no examinados por el revisor fiscal actual, debe hacerse una exposición apropiada por el revisor fiscal en su informe.

Si los estados financieros del año anterior fueron examinados por otro contador público y en nuestra revisión del presente año no se observaron inconsistencias, errores u omisiones importantes, los estados financieros del año anterior se pueden cubrir en un párrafo como el siguiente:

“Los estados financieros del año 19XX, (año anterior), que se presentan con fines comparativos, fueron examinados por otro contador público quien emitió informe sin salvedad sobre los mismos en marzo de 19YY”.

36. Si el revisor fiscal tiene razones para creer que los estados financieros del año anterior no ofrecen una presentación razonable, el párrafo intermedio podría tener el siguiente contenido:

“No examiné los estados financieros del año anterior y por consiguiente no expreso opinión sobre los mismos al encontrar ajustes importantes que debieron reflejarse en dichos estados financieros”.

Cuando el dictamen u opinión del otro revisor fiscal sobre los estados financieros del año anterior contengan salvedad, debe darse consideración a la naturaleza y a la validez corriente de la salvedad, en forma similar al caso en que el actual revisor fiscal hubiera emitido un dictamen u opinión con salvedad sobre los estados financieros del año anterior.



## INFORME DEL REVISOR FISCAL SOBRE ESTADOS FINANCIEROS INTERMEDIOS

37. El contenido del informe o dictamen sobre los estados financieros del fin de año o ejercicio a los que se les ha practicado una auditoría completa se expresó en las páginas anteriores. Este informe no es aplicable a los estados financieros de fechas intermedias cuya firma se solicita con alguna frecuencia, por bancos, entidades financieras, entidades encargadas del control y vigilancia y por la misma asamblea general o junta de socios.

La auditoría continua que practica el revisor fiscal le proporciona una base para informar si hay que hacer modificaciones importantes de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. Los procedimientos para llevar a cabo una revisión de estados financieros intermedios consisten principalmente en procedimientos de revisión analítica descritos en la Norma Internacional de Auditoría No. 12.

El dictamen del revisor fiscal sobre estados financieros intermedios debe consistir en:

1. Una declaración de que los estados financieros intermedios fueron hechos de acuerdo con las normas establecidas para esta clase de revisiones.
2. Una identificación de los estados financieros objeto del examen.
3. Una descripción de los procedimientos llevados a cabo.
4. Una declaración que la revisión intermedia es menor en el alcance que la de un examen de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.
5. Una declaración de que las cifras de los estados financieros se encuentran en todo de acuerdo con los libros de contabilidad de la sociedad.

38. A continuación se presenta un ejemplo de esta clase de informe: He revisado el balance general de la compañía X en ... de 19... y su estado adjunto de ganancias y pérdidas correspondiente al período terminado en esa fecha. Mi revisión fue hecha de acuerdo con normas establecidas por la profesión para la revisión de estados financieros de

períodos intermedios y por consiguiente se obtuvo la información y conocimiento de los procedimientos utilizados en la preparación de dichos estados, se hicieron las investigaciones con los funcionarios responsables de los asuntos financieros contables y, mediante procedimientos analíticos de revisión, se hicieron pruebas de los documentos y registros de contabilidad. El alcance de esta revisión es menor que el de la que se practica a los estados financieros al finalizar el período, conforme a normas de auditoría generalmente aceptadas. En mi opinión y con base en las normas establecidas por la profesión para la revisión de estados financieros intermedios los estados mencionados, que han sido tomados fielmente de los libros, presentan la situación financiera de la compañía de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Revisor Fiscal

Tarjeta Profesional No. ...

## OTRAS OBLIGACIONES PROFESIONALES

39. En términos generales, la responsabilidad profesional del contador público, cuando da fe pública, se resume en la forma siguiente:

1. Desarrollar su trabajo de acuerdo con las normas de auditoría.
2. Expresar claramente su opinión o dictamen.
3. Indicar las salvedades si las hay.
4. Indicar los efectos de dichas salvedades.

40. Las responsabilidades impuestas a los contadores públicos por las leyes tributarias, se derivan de las responsabilidades profesionales y se resumen así:

### 1. Certificaciones

- Sobre documentos que soportan a las declaraciones tributarias. - Sobre hechos específicos para gozar de beneficios fiscales.

- Sobre la autenticidad de determinados documentos, cuando se exige esta prueba en requerimientos o en la etapa de los recursos.

### 2. Dictámenes u opiniones fiscales

- Sobre la razonabilidad de los estados financieros o datos incluidos en las declaraciones tributarias.

Es importante aclarar la diferencia entre las certificaciones y las opiniones o dictámenes, pues la legislación tributaria vigente parece no distinguir entre una y otra.

Las certificaciones son posibles, especialmente, cuando se refieren a hechos concretos comprobables en su totalidad, para lo cual no es indispensable aplicar un juicio profesional imparcial o de apreciación discrecional enmarcado en los límites de lo simplemente razonable.

El dictamen u opinión es el fruto del juicio profesional sobre informaciones preparadas por terceros con base en la aplicación de sus propios criterios y examinadas por el contador público mediante la utilización de procedimientos de prueba, en la extensión y oportunidad que considere adecuados.

41. Artículo 581 (del Estatuto Tributario). Efectos de la firma del contador. Sin perjuicio de la facultad de fiscalización e investigación que tiene la Administración de Impuestos para asegurar el cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, y de la obligación de mantenerse a disposición de la Administración de Impuestos los documentos, informaciones y pruebas necesarios para verificar la veracidad de los datos declarados, así como el cumplimiento de las obligaciones que sobre contabilidad exigen las normas vigentes, la firma del contador público o revisor fiscal en las declaraciones tributarias, certifica los siguientes hechos:

1. Que los libros de contabilidad se encuentran llevados en debida forma, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y con las normas vigentes sobre la materia.

2. Que los libros de contabilidad reflejan razonablemente la situación financiera de la empresa.

3. Que las operaciones registradas en los libros se sometieron a las retenciones que establecen las normas vigentes, en el caso de la declaración de retenciones.

42. Artículo 597 (del Estatuto Tributario). La declaración de renta podrá firmarse con salvedades. El revisor fiscal o contador público que encuentre hechos irregulares en la contabilidad, podrá firmar la declaración de renta y

complementarios pero en tal evento deberá consignar en el espacio destinado para su firma en el formulario de declaración la frase “con salvedades”, así como su firma y demás datos solicitados, y hacer entrega al representante legal o contribuyente de una constancia en la cual se detallen los hechos que no han sido certificados y la explicación completa de las razones por las cuales no se certificaron. Dicha constancia deberá ponerse a disposición de la Administración Tributaria, cuando ésta lo exija.

43. La opinión o dictamen indicado en la legislación tributaria vigente no se ajusta a las afirmaciones mínimas señaladas en este pronunciamiento y en especial la indicación de que la firma del contador público certifica que los libros de contabilidad reflejan razonablemente la situación financiera de la empresa. A la fecha, esta certificación no ha tenido consecuencias para la profesión en relación a la forma como fue redactada en la legislación tributaria y la profesión la ha considerado como falta de conocimientos del legislador en cuanto al alcance y significado de la opinión del contador público sobre los estados financieros.

44. Conocidas las obligaciones fiscales de los contadores públicos, es conveniente mencionar las sanciones a que está expuesto este profesional por incumplimiento de sus obligaciones fiscales. Estas sanciones son de dos clases:

1. Sanción disciplinaria, consiste en la suspensión temporal o permanente de la facultad de certificar actos para la Administración de Impuestos. Esta sanción es grave por cuanto en la práctica significa la remoción automática de su cargo de revisor fiscal o de contador.

2. Sanción penal por el delito de falsedad en documento privado y/o por fraude procesal.

45. Artículo 647 (del Estatuto Tributario).- Sanción por inexactitud.

Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, de

datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.

No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

46. Artículo 659 (del Estatuto Tributario).- Sanción por violar las normas que rigen la profesión. Los contadores públicos, auditores o revisores fiscales que lleven o aconsejen llevar contabilidades, elaboren o expidan certificaciones que no reflejen la realidad económica de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, que no coincidan con los asientos registrados en los libros, o emitan dictámenes u opiniones sin sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas, que sirvan de base para la elaboración de declaraciones tributarias, o para soportar actuaciones ante la administración tributaria, incurrirán en los términos de la Ley 43 de 1990, en las sanciones de multa, suspensión o cancelación de su inscripción profesional de acuerdo con la gravedad de la falta. En iguales sanciones incurrirán si no suministran a la administración tributaria oportunamente las informaciones o pruebas que les sean solicitadas.

Las sanciones previstas en este artículo, serán impuestas por la Junta Central de Contadores. El Director de Impuestos Nacionales o su delegado - quien deberá ser contador público - hará parte de la misma en adición a los actuales miembros.

47. Artículo 659-1 (del Estatuto Tributario).- Sanción a sociedades de contadores públicos. Las sociedades de contadores públicos que ordenen o toleren que los contadores públicos a su servicio incurran en los hechos descritos en el artículo anterior, serán sancionadas por la Junta Central de Contadores con multas hasta de dos

millones de pesos (hoy \$2.500.000). (Valor año base 1992). La cuantía de la sanción será determinada teniendo en cuenta la gravedad de la falta cometida por el personal a su servicio y el patrimonio de la respectiva sociedad.

Se presume que las sociedades de contadores públicos han ordenado o tolerado tales hechos, cuando no demuestre que, de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, ejercen un control de calidad del trabajo de auditoría o cuando en tres o más ocasiones la sanción del artículo anterior ha recaído en personas que pertenezcan a la sociedad como auditores, contadores o revisores fiscales. En este evento procederá la sanción prevista en el artículo anterior.

48. El alcance del trabajo del revisor fiscal le debe proporcionar la evidencia suficiente para certificar las declaraciones tributarias en los términos exigidos por el Estatuto Tributario. La revisión de las declaraciones de retención en la fuente y las declaraciones del impuesto a las ventas - IVA, se efectúan aplicando la auditoría de cumplimiento definida en la sección 640 de este pronunciamiento.

La auditoría de las declaraciones de renta le exigen al revisor fiscal o a su equipo de trabajo sólidos conocimientos en materia tributaria y adiestramiento permanente en esta área debido a los cambios continuos que se suceden en la legislación tributaria.

La auditoría financiera definida en la sección 620 de este pronunciamiento será el trabajo principal que soporta los valores incluidos en las declaraciones de renta con las correspondientes conciliaciones entre los valores contables y los valores tributarios.

49. Dentro de las obligaciones profesionales del contador público cabe destacar, la evaluación del usuario de sus servicios, en desarrollo del artículo 46 de la ley 43 de 1990, en armonía con el artículo 210 del Código de Comercio, como punto de referencia para pactar la remuneración concerniente, en relación con la importancia del cargo y las circunstancias especiales que rodean a cada ente económico. El revisor fiscal debe evaluar las apropiaciones mínimas que él le suministra, sin perjuicio de las que estaría dispuesto a proporcionar el usuario de los servicios en

materia de recursos humanos, físicos y técnicos destinados exclusivamente a la contribución para el cabal desempeño de las funciones legales, reglamentarias y estatutarias asignadas al revisor fiscal.

Para garantizar el cumplimiento de las características de la revisoría fiscal, tales como la permanencia, la cobertura total, la independencia de acción y criterio y la función preventiva, el revisor fiscal debe evaluar el alcance efectivo de tales recursos, para lo cual considerará, entre otros los siguientes elementos:

a) El importe de su propia remuneración y la de los auxiliares o dependientes de la revisoría fiscal, adecuada a la trascendencia y dignidad del cargo y en función del tamaño del ente económico y la complejidad de las operaciones del mismo.

b) Cuando la revisoría fiscal se remunera por vía de honorarios, debe estimar el número de horas que dedicaría a la labor correspondiente, directamente o a través de auxiliares o dependientes, en ejercicio de las funciones legales, reglamentarias y estatutarias asignadas al revisor fiscal. Tales honorarios profesionales deben basarse en estimados de tiempo en que incurrirá el revisor fiscal y sus dependientes para llevar a cabo el trabajo de revisoría fiscal, acorde con los estándares de un plan de trabajo, el personal asignado, su experiencia y complejidad del trabajo, así como a los volúmenes de información procesados. Sin perjuicio de la adecuada coordinación del trabajo, entre otros, con la auditoría interna o externa, el área de sistemas y procesamiento electrónico de datos y la coordinación con el área de contabilidad.

c) Prever que, en el evento de presentarse desplazamientos de funcionarios de la revisoría fiscal a ciudades distintas a la sede principal del ente económico, los pasajes, taxis, manutención, alojamiento e incidentales, deben ser cubiertos por el usuario de los servicios de la revisoría fiscal.

d) Para desarrollar la labor de revisoría fiscal se deben acordar, también, los requerimientos mínimos que el usuario de los servicios le daría, tales como la asignación de un espacio físico suficiente que incluya:

- Escritorios, calculadoras y demás enseres propios, acorde con las necesidades;

- Equipo de cómputo, debidamente adecuado a las necesidades y características del trabajo a desarrollar, en función de las propias aplicaciones implementadas por la entidad para el procesamiento electrónico de datos;
- Sala de reuniones a la cual se pueda tener acceso, cuando las circunstancias lo exijan;
- Línea telefónica y acceso de otros medios de comunicación, en relación con las adquisiciones implementadas por la entidad (fax, télex y correo).

Todo lo anterior debe quedar consignado en el acta o convenio correspondiente en la cual se designa al revisor fiscal y éste debe dar conformidad que con tales recursos - humanos, físicos y técnicos - le son suficientes y le garantizan el desarrollo normal de sus funciones, sin perjuicio que en cualquier momento dichos requerimientos puedan ser ajustados a las circunstancias de cada ente económico, en función de la trascendencia y dignidad del cargo y en relación con el tamaño del ente económico y la complejidad de las operaciones del mismo.

50. En desarrollo del numeral 3 del artículo 207 del Código de Comercio -colaboración con entidades gubernamentales que ejerzan inspección y vigilancia-, en armonía con otras disposiciones legales, tales como el literal q) del artículo 2 de la ley 11 de 1990; el artículo 95 y el subnumeral 15 del numeral 3 del artículo 325 del decreto 663 de 1993 -Estatuto Orgánico del Sistema Financiero-; los artículos 1.2.1.1,- 3.1.2.1, los numerales 4 y 16- 4.1.2.5 del decreto 653 de 1993 -Estatuto Orgánico del Mercado Público de Valores- y demás disposiciones concordantes, el revisor fiscal debe atender las obligaciones de carácter especial que expidan las entidades gubernamentales que ejercen inspección y vigilancia, en particular lo relativo al cumplimiento de normas establecidas en el Código de Comercio y las leyes 145 de 1960 y 43 de 1990, relacionadas con los estados financieros básicos, con estados financieros consolidados, con estados financieros de publicación, con estados financieros de carácter general o específicos, a la certificación y dictamen de estados financieros de fechas intermedias o de informes especiales, a la certificación de información específica, como los denominados “controles de ley”, tales como del encaje,



las inversiones, la posición propia, el patrimonio técnico y el capital mínimo y la composición accionaria.

#### 4.5.3 Normas de auditoria generalmente aceptadas

Las normas de auditoria generalmente aceptadas están descritas en la ley 43 de 1990 en su artículo 7, al margen de las normas de auditoria internacionales debido que estas fueron elaboradas especialmente para Colombia. Están también descritas en la orientación profesional del revisor fiscal pero de la forma que las presento se tomaron del libro pronunciamiento del 1 L 10 que fue sustituido por el anterior nombrado .

#### 4.5.4 Ley 43 DE 1990 (diciembre13).<sup>20</sup>

*“Por la cual se adiciona la Ley 45 de 1960, reglamentaria de la profesión de contador público y se dictan otras disposiciones.*

*La ley 43 de 1990 en su artículo 7 hace referencia sobre las normas de auditoria generalmente aceptadas, que se refiere a las cualidades que debe tener el contador público como auditor, este capítulo hace referencia sobre las normas personales, las normas relativas a la ejecución del trabajo, también las normas relativas a la rendición de informes, como debe ser el auditor con su trabajo y con las personas que van a estar vinculadas con la auditoria.*

*También debe hacer su propia evaluación sobre controles existentes para poder llevar a cabo un control confiable en los procedimientos que va a realizar como auditor, debe obtener por medio de análisis, observación, interrogación, y todos los procedimientos que sean necesarios para así llegar a un dictamen con fiable sobre los estados financieros y que de un dictamen con salvedades o de abstenerse de opinar.*

---

<sup>20</sup> DISPOSICIONES DEL 1 AL 10. Concejo Técnico de la Contaduría Pública. Pronunciamiento del 1 al 10, ecoe ediciones ,santa fe de Bogotá,p.3 -24

## CAPÍTULO PRIMERO:

### De la profesión de contador público

*Artículo 1. Del contador público. Se entiende por Contador Público la persona natural que, mediante la inscripción que acredite su competencia profesional en los términos de la presente, está facultada para dar fe pública de hechos propios del ámbito de su profesión, dictaminar sobre estados financieros, realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable en general.*

*La relación de dependencia laboral inhabilita al contador para dar fe pública sobre actos que interesen a su empleador. Esta inhabilidad no se aplica a los revisores fiscales ni a los contadores públicos que presten sus servicios a sociedades que no estén obligadas, por ley o por estatutos, a tener revisor fiscal.*

**ARTÍCULO 2. DE LAS ACTIVIDADES RELACIONADAS CON LA CIENCIA CONTABLE EN GENERAL.** *Para los efectos de esta ley, se entienden por actividades relacionadas con la ciencia contable en general todas aquellas que implican organización, revisión y control de contabilidades, certificaciones y dictámenes sobre estados financieros, certificaciones que se expidan con fundamento en libros de contabilidad, revisoría fiscal, prestación de servicios de auditoría, así como todas aquellas actividades conexas con la naturaleza de la función profesional de Contador Público, tales como : la asesoría tributaria, la asesoría gerencial, en aspectos contables y similares.*

**PARAGRAFO 1o.** *Los Contadores Públicos y las Sociedades de Contadores Públicos quedan facultados para contratar la prestación de servicios de las actividades relacionadas con la ciencia contable en general y tales servicios serán prestados por Contadores Públicos o bajo su responsabilidad.*

**PARAGRAFO 2o.** *Los Contadores Públicos y las Sociedades de Contadores Públicos no podrán, por si mismas o por intermedio de sus empleados, servir de intermediarias en la selección y contratación de personal que se dedique a las actividades relacionadas con la ciencia contable en general*

*en las empresas que utilizan sus servicios de revisoría fiscal o de auditoría externa.*

**ARTÍCULO 3. DE LA INSCRIPCIÓN DE CONTADOR PÚBLICO.** *La inscripción como Contador Público se acreditará por medio de una tarjeta profesional que será expedida por la Junta Central de Contadores.*

**PARAGRAFO 1.** *A partir de la vigencia de la presente ley, para ser inscrito como Contador Público es necesario ser nacional colombiano, en ejercicio de los derechos civiles, o extranjero domiciliado en Colombia con no menos de tres (3) años de anterioridad a la respectiva solicitud de inscripción y que reúna los siguientes requisitos:*

- 1. Haber obtenido el título de Contador Público en una universidad colombiana autorizada por el gobierno para conferir tal título, de acuerdo con las normas reglamentarias de la enseñanza universitaria de la materia, además de acreditar experiencia en actividades relacionadas con la técnica contable en general no inferior a un (1) año y adquirida en forma simultánea con los estudios universitarios o posteriores a ellos.*
- 2. O haber obtenido dicho título de contador público o de una denominación equivalente, expedida por instituciones extranjeras de países con los cuales Colombia tiene celebrados convenios sobre reciprocidad de títulos y refrendado por el organismo gubernamental autorizado para tal efecto.*

**Parágrafo 2.** *Dentro de los doce meses siguientes a la vigencia de esta ley, la Junta Central de Contadores deberá haber producido y entregado la tarjeta profesional a los Contadores Públicos que estén inscritos como tales, a la fecha de vigencia de la presente ley, quienes podrán continuar ejerciendo la profesión conforme a las normas anteriores, hasta tanto no se les expida el nuevo documento.*

*Las solicitudes de inscripción presentadas con anterioridad a la vigencia de esta ley deberán ser resueltas dentro de los tres meses siguientes a la vigencia de esta ley so pena de*

*incurrir en causal de mala conducta por parte de quienes deben ejercer la función pública en cada caso.*

*Parágrafo 3. En todos los actos profesionales, la firma del Contador Público deberá ir acompañada del número de su tarjeta profesional.*

*Artículo 4. De las sociedades de contadores públicos. Se denominan "sociedad de Contadores Públicos", a la persona jurídica que contempla como objeto principal desarrollar por intermedio de sus socios y de sus dependientes o en virtud de contratos con otros Contadores Públicos, prestación de servicios propios de los mismos y de las actividades relacionadas con la ciencia contable en general señaladas en esta ley. En las sociedades de contadores públicos, el 80% o más de los socios deberán tener la calidad de Contadores Públicos y su representante legal será Contador Público, cuando todos los socios tengan tal calidad.*

*Artículo 5. De la vigilancia estatal. Las sociedades de Contadores Públicos estarán sujetas a la vigilancia de la Junta Central de Contadores.*

*Artículo 6. De los principios de contabilidad generalmente aceptados. Se entiende por principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, 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 7. De las normas de auditoría generalmente aceptadas. Las normas de auditoría generalmente aceptadas, se relacionan con 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. Las normas de auditoría son las siguientes:*

1. Normas personales.
  - a. El examen debe ser ejecutado por personas que tengan entrenamiento adecuado y estén habilitadas legalmente para ejercer la Contaduría Pública en Colombia.

- b. *El Contador Público debe tener independencia mental en todo lo relacionado con su trabajo, para garantizar la imparcialidad y objetividad de sus juicios.*
- c. *En la ejecución de su examen y en la preparación de sus informes, debe proceder con diligencia profesional.*
- 2. *Normas relativas a la ejecución del trabajo.*
  - a. *El trabajo debe ser técnicamente planeado y debe ejercerse una supervisión apropiada sobre los asistentes, si los hubiere.*
  - b. *Debe hacerse un apropiado estudio y una evaluación del sistema de control interno existente, de manera que se pueda confiar en él como base para la determinación de la extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría.*
  - c. *Debe obtenerse evidencia válida y suficiente por medio del análisis, inspección, observación, interrogación confirmación y otros procedimientos de auditoría, con el propósito de allegar bases razonables para el otorgamiento de un dictamen sobre los estados Financieros sujetos a revisión.*
- 3. *Normas relativas a la rendición de informes.*
  - a. *Siempre que el nombre de un Contador Público sea asociado con estados financieros, deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con tales estados. Si practicó un examen de ellos, el Contador Público deberá expresar claramente el carácter de su examen, su alcance y su dictamen profesional sobre lo razonable de la información contenida en dichos estados financieros.*
  - b. *El informe debe contener indicación sobre si los estados financieros están presentados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.*
  - c. *El informe debe contener indicación sobre si tales principios han sido aplicados de manera uniforme en el período corriente en relación con el período anterior.*
  - d. *Cuando el Contador Público considere necesario expresar salvedades sobre algunas de las afirmaciones genéricas de su informe y dictamen, deberá expresarlas de manera clara e inequívoca, indicando a cuál de tales afirmaciones se refiere y los motivos e importancia de la salvedad en relación con los estados financieros tomados en conjunto.*

- e. *Cuando el Contador Público considere no estar en condiciones de expresar un dictamen sobre los estados financieros tomados en conjunto deberá manifestarlo explícita y claramente.*

*Parágrafo. Cuando fuere necesario, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, complementará y actualizará las normas de Auditoría de aceptación general, de acuerdo con las funciones señaladas para este organismo en la presente ley.*

## *Capítulo segundo*

### *Del ejercicio de la profesión*

*Artículo 8. De las normas que deben observar los contadores públicos. Los Contadores Públicos están obligados a:*

- 1. Observar las normas de ética profesional.*
- 2. Actuar con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas.*
- 3. Cumplir las normas legales vigentes, así como las disposiciones emanadas de los organismos de vigilancia y dirección de la profesión.*
- 4. Vigilar que el registro e Información contable se fundamente en principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.*

*Artículo 9. De los papeles de trabajo. Mediante papeles de trabajo, el Contador Público dejará constancia de las labores realizadas para emitir su juicio profesional. Tales papeles, que son propiedad exclusiva del Contador Público, se prepararán conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas.*

*Parágrafo. Los papeles de trabajo podrán ser examinados por las entidades estatales y por los funcionarios de la Rama Jurisdiccional en los casos previstos en las Leyes. Dichos papeles están sujetos a reserva y deberán conservarse por un tiempo no inferior a cinco (5) años, contados a partir de la fecha de su elaboración.*

*Artículo 10. De la fe pública. La atestación o firma de un Contador Público en los actos propios de su profesión 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.*

*Parágrafo. Los Contadores Públicos, cuando otorguen fe pública en materia contable, se asimilarán a funcionarios públicos para efectos de las sanciones penales por los delitos que cometieren en el ejercicio de las actividades propias de profesión, sin perjuicio de las responsabilidades de orden civil que hubiere lugar conforme a las Leyes.*

*Artículo 11. Es función privativa del Contador Público expresar dictamen profesional e independiente o emitir certificaciones sobre balances generales y otros estados financieros.*

*Artículo 12. A partir de la vigencia de la presente Ley, la elección o nombramiento de empleados o funcionarios públicos, para el desempeño de cargos que impliquen el ejercicio de actividades técnico-contables, deberá recaer en Contadores Públicos. La violación de lo dispuesto en este artículo conllevará la nulidad del nombramiento o elección y la responsabilidad del funcionario o entidad que produjo el acto.*

*Artículo 13. Además de lo exigido por las leyes anteriores, se requiere tener la calidad de contador público en los siguientes casos:*

*1 por razón del cargo.*

*a) para desempeñar las funciones de revisor fiscal, auditor externo, auditor interno en toda clase de sociedades, para las cuales la ley o el contrato social así lo determinan.*

*b) en todos los nombramientos que se hagan a partir de la vigencia de la presente ley para desempeñar el cargo de jefe de contabilidad, o su equivalente, auditor interno, en entidades privadas y el de visitadores en asuntos técnico-contables de la superintendencia bancaria, de sociedades, dancoop, subsidio familiar, lo mismo que de la comisión nacional de valores y de la dirección general de impuestos nacionales o de las entidades que la sustituyan.*

*c) para actuar como perito en controversias de carácter técnico-contable, especialmente en diligencia sobre exhibición de libros, juicios de rendición de cuentas, avalúo de intangibles patrimoniales, y costo de empresas en marcha.*

*d) para desempeñar el cargo de decano en facultades de contaduría pública.*

*e) para dar asesoramiento técnico-contable ante las autoridades, por vía gubernativa, en todos los asuntos relacionados con aspectos tributarios, sin perjuicio de los derechos que la ley otorga a los abogados.*

*2 por la razón de la naturaleza del asunto.*

*a) para certificar y dictaminar sobre los balances generales y otros estados financieros y atestar documentos de carácter técnico-contable destinados a ofrecer información sobre actos de transformación y fusión de sociedades, en los concordatos preventivos, potestativos y obligatorios y en las quiebras.*

*b) para certificar y dictaminar sobre balances generales y otros estados financieros de personas jurídicas o entidades de creación legal, cuyos ingresos brutos durante el año inmediatamente anterior y/o cuyos activos brutos en 31 de diciembre de ese año sea o excedan al equivalente de 5.000 salarios mínimos. así mismo para dictaminar sobre balances generales y otros estados financieros de personas naturales, jurídicas, de hecho o entidades de creación legal, solicitante de financiamiento superiores al equivalente de 3.000 salarios mínimos ante entidades crediticias de cualquier naturaleza y durante la vigencia de la obligación.*



*c) para certificar y dictaminar sobre los estados financieros de las empresas que realicen ofertas públicas de valores, las que tengan valores inscritos en bolsa y/o las que soliciten inscripción de sus acciones en bolsa.*

*d) para certificar y dictaminar sobre estados financieros e información adicional de carácter contable, incluida en los estudios de proyectos de inversión, superiores al equivalente a 10.000 salarios mínimos.*

*e) para certificar y dictaminar sobre los balances generales y otros estados financieros y atestar documentos contables que deban presentar los proponentes a intervenir en licitaciones públicas, abiertas por instituciones o entidades de creación legal, cuando el monto de la licitación sea superior al equivalente a dos mil salarios mínimos.*

*f) para todos los demás casos que señale la ley.*

*Parágrafo 1o. se entiende por activo bruto, el valor de los activos determinados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.*

*parágrafo 2o. será obligatorio tener revisor fiscal en todas las sociedades comerciales, de cualquier naturaleza, cuyos activos brutos al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior sean o excedan al equivalente de cinco mil salarios mínimos y/o cuyos ingresos brutos durante el año inmediatamente anterior sean o excedan al equivalente a tres mil salarios mínimos.*

*Capítulo tercero*

*Título primero:*

*de la vigilancia y dirección de la profesión*

*Artículo 14. De los órganos de la profesión. Son órganos de la profesión los siguientes:*

- 1. la junta central de contadores.*
- 2. el consejo técnico de la contaduría pública.*

*Título segundo  
Junta central de contadores*

*Artículo 15. De la naturaleza. la junta central de contadores, creada por medio del decreto legislativo número 2373 de 1956, será una unidad administrativa dependiente del ministerio de comercio, industria y turismo.*

*Artículo 16. De la composición. Artículo subrogado por el artículo 3 del decreto 1955 de 2010.*

*Artículo 17. De las elecciones. Artículo subrogado por el artículo 3 núm. 5 del decreto 1955 de 2010.*

*Artículo 18. Del periodo. Artículo subrogado por el artículo 4 del decreto 1955 de 2010.*

*Artículo 19. De las inhabilidades. Artículo subrogado por el artículo 7 del decreto 1955 de 2010.*

*Nota: los artículos 16, 17,18 y 19 fueron subrogados por el decreto 1955 de 2010.*

*Artículo 20. De las funciones. Son funciones de la junta central de contadores:*

- 1. ejercer la inspección y vigilancia, para garantizar que la contaduría pública sólo sea ejercida por contador público debidamente inscrito y que quienes ejerzan la profesión de contador público, lo hagan de conformidad con las normas legales, sancionando en los términos de la ley, a quienes violen tales disposiciones.*
- 2. efectuar la inscripción de contadores públicos, suspenderla, o cancelarla cuando haya lugar a ello, así mismo llevar su registro.*
- 3. expedir, a costa del interesado, la tarjeta profesional y su reglamentación, las certificaciones que legalmente esté facultada para expedir.*
- 4. denunciar ante autoridades competentes a quien se identifique y firme como contador público sin estar inscrito como tal.*
- 5. en general hacer que se cumplan las normas sobre ética profesional.*

6. *establecer juntas seccionales y delegar en ellas funciones señaladas en los numerales 4 y 5 de este artículo y las demás que juzgue conveniente para facilitar a los interesados que residan fuera de la capital de la república el cumplimiento de los respectivos requisitos.*
7. *darse su propio reglamento de funcionamiento interno.*
8. *las demás que le confieran las leyes.*

*Parágrafo. El valor de las certificaciones serán fijados por la junta.*

*Artículo 21. De los empleados. La junta central de contadores tendrá los empleados que fueren necesarios, de libre nombramiento y remoción de la misma, los sueldos y demás gastos de la junta central de contadores, serán incluidos dentro del presupuesto del ministerio de educación.*

*Artículo 22. De las decisiones. Las decisiones de la junta central de contadores sujetas a los recursos establecidos en el código contenciosos administrativo, se adoptarán con el voto favorable de las 3/4 partes de sus miembros. las demás decisiones se aprobarán por mayoría absoluta de sus miembros.*

*Artículo 23. De las sanciones. la junta central de contadores podrá imponer las siguientes sanciones:*

1. *amonestaciones en el caso de fallas leves.*
2. *multas sucesivas hasta de cinco salarios mínimos cada una.*
3. *suspensión de la inscripción.*
4. *cancelación de la inscripción.*

*Artículo 24. De las multas. Se aplicará esta sanción cuando la falta no conlleve la comisión de delito o violación grave de la ética profesional.*

*el monto de las multas que imponga la junta central de contadores, será proporcional a la gravedad de las faltas cometidas. dichas multas se decretarán en favor del tesoro nacional.*

*Artículo 25. De las suspensión. Son causales de suspensión de la inscripción de un contador público hasta el término de un (1) año, las siguientes:*

- 1. la enajenación mental, la embriaguez habitual u otro vicio o incapacidad grave judicialmente declarada, que lo inhabilite temporalmente para el correcto ejercicio de la profesión.*
- 2. la violación manifiesta de las normas de la ética profesional.*
- 3. actuar con manifiesto quebrantamiento de las normas de auditoría generalmente aceptadas.*
- 4. desconocer flagrantemente las normas jurídicas vigentes sobre la manera de ejercer la profesión.*
- 5. desconocer flagrantemente los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia como fuente de registros e informaciones contables.*
- 6. incurrir en violación de la reserva comercial de los libros, papeles e informaciones que hubiere conocido en el ejercicio de la profesión.*
- 7. reincidir por tercera vez en causales que den lugar a imposición de multas.*
- 8. las demás que establezcan las leyes.*

*Artículo 26. De la cancelación. Son causales de cancelación de la inscripción de un contador público las siguientes:*

- 1. haber sido condenado por delito contra la fe pública, contra la propiedad, la economía nacional o la administración de justicia por razón del ejercicio de la profesión.*
- 2. haber ejercido la profesión durante el tiempo de suspensión de la inscripción.*
- 3. ser reincidente por tercera vez en sanciones de suspensión por razón del ejercicio de la contaduría pública.*
- 4. haber obtenido la inscripción con base en documentos falsos, apócrifos o adulterados.*

*Parágrafo 1o. se podrá cancelar el permiso de funcionamiento de las sociedades de contadores públicos en los siguientes casos:*

- a) cuando por grave negligencia o dolo de la firma, sus socios o los dependientes de la compañía, actúen a*

*nombre de la sociedad de contadores públicos y desarrollen actividades contrarias a la ley o a la ética profesional.*

*b) cuando la sociedad de contadores públicos desarrolle su objeto sin cumplir los requisitos establecidos en esta misma ley.*

*Para la aplicación de las sanciones previstas en este artículo, se seguirá el mismo procedimiento establecido en el artículo 28 de la presente ley. y los pliegos de cargos y notificaciones a que haya lugar se cumplirán ante el representante legal de la sociedad infractora.*

*Parágrafo 2o. la sanción de cancelación al contador público podrá ser levantada a los diez (10) años o antes, si la justicia penal rehabilitare al condenado.*

*Artículo 27. A partir de la vigencia de la presente ley, únicamente la junta central de contadores podrá imponer sanciones disciplinarias a los contadores públicos.*

*Artículo 28. Del proceso. el proceso sancionador se tramitará así:*

*a) las investigaciones correspondientes se iniciarán de oficio o previa denuncia escrita por la parte interesada que deberá ratificarse bajo juramento.*

*b) dentro de los diez (10) días siguientes correrá el pliego de cargos, cumplidas las diligencias previas y allegadas las pruebas pertinentes a juicio de la junta central de contadores, cuando se encontrare fundamento para abrir la investigación:*

*c) recibido el pliego, el querellado dispondrá de veinte (20) días para contestar los cargos y para solicitarlas pruebas, las cuales se practicarán los treinta (30) días siguientes; y*

*d) cumplido lo anterior se proferirá la correspondiente resolución por la junta central de contadores.*

*Contra la providencia sólo procede el recurso de reposición, agotándose así la vía gubernativa salvo los casos de suspensión y cancelación, que serán apelables para ante el ministro de educación nacional.*

*Parágrafo. Tanto la notificación del pliego de cargos, como de la resolución de la junta central de contadores, deberá hacerse personalmente dentro de los treinta (30) días siguientes. Cuando no fuere posible hallar al inculpado para notificarle personalmente el auto respectivo, la notificación se hará por edicto, que se fijará durante diez (10) días en la secretaría de la junta.*

### *Título tercero*

#### *Del consejo técnico de la contaduría pública*

*Artículo 29. De la naturaleza. El consejo técnico de la contaduría pública es un organismo permanente, encargado de la orientación técnica-científica de la profesión y de la investigación de los principios de contabilidad y normas de auditoría de aceptación general en el país.*

*Parágrafo 1o. los gastos de funcionamiento que demanda el consejo técnico de la contaduría pública, estarán a cargo de la junta central de contadores.*

*Artículo 30. De los miembros. el consejo técnico de la contaduría pública estará formado por ocho (8) miembros así:*

- 1. un representante del ministerio de educación nacional.*
- 2. un representante del superintendente de sociedades.*
- 3. un representante del superintendente bancario.*
- 4. un representante del presidente de la comisión nacional de valores.*
- 5. dos representantes de los decanos de las facultades de contaduría del país.*
- 6. dos representantes de los contadores públicos.*

*Para ser miembro del consejo técnico se requiere ser contador público, así como acreditar experiencia profesional no inferior a diez (10) años.*

*Artículo 31. De las elecciones. Los representantes de los decanos de las facultades de contaduría del país serán*

*elegidos libremente por la mayoría absoluta de éstos. Para la elección de los representantes de los contadores públicos se procederá así:*

- 1. cada agremiación con personería jurídica designará un delegado y uno más por cada doscientos afiliados activos, quienes deberán ser contadores públicos debidamente inscritos.*
- 2. habrá quórum para deliberar cuando se encuentren representadas por lo menos la mitad más una de las agremiaciones.*
- 3. las decisiones se adoptarán por la mayoría absoluta de los presentes.*

*La elección de los miembros a que alude este artículo se hará en asambleas celebradas en el mes de noviembre, previamente convocada cada dos (2) años por la junta central de contadores. si no se reuniere el quórum necesario para deliberar, la junta convocará una nueva sesión que deberá efectuarse dentro de los quince (15) días siguientes. en tal oportunidad las asambleas podrán decidir por mayoría, cualquiera que fuere el número de asistentes.*

*Artículo 32. Del periodo. Los miembros del consejo técnico de la contaduría pública serán nombrados para un período igual al de la junta central de contadores y podrán ser reelegidos.*

*Artículo 33. De las funciones. son funciones del consejo técnico de la contaduría pública:*

- 1. adelantar investigaciones técnico-científicas, sobre temas relacionados con los principios de contabilidad y su aplicación, y las normas y procedimientos de auditoría.*
- 2. estudiar los trabajos técnicos que le sean presentados con el objeto de decidir sobre su divulgación y presentación en eventos nacionales e internacionales de la profesión.*
- 3. servir de órgano asesor y consultor del estado y de los particulares en todos los aspectos técnicos relacionados con el desarrollo y el ejercicio de la profesión.*

4. *pronunciarse sobre la legislación relativa a la aplicación de los principios de contabilidad y el ejercicio de la profesión.*
5. *designar sus propios empleados.*
6. *darse su propio reglamento.*
7. *las demás que le atribuyan las leyes.*

*Artículo 34. De la sede. La sede del consejo técnico de la contaduría pública será la ciudad de Bogotá.*

*Capítulo cuarto*

*Título primero*

*Código de ética profesional*

*Artículo 35. Las siguientes declaraciones de principios constituyen el fundamento esencial para el desarrollo de las normas sobre ética de la contaduría pública:*

*la contaduría pública es una profesión que tiene como fin satisfacer necesidades de la sociedad, mediante la medición, evaluación, ordenamiento, análisis e interpretación de la información financiera de las empresas o los individuos y la preparación de informes sobre la correspondiente situación financiera, sobre los cuales se basan las decisiones de los empresarios, inversionistas, acreedores, demás terceros interesados y el estado acerca del futuro de dichos entes económicos. El contador público como depositario de la confianza pública, da fe pública cuando con su firma y número de tarjeta profesional suscribe un documento en que certifique sobre determinados hechos económicos. esta certificación, hará parte integral de lo examinado.*

*El contador público, sea en la actividad pública o privada es un factor de activa y directa intervención en la vida de los organismos públicos y privados. su obligación es velar por los intereses económicos de la comunidad, entendiéndose por ésta no solamente a las personas naturales o jurídicas vinculadas directamente a la empresa sino a la sociedad en general, y naturalmente, el estado.*

*La conciencia moral, la aptitud profesional y la independencia mental constituyen su esencia espiritual. El ejercicio de la contaduría pública implica una función social especialmente*



*a través de la fe pública que se otorga en beneficio del orden y la seguridad en las relaciones económicas entre el estado y los particulares, o de éstos entre sí.*

*Artículo 36. La sociedad en general y las empresas en particular son unidades económicas sometidas a variadas influencias externas; el contador público en el desarrollo de su actividad profesional deberá utilizar en cada caso los métodos de análisis y evaluación más apropiados para la situación que se presenta, dentro de los lineamientos dados por la profesión y podrá, además, recurrir a especialistas de disciplinas diferentes a la contaduría pública y a la utilización de todos los elementos que las ciencias y la técnica ponen a su disposición.*

*Artículo 37. En consecuencia, el contador público debe considerar y estudiar al usuario de sus servicios como ente económico separado que es, relacionarlo con las circunstancias particulares de su actividad, sean éstas internas o externas, con el fin de aplicar, en cada caso, las técnicas y métodos más adecuados para el tipo de ente económico y la clase de trabajo que se le ha encomendado, observando en todos los casos, los siguientes principios básicos de ética profesional:*

- 1. integridad.*
- 2. objetividad.*
- 3. independencia.*
- 4. responsabilidad.*
- 5. confidencialidad.*
- 6. observaciones de las disposiciones normativas.*
- 7. competencia y actualización profesional.*
- 8. difusión y colaboración*
- 9. respeto entre colegas.*
- 10. conducta ética.*

*Los anteriores principios básicos deberán ser aplicados por el contador público tanto en el trabajo más sencillo como en el más complejo, sin ninguna excepción. De esta manera, contribuirá al desarrollo de la contaduría pública a través de la práctica cotidiana de su profesión. Los principios de ética*

*anteriormente enunciados son aplicables a todo contador público por el solo hecho de serlo, sin importar la índole de su actividad o la especialidad que cultive, tanto en el ejercicio independiente o cuando actúe como funcionario o empleado de instituciones públicas o privadas, en cuanto sea compatible con sus funciones.*

*la explicación de los principios básicos de ética profesional, es la siguiente:*

### *37.1 integridad.*

*El contador público deberá mantener incólume su integridad moral, cualquiera que fuere el campo de su actuación en el ejercicio profesional. Conforme a esto, se espera de él rectitud probidad, honestidad, dignidad y sinceridad, en cualquier circunstancia.*

*Dentro de este mismo principio quedan comprendidos otros conceptos afines que, sin requerir una mención o reglamentación expresa, pueden tener relación con las normas de actuación profesional establecidas. tales conceptos pudieran ser los de conciencia moral, lealtad en los distintos planos, veracidad como reflejo de una realidad incontrastable, justicia y equidad con apoyo en el derecho positivo.*

### *37.2 objetividad.*

*La objetividad representa ante todo imparcialidad y actuación sin perjuicios en todos los asuntos que corresponden al campo de acción profesional del contador público. lo anterior es especialmente importante cuando se trata de certificar, dictaminar u opinar sobre los estados financieros de cualquier entidad. esta cualidad va unida generalmente a los principios de integridad e independencia y suele comentarse conjuntamente con esto.*

### *37.3 independencia.*

*En el ejercicio profesional, el contador público deberá tener y demostrar absoluta independencia mental y de criterio con respecto a cualquier interés que pudiere considerarse*

*incompatible con los principios de integridad y objetividad, con respecto a los cuales la independencia, por las características peculiares de la profesión contable, debe considerarse esencial y concomitante.*

#### *37.4 responsabilidad.*

*Sin perjuicio de reconocer que la responsabilidad, como principio de la ética profesional, se encuentra implícitamente comprendida en todas y cada una de las normas de ética y reglas de conducta del contador público, es conveniente y justificada su mención expresa como principio para todos los niveles de la actividad contable.*

*En efecto, de ella fluye la necesidad de la sanción, cuyo reconocimiento en normas de ética, promueve la confianza de los usuarios de los servicios del contador público, compromete indiscutiblemente la capacidad calificada, requerida por el bien común de la profesión.*

#### *37.5 confidencialidad.*

*La relación del contador público con el usuario de sus servicios es el elemento primordial en la práctica profesional. para que dicha relación tenga pleno éxito debe fundarse en un compromiso responsable, leal y auténtico, el cual impone la más estricta reserva profesional.*

#### *37.6 observancia de la disposiciones normativas.*

*El contador público deberá realizar su trabajo cumpliendo eficazmente las disposiciones profesionales promulgadas por el estado y por el consejo técnico de la contaduría pública aplicando los procedimientos adecuados debidamente establecidos. además, deberá observar las recomendaciones recibidas de sus clientes o de los funcionarios competentes del ente que requiere sus servicios, siempre que éstos sean compatibles con los principios de integridad, objetividad e independencia, así como con los demás principios y normas de ética y reglas formales de conducta y actuación aplicables en las circunstancias.*

### *37.7 competencia y actualización profesional.*

*El contador público sólo deberá contratar trabajos para lo cual él o sus asociados o colaboradores cuenten con las capacidades e idoneidad necesaria para que los servicios comprometidos se realicen forma eficaz y satisfactoria.*

*Igualmente, el contador público, mientras se mantenga en ejercicio activo, deberá considerarse permanentemente obligado a actualizar los conocimientos necesarios para su actuación profesional y especialmente aquéllos requeridos por el bien común y los imperativos del progreso social y económico.*

### *37.8 difusión y colaboración.*

*El contador público tiene la obligación de contribuir, de acuerdo con sus posibilidades personales, al desarrollo, superación, y dignificación de la profesión, tanto a nivel institucional como en cualquier otro campo que, como los de la difusión o de la docencia, le sean asequibles.*

*Cuando quiera que sea llamado a dirigir instituciones para la enseñanza de la contaduría pública o a regentar cátedras en las mismas, se someterá a las normas legales y reglamentarias sobre la materia, así como a los principios y normas de la profesión y a la ética profesional. Este principio de colaboración constituye el imperativo social profesional.*

### *37.9 respeto entre colegas.*

*El contador público debe tener siempre presente que la sinceridad la buena fe y la lealtad para con sus colegas son condiciones básicas para el ejercicio libre y honesto de la profesión y para convivencia pacífica, amistosa y cordial de sus miembros.*

### *37.10 conducta ética.*

*El contador público deberá abstenerse de realizar cualquier acto que pueda afectar negativamente la buena reputación o repercutir en alguna forma en descrédito de la profesión, tomando en cuenta que, por la función social que implica el*

*ejercicio de su profesión, está obligado a sujetar su conducta pública y privada a los más elevados preceptos de la moral universal.*

*Nota: el apartado tachado fue declarado inexecutable por la corte constitucional, mediante sentencia c-530 del 10 de mayo de 2000.*

*Artículo 38. El contador público es auxiliar de la justicia en los casos que señale la ley, como perito expresamente designado para ello. También en esta condición el contador público cumplirá su deber teniendo en cuenta las altas miras de su profesión, la importancia de la tarea que la sociedad le encomienda como experto y la búsqueda de la verdad en forma totalmente objetiva.*

*Artículo 39. El contador público tiene derecho a recibir remuneración por su trabajo y por el que ejecutan las personas bajo su supervisión y su responsabilidad. Dicha remuneración constituye su medio normal de subsistencia y de contraprestación para el personal a su servicio.*

*Artículo 40. Los principios éticos que rigen la conducta profesional de los contadores públicos no se diferencian substancialmente de los que regulan la de Otros miembros de la sociedad. Se distingue sí por las implicaciones sociales anteriormente indicadas*

*Parágrafo. La presente ley, comprende el conjunto de normas permanentes sobre ética a que deben ceñirse los contadores públicos inscritos ante la junta central de contadores en el ejercicio de las funciones propias de la contaduría pública establecidas por las leyes y sus reglamentos.*

#### *Título segundo*

*De las relaciones del contador público con los usuarios de sus servicios*

*Artículo 41. El contador público en el ejercicio de las funciones de revisor fiscal y/o auditor externo, no es*

*responsable de los actos administrativos de las empresas o personas a las cuales presta sus servicios.*

*Artículo 42. El contador público rehusará la prestación de sus servicios para actos que sean contrarios a la moral y a la ética o cuando existan condiciones que interfieran el libre y correcto ejercicio de su profesión.*

*Artículo 43. El contador público se excusará de aceptar o ejecutar trabajos para los cuales él o sus asociados no se consideren idóneos.*

*Artículo 44. El contador público podrá interrumpir la prestación de sus servicios en razón a los siguientes motivos:*

*a) que el usuario del servicio reciba la atención de otro profesional que excluya la suya.*

*b) que el usuario del servicio incumpla con las obligaciones convenidas con el contador público.*

*Artículo 45. El contador público no expondrá al usuario de sus servicios a riesgos injustificados.*

*Artículo 46. Siendo la retribución económica de los servicios profesionales un derecho, el contador público fijará sus honorarios de conformidad con su capacidad científica y/o técnica y en relación con la importancia y circunstancia en cada uno de los casos que le corresponda cumplir, pero siempre previo acuerdo por escrito entre el contador público y el usuario.*

*Artículo 47. Cuando un contador público hubiere actuado como funcionario del estado y dentro de sus funciones oficiales hubiere propuesto, dictaminado o fallado en determinado asunto, no podrá recomendar o asesorar personalmente a favor o en contra de las partes interesadas en el mismo negocio. esta prohibición se extiende por el término de seis (6) meses contados a partir de la fecha de su retiro del cargo.*

*Artículo 48. El contador público no podrá prestar servicios profesionales como asesor, empleado o contratista a*

*personas naturales o jurídicas a quienes haya auditado o controlado en su carácter de funcionario público o de revisor fiscal. esta prohibición se extiende por el término de un año contado a partir de la fecha de su retiro del cargo.*

*Artículo 49. El contador público que ejerza cualquiera de las funciones descritas en el artículo anterior, rehusará recomendar a las personas con las cuales hubiere intervenido, y no influirá para procurar que el caso sea resuelto favorable o desfavorablemente. Igualmente no podrá aceptar dádivas, gratificaciones o comisiones que puedan comprometer la equidad o independencia de sus actuaciones.*

*Artículo 50. Cuando un contador público sea requerido para actuar como auditor externo, revisor fiscal, interventor de cuentas o árbitro en controversia de orden contable, se abstendrá de aceptar tal designación si tiene, con alguna de las partes, parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil, segundo de afinidad o si median vínculos económicos, amistad íntima o enemistad grave, intereses comunes o cualquier otra circunstancia que pueda restarle independencia u objetividad a sus conceptos o actuaciones.*

*Artículo 51. Cuando un contador público haya actuado como empleado de una sociedad rehusará aceptar cargos o funciones de auditor externo o revisor fiscal de la misma empresa o de su subsidiaria y/o filiales por lo menos durante seis (6) meses después de haber cesado en sus funciones.*

### *Título tercero De la publicidad*

*Artículo 52. La publicidad debe hacerse en forma mesurada y los anuncios profesionales contendrán el nombre o razón social, domicilio, teléfono, especialidad, títulos o licencias respectivas.*

*Artículo 53. El contador público no auspiciará en ninguna forma la difusión, por medio de la prensa, la radio, la televisión o cualquier otro medio de información, de avisos o*

*de artículos sobre hechos no comprobados o que se presenten en forma que induzca a error, bien sea por el contenido o los títulos con que se presentan los mismos o que ellos tiendan a demeritar o desacreditar el trabajo de otros profesionales.*

#### *Título cuarto*

#### *Relaciones del contador público con sus colegas*

*Artículo 54. El contador público debe tener siempre presente que el comportamiento con sus colegas no sólo debe regirse por la estricta ética, sino que debe estar animado por un espíritu de fraternidad y colaboración profesional y tener presente que la sinceridad, la buena fe y la lealtad son condiciones básicas para el libre y honesto ejercicio de la profesión.*

*Artículo 55. Cuando el contador público tenga conocimiento de actos que atenten contra la ética profesional, cometidos por colegas, está en la obligación de hacerlo saber a la junta central de contadores, aportando en cada caso las pruebas suficientes.*

*Artículo 56. Todo disentimiento técnico entre contadores públicos deberá ser dirimido por el consejo técnico de contaduría pública y de otro tipo por la junta central de contadores.*

*Artículo 57. Ningún contador público podrá dictaminar o conceptuar sobre los actos ejecutados o certificados por otro contador público que perjudique su integridad moral o capacidad profesional, sin antes haber solicitado por escrito las debidas explicaciones y aclaraciones de quienes hayan actuado en principio.*

*Artículo 58. El contador público deberá abstenerse de formular conceptos u opiniones que en forma pública, o privada tiendan a perjudicar a otros contadores públicos, en su integridad personal, moral o profesional.*

*Artículo 59. En los concursos para la prestación de servicios profesionales de un contador público o de sociedades de contadores, es legítima la competencia, en la medida que la*



*adjudicación se deba a la calidad de los servicios del oferente. no será legítima ni leal cuando la adjudicación obedezca a reducciones posteriores al valor cotizado originalmente o al ofrecimiento gratuito de servicios adicionales a los cotizados.*

*Artículo 60. Ningún contador público podrá sustraer la clientela de sus colegas por medios desleales.*

*Artículo 61. Todo contador público que actúe ante un cliente por cuenta y orden de otro contador público, deberá abstenerse de recibir cualquier clase de retribución sin autorización expresa del contador público por cuya cuenta interviene.*

*Artículo 62. El contador público no podrá ofrecer trabajo a empleados o socios de otros contadores públicos. Sin embargo, podrá contratar libremente a aquellas personas que por iniciativa propia le soliciten empleo.*

#### *Título quinto*

##### *El secreto profesional o confidencialidad*

*Artículo 63. El contador público está obligado a guardar la reserva profesional en todo aquello que conozca en razón del ejercicio de su profesión, salvo en los casos en que dicha reserva sea levantada por disposiciones legales.*

*Artículo 64. Las evidencias del trabajo de un contador público, son documentos privados sometidos a reservas que únicamente pueden ser conocidas por terceros, previa autorización del cliente y del mismo contador público, o en los casos previstos por la ley.*

*Artículo 65. El contador público deberá tomar las medidas apropiadas para que tanto el personal a su servicio, como las personas de las que obtenga consejo o asistencia, respeten fielmente los principios de independencia y de confidencialidad.*

*Artículo 66. El contador público que se desempeñe como catedrático podrá dar casos reales de determinados asuntos, pero sin identificar de quién se trata.*

*Artículo 67. El contador público está obligado a mantener la reserva comercial de los libros, papeles o informaciones de personas a cuyo servicio hubiere trabajado o de los que hubiere tenido conocimiento por razón del ejercicio del cargo o funciones públicas, salvo en los casos contemplados por disposiciones legales.*

*Parágrafo. Las revelaciones incluidas, los estados financieros y en los dictámenes de los contadores públicos sobre los mismos, no constituyen violación de la reserva comercial, bancaria o profesional.*

#### **Título sexto**

#### ***De las relaciones del contador público con la sociedad y el estado***

*Artículo 68. Constituye falta contra la ética sin perjuicio de las sanciones administrativas, civiles o penales a que haya lugar, la presentación de documentos alterados o el empleo de recursos irregulares para el registro de títulos o para la inscripción de contadores públicos.*

*Artículo 69. El certificado, opinión o dictamen expedido por un contador público, deberá ser claro, preciso y ceñido estrictamente a la verdad.*

*Artículo 70. Para garantizar la confianza pública en sus certificaciones, dictámenes u opiniones, los contadores públicos deberán cumplir estrictamente las disposiciones legales y profesionales y proceder en todo tiempo en forma veraz, digna, leal y de buena fe, evitando actos simulados, así como prestar su concurso a operaciones fraudulentas o de cualquier otro tipo que tiendan a ocultar la realidad financiera de sus clientes, en perjuicio de los intereses del estado o del patrimonio de particulares, sean estas personas naturales o jurídicas.*

*Artículo 71. El contador público no permitirá la utilización de su nombre para encubrir a personas que ilegalmente ejerzan la profesión.*

#### *Capítulo quinto*

*Artículo 72. De los derechos adquiridos. Se respetan las situaciones jurídicas concretas y los derechos adquiridos por los contadores públicos inscritos ante la junta central de contadores y por las sociedades que hayan obtenido la conformidad o autorización para el ejercicio de las actividades propias de la contaduría pública antes de la vigencia de la presente ley. además gozarán de todas las garantías otorgadas en esta ley.*

*Artículo 73. El Gobierno Nacional procederá a dictar las normas a que haya lugar, con el único fin de evitar el desequilibrio entre el número de profesionales de la contaduría y la demanda de servicios de tales profesionales dentro de los parámetros establecidos en la presente Ley.*

*Para tal efecto intervendrá por mandato de la Ley en los términos del ordinal 11 del artículo 76 de la constitución Nacional, en todos los aspectos de formación profesional de la contaduría pública.*

*Artículo 74. Para propósitos de esta ley, cuando se haga referencia a salario mínimo, se entenderá que es el salario mínimo mensual.*

*Artículo 75. De la vigencia. Esta ley, rige desde su promulgación y deroga todas las disposiciones que le sean contrarias”.*

#### 4.5.5 Decreto 0302 del 2015

En este decreto se menciona las normas que debe hacer uso el revisor fiscal y en especial en varios artículos como son los artículos 1,2,3,4,5 del presente decreto en mención el artículo hace aclaración sobre las ISAE.<sup>21</sup>

*“El revisor fiscal aplicará las ISAE, anexas a este 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. Inexplicablemente no se refiere a las obligaciones estipuladas en el numeral 2 del citado artículo 209.*

*Denominadas 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. Así las cosas, de las 3 normas incorporadas es evidente que solo la primera (ISAE 3000) podría relacionarse con el nombrado artículo 209. Las ISAE no incluidas en el decreto (Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements En versiones disímiles, el decreto incluyó las normas y Assurance Engagements to Report on the Compilation of Pro Forma Financial Information Included in a Prospectus) tampoco serían pertinentes.*

*Por otra parte, es claro que el artículo 209, ídem, no admite trabajos que desemboquen en seguridades negativas. El revisor debe expresar una seguridad positiva – véase el párrafo 2 de la ISAE 3000- Esto es una cuestión que no admite modificación a través del contrato de prestación de servicios entre la empresa y el revisor. Punto de especial*

---

<sup>21</sup> BERMÚDEZ. Hernando, ¿Es pertinente que el revisor fiscal observe las normas para atestiguar? De Computationis Jure Opiniones [en línea] Número 1222, <http://www.accounter.co/boletines/es-pertinente-que-el-revisor-fiscal-observe-las-normas-para-atestiguar.html> [citado marzo 16 de 2015]

*dificultad para aplicar dicha ISAE 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. Otro asunto tiene que ver con la repita mención del marco de referencia de los servicios de aseguramiento que no fue incluido en el Decreto 0302, lo cual es un caso más de reproducción parcial por parte del Gobierno, que también es injustificada y equivocada.*

*Hay países con normas de atestación mucho más desarrolladas que las internacionales.*

*Ya se ha planteado que esta ISAE sería inapropiada para satisfacer el artículo 209, ejusdem. De manera que está abierto el debate, en el cual habrá que volver sobre lo mucho o lo poco que dijo el CTCP en su documento de sustentación de su propuesta de adopción de las normas de aseguramiento.”*

## DECRETO NÚMERO 0302 DE 2015<sup>22</sup>

“Por el cual se reglamenta la ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información el presidente de la Republica de Colombia en ejercicio de sus facultades y en especial las que le confiere el numeral 11 del artículo 189 de la constitución política y el artículo 6° de la ley 1314 de 2009, y considerando que mediante la ley 1314 de 2009, se regulan los principios y las normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, aceptadas en Colombia , se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento .

---

<sup>22</sup> MINISTERIO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO. [anónimo] Febrero 20 de 2015,[en línea]. <http://www.supersociedades.gov.co/asuntos-economicos-y-contables/procesos-de-convergencia-niifs/Normograma/Documents/Decreto%20302%20del%202015.pdf>

Que la ley 1314 de 2009, tiene como objetivo que el estado, bajo la dirección del

Presidente la república y por intermedio de las entidades allí señaladas, intervendrá la economía, limitando la libertad económica, para expedir normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, que conformen un sistema único y homogéneo de alta calidad, comprensible y de forzosa observancia, Por cuya virtud los informes contables y, en particular, los estados financieros, brinden información financiera comprensible, transparente y comparable, pertinente y confiable, útil para la toma de decisiones económicas por parte del estado, los propietarios, funcionarios y empleados de las empresas, los inversionistas actuales o potenciales y otras partes interesadas, para mejorar la productividad, la competitividad y el desarrollo armónico de la actividad empresarial de las personas naturales y jurídicas, nacionales o extranjeras.

Que con base en lo dispuesto en el artículo 6° de la ley 1314 de 2009, bajo la dirección del presidente de la república y con respeto de las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública a cargo de la contaduría general de la nación, los ministerios de hacienda y crédito público y de comercio, industria y turismo, obrando conjuntamente, deben expedir los principios, las normas, las

gd·fm-01 7 v2 por el cual se reglamenta la ley1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información interpretaciones y las guías de contabilidad e información financiera y aseguramiento de la información, con fundamento en las propuestas que deben ser presentadas por el consejo técnico de la contaduría pública, como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la Información. Que el artículo 5° de la ley 1314 de 2009, señala que las normas de aseguramiento de la información son un 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 la información distinta de la anterior.

Que el 5 de diciembre de 2012, el consejo técnico de la contaduría pública, en cumplimiento de su función, presentó al gobierno nacional el direccionamiento estratégico del proceso de convergencia de normas de contabilidad e información financiera y aseguramiento de la información. Que en dicho direccionamiento estratégico el consejo técnico de la contaduría

Pública le recomendó al gobierno nacional que el proceso de convergencia hacia

Estándares internacionales de aseguramiento de la información que ordena la ley

1314, se llevará a cabo tomando como referente a los estándares de auditoría y

Aseguramiento de la información que emite el consejo de normas internacionales de auditoría y aseguramiento (iaasb, por sus siglas en inglés) y el código de ética para profesionales de la contabilidad emitido por el consejo de normas internacionales de ética para contadores (iesba, por sus siglas en inglés), ambos organismos pertenecientes a la federación internacional de contadores (ifac, por sus siglas en inglés). Que mediante comunicaciones de fechas 17 de octubre de 2014 y del 14 de octubre De 2014, el consejo técnico de la contaduría pública, en cumplimiento del procedimiento establecido en la ley 1314 de 2009, remitió a los ministros de hacienda y crédito público y de comercio, industria y turismo, respectivamente , la propuesta normativa de las normas de auditoría y aseguramiento de la información (nai) que contiene el código de ética para profesionales de la contabilidad emitido por el iesba; las normas internacionales de auditoría (nia) , las normas internacionales de control de calidad (nicc); las normas internacionales de trabajos de revisión (nitr) ; las normas internacionales de trabajos para atestiguar (isae por sus siglas en inglés) y las normas internacionales de servicios relacionados (nistr), todas estas emitidas por el iaasb y señaló igualmente, que tras la puesta en discusión pública, en la recepción y análisis de los comentarios recibidos sobre ellas, no se identificaron aspectos de fondo que pudieran implicar la inconveniencia en su aplicación en Colombia, recomendando finalmente, la

expedición de un decreto reglamentario que las ponga en vigencia . Que en el documento de sustentación de la propuesta a los ministerios de hacienda y crédito público y de comercio, industria y turismo sobre la aplicación de las normas de auditoría y aseguramiento de la información (nai), el consejo técnico de la contaduría pública, señaló que las nai, son las emitidas por el iaasb en su versión en español, actualizados en abril de 2009, e incorporados en el "handbook 2010". Por el cual se reglamenta la ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información que la propuesta de las nai objeto de este decreto, fue publicada para su discusión pública, por parte del consejo técnico de la contaduría pública, conforme lo dispuesto en la ley 1314 de 2009. que en mérito de lo expuesto, decreta:

**Artículo 1°**, Expídesese el marco técnico normativo de las normas de aseguramiento de la información (nai), que contiene: las normas internacionales de auditoría (nia), las normas internacionales de control de calidad (nicc); las normas internacionales de trabajos de revisión (nitr); las normas internacionales de trabajos para atestiguar (isae por sus siglas en inglés); las normas internacionales de servicios relacionados (nistr) y el código de ética para profesionales de la contaduría, conforme se dispone en el anexo que hace parte integral del presente decreto.

**Artículo 2°** el presente decreto será de aplicación obligatoria por los revisores fiscales que presten sus servicios, a entidades del grupo 1, y a las entidades del grupo 2 que tengan más de 30.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes (smmlv) de activos o, más de 200 trabajadores, en los términos establecidos para tales efectos en los decretos 2784 de 20~2 y 3022 de 2013 y normas posteriores que los modifiquen, adicionen o sustituyan, así como a los revisores fiscales que dictaminen estados financieros consolidados de estas entidades. Las entidades que no pertenezcan al grupo 1 y que voluntariamente se acogieron a emplear al marco técnico normativo de dicho grupo, les será aplicable lo dispuesto en el presente artículo. **Parágrafo:** los revisores fiscales que presten sus servicios a entidades no contempladas en este artículo, continuarán aplicando los procedimientos de auditoría previstos en el marco regulatorio



vigente y sus modificaciones, y podrán aplicar voluntariamente las nia descritas en los artículos 3° y 4° de este decreto.

**Artículo 3°** el revisor fiscal aplicará las nia, anexas a este decreto, en cumplimiento de las responsabilidades contenidas en los artículos 207, numeral r, y 208 del código de comercio, en relación con el dictamen de los estados financieros.

**Artículo 4°** el revisor fiscal aplicará las isae, anexas a este 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.

**Artículo 5°** para efectos de la aplicación del artículo 4°, no será necesario que el revisor fiscal prepare informes separados, pero sí que exprese una opinión o concepto sobre cada uno de los temas contenidos en ellos. el consejo técnico de la contaduría pública expedirá las orientaciones técnicas necesarias para estos fines. Por el cual se reglamenta la ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información.

**Artículo 6°** los contadores públicos aplicarán en sus actuaciones profesionales el código de ética para profesionales de la contaduría, anexo a este decreto, en consonancia con el capítulo cuarto, título primero de la ley 43 de 1990.

**Artículo 7°** los contadores públicos que presten servicios de revisoría fiscal, auditoría de información financiera, revisión de información financiera histórica u otros trabajos de aseguramiento, aplicarán en sus actuaciones profesionales las NICC, anexas a este decreto.

**Artículo 8°** los contadores públicos que realicen trabajos de auditoría de información financiera, revisión de información financiera histórica, otros trabajos de aseguramiento u otros servicios profesionales, aplicarán las nia, las nitr, las isae o las NISR, contenidas en el anexo del presente decreto, según corresponda.

**Artículo 9°.** El consejo técnico de la contaduría pública, resolverá las inquietudes que se formulen en desarrollo de la

adecuada aplicación de este decreto y su marco técnico normativo.

**Artículo 10°.** Vigencia: el presente decreto será aplicable a partir del 1° de enero del año 2016, para aquellos trabajos profesionales que se inicien a partir de esta fecha, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso 1 ° del artículo 14 de la ley 1314 de 2009, pero se permite de manera voluntaria su aplicación anticipada.

PUBLIQUESE y CÚMPLASE

Dado en Bogotá, D.C., a los

MINISTRO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

## 5.0. ASPECTOS METODOLOGICOS

### 5.1 TIPO DE ESTUDIO

Se procederá a usar un método exploratorio, por ser un tema que aún no se ha tocado de esta forma, existen trabajos muy pocos en este campo por otras personas realizados del tema en particular.

El método exploratorio según Méndez<sup>23</sup> es:

“El que permite al investigador familiarizarse con el fenómeno que se investiga. Es el punto de partida para la formulación de otras investigaciones con el mayor nivel de profundidad. El primer nivel del conocimiento científico que se quiera obtener sobre un problema de investigación se logra a través de estos estudios de tipo exploratorio o formulativo que tienen como objetivo la formulación del problema para posibilitar una investigación más precisa o el desarrollo de una hipótesis. Pero tiene otras funciones como la de aumentar la familiaridad del investigador con el fenómeno que va a investigar, aclarar conceptos, establecer preferencias para posteriores investigaciones.

### 5.2 MÉTODOS DE INVESTIGACIÓN

El tipo de estudio a emplear es el método deductivo.

#### 5.2.1 Método deductivo

”Proceso de conocimiento que se inicia con la observación de fenómenos particulares con el propósito de llegar a conclusiones y premisas de carácter general que pueden ser aplicadas a situaciones similares a la observada, y el deductivo es un proceso que se inicia por la observación de fenómenos de

---

<sup>23</sup> MENDEZ, A, CARLOS, E. Metodología Guía para la elaborar diseños de investigación en ciencias, económicas, contables, administrativas, MCGRAWHILL.P.94, 95, 96.

carácter general con el propósito de carácter particular contenidas explícitamente en la situación general” .<sup>24</sup>

### 5.3 FUENTES DE INFORMACIÓN

Las fuentes de información empleadas serán leyes, diccionarios en la web, libros especializados en el tema, tesis de grado de algunas personas de las cuales se puede extraer apartes para complementar.

#### 5.3.1 Fuente primaria

Bounocore<sup>25</sup> (1980) define a las fuentes primarias de información como:

Las que contienen información original no abreviada ni traducida: tesis, libros, nomografías, artículos de revista, manuscritos. Se les llama también fuentes de información de primera mano.

Una fuente primaria no es, por defecto, más precisa o fiable que una fuente secundaria. Proveen un testimonio o evidencia directa sobre el tema de investigación. Son escritas durante el tiempo que se está estudiando o por la persona directamente envuelta en el evento. Ofrecen un punto de vista desde adentro del evento en particular o periodo de tiempo que se está estudiando.

#### 5.3.2 Fuente secundaria

“Información escrita que ha sido recopilada y transcrita por personas que han recibido tal información a través de otras fuentes escritas o por un participante en un suceso o acontecimiento. Las fuentes secundarias son : textos, revistas, documentos, prensa, otros”<sup>26</sup>

#### 5.3.3 Fases del problema de investigación

---

<sup>24</sup> MENDEZ, A, CARLOS, E. Metodología Guía para la elaborar diseños de investigación en ciencias, económicas, contables, administrativas, MCGRAWHILL 95, 96. .

<sup>25</sup> BUONACORE, DOMINGO (1980) Diccionario de Bibliotecología. (2 ed.). Buenos Aires, Argentina. p.229[en línea]

<sup>26</sup> MENDEZ, A, CARLOS, E. Metodología Guía para la elaborar diseños de investigación en ciencias, económicas, contables, administrativas, MCGRAWHILL. P.103

**Tabla 1 FACES DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN**

OBJETIVOS	FASES	DOCUMENTOS TÉCNICOS	APLICACIONES
1	Describir el marco jurídico legal que regula en Colombia las NIA a nivel internacional con respecto a la NIA 500 Y 200	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Encuestas que se han realizado</li> <li>• Norma técnica NIA200 y NIA500</li> </ul>	Descripción del marco jurídico
2	Comparar los cambios en la NIA200 y 500 con respecto a las leyes existentes en Colombia y en particular las aplicaciones a la revisoría fiscal	<ul style="list-style-type: none"> <li>• LEY 43 DE 1990</li> <li>• NIA 200 Y NIA 500</li> </ul>	Comparación de las leyes
3	Precisar los cambios de las normas internacionales de auditoría sobre la toma de evidencia en cuanto al trabajo del revisor fiscal.	Describir los cambios que se han observado durante el Análisis de la documentación encontrada como son leyes, decretos	Preciso los cambios encontrados si los hay

DISEÑO PROPIO

## CAPITULO I

### DESCRIPCIÓN DEL MARCO JURÍDICO LEGAL QUE REGULA EN COLOMBIA LAS NIA A NIVEL INTERNACIONAL CON RESPECTO A LA NIA 500 Y 200

Según el Ministerio de comercio, industria y turismo decreto número 0302 del 20 de febrero 2015 por el cual se reglamenta la ley 1314 de 2009 sobre marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

*Artículo 1º. Expídase el marco técnico normativo de las normas de aseguramiento el de la información (NAI), que contiene: las normas internacionales de auditoría (NIA), las normas internacionales de control de calidad (NICC); las normas internacionales de trabajos para atestiguar (ISAE por sus siglas en inglés); las normas internacionales de servicios relacionados (NISR) y el código de ética para los profesionales de la contaduría, conforme se dispone en el anexo que hace parte integral del decreto.*

*Artículo 2º. El presente decreto será de aplicación obligatoria por los revisores fiscales que presten sus servicios ,a entidades del Grupo 1, y a las entidades del Grupo 2 que tengan más de 30.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes (SMMLV) de activos o más de 200 trabajadores, en los términos establecidos para tales efectos en los decretos 2784 del 2012 y del 2013y normas posteriores que los modifiquen ,adicionen o sustituyan, así como a los revisores fiscales que dictaminen estados financieros consolidados de estas entidades. Las entidades que no pertenezcan al Grupo 1 y que voluntariamente se acogieron a emplear al marco técnico normativo de dicho Grupo, les será aplicable lo dispuesto en el presente artículo.*

*PARAGRAFO: Los revisores fiscales que presten sus servicios a entidades no contempladas en este artículo, continuarán aplicando los procedimientos de auditoría previstos en el marco regulatorio vigente y sus*

*modificaciones, y podrán aplicar voluntariamente las NAI descritas en los artículos 3° y 4 de este decreto.*

*Artículo 3° El revisor fiscal aplicará las NIA, anexas a este decreto, 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.*

*Artículo 4° El revisor fiscal aplicara las ISAE, anexas a este 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 u de la asamblea o junta de socios y con la evaluación del control interno.*

*Artículo 5° para efectos de la aplicación del artículo 4°, no será necesario que el revisor fiscal prepare informes separados, pero sí que exprese una opinión o concepto sobre cada uno de los temas contenidos en ellos. El concejo Técnico de la contaduría Pública expedirá las orientaciones técnicas necesarias para estos fines.*

En la introducción a la NIA 200 explica el alcance que tiene y con cuales debe ir acompañada no solo con la NIA 500, también debe ir acompañada por la NIA 330 315, 520 se puede apreciar que las normas no se pueden evaluar una a una porque cada una es un eslabón en la cadena de las NIA, pero sin embargo se hará énfasis en la NIA 200 Y 500 teniendo en cuenta las que las circundan, la NIA 200 en su introducción muestra con cuales debe ir amarrada y su fecha de entrada en vigor el objetivo de las NIA es dar soporte al auditor para que diseñe y aplique procedimientos que le permitan obtener evidencias suficientes y adecuadas que le pueda basar sus conclusiones a la hora de dar un dictamen; el auditor deberá diseñar y aplicar procedimientos que sean adecuados según el caso para obtener una evidencia según lo pide la norma.

Se debe emplear expertos en cuales se apoyará para crear los diseños y procedimientos en la auditoria de esta forma tendrá más relevancia y fiabilidad en la evidencia obtenida.

El auditor debe evaluar la capacidad del experto la objetividad como también su competencia en dicho campo

## 1.1 Antecedentes históricos del surgimiento de la NIA

### 1.1.2 Historia de las normas internacionales de auditoria y aseguramiento<sup>27</sup>

Andrea Zuluaga en su blog nos muestra una breve reseña de la auditoria basada en las normas internacionales del sector público, se puede observar en este como son los mismos que emiten las reglas para el sector privado como lo es EL IFAC, IAASB, de esta forma también se puede observar la uniformidad en las normas de auditoria ya sea para un sector como para el otro ella lo describe de la siguiente manera:

*“En el año de 1977 se creó el IFAC- Internacional Federation of Accountants, Es una organización que aglomera a Contadores Públicos a nivel mundial donde sus objetivos son proteger el interés público a través de la exigencia de altas prácticas de calidad. El IFAC creó un Comité denominado IAASB (Internacional Auditing and Assurance Standards Board), (antes denominado Internacional Auditing Practicas Committe IAPC) con el fin de implantar la uniformidad de las prácticas de auditoria y servicios relacionados a través de la emisión de pronunciamientos en una variedad de funciones de auditoria y aseguramiento. El IAASB emite las Normas Internacionales de Auditoria (NIAs o ISA en inglés), utilizado para reportar acerca de la confiabilidad de información preparada bajo normas de contabilidad (normalmente información histórica), también emite Estándares Internacionales para trabajos de aseguramiento (ISAE), Control de Calidad (ISQC), y servicios relacionados (ISRS). Así mismo emite las denominadas Declaraciones o Prácticas (IAPSS) para proveer asistencia técnica en la implementación de los Estándares y promover las buenas*

---

<sup>27</sup> ZULUZGA, ANDREA. Historia de las normas internacionales de auditoria y aseguramiento/en línea/ tomado de <http://niasandrea.blogspot.com.co/2015/04/historia-de-las-normas-internacionales.html>, publicado el lunes, 6 de abril de 2015



prácticas. En 1978 en marzo se fundó El IAASB (Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB)). Anteriormente, se conocía como el Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría (IAPC). La labor inicial del IAPC se centró en tres áreas: objetivo y alcance de las auditorías de estados financieros, letras de encargos y guías generales de auditoría. En 1991, las guías del IAPC se volvieron a elaborar como Normas Internacionales de Auditoría (ISA). "En 2001, se llevó a cabo una revisión completa del IAPC luego en 2002, el IAPC se reconstituyó como el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB). En 2003, IFAC aprobó una serie de reformas diseñadas, entre otras cosas, para seguir fortaleciendo sus procesos de emisión de normas, incluidos los del IAASB, a fin de que puedan actuar de manera más eficaz para el interés público. En 2004, el IAASB comenzó el Proyecto Claridad, un completo programa para mejorar la claridad de sus ISA. Este programa incluye la aplicación de nuevas convenciones a todas las ISA, ya sea como parte de una revisión importante o mediante una revisión limitada, con objeto de reflejar las nuevas convenciones y cuestiones de claridad en general. El Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) es un organismo emisor de normas independiente que sirve al interés público mediante el establecimiento de normas internacionales de alta calidad para la auditoría, el control de calidad, la revisión, el aseguramiento y otros servicios relacionados, así como el apoyo a la convergencia de las normas nacionales e internacionales. De esta forma, el IAASB mejora la calidad y la uniformidad de las actividades en todo el mundo, y fortalece la confianza pública en la profesión de auditoría y aseguramiento mundial. La Estrategia y Programa de Trabajo 2009-2011 establece la dirección y las prioridades de sus actividades. Los esfuerzos del IAASB actualmente están centrados en los siguientes puntos: } Desarrollar normas para auditoría, control de calidad, revisión, aseguramiento y otros encargos de servicios relacionados } Supervisar y facilitar la adopción y puesta en práctica de estas normas } Actuar ante las dudas relativas a la puesta en práctica de las normas realizando actividades diseñadas para mejorar la

*uniformidad con la que se aplican en la práctica. El Consejo de Supervisión del Interés Público (PIOB) supervisa el trabajo del IAASB y su CAG para garantizar que las actividades del IAASB siguen el procedimiento y responden al interés público".*

## 1.2 Que es una NIA <sup>28</sup>

Luz Yaneth Barón Castro en su ensayo trabajo para optar par un título como contador en la universidad militar nos describe muy afondo que son las NIA según las grandes firmas encargadas de elaborarlas y actualizarlas cada año.

*“La aparición de las Normas Internacionales de Auditoria (NIA) son elaboradas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), las cuales son actualizadas año a año por el Comité Internacional de Prácticas de Auditoria, donde buscan un lenguaje internacional del buen manejo del mundo contable, estas normas estandarizan los procesos internos de las organizaciones, permitiendo que estas evolucionen en la calidad de sus contabilidades y los procedimientos que estas aplican a la misma área. Las NIA en gran parte del mundo se deben aplicar y seguir de manera obligatoria, en las auditorias que hacen las empresas de manera periódica, dado que estas normas permiten evidenciar de manera exacta la situación de la empresa y el desempeño contable que esta posee en el momento de la evaluación, un claro ejemplo es la auditoria de los estados financieros entre muchos otros. Por ende las NIA en su estructura posee objetivos, requerimientos y un método de aplicación y otras especificaciones que conllevan a complementar el trabajo del auditor para así alcanzar una seguridad razonable respecto a los estados financieros de la compañía u organización. En este análisis de las NIA aparece un agente muy importante que es el auditor<sup>1</sup> quien es la persona encargada de recolectar, analizar y procesar la información encontrada y verificar mediante las normas NIA, la situación financiera de*

---

<sup>28</sup> BARÓN, CASTRO, LUZ, YANETH. Normas internacionales de auditoria (NIAS) metodología y análisis de la NIA 200/EN LINEA/ TOMADO <http://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/10654/6842/1/ensayo.pdf>.pag9

*la organización y dependiendo de este análisis dar los correctivos y recomendaciones adecuadas. Las NIA como cualquier norma internacional expide que el auditor aplique su profesionalismo y mantenga un escepticismo profesional que le permita la objetividad y sobre todo la ética en su labor, la cual debe estar presente durante todo el proceso, es decir desde la planificación hasta la ejecución de la misma.”*

### 1.3 Marco jurídico internacional que regula la NIA <sup>29</sup>

*“Las Normas Internacionales de Auditoría se integran en un marco normativo más amplio que la auditoría de cuentas regulada en el Texto Refundido de la Ley Auditoría Cuentas (TRLAC) y el reglamento que la desarrolla (RLAC), habiéndose adaptado de la parte del marco normativo correspondiente las siguientes series:*

#### **Marco normativo**

*El organismo emisor de las NIA a nivel internacional es el “International and Assurance Standard Board” (IAASB), organismo emisor de normas de auditoría de la IFAC (Federación Internacional de Contadores).*

#### **Entrada en vigor**

*Las NIA adaptadas han sido de aplicación obligatoria para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas anuales o estados financieros correspondientes e ejercicios económicos iniciados a partir del 1 de enero de 2014.*

*Criterios para su interpretación en España.*

#### **Ámbito de aplicación**

*El ámbito de aplicación de las NIA adaptadas se refiere exclusivamente al ejercicio de la actividad profesional de auditoría de cuentas según queda definido en el artículo 1 del TRLAC y RLAC*

#### **Legislación nacional aplicable**

*Las menciones, en la NIA adaptadas, a las legislaciones o jurisdicciones nacionales se refieren a la normativa*

---

<sup>29</sup> AOB AUDITORES./EN LINEA/ <http://aobauditores.com/blog/nias/2016>

correspondiente del marco jurídico español que resulte aplicable en cada caso.

### **Notas aclaratorias en las NIA**

Cuando se ha considerado necesario se han insertado notas aclaratorias a las NIA que deben observarse para su adecuada aplicación y se han suprimido aquellos apartados, párrafos o frases contrarios a la normativa de auditoría aplicable en España, identificándolos con la mención “suprimido”.

### **Estructura de las NIA adaptadas**

Cada una de las normas, al igual que la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores y las sociedades de auditoría (NCCI), sigue la estructura que continuación se expone:

#### **Introducción**

Proporciona el contexto relevante para una correcta interpretación de la Norma.

#### **Objetivo**

Define los fines que se persiguen al aplicar la Norma.

#### **Definiciones**

Describe el significado atribuido a determinados términos a efectos de la Norma. El Glosario de Términos contiene una relación completa de éstas.

#### **Requerimientos**

Políticas y procedimientos para cumplir los objetivos.

#### **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

No impone requerimientos pero es relevante para una adecuada aplicación de éstos. Es parte integrante de la Norma, proporcionando explicaciones sobre los requerimientos, guías e información soporte de los asuntos tratados.

#### **Anexos**

Ejemplos y otros aspectos a considerar

Aspectos a considerar de los criterios interpretativos en la aplicación de las Normas:

### **Referencias a los requerimientos de ética**

*Las referencias a los requerimientos de ética deben entenderse referidas al establecido en el artículo 6.3 del TRLAC y su normativa de desarrollo.*

#### **Entrada en vigor**

*La entrada en vigor queda establecida en la Resolución mediante la cual se publican las NIA-ES adaptadas a España.*

#### **Párrafos suprimidos**

*Se suprimen los párrafos relativos a consideraciones específicas para auditorías del sector público, por no ser aplicables en España.*

#### **Notas aclaratorias**

*Se incluyen notas aclaratorias referidas, entre otros, a requerimientos específicos del TRLAC y RLAC.*

## 1.4 Marco jurídico que regula la norma en Colombia <sup>30</sup>

*“El pasado 20 de Febrero de 2015 el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo a través de su Decreto 0302, el cual reglamenta la LEY 1314 de 2009, señala que después de haber realizado el análisis y discusión pública la propuesta por parte del Consejo Técnico de Contaduría Pública del direccionamiento estratégico que debía tomar Colombia en cuanto al proceso de convergencia a las normas de contabilidad e información financiera y aseguramiento de la información concluye que las siguientes normativas aplicaran ya que no existe inconveniencia en Colombia:*

---

<sup>30</sup>AUDITORIA & GESTION. MARCO TÉCNICO NORMATIVO PARA LAS NORMAS DE ASEGURAMIENTO DE LA INFORMACIÓN. (NAI)/en línea/ tomado <http://www.auditoriaygestion.co/marco-tecnico-normativo-para-las-normas-de-aseguramiento-de-la-informacion-nai/> 19 marzo 2015

*La aplicación en Colombia de las Normas de Auditoría y Aseguramiento de la información (NIA), el que incluye el Código de Ética para Profesionales de Contabilidad Emitido por el IESBA (El Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores), las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), las Normas Internacionales de Control de Calidad (NICC), las Normas Internacionales de Trabajos de Revisión (NITR), las Normas Internacionales de Trabajos para Atestiguar (ISAE), las Normas Internacionales de Servicios Relacionados*

*El referido Decreto señala que el ejercicio y aplicación de la normatividad, deberá ser ejercida por los Revisores Fiscales que presten sus servicios a organizaciones o entidades que hagan parte del Grupo 1 y 2, es decir, organizaciones que posean más de 30.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes (SMMLV) de activos o más de 200 trabajadores. Así mismo aplicara a las organizaciones que voluntariamente se acojan a dicho decreto”.*

#### 1.4.1 NIA 500 EN COLOMBIA

### **NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 500 EVIDENCIA DE AUDITORÍA**

*“(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)*

### **CONTENIDO**

	<i>Apartado</i>
<b><i>Introducción</i></b>	
<i>Alcance de esta NIA</i>	1-2

<i>Fecha de entrada en vigor</i>	3
<b>Objetivo</b>	4
<b>Definiciones</b>	5
<b>Requerimientos</b>	
<i>Evidencia de auditoría suficiente y adecuada</i>	6
<i>Información que se utilizará como evidencia de auditoría</i>	7-9
<i>Selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas para obtener evidencia de auditoría</i>	10
<i>Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad</i>	11
<b>Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas</b>	
<i>Evidencia de auditoría suficiente y adecuada</i>	A1- A25
<i>Información que se utilizará como evidencia de auditoría</i>	A26 - A51
<i>Selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas para obtener evidencia de auditoría</i>	A52-A56
<i>Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad</i>	A57

*La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 500, “Evidencia de auditoría”, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, “Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría”.*

## **Introducción**

### **Alcance de esta NIA**

*1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) explica lo que constituye evidencia de auditoría en una auditoría de estados financieros, y trata de la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.*

*2. Esta NIA es aplicable a toda la evidencia de auditoría obtenida en el transcurso de la auditoría. Otras NIA tratan de aspectos específicos de la auditoría (por ejemplo, la NIA 315)<sup>31</sup>, de la evidencia de auditoría que se debe obtener en relación con un tema concreto (por ejemplo, la NIA 570)<sup>32</sup>, de procedimientos específicos para obtener evidencia de auditoría (por ejemplo, la NIA 520)<sup>33</sup> y de la evaluación sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada (NIA 200 <sup>34</sup>y NIA 330<sup>35</sup>).*

### **Fecha de entrada en vigor**

*3. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.*

## **Objetivo**

---

<sup>31</sup> NIA 315 “Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno”

<sup>32</sup> NIA 570 Empresas en funcionamiento

<sup>33</sup> NIA 520 procedimientos analíticos

<sup>34</sup> NIA 200 Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría

<sup>35</sup> NIA 330 Respuestas del auditor a los riesgos valorados



4. *El objetivo del auditor es diseñar y aplicar procedimientos de auditoría de forma que le permita obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión*

### **Definiciones**

5. *A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:*

(a) *Registros contables: registros de asientos contables iniciales y documentación de soporte, tales como cheques y registros de transferencias electrónicas de fondos; facturas; contratos; libros principales y libros auxiliares; asientos en el libro diario y otros ajustes de los estados financieros que no se reflejen en asientos en el libro diario; y registros tales como hojas de trabajo y hojas de cálculo utilizadas para la imputación de costes, cálculos, conciliaciones e información a revelar*

(b) *Adecuación (de la evidencia de auditoría): medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, su relevancia y fiabilidad para respaldar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor.*

(c) *Evidencia de auditoría: información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión. La evidencia de auditoría incluye tanto la información contenida en los registros contables de los que se obtienen los estados financieros, como otra información.*

(d) *Experto de la dirección: persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese ámbito se utiliza por la entidad para facilitar la preparación de los estados financieros.*

(e) *Suficiencia (de la evidencia de auditoría): medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La cantidad de evidencia de auditoría necesaria depende de la valoración*

*del auditor del riesgo de incorrección material así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría.*

## **Requerimientos**

### **Evidencia de auditoría suficiente y adecuada**

*6. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría que sean adecuados, teniendo en cuenta las circunstancias, con el fin de obtener. Evidencia de auditoría suficiente y adecuada.*

*(Ref.: Apartados A1-A25)*

### **Información que se utilizará como evidencia de auditoría**

*7. Al realizar el diseño y la aplicación de los procedimientos de auditoría, el auditor considerará la relevancia y la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría. (Ref.: Apartados A26-A33)*

*8. Si la información a utilizar como evidencia de auditoría se ha preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección, el auditor, en la medida necesaria y teniendo en cuenta la significatividad del trabajo de dicho experto para los fines del auditor:*

*(Ref.: Apartados A34-A36)*

*(a) evaluará la competencia, la capacidad y la objetividad de dicho experto; (Ref.: Apartados A37-A43)*

*(b) obtendrá conocimiento del trabajo de dicho experto; y (Ref.: Apartados A44-A47)*

*(c) evaluará la adecuación del trabajo de dicho experto como evidencia de auditoría en relación con la afirmación correspondiente. (Ref.: Apartado A48)*

*9. Al utilizar información generada por la entidad, el auditor evaluará si, para sus fines, dicha información es suficientemente fiable, lo que comportará, según lo requieran las circunstancias:*

*(a) la obtención de evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de la información; y (Ref.: Apartados A49-A50)*

*(b) la evaluación de la información para determinar si es suficientemente precisa y detallada para los fines del auditor. (Ref.: Apartado A51)*

**Selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas para obtener evidencia de auditoría A26-A51**

*10. Al realizar el diseño de las pruebas de controles y de las pruebas de detalle, el auditor determinará medios de selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas que sean eficaces para conseguir la finalidad del procedimiento de auditoría. (Ref. Apartados A52-A56)*

Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad

*11. El auditor determinará las modificaciones o adiciones a los procedimientos de auditoría que sean necesarias para resolver la cuestión, y considerará, en su caso, el efecto de ésta sobre otros aspectos de la auditoría (Ref.: Apartado A57), si:*

*(a) la evidencia de auditoría obtenida de una fuente es incongruente con la obtenida de otra fuente; o*

*(b) el auditor tiene reservas sobre la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría.*

**Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref.: Apartado 6)

*A1. La evidencia de auditoría es necesaria para sustentar la opinión y el informe de auditoría. Es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos de auditoría en el transcurso de la auditoría. No obstante, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, tales como auditorías anteriores (siempre y cuando el auditor haya determinado si se han producido cambios desde la anterior auditoría que puedan afectar a la relevancia de ésta para la auditoría actual)<sup>36</sup> o los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría para la aceptación y continuidad de clientes. Además de otras fuentes internas o externas a la entidad, los registros contables de la entidad son una fuente importante de evidencia de auditoría. Asimismo, la información que se utiliza como evidencia de auditoría puede haberse preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección. La evidencia de auditoría comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones. Adicionalmente, en algunos casos, el auditor utiliza la ausencia de información (por ejemplo, la negativa de la dirección a realizar una manifestación que se le haya solicitado) y, en consecuencia, constituye también evidencia de auditoría.*

*A2. La mayor parte del trabajo del auditor al formarse una opinión consiste en la obtención y evaluación de evidencia de auditoría. Los procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría pueden incluir la inspección, la observación, la confirmación, el recalcado, la re ejecución y procedimientos analíticos, a menudo combinados entre sí, además de la indagación. Aunque la indagación puede proporcionar evidencia de auditoría importante, e incluso puede proporcionar evidencia de una incorrección, normalmente no proporciona, por sí sola, evidencia de auditoría suficiente sobre la ausencia de una incorrección material en las afirmaciones, ni sobre la eficacia operativa de los controles.*

---

<sup>36</sup> NIA 315, apartado 9.

*A3. Tal y como se explica en la NIA 200,<sup>37</sup> la seguridad razonable se alcanza cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría (es decir, el riesgo de que el auditor exprese una opinión inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales) a un nivel aceptablemente bajo.*

*A4. La suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría están interrelacionadas. La suficiencia es la medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La cantidad necesaria de evidencia de auditoría depende de la valoración realizada por el auditor de los riesgos de incorrección (cuanto mayores sean los riesgos valorados, mayor será la evidencia de auditoría que probablemente sea necesaria), así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría (cuanto mayor sea la calidad, menor podrá ser la cantidad necesaria). Sin embargo, la obtención de más evidencia de auditoría puede no compensar su baja calidad.*

*A5. La adecuación es la medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, de su relevancia y fiabilidad para sustentar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor. La fiabilidad de la evidencia se ve afectada por su origen y naturaleza, y depende de las circunstancias concretas en las que se obtiene.*

*A6. La NIA 330 requiere que el auditor concluya sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada<sup>38</sup>. La determinación de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y, en consecuencia, para permitir al auditor alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión, es una cuestión de juicio profesional. La NIA 200 hace referencia a cuestiones tales como la naturaleza de los procedimientos de auditoría, la oportunidad de la información financiera y el equilibrio entre el coste y el beneficio, que son factores relevantes cuando el auditor aplica su juicio*

---

<sup>37</sup> NIA 200, apartado 5.

<sup>38</sup> NIA 330, apartado 26.

*profesional para determinar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Fuentes de evidencia de auditoría*

*A7. Parte de la evidencia de auditoría se obtiene aplicando procedimientos de auditoría para verificar los registros contables, por ejemplo, mediante análisis y revisión, re ejecutando procedimientos llevados a cabo en el proceso de información financiera, así como conciliando cada tipo de información con sus diversos usos. Mediante la aplicación de dichos procedimientos de auditoría, el auditor puede determinar que los registros contables son internamente congruentes y concuerdan con los estados financieros.*

*A8. Normalmente se obtiene más seguridad a partir de evidencia de auditoría congruente, obtenida de fuentes diferentes o de naturaleza diferente, que a partir de elementos de evidencia de auditoría considerados de forma individual. Por ejemplo, la obtención de información corroborativa de una fuente independiente de la entidad puede aumentar la seguridad que obtiene el auditor de una evidencia de auditoría que se genera internamente, como puede ser la evidencia que proporcionan los registros contables, las actas de reuniones o una manifestación de la dirección.*

*A9. La información procedente de fuentes independientes de la entidad que el auditor puede utilizar como evidencia de auditoría puede incluir confirmaciones de terceros, informes de analistas y datos comparables sobre competidores (datos de referencia).*

### **Procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría**

*A10. Tal como las NIA 315 y 330 requieren y explican en detalle, la evidencia de auditoría para alcanzar conclusiones razonables en las que basar la opinión del auditor se obtiene mediante la aplicación de:*

(a) procedimientos de valoración del riesgo; y  
(b) procedimientos de auditoría posteriores, que comprenden:

(i) pruebas de controles, cuando las requieran las NIA o cuando el auditor haya decidido realizarlas; y  
(ii) procedimientos sustantivos, que incluyen pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos.

A11. Los procedimientos de auditoría descritos en los apartados A14 a A25 siguientes pueden utilizarse como procedimientos de valoración del riesgo, como pruebas de controles o como procedimientos sustantivos, dependiendo del contexto en el que el auditor los aplique. Tal y como se explica en la NIA 330, la evidencia de auditoría obtenida de auditorías anteriores puede proporcionar, en determinadas circunstancias, evidencia de auditoría adecuada, siempre y cuando el auditor aplique procedimientos de auditoría para determinar que sigue siendo relevante.<sup>39</sup>

A12. La naturaleza y el momento de realización de los procedimientos de auditoría que han de aplicarse pueden verse afectados por el hecho de que algunos de los datos contables y otra información estén disponibles sólo en formato electrónico o sólo en algunos momentos o en periodos de tiempo determinados. Por ejemplo, puede ocurrir que ciertos documentos fuente, como órdenes de compra y facturas, existan sólo en formato electrónico, cuando la entidad utiliza comercio electrónico, o que se descarten tras ser escaneados, cuando la entidad utiliza sistemas de procesamiento de imágenes para facilitar el almacenamiento y la consulta.

A13. Determinada información electrónica puede no ser recuperable tras un periodo de tiempo específico; por ejemplo, si los archivos han cambiado y si no existen copias de seguridad. Por consiguiente, el auditor puede considerar necesario, como consecuencia de las políticas de

---

<sup>39</sup> NIA 330, apartado A35.

*conservación de datos de la entidad, solicitar la conservación de cierta información para su revisión o aplicar procedimientos de auditoría en el momento en el que la información está disponible.*

### **Inspección**

*A14. La inspección implica el examen de registros o de documentos, ya sean internos o externos, en papel, en soporte electrónico o en otro medio, o un examen físico de un activo. El examen de los registros o documentos proporciona evidencia de auditoría con diferentes grados de fiabilidad, dependiendo de la naturaleza y la fuente de aquéllos, y, en el caso de registros y documentos internos, de la eficacia de los controles sobre su elaboración. Un ejemplo de inspección utilizada como prueba de controles es la inspección de registros en busca de evidencia de autorización.*

*A15. Algunos documentos constituyen, directamente, evidencia de auditoría sobre la existencia de un activo; por ejemplo, un documento que sea un instrumento financiero, como una acción o un bono. Es posible que la inspección de dichos documentos no proporcione necesariamente evidencia de auditoría sobre su propiedad o su valor. Adicionalmente, la inspección de un contrato ejecutado puede proporcionar evidencia de auditoría relevante con respecto a la aplicación de las políticas contables por la entidad, como el reconocimiento de ingresos.*

*A16. La inspección de activos tangibles puede proporcionar evidencia de auditoría fiable con respecto a su existencia, pero no necesariamente sobre los derechos y obligaciones de la entidad o sobre la valoración de los activos. La inspección de partidas individuales de las existencias puede añadirse a la observación del recuento de las existencias.*

### **Observación**

*A17. La observación consiste en presenciar un proceso o un procedimiento aplicados por otras personas; por ejemplo, la*



*observación por el auditor del recuento de existencias realizado por el personal de la entidad o la observación de la ejecución de actividades de control. La observación proporciona evidencia de auditoría sobre la realización de un proceso o procedimiento, pero está limitada al momento en el que tiene lugar la observación y por el hecho de que observar el acto puede afectar al modo en que se realiza el proceso o el procedimiento. Véase la NIA 501 para orientaciones adicionales sobre la observación de un recuento de existencias<sup>40</sup>.*

#### *Confirmación externa*

*A18. Una confirmación externa constituye evidencia de auditoría obtenida por el auditor mediante una respuesta directa escrita de un tercero (la parte confirmante) dirigida al auditor, en papel, en soporte electrónico u otro medio. Los procedimientos de confirmación externa con frecuencia son relevantes cuando se trata de afirmaciones relacionadas con determinados saldos contables y sus elementos. Sin embargo, las confirmaciones externas no tienen que limitarse necesariamente solo a saldos contables. Por ejemplo, el auditor puede solicitar confirmación de los términos de acuerdos o de transacciones de una entidad con terceros; la solicitud de confirmación puede tener por objeto preguntar si se ha introducido alguna modificación en el acuerdo, y, de ser así, los datos al respecto. Los procedimientos de confirmación externa también se utilizan para obtener evidencia de auditoría sobre la ausencia de determinadas condiciones; por ejemplo, la ausencia de un “acuerdo paralelo” que pueda influir en el reconocimiento de ingresos. Véase la NIA 505 para orientaciones adicionales<sup>41</sup>.*

#### *Recalculo*

*A19. El recalculo consiste en comprobar la exactitud de los cálculos matemáticos incluidos en los documentos o*

---

<sup>40</sup> NIA 510, evidencia de auditoría – consideraciones específicas para determinadas áreas.

<sup>41</sup> NIA 505, confirmaciones externas.

*registros. El recalcu se puede realizar manualmente o por medios electrónicos.*

#### *Re ejecución*

*A20. La re ejecución implica la ejecución independiente por parte del auditor de procedimientos o de controles que en origen fueron realizados como parte del control interno de la entidad.*

#### *Procedimientos analíticos*

*A21. Los procedimientos analíticos consisten en evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones que razonablemente quepa suponer que existan entre datos financieros y no financieros. Los procedimientos analíticos también incluyen, si es necesario, la investigación de variaciones o de relaciones identificadas que resultan incongruentes con otra información relevante o que difieren de los valores esperados en un importe significativo. Véase la NIA 520 para orientaciones adicionales.*

#### *Indagación*

*A22. La indagación consiste en la búsqueda de información, financiera o no financiera, a través de personas bien informadas tanto de dentro como de fuera de la entidad. La indagación se utiliza de forma extensiva a lo largo de la auditoría y adicionalmente a otros procedimientos de auditoría. Las indagaciones pueden variar desde la indagación formal planteada por escrito hasta la indagación verbal informal. La evaluación de las respuestas obtenidas es parte integrante del proceso de indagación.*

*A23. Las respuestas a las indagaciones pueden proporcionar al auditor información que no poseía previamente o evidencia de auditoría corroborativa. Por el contrario, las respuestas*

*podrían proporcionar información que difiera significativamente de otra información que el auditor haya obtenido; por ejemplo, información relativa a la posibilidad de que la dirección eluda los controles. En algunos casos, las respuestas a las indagaciones constituyen una base para que el auditor modifique o aplique procedimientos de auditoría adicionales.*

*A24. Si bien la corroboración de la evidencia obtenida mediante indagaciones es a menudo de especial importancia, en el caso de indagaciones sobre la intención de la dirección, la información disponible para confirmar dicha intención de la dirección puede ser limitada. En estos casos, el conocimiento de los antecedentes de la dirección a la hora de llevar a cabo sus intenciones declaradas, las razones declaradas por la dirección para elegir una vía de actuación determinada y la capacidad de la dirección para adoptar una vía de actuación específica, pueden proporcionar información relevante para corroborar la evidencia obtenida mediante indagaciones.*

*A25. Con respecto a algunas cuestiones, el auditor puede considerar necesario obtener manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, para confirmar las respuestas a las indagaciones verbales. Véase la NIA 580 para orientaciones adicionales<sup>42</sup>.*

## **Información que se utilizará como evidencia de auditoría**

*Relevancia y fiabilidad (Ref.: Apartado 7)*

*A26. Como se indica en el apartado A1, aunque la evidencia de auditoría se obtiene principalmente de los procedimientos de auditoría aplicados en el transcurso de la auditoría, también puede incluir información obtenida de otras fuentes,*

---

<sup>42</sup> NIA 580, "Manifestaciones escritas".

*como, por ejemplo, de auditorías anteriores, en determinadas circunstancias, y de procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría para la aceptación y continuidad de clientes. La calidad de toda la evidencia de auditoría se ve afectada por la relevancia y la fiabilidad de la información en la que se basa.*

### *Relevancia*

*A27. La relevancia se refiere a la conexión lógica con la finalidad del procedimiento de auditoría, o su pertinencia al respecto, y, en su caso, con la afirmación que se somete a comprobación. La relevancia de la información que se utilizará como evidencia de auditoría puede verse afectada por la orientación de las pruebas. Por ejemplo, si el objetivo de un procedimiento de auditoría es comprobar si existe una sobrevaloración en relación con la existencia o la valoración de las cuentas a pagar, la realización de pruebas sobre las cuentas a pagar registradas puede ser un procedimiento de auditoría relevante. En cambio, cuando se comprueba si existe una infravaloración en relación con la existencia o la valoración de las cuentas a pagar, la realización de pruebas sobre las cuentas a pagar registradas no sería relevante, pudiendo serlo la realización de pruebas sobre cierta información, como pagos posteriores, facturas impagadas, cuentas de proveedores y albaranes de entrada sin la correspondiente factura.*

*A28. Un conjunto determinado de procedimientos de auditoría puede proporcionar evidencia de auditoría que sea relevante para determinadas afirmaciones, pero no para otras. Por ejemplo, la inspección de documentos relacionados con el cobro de cuentas a cobrar después del cierre del periodo puede proporcionar evidencia de auditoría con respecto a la existencia y a la valoración, pero no necesariamente con respecto al corte de operaciones. De forma similar, la obtención de evidencia de auditoría con respecto a una afirmación concreta, como por ejemplo, la realidad de ciertas existencias, no sustituye la obtención de*

*evidencia de auditoría referente a otra afirmación, como, por ejemplo, la valoración de dichas existencias. Por otra parte, con frecuencia, evidencia de auditoría procedente de diferentes fuentes o de naturaleza diferente puede ser relevante para una misma afirmación.*

*A29. Las pruebas de controles están destinadas a evaluar la eficacia operativa de los controles para la prevención, detección y corrección de las incorrecciones materiales en las afirmaciones. El diseño de pruebas de controles a fin de obtener evidencia de auditoría relevante incluye la identificación de condiciones (características o atributos) indicativas de la ejecución del control, y condiciones que indican una desviación con respecto a la ejecución adecuada. El auditor podrá así realizar pruebas sobre la presencia o ausencia de dichas condiciones.*

*A30. Los procedimientos sustantivos están destinados a detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones. Comprenden pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos. El diseño de procedimientos sustantivos incluye identificar condiciones relevantes para el objetivo de la prueba que indican una incorrección en la afirmación correspondiente.*

#### *Fiabilidad*

*A31. La fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría y, por lo tanto, de la propia evidencia de auditoría, se ve afectada por su origen y su naturaleza, así como por las circunstancias en las que se obtiene, incluido, cuando sean relevantes, los controles sobre su preparación y conservación. Por lo tanto, las generalizaciones sobre la fiabilidad de diversas clases de evidencia de auditoría están sujetas a importantes excepciones. Incluso en el caso de que la información que se vaya a utilizar como evidencia de auditoría se obtenga de fuentes externas a la entidad, es posible que existan circunstancias que puedan afectar a su fiabilidad. Por ejemplo, la información obtenida de una fuente externa independiente puede no ser fiable si la fuente no está bien*

*informada, o un experto de la dirección puede carecer de objetividad. Teniendo en cuenta que puede haber excepciones, pueden resultar útiles las siguientes generalizaciones sobre la fiabilidad de la evidencia de auditoría:*

- La fiabilidad de la evidencia de auditoría aumenta si se obtiene de fuentes externas independientes de la entidad.*
- La fiabilidad de la evidencia de auditoría que se genera internamente aumenta cuando los controles relacionados aplicados por la entidad, incluido los relativos a su preparación y conservación, son eficaces.*
- La evidencia de auditoría obtenida directamente por el auditor (por ejemplo, la observación de la aplicación de un control) es más fiable que la evidencia de auditoría obtenida indirectamente o por inferencia (por ejemplo, la indagación sobre la aplicación de un control).*
- La evidencia de auditoría en forma de documento, ya sea en papel, soporte electrónico u otro medio, es más fiable que la evidencia de auditoría obtenida verbalmente (por ejemplo, un acta de una reunión realizada en el momento en que tiene lugar la reunión es más fiable que una manifestación verbal posterior sobre las cuestiones discutidas).*
- La evidencia de auditoría proporcionada por documentos originales es más fiable que la evidencia de auditoría proporcionada por fotocopias o facsímiles, o documentos que han sido filmados, digitalizados o convertidos, de cualquier otro modo, en formato electrónico, cuya fiabilidad puede depender de los controles sobre su preparación y conservación.*

*A32. La NIA 520 proporciona orientaciones adicionales sobre la fiabilidad de los datos utilizados para diseñar procedimientos analíticos que sean procedimientos sustantivos<sup>43</sup>.*

*A33. La NIA 240 trata de las circunstancias en las que el auditor tiene motivos para pensar que un documento puede*

---

<sup>43</sup> NIA 520, apartado 5 (a)

*no ser auténtico, o puede haber sido modificado sin que dicha modificación le haya sido comunicada<sup>44</sup>.*

Fiabilidad de la información generada por un experto de la dirección (Ref.: Apartado 8)

*A34. La preparación de los estados financieros de una entidad puede requerir especialización en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, como cálculos actuariales, valoraciones o datos tecnológicos. La entidad puede emplear o contratar a expertos en dichos campos para obtener la especialización necesaria para preparar los estados financieros. No hacerlo así, cuando dicha especialización es necesaria, aumenta los riesgos de incorrección material.*

*A35. En el caso de que la información que se va a utilizar como evidencia de auditoría se haya preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección, es de aplicación el requerimiento del apartado 8 de esta NIA. Por ejemplo, una persona o una organización pueden disponer de especialización en la aplicación de modelos para estimar el valor razonable de valores negociables para los que no existe un mercado observable. Si la persona o la organización aplican dicha especialización al realizar una estimación que la entidad utiliza en la preparación de sus estados financieros, esa persona u organización se considera un experto de la dirección y resulta de aplicación lo dispuesto en el apartado 8. Si, por el contrario, dicha persona u organización se limita a proporcionar datos de precios relativos a transacciones privadas de los que no podría disponer la entidad de ningún otro modo y la entidad los utiliza en sus propios métodos de estimación, dicha información, en caso de que se utilice como evidencia de auditoría, está sujeta a lo dispuesto en el apartado 7 de esta NIA, pero no supone la utilización de un experto de la dirección por parte de la entidad.*

---

<sup>44</sup> NIA 240, Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude , apartado 13

*A36. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría en relación con los requerimientos del apartado 8 de esta NIA pueden verse afectados por cuestiones tales como:*

- La naturaleza y complejidad de la materia tratada por el experto de la dirección.*
- El riesgo de incorrección material en la materia.*
- La disponibilidad de fuentes alternativas de evidencia de auditoría.*
- La naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto de la dirección.*
- Si el experto de la dirección es un empleado de la entidad, o si es un tercero contratado por ésta para proporcionar los servicios correspondientes.*
- La medida en que la dirección puede ejercer control o influencia sobre el trabajo del experto de la dirección.*
- Si el experto de la dirección está sujeto, en la realización de su trabajo, a normas técnicas o a otros requerimientos profesionales o del sector.*
- La naturaleza y extensión de cualquier control dentro de la entidad sobre el trabajo del experto de la dirección.*
- El conocimiento y la experiencia del auditor en relación con el campo de especialización del experto de la dirección.*
- La experiencia previa del auditor en relación con el trabajo de dicho experto.*

*Competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección (Ref.: Apartado 8(a))*

*A37. La competencia se refiere a la naturaleza y al grado de especialización del experto de la dirección. La capacidad se refiere a la aptitud del experto de la dirección para ejercitar dicha competencia en las circunstancias concurrentes. Los factores que influyen en la capacidad pueden ser, por ejemplo, la ubicación geográfica, así como la disponibilidad de tiempo y recursos. La objetividad se refiere a los posibles efectos que un determinado sesgo de opinión, un conflicto de intereses o la influencia de terceros pueden tener sobre el juicio profesional o técnico del experto de la dirección. La competencia, capacidad y objetividad de un experto de la*



*dirección, así como cualquier control de la entidad sobre el trabajo de dicho experto, son factores importantes en relación con la fiabilidad de cualquier información generada por dicho experto.*

*A38. La información relativa a la competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección puede proceder de diversas fuentes, tales como:*

- La experiencia personal con trabajos anteriores de dicho experto.*
- Las discusiones con dicho experto.*
- Las discusiones con terceros que están familiarizados con el trabajo de dicho experto.*
- El conocimiento de las cualificaciones de dicho experto, su pertenencia a un organismo profesional o una asociación del sector, su autorización para ejercer, u otras formas de reconocimiento externo.*
- Los artículos publicados o libros escritos por el experto.*
- Un experto del auditor, en su caso, que facilite a éste último la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la información generada por el experto de la dirección.*

*A39. Las cuestiones relevantes para evaluar la competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección incluyen el hecho de que el trabajo de dicho experto esté o no sujeto a normas técnicas o a otros requerimientos profesionales o del sector; por ejemplo, normas éticas y otros requerimientos de pertenencia a un organismo profesional o a una asociación del sector, normas de acreditación de un organismo de autorización o requerimientos impuestos por disposiciones legales o reglamentarias.*

*A40. Entre otras cuestiones que pueden ser relevantes se incluyen las siguientes:*

- La relevancia de la competencia del experto de la dirección en relación con la materia para la que se utilizará el trabajo de dicho experto, incluida cualquier área de especialidad dentro del campo de dicho experto. Por ejemplo, un determinado actuario puede estar especializado en seguros*

sobre la propiedad y de accidentes, pero puede tener una experiencia limitada en relación con el cálculo de pensiones.

- La competencia del experto de la dirección en relación con los requerimientos contables aplicables. Por ejemplo, el conocimiento de las hipótesis y de los métodos, incluidos los modelos, en su caso, que sean congruentes con el marco de información financiera aplicable.

- Si hechos inesperados, cambios en las condiciones, o la evidencia de auditoría obtenida a partir de los resultados de los procedimientos de auditoría indican que puede ser necesario reconsiderar la evaluación inicial de la competencia, capacidad y objetividad del experto de la dirección a medida que avanza la auditoría.

A41. La objetividad puede verse afectada por un amplio espectro de circunstancias. Por ejemplo, amenazas de interés propio, de abogacía, de familiaridad, de autor revisión y de intimidación. Las salvaguardas pueden reducir dichas amenazas y pueden crearse tanto mediante estructuras externas (por ejemplo, la organización profesional del experto de la dirección o disposiciones legales o reglamentarias) como a través del entorno de trabajo del experto de la dirección (por ejemplo, políticas y procedimientos de control de calidad)

A42. Aunque las salvaguardas no pueden eliminar todas las amenazas en relación con la objetividad de un experto de la dirección, algunas amenazas, como la intimidación, pueden ser de menos significatividad en el caso de un experto contratado por la entidad que en el caso de un experto empleado de la entidad, y la eficacia de salvaguardas tales como las políticas y los procedimientos de control de calidad puede ser mayor. Dado que la amenaza a la objetividad que se desprende del hecho de ser un empleado de la entidad siempre estará presente, normalmente no cabe esperar que existan más probabilidades de objetividad en un experto que sea empleado de la entidad que en el resto de los empleados de la entidad.

A43. Para la evaluación de la objetividad de un experto contratado por la entidad, puede ser relevante discutir con la

*dirección y con dicho experto cualesquiera intereses y relaciones que puedan suponer una amenaza para la objetividad del experto, y cualquier salvaguarda aplicable, incluido cualquier posible requerimiento profesional que sea aplicable al experto, así como evaluar si las salvaguardas son adecuadas. Entre los intereses y relaciones fuente de amenaza, cabe señalar los siguientes:*

- *Intereses financieros*
- *Relaciones de negocio y personales*
- *Prestación de otros servicios*

Obtención de conocimiento del trabajo del experto de la dirección  
(Ref.: Apartado 8(b))

*A44. El conocimiento del trabajo del experto de la dirección incluye la comprensión del correspondiente campo de especialización. La labor de comprensión del correspondiente campo de especialización irá ligada a la decisión del auditor sobre si él mismo tiene la capacidad necesaria para evaluar el trabajo del experto de la dirección, o si necesita un experto propio con esta finalidad<sup>45</sup>.*

*A45. Son relevantes para el conocimiento del auditor, entre otros, los siguientes aspectos del campo del experto de la dirección:*

- *Si el campo de dicho experto tiene áreas de especialización que sean relevantes para la auditoría.*
- *Si son aplicables normas profesionales o de otro tipo, así como requerimientos legales o reglamentarios.*
- *Las hipótesis y los métodos que utiliza el experto de la dirección, así como si están generalmente aceptados en el campo de dicho experto*  
*y son adecuados para los objetivos de información financiera.*
- *La naturaleza de los datos o información internos o externos que utiliza el experto del auditor.*

---

<sup>45</sup> NIA 620, UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE UN EXPERTO DEL AUDITOR , APARTADO 7

*A46. En el caso de un experto de la dirección contratado por la entidad, normalmente existirá una carta de encargo u otra forma de acuerdo escrito entre la entidad y el experto. La evaluación de dicho acuerdo, para la obtención de conocimiento del trabajo del experto de la dirección, puede facilitar al auditor la determinación de la adecuación de los siguientes aspectos a efectos de sus objetivos:*

- La naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto.*
- Las funciones y responsabilidades respectivas de la dirección y del experto; y*
- La naturaleza, el momento de realización y la extensión de la comunicación entre la dirección y el experto, incluida la forma de cualquier informe que deba proporcionar el experto.*

*A47. En el caso de un experto de la dirección empleado por la entidad, es menos probable que exista un acuerdo escrito de este tipo. La indagación ante el experto y ante otros miembros de la dirección puede ser el modo más adecuado para que el auditor obtenga el conocimiento necesario.*

*Evaluación de la adecuación del trabajo del experto de la dirección  
(Ref.: Apartado 8(c))*

*A48. Los aspectos que han de considerarse para la evaluación de la adecuación del trabajo del experto de la dirección como evidencia de auditoría con respecto a la correspondiente afirmación pueden ser, entre otros:*

- La relevancia y la razonabilidad de los hallazgos o de las conclusiones del experto, su congruencia con otra evidencia de auditoría, así como si se han reflejado adecuadamente en los estados financieros;*
- En el caso de que el trabajo del experto implique el empleo de hipótesis y métodos significativos, la relevancia y razonabilidad de dichas hipótesis y métodos; y*

- *Cuando el trabajo del experto implique el empleo significativo de datos fuente, la relevancia, integridad y exactitud de dichos datos fuente.*

Información generada por la entidad y utilizada para los propósitos del auditor  
(Ref.: Apartado 9(a)-(b))

*A49. Con el fin de que el auditor obtenga evidencia de auditoría fiable, es necesario que la información generada por la entidad que se utilice para aplicar procedimientos de auditoría sea suficientemente completa y exacta. Por ejemplo, la eficacia de auditar los ingresos mediante la aplicación de precios estándar a los registros de volumen de ventas se ve afectada por la exactitud de la información sobre precios y por la integridad y exactitud de los datos sobre volumen de ventas. Del mismo modo, si el auditor tiene intención de realizar pruebas sobre una población de datos (por ejemplo, los pagos) en relación con una característica determinada (por ejemplo, la autorización), los resultados de la prueba serán menos fiables si la población de la que se han seleccionado elementos para la comprobación no está completa.*

*A50. La obtención de evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de dicha información puede llevarse a cabo conjuntamente con el propio procedimiento de auditoría aplicado a la información, cuando la obtención de dicha evidencia de auditoría forma parte integrante de dicho procedimiento. En otras situaciones, el auditor puede haber obtenido evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de dicha información mediante la realización de pruebas sobre los controles relativos a la preparación y conservación de la información. Sin embargo, en algunas situaciones el auditor puede determinar que son necesarios procedimientos de auditoría adicionales.*

*A51. En algunos casos, el auditor puede tener la intención de utilizar la información generada por la entidad para otros objetivos de la auditoría.*

*Por ejemplo, el auditor puede tener previsto utilizar las mediciones de resultados de la entidad a efectos de procedimientos analíticos, o hacer uso de la información generada por la entidad para las actividades de seguimiento, tales como los informes del auditor interno. En estos casos, la adecuación de la evidencia de auditoría obtenida dependerá de que la información sea suficientemente precisa o detallada para los fines del auditor. Por ejemplo, las mediciones de resultados utilizadas por la dirección pueden no ser lo bastante precisas como para detectar incorrecciones materiales.*

*Selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas para obtener evidencia de auditoría (Ref.: Apartado 10)*

*A52. Una prueba será eficaz si proporciona evidencia de auditoría adecuada, de tal modo que, considerada junto con otra evidencia de auditoría obtenida o que se vaya a obtener, sea suficiente para los fines del auditor. Para la selección de los elementos sobre los que se realizarán las pruebas, el auditor deberá, de conformidad con el apartado 7, determinar la relevancia y fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría; el otro aspecto de la eficacia (la suficiencia) es una consideración importante a tener en cuenta para la selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas. Los medios a disposición del auditor para seleccionar dichos elementos son:*

- (a) la selección de todos los elementos (examen del 100%);*
- (b) la selección de elementos específicos; y*
- (c) el muestreo de auditoría.*

*La aplicación de cualquiera de estos medios o de varios en combinación puede ser adecuada dependiendo de las circunstancias concretas; por ejemplo, de los riesgos de incorrección material con respecto a la afirmación sobre la que se están realizando pruebas, así como de la viabilidad y la eficacia de los distintos medios.*

## Selección de todos los elementos

*A53. El auditor puede decidir que lo más adecuado es examinar la totalidad de la población de elementos que integran un tipo de transacción o un saldo contable (o un estrato dentro de dicha población). El examen del 100% es improbable en el caso de pruebas de controles; sin embargo, es más habitual en las pruebas de detalle. El examen del 100% puede ser adecuado cuando, por ejemplo:*

- *La población está formada por un número reducido de elementos de gran valor;*
- *Existe un riesgo significativo y otros medios no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada; o*
- *La naturaleza repetitiva de un cálculo o de otro proceso realizado automáticamente mediante un sistema de información hace que resulte eficaz, en términos de coste, un examen del 100%.*

## Selección de elementos específicos

*A54. El auditor puede decidir seleccionar elementos específicos de una población. Para la adopción de esta decisión, pueden ser relevantes factores como el conocimiento de la entidad por parte del auditor, los riesgos valorados de incorrección material y las características de la población sobre la que se van a realizar las pruebas. La selección subjetiva de elementos específicos está sujeta a un riesgo ajeno al muestreo. Los elementos específicos seleccionados pueden incluir:*

- *Elementos clave o de valor elevado. El auditor puede decidir seleccionar elementos específicos de una población debido a que son de valor elevado o a que presentan alguna otra característica; por ejemplo, elementos que son sospechosos, inusuales, propensos a un riesgo concreto, o con antecedentes de errores.*

- *Todos los elementos por encima de un determinado importe. El auditor puede decidir examinar elementos cuyos valores registrados superen un determinado importe para verificar una parte importante del importe total de un tipo de transacción o de un saldo contable.*
- *Elementos para obtener información. El auditor puede examinar elementos para obtener información sobre cuestiones tales como la naturaleza de la entidad o la naturaleza de las transacciones.*

*A55. Aunque el examen selectivo de elementos específicos de una clase de transacciones o de un saldo contable con frecuencia será un medio eficiente para obtener evidencia de auditoría, no constituye muestreo de auditoría. Los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados a los elementos seleccionados de este modo no pueden proyectarse al total de la población; por consiguiente, el examen selectivo de elementos específicos no proporciona evidencia de auditoría con respecto al resto de la población.*

#### *Muestreo de auditoría*

*A56. El muestreo de auditoría tiene como finalidad permitir alcanzar conclusiones respecto del total de una población sobre la base de la realización de pruebas sobre una muestra extraída de dicha población. El muestreo de auditoría se trata en la NIA 530<sup>46</sup>.*

#### ***Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad (Ref.: Apartado 11)***

*A57. La obtención de evidencia de auditoría a partir de fuentes diversas o de naturaleza diferente puede poner de relieve que un elemento individual de evidencia de auditoría no es fiable, como, por ejemplo, en el caso de que la evidencia de auditoría obtenida de una fuente sea incongruente con la obtenida de otra. Esto puede ocurrir, por*

---

<sup>46</sup> NIA 530 "Muestreo de la auditoría"



*ejemplo, cuando las respuestas a indagaciones realizadas ante la dirección, los auditores internos y otras personas sean incongruentes, o cuando las respuestas a indagaciones realizadas ante los responsables del gobierno de la entidad, con el fin de corroborar las respuestas a indagaciones realizadas ante la dirección, sean incongruentes con éstas. La NIA 230 incluye un requerimiento específico de documentación en el caso de que el auditor identifique información incongruente con la conclusión final del auditor relativa a una cuestión significativa”17*

#### 1.4.2 NIA 200 EN COLOMBIA

### **NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 200**

**“OBJETIVOS GLOBALES DEL AUDITOR INDEPENDIENTE Y REALIZACIÓN DE LA AUDITORÍA DE CONFORMIDAD CON LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA**

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

#### **CONTENIDO**

Introducción  
Apartado

<b>Alcance de esta NIA</b>	1-2
<b>La auditoría de estados financieros</b>	
3-9	
<b>Fecha de entrada en vigor</b>	10
Objetivos globales del auditor	
11-12	
Definiciones	13
<b>Requerimientos</b>	
Requerimientos de ética relativos a la auditoría de estados financieros	14
Escepticismo profesional	15
Juicio Profesional	16

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada y riesgo de auditoría

17

Realización de la auditoría de conformidad con las NIA

18–24

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

La auditoría de estados financieros

A1–A13

Requerimientos de ética relativos a la auditoría de estados financieros

A14–A17

Escepticismo profesional

A18–A22

Juicio profesional

A23–A27

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada y riesgo de auditoría

A28–A52

Realización de la auditoría de conformidad con las NIA

A53–A76

## Introducción

### Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades globales que tiene el auditor independiente cuando realiza una auditoría de estados financieros de conformidad con las NIA. En particular, establece los objetivos globales del auditor independiente y explica la naturaleza y el alcance de una auditoría diseñada para permitir al auditor independiente alcanzar dichos objetivos. Asimismo explica el alcance, la aplicabilidad y la estructura de las NIA e incluye requerimientos que establecen las responsabilidades globales del auditor independiente aplicables en todas las auditorías, incluida la obligación de cumplir las NIA. En adelante, al auditor independiente le denomina “auditor”.

2. Las NIA están redactadas en el contexto de una auditoría de estados financieros realizada por un auditor. Cuando se apliquen a auditorías de otra información financiera histórica, se adaptarán en la medida en que sea necesario, en función de las circunstancias. Las NIA no tratan las responsabilidades del auditor que puedan estar previstas en las disposiciones legales, reglamentarias u otras disposiciones en relación, por ejemplo, con las ofertas públicas de valores. Dichas responsabilidades pueden ser diferentes de las establecidas en las NIA. En consecuencia, aunque el auditor pueda encontrar útiles en dichas circunstancias determinados aspectos de las NIA, es responsabilidad del auditor asegurarse del cumplimiento de todas las obligaciones relevantes legales, reglamentarias o profesionales. La auditoría de estados financieros.

3. El objetivo de una auditoría es aumentar el grado de confianza de los usuarios en los estados financieros. Esto se logra mediante la expresión, por parte del auditor, de una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable. En la mayoría de los marcos de información con fines generales, dicha opinión se refiere a si los estados financieros expresan la imagen fiel o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco. Una auditoría realizada de conformidad con las NIA y con los requerimientos de ética aplicables permite al auditor formarse dicha opinión. (Ref. Apartado A1)

4. Los estados financieros sometidos a auditoría son los de la entidad, preparados por la dirección bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad. Las NIA no imponen responsabilidades a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad y no invalidan las disposiciones legales y reglamentarias que rigen sus responsabilidades. No obstante, una auditoría de conformidad con las NIA se realiza partiendo de la premisa de que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, han reconocido que tienen

determinadas responsabilidades que son fundamentales para realizar la auditoría. La auditoría de los estados financieros no exime a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad de sus responsabilidades. (Ref.: Apartados A2-A11)

5. Como base para la opinión del auditor, las NIA requieren que el auditor obtenga una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error. Una seguridad razonable es un grado alto de seguridad. Se alcanza cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría (es decir, el riesgo de que el auditor exprese una opinión inadecuada cuando los estados financieros contengan incorrecciones materiales) a un nivel aceptablemente bajo. No obstante, una seguridad razonable no significa un grado absoluto de seguridad, debido a que existen limitaciones inherentes a la auditoría que hacen que la mayor parte de la evidencia de auditoría a partir de la cual el auditor alcanza conclusiones y en la que basa su opinión sea más convincente que concluyente. (Ref. Apartados A28- A52)

6. El concepto de importancia relativa se aplica por el auditor tanto en la planificación como en la ejecución de la auditoría, así como en la evaluación del efecto de las incorrecciones identificadas sobre la auditoría y, en su caso, de las incorrecciones no corregidas sobre los estados financieros<sup>47</sup>. En general, las incorrecciones, incluidas las omisiones, se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros. Los juicios acerca de la importancia relativa realizan teniendo en cuenta las circunstancias que concurren y se ven afectados tanto por la percepción que tiene el auditor de las necesidades de

---

<sup>47</sup> NIA 320 "Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría " y NIA 450 " Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría "

información financiera de los usuarios de los estados financieros, como por la magnitud o naturaleza de una incorrección o por una combinación de ambos. La opinión del auditor se refiere a los estados financieros en su conjunto y, en consecuencia, el auditor no tiene la responsabilidad de detectar las incorrecciones que no sean materiales considerando los estados financieros en su conjunto.

7. Las NIA contienen objetivos, requerimientos y una guía de aplicación y otras anotaciones explicativas que tienen como finalidad ayudar al auditor a alcanzar una seguridad razonable. Las NIA requieren que el auditor aplique su juicio profesional y mantenga un escepticismo profesional durante la planificación y ejecución de la auditoría y, entre otras cosas:

- Identifique y valore los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, basándose en el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno de la entidad.
- Obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si existen incorrecciones materiales, mediante el diseño y la implementación de respuestas adecuadas a los riesgos valorados.
- Se forme una opinión sobre los estados financieros basada en las conclusiones alcanzadas a partir de la evidencia de auditoría obtenida.

8. La forma en la que el auditor exprese su opinión dependerá del marco de información financiera y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables. (Ref: Apartados A12-A13)

9. Asimismo, el auditor puede tener otras responsabilidades de comunicación e información con respecto a los usuarios, a la dirección, a los responsables del gobierno de la entidad, o a terceros ajenos a la entidad, en relación con cuestiones que surjan de la auditoría. Dichas responsabilidades pueden

establecerse en las NIA o en las disposiciones legales o reglamentarias aplicables<sup>48</sup>.

Fecha de entrada en vigor

10. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivos globales del auditor

11. En la realización de la auditoría de estados financieros, los objetivos globales del auditor son:

(a) la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, que permita al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable; y

(b) la emisión de un informe sobre los estados financieros, y el cumplimiento de los requerimientos de comunicación contenidos en las NIA, a la luz de los hallazgos del auditor.

12. En todos los casos en los que no pueda obtenerse una seguridad razonable y, dadas las circunstancias, una opinión con salvedades en el informe de auditoría no sea suficiente para informar a los usuarios de los estados financieros, las NIA requieren que el auditor deniegue la opinión o que renuncie al encargo (o dimita)<sup>49</sup>, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

---

<sup>48</sup> Véase, por ejemplo, la NIA 260, "Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad", y el apartado 43 de la NIA 240, "Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude".

<sup>49</sup> En las NIA únicamente se utiliza el término "renuncia".

## Definiciones

13. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

(a) Marco de información financiera aplicable: marco de información financiera adoptado por la dirección y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad, para preparar los estados financieros, y que resulta aceptable considerando la naturaleza de la entidad y el objetivo de los estados financieros, o que se requiere por las disposiciones legales o reglamentarias.

El término “marco de imagen fiel” se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos y además:

(i) reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación fiel de los estados financieros, puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la requerida específicamente por el marco; o

(ii) reconoce explícitamente que puede ser necesario que la dirección no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación fiel de los estados financieros. Se espera que esto sólo sea necesario en circunstancias extremadamente poco frecuente.

El término “marco de cumplimiento” se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos, sin contemplar las posibilidades descritas en los apartados (i) o (ii) anteriores.

(b) Evidencia de auditoría: información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión. La evidencia de auditoría incluye tanto la información contenida en los registros contables de los que se obtienen los estados financieros, como otra información. Para los propósitos de las NIA:

(i) La suficiencia de la evidencia de auditoría es la medida cuantitativa de ésta. La cantidad de evidencia de auditoría necesaria depende de la valoración del auditor del riesgo de incorrección material, así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría.

(ii) La adecuación de la evidencia de auditoría es la medida cualitativa de ésta, es decir, su relevancia y fiabilidad para respaldar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor.

(c) Riesgo de auditoría: riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales. El riesgo de auditoría es una función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección.

(d) Auditor: el término “auditor” se utiliza para referirse a la persona o personas que realizan la auditoría, normalmente el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo o, en su caso, la firma de auditoría. Cuando una NIA establece expresamente que un requerimiento ha de cumplirse o una responsabilidad ha de asumirse por el socio del encargo, se utiliza el término “socio del encargo” en lugar de “auditor”. En su caso, los términos “socio del encargo” y “firma de auditoría” se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector público.

(e) Riesgo de detección: riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo no detecten la existencia de una incorrección que podría ser material, considerada individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones.

(f) Estados financieros: presentación estructurada de información financiera histórica, que incluye notas explicativas, cuya finalidad es la de informar sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o sobre los cambios registrados en ellos en un periodo de tiempo, de conformidad con un marco



de información financiera aplicable. Las notas explicativas normalmente incluyen un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. El término “estados financieros” normalmente se refiere a un conjunto completo de estados financieros establecido por los requerimientos del marco de información financiera aplicable, pero también puede referirse a un solo estado financiero.

(g) Información financiera histórica: información relativa a una entidad determinada, expresada en términos financieros y obtenida principalmente del sistema contable de la entidad, acerca de hechos económicos ocurridos en periodos de tiempo anteriores o de condiciones o circunstancias económicas de fechas anteriores.

(h) Dirección: persona o personas con responsabilidad ejecutiva para dirigir las operaciones de la entidad. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, la dirección incluye a algunos o a todos los responsables del gobierno de la entidad, por ejemplo, los miembros ejecutivos del consejo de administración o un propietario-gerente.

(i) Incorrección: diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes.

Cuando el auditor manifiesta una opinión sobre si los estados financieros expresan la imagen fiel, o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, las incorrecciones incluyen también aquellos ajustes que, a juicio del auditor, es necesario realizar en las cantidades, las clasificaciones, la presentación o la revelación de información para que los estados financieros se presenten fielmente, en todos los aspectos materiales, o expresen la imagen fiel.

(j) Premisa, referida a las responsabilidades de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, sobre la que se realiza la auditoría: la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad

reconocen y entienden que tienen las siguientes responsabilidades, fundamentales para realizar una auditoría de conformidad con las NIA. Es decir, son responsables:

(i) de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, en su caso, de su presentación fiel;

(ii) del control interno que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad consideren necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error; y

(iii) de proporcionar al auditor:

a. acceso a toda la información de la que tengan conocimiento la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;

b. información adicional que pueda solicitar el auditor a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad para los fines de la auditoría; y

c. acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales el auditor considere necesario obtener evidencia de auditoría. En el caso de un marco de imagen fiel, el apartado (i) anterior puede formularse como “de la preparación y *presentación fiel* de los estados financieros, de conformidad con el marco de información financiera”, o “de la preparación de estados financieros *que expresan la imagen fiel*, de conformidad con el marco de información financiera”.

La “premisa referida a las responsabilidades de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad sobre la que se realiza la auditoría” también puede denominarse “la premisa”.

(k) Juicio profesional: aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de las normas de auditoría, contabilidad y ética, para la toma de

decisiones informadas acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias del encargo de auditoría.

(l) Escepticismo profesional: actitud que implica una mentalidad inquisitiva, una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posibles incorrecciones debidas a errores o fraudes, y una valoración crítica de la evidencia de auditoría.

(m) Seguridad razonable: en el contexto de una auditoría de estados financieros, un grado de seguridad alto, aunque no absoluto.

(n) Riesgo de incorrección material: riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales antes de la realización de la auditoría. El riesgo comprende dos componentes, descritos del siguiente modo, en las afirmaciones:

(i) Riesgo inherente: susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información a una incorrección que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes.

(ii) Riesgo de control: riesgo de que una incorrección que pudiera existir en una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información, y que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, no sea prevenida, o detectada y corregida oportunamente, por el sistema de control interno de la entidad.

(o) Responsables del gobierno de la entidad: persona o personas u organizaciones (por ejemplo, una sociedad que actúa como administrador fiduciario) con responsabilidad en la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y con obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad. Ello incluye la supervisión del proceso de información financiera. En algunas entidades de

determinadas jurisdicciones, los responsables del gobierno de la entidad pueden incluir miembros de la dirección, por ejemplo los miembros ejecutivos del consejo de administración de una empresa del sector público o privado o un propietario-gerente.

## Requerimientos

Requerimientos de ética relativos a la auditoría de estados financieros

14. El auditor cumplirá los requerimientos de ética, incluidos los relativos a la independencia, aplicables a los encargos de auditoría de estados financieros. (Ref.: Apartados A14-A17)

## Escepticismo profesional

15. El auditor planificará y ejecutará la auditoría con escepticismo profesional, reconociendo que pueden darse circunstancias que supongan que los estados financieros contengan incorrecciones materiales. (Ref.: Apartados A18-A22)

## Juicio profesional

16. El auditor aplicará su juicio profesional en la planificación y ejecución de la auditoría de estados financieros. (Ref.: Apartados A23-A27)

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada y riesgo de auditoría

17. Con el fin de alcanzar una seguridad razonable, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y, en consecuencia, para permitirle alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión. (Ref: Apartados A28-A52)

## Realización de la auditoría de conformidad con las NIA

### *Cumplimiento de las NIA aplicables a la auditoría*

18. El auditor cumplirá todas las NIA aplicables a la auditoría. Una NIA es aplicable a la auditoría cuando la NIA está en vigor y concurren las circunstancias a las que se refiere la NIA. (Ref: Apartados A53-A57)

19. El auditor conocerá el texto completo de la NIA, incluidas la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, con el fin de comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente. (Ref.: Apartados A58-A66)

20. El auditor no manifestará en el informe de auditoría haber cumplido con los requerimientos de las NIA a no ser que haya cumplido con los requerimientos de la presente NIA y los de todas las demás NIA aplicables a la auditoría.

### Objetivos establecidos en cada NIA

21. Con el fin de alcanzar los objetivos globales del auditor, éste seguirá los objetivos mencionados en cada NIA aplicable, al planificar y ejecutar la auditoría, teniendo en cuenta las relaciones existentes entre las NIA, con la finalidad de: (Ref.: Apartados A67-A69)

(a) determinar si es necesario algún procedimiento de auditoría adicional a los exigidos por las NIA para alcanzar los objetivos establecidos en ellas; y (Ref.: Apartado A70)

(b) evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (Ref.: Apartado A71)

### Cumplimiento de los requerimientos aplicables

22. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 23, el auditor cumplirá cada uno de los requerimientos de las NIA salvo que en las circunstancias de la auditoría:

(a) no sea aplicable la totalidad de la NIA; o

(b) el requerimiento no sea aplicable porque incluya una condición y ésta no concurra. (Ref: Apartados A72-A73)

23. En circunstancias excepcionales, el auditor puede considerar necesario no cumplir un requerimiento aplicable de una NIA. En dichas circunstancias, el auditor aplicará procedimientos de auditoría alternativos para alcanzar el objetivo de dicho requerimiento. Es previsible que la necesidad de que el auditor no cumpla un requerimiento aplicable surja únicamente cuando el requerimiento consista en la aplicación de un determinado procedimiento y, en las circunstancias específicas de la auditoría, dicho procedimiento no resulte efectivo para alcanzar el objetivo del requerimiento. (Ref.: Apartado A74)

Objetivo no alcanzado

24. En el caso de que un objetivo de una NIA aplicable no pueda alcanzarse, el auditor evaluará si ello le impide alcanzar sus objetivos globales y, en consecuencia, si requiere que el auditor, de conformidad con las NIA, exprese una opinión modificada o renuncie al encargo (si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten). El hecho de no alcanzar un objetivo constituye un hecho significativo que, de conformidad con la NIA 230, debe ser documentado<sup>50</sup>. (Ref.: Apartados A75-A76)

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

---

<sup>50</sup> NIA 230, "Documentación de auditoría", apartado 8(c).

## La auditoría de estados financieros

### *Alcance de la auditoría (Ref.: Apartado 3)*

A1. La opinión del auditor sobre los estados financieros se refiere a si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Dicha opinión es común a todas las auditorías de estados financieros. La opinión del auditor, por lo tanto, no asegura, por ejemplo, la viabilidad futura de la entidad ni la eficiencia o eficacia con la que la dirección ha gestionado la actividad de la entidad. En algunas jurisdicciones, sin embargo, las disposiciones legales o reglamentarias aplicables pueden requerir a los auditores que expresen opiniones sobre otras cuestiones específicas, tales como la eficacia del control interno, o la congruencia de un informe separado preparado por la dirección con los estados financieros. Aunque las NIA incluyen requerimientos y orientaciones en relación con dichas cuestiones, en la medida en que sean relevantes para la formación de una opinión sobre los estados financieros, si el auditor tuviese la responsabilidad adicional de proporcionar dichas opiniones sería necesario que realizase trabajo suplementario.

### *Preparación de los estados financieros (Ref: Apartado 4)*

A2. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden establecer las responsabilidades de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad en relación con la información financiera. Sin embargo, la extensión de dichas responsabilidades o su descripción pueden diferir dependiendo de la jurisdicción de la que se trate. A pesar de estas diferencias, una auditoría de conformidad con las NIA se realiza partiendo de la premisa de que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, han reconocido y comprenden que son responsables:

(a) de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, en su caso, de su presentación fiel;

(b) del control interno que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad consideren necesario para permitir la preparación de estados financieros que estén libres de incorrección material, debida a fraude o error; y

(c) de proporcionar al auditor:

(i) acceso a toda la información de la que tengan conocimiento la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;

(ii) información adicional que pueda solicitar el auditor a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad para los fines de la auditoría; y

(iii) acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales el auditor considere necesario obtener evidencia de auditoría.

A3. La preparación de los estados financieros por la dirección y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad requiere:

- La identificación del marco de información financiera aplicable, según las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.
- La preparación de los estados financieros de conformidad con dicho marco.
- La inclusión de una descripción adecuada de dicho marco en los estados financieros. La preparación de los estados financieros requiere que la dirección ejerza un juicio para



realizar estimaciones contables razonables teniendo en cuenta las circunstancias, y que elija y aplique políticas contables adecuadas. Estos juicios se realizan en el contexto del marco de información financiera aplicable.

A4. Los estados financieros pueden estar preparados de conformidad con un marco de información financiera diseñado para satisfacer:

- Las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios (es decir, “estados financieros con fines generales”); o
- Las necesidades de información financiera de unos usuarios específicos (es decir, “estados financieros con fines específicos”).

A5. El marco de información financiera aplicable a menudo comprende normas de información financiera establecidas por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido, o por requerimientos legales o reglamentarios. En algunos casos, el marco de información financiera puede comprender a la vez normas de información financiera establecidas por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido y por requerimientos legales o reglamentarios. Otras fuentes pueden proporcionar directrices sobre la aplicación del marco de información financiera aplicable. En algunos casos, el marco de información financiera aplicable puede englobar dichas otras fuentes o puede incluso consistir únicamente en tales fuentes. Dichas otras fuentes pueden incluir:

- El entorno legal y ético, incluida la normativa, las decisiones judiciales y las obligaciones de ética profesional en relación con cuestiones contables;
- Interpretaciones contables publicadas, de diferente rango, emitidas por organismos emisores de normas, por organismos reguladores o por organizaciones profesionales;
- Opiniones publicadas, de diferente rango, sobre cuestiones contables emergentes, emitidas por organismos emisores de

normas, por organismos reguladores o por organizaciones profesionales;

- Prácticas generales y sectoriales ampliamente reconocidas y extendidas; y
- Publicaciones contables.

Cuando existen conflictos entre el marco de información financiera y las fuentes de las que se pueden obtener directrices sobre su aplicación, o entre las distintas fuentes que componen el marco de información financiera, prevalece la fuente con mayor rango normativo.

A6. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable determinan la estructura y el contenido de los estados financieros. Aunque es posible que el marco no especifique el modo de contabilizar o de revelar todas las transacciones o los hechos, normalmente contiene principios generales suficientes que pueden servir de base para desarrollar y aplicar políticas contables congruentes con los conceptos que subyacen a los requerimientos del marco.

A7. Algunos marcos de información financiera son marcos de imagen fiel, mientras que otros son marcos de cumplimiento. Los marcos de información financiera que comprenden principalmente las normas de información financiera establecidas por un organismo autorizado o reconocido para promulgar las normas que deben utilizar las entidades en la preparación de estados financieros con fines generales, a menudo, están diseñados para lograr la presentación fiel. Por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standards Board* (IASB)).

A8. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable también determinan lo que constituye un conjunto completo de estados financieros. En muchos de los marcos, los estados financieros tienen como finalidad proporcionar

información sobre la situación financiera, los resultados y los flujos de efectivo de una entidad. En dichos marcos, un conjunto completo de estados financieros incluye, por lo general, un balance de situación, un estado de resultados, un estado de cambios en el patrimonio neto, un estado de flujos de efectivo y notas explicativas. En otros marcos de información financiera, un solo estado financiero y las notas explicativas puede constituir un conjunto completo de estados financieros.

- Por ejemplo, la Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), “Información financiera con base en el criterio contable de caja” emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (*International Public Sector Accounting Standards Board*) establece que, cuando una entidad del sector público prepara sus estados financieros de conformidad con dicha NICSP (IPSAS), el estado financiero principal es el estado de cobros y pagos en efectivo.
  
- Otros ejemplos de un solo estado financiero, cada uno de los cuales incluirá notas explicativas, son:
  - ✓ Balance de situación.
  - ✓ Estado de resultados.
  - ✓ Estado de beneficios retenidos.
  - ✓ Estado de flujos de efectivo.
  - ✓ Estado de activos y pasivos que no incluye el patrimonio neto.
  - ✓ Estado de cambios en el patrimonio neto.
  - ✓ Estado de ingresos y gastos.
  - ✓ Cuenta de resultados de la explotación por líneas de productos.

A9. La NIA 210 establece requerimientos y proporciona orientaciones para determinar la aceptabilidad del marco de información financiera aplicable<sup>51</sup>. La NIA 800 trata de los aspectos particulares a tener en cuenta cuando los estados

---

<sup>51</sup> NIA 210, “Acuerdo de los términos del encargo de auditoría”, apartado 6(a)

financieros se preparan de conformidad con un marco de información financiera con fines específicos<sup>52</sup>.

A10. La significatividad de la premisa a partir de la cual se realiza la auditoría requiere que el auditor obtenga, de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, confirmación de que reconocen y comprenden que tienen las responsabilidades descritas en el apartado A2<sup>53</sup>, como condición previa para la aceptación del encargo de auditoría.

#### Consideraciones específicas para auditorías del sector público

A11. Los mandatos de auditoría de los estados financieros de entidades del sector público pueden ser más amplios que los de otras entidades. En consecuencia, la premisa, relativa a las responsabilidades de la dirección, a partir de la cual se realiza la auditoría de los estados financieros de una entidad del sector público puede comprender responsabilidades adicionales, tales como la responsabilidad de la ejecución de las transacciones y los actos de conformidad con las disposiciones legales o reglamentarias, u otras disposiciones<sup>54</sup>

*Forma de expresión de la opinión del auditor (Ref.: Apartado 8)*

A12. La opinión expresada por el auditor se refiere a si los estados financieros se han preparado, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Sin embargo, la forma de expresión de la opinión del auditor, dependerá del marco de información financiera y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables. La mayoría de los marcos de información

---

<sup>52</sup> NIA 800, "Consideraciones especiales- Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos", apartado 8

<sup>53</sup> NIA 210, apartado 6(b).

<sup>54</sup> Véase apartado A 57

financiera incluyen requerimientos referentes a la presentación de los estados financieros; para dichos marcos, la *preparación* de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable incluye su *presentación*.

A13. Cuando el marco de información financiera sea un marco de imagen fiel, como ocurre normalmente en el caso de estados financieros con fines generales, las NIA requieren una opinión sobre si los estados financieros expresan la imagen fiel, o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales. Cuando el marco de información financiera sea un marco de cumplimiento, el auditor deberá expresar una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Salvo indicación contraria expresa, las referencias en las NIA a la opinión del auditor abarcan ambas formas de opinión.

Requerimientos de ética relativos a la auditoría de estados financieros (Ref.: Apartado 14)

A14. El auditor está sujeto a los requerimientos de ética aplicables relativos a los encargos de auditoría de estados financieros, incluidos los relativos a la independencia. Por lo general, los requerimientos de ética aplicables comprenden los contenidos en las partes A y B del Código de Ética Para Profesionales de la Contabilidad de la Federación Internacional de Contadores (el Código de la IFAC) [*International Federation of Accountants' Code of Ethics for Professional Accountants (the IFAC Code)*] relativos a la auditoría de estados financieros, así como los requerimientos nacionales que sean más restrictivos.

A15. La parte A del Código de la IFAC establece los principios fundamentales de ética profesional a aplicar por el auditor en la realización de una auditoría de estados financieros y proporciona un marco conceptual para la aplicación de dichos principios. Los principios fundamentales a cumplir por el auditor según el Código de la IFAC son:

- (a) integridad;
- (b) objetividad;
- (c) competencia y diligencia profesionales;
- (d) confidencialidad; y
- (e) comportamiento profesional

La parte B del Código de la IFAC detalla el modo en que el marco conceptual debe aplicarse en situaciones específicas.

A16. En el caso de un encargo de auditoría, es de interés público y constituye, por tanto, una exigencia del Código de la IFAC, que el auditor sea independiente de la entidad sometida a la auditoría. La independencia, según el Código de la IFAC, comprende tanto una actitud mental independiente como una apariencia de independencia. La independencia del auditor con respecto a la entidad salvaguarda la capacidad del auditor para formarse una opinión de auditoría no afectada por influencias que pudieran comprometer dicha opinión. La independencia mejora la capacidad del auditor de actuar con integridad, de ser objetivo y de mantener una actitud de escepticismo profesional.

A17. La Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1<sup>55</sup>, o los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes<sup>56</sup>, tratan de las responsabilidades de la firma de auditoría de establecer y mantener su propio sistema de control de calidad para los encargos de auditoría. La NICC 1 determina las responsabilidades de la firma de auditoría de establecer políticas y procedimientos diseñados con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable de que la firma de auditoría y su personal cumplen los requerimientos

---

<sup>55</sup> Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1, "Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados."

<sup>56</sup> NIA 220, "Control de calidad de la auditoría de estados financieros", apartado 2.

de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia<sup>57</sup>.

La NIA 220 establece las responsabilidades del socio del encargo con respecto a los requerimientos de ética aplicables. Estas responsabilidades implican mantener una especial atención, mediante la observación y la realización de las indagaciones necesarias, ante los posibles indicios de incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables por parte de los miembros del equipo del encargo, determinar las medidas adecuadas a adoptar, si llegan a conocimiento del socio del encargo elementos que indiquen que los miembros del equipo del encargo han incumplido los requerimientos de ética, y alcanzar una conclusión sobre el cumplimiento de los requerimientos de independencia aplicables al encargo de auditoría<sup>58</sup>. La NIA 220 reconoce que el equipo del encargo está facultado para confiar en el sistema de control de calidad de la firma de auditoría para cumplir sus responsabilidades relativas a los procedimientos de control de calidad aplicables a un determinado encargo de auditoría, salvo que la información proporcionada por la firma de auditoría u otras partes sugieran lo contrario.

#### Escepticismo profesional (Ref.: Apartado 15)

A18. El escepticismo profesional implica una especial atención, por ejemplo, a:

- La evidencia de auditoría que contradiga otra evidencia de auditoría obtenida.
- La información que cuestione la fiabilidad de los documentos y las respuestas a las indagaciones que vayan a utilizarse como evidencia de auditoría.
- Las condiciones que puedan indicar un posible fraude.

---

<sup>57</sup> NICC 1, apartados 20-25.

<sup>58</sup> NIA 220, apartados 9-11

- Las circunstancias que sugieran la necesidad de aplicar procedimientos de auditoría adicionales a los requeridos por las NIA.

A19. El mantenimiento del escepticismo profesional durante toda la auditoría es necesario para que el auditor, por ejemplo, reduzca los riesgos de:

- Pasar por alto circunstancias inusuales.
- Generalizar en exceso al alcanzar conclusiones a partir de los hechos observados en la auditoría.
- Utilizar hipótesis inadecuadas en la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría y en la evaluación de sus resultados.

A20. El escepticismo profesional es necesario para realizar una evaluación crítica de la evidencia de auditoría, lo que implica cuestionar la evidencia de auditoría contradictoria y la fiabilidad de los documentos y las respuestas a indagaciones, así como de otra información obtenida de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad. Asimismo, implica atender a la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida teniendo en cuenta las circunstancias; por ejemplo, en caso de que existan factores de riesgo de fraude y se disponga de un solo documento, susceptible de fraude por su naturaleza, como única evidencia justificativa de una cifra material en los estados financieros.

*“A21. El auditor puede aceptar que los registros y documentos son auténticos, salvo que tenga motivos para creer lo contrario. Sin embargo, el auditor debe plantearse la fiabilidad de la información que va a ser utilizada como evidencia de auditoría”<sup>59</sup>. En casos de duda sobre la fiabilidad de la información o de existencia de indicios de posible fraude (por ejemplo, si las condiciones identificadas*

---

<sup>59</sup> ISA 500, “Evidencia de auditoría,” apartados 7-9.



*durante la realización de la auditoría llevan al auditor a pensar que un documento puede no ser auténtico o que pueden haber sido falsificados los términos de un documento), las NIA requieren que el auditor investigue con más detalle y determine las modificaciones o los procedimientos de auditoría adicionales necesarios para resolver la cuestión<sup>60</sup>.*

A22. No puede esperarse que el auditor no tenga en cuenta su experiencia previa sobre la honestidad e integridad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad. No obstante, la convicción de que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad son honestos e íntegros no exime al auditor de la necesidad de mantener un escepticismo profesional ni le permite conformarse con evidencia de auditoría que no sea convincente para la obtención de una seguridad razonable. Juicio profesional (Ref. Apartado 16)

A23. El juicio profesional es esencial para realizar una auditoría adecuadamente. Esto se debe a que la interpretación de los requerimientos de ética aplicables y de las NIA, así como las decisiones informadas que son necesarias durante toda la auditoría no son posibles sin aplicar a los hechos y a las circunstancias el conocimiento y la experiencia relevantes. El juicio profesional es necesario, en especial, en relación con las decisiones a tomar sobre:

- La importancia relativa y el riesgo de auditoría.
- La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría utilizados para cumplir los requerimientos de las NIA y obtener evidencia de auditoría.
- La evaluación de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada y si es necesario hacer algo más para alcanzar los objetivos de las NIA y, de ese modo, los objetivos globales del auditor.
- La evaluación de los juicios de la dirección en la aplicación del marco de información financiera aplicable a la entidad.
- Las conclusiones sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, por ejemplo, al valorar la razonabilidad de las

---

<sup>60</sup> NIA 240, apartado 13; NIA 500, apartado 11; NIA 505, "Confirmaciones externas", apartados 10-11 y 16.

estimaciones realizadas por la dirección al preparar los estados financieros.

A24. Lo que caracteriza el juicio profesional que se espera de un auditor es el hecho de que sea aplicado por un auditor cuya formación práctica, conocimientos y experiencia facilitan el desarrollo de las competencias necesarias para alcanzar juicios razonables.

A25. La aplicación del juicio profesional en un caso concreto se basa en los hechos y en las circunstancias que el auditor conoce. La realización de consultas sobre cuestiones complejas o controvertidas en el transcurso de la auditoría, tanto dentro del propio equipo del encargo como entre el equipo del encargo y otros al nivel adecuado, dentro o fuera de la firma de auditoría, tal como requiere la NIA 220<sup>61</sup>, facilita al auditor la formación de juicios razonables y fundados.

A26. El juicio profesional se puede evaluar considerando si refleja una aplicación competente de los principios de auditoría y de contabilidad y si, por una parte, es adecuado teniendo en cuenta los hechos y las circunstancias conocidos por el auditor hasta la fecha del informe de auditoría, y, por otra, es congruente con dichos hechos y circunstancias.

A27. El juicio profesional necesita ser ejercido durante toda la auditoría, debiendo documentarse adecuadamente. A este respecto, se requiere que el auditor prepare la documentación de auditoría suficiente para permitir que un auditor experimentado, sin relación previa con la auditoría, comprenda los juicios profesionales significativos formulados para alcanzar conclusiones sobre cuestiones significativas surgidas durante la realización de la auditoría<sup>62</sup>. El juicio profesional no debe ser aplicado como justificación de decisiones que, de otra forma, no estén respaldadas por los

---

<sup>61</sup> NIA 220, apartado 18

<sup>62</sup> NIA 230, apartado 8.

hechos y circunstancias del encargo o por evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada y riesgo de auditoría (Ref.: Apartados 5 y 17)

### *Suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría*

A28. La evidencia de auditoría es necesaria para fundamentar la opinión y el informe de auditoría. Tiene naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos de auditoría en el transcurso de la auditoría. No obstante, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, tales como auditorías anteriores (siempre que el auditor haya determinado si se han producido cambios desde la anterior auditoría que puedan afectar a su relevancia para la auditoría actual)<sup>63</sup> o los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría para la aceptación y continuidad de clientes. Además de otras fuentes de dentro y fuera de la entidad, los registros contables de la entidad son una fuente importante de evidencia de auditoría. Asimismo, la información que puede ser utilizada como evidencia de auditoría puede haber sido preparada por un experto empleado o contratado por la entidad. La evidencia de auditoría comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección, como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones. Además, en algunos casos, la ausencia de información (por ejemplo, la negativa de la dirección a proporcionar una manifestación que se le haya solicitado) se utiliza por el auditor y, en consecuencia, constituye también evidencia de auditoría. La mayor parte del trabajo del auditor al formarse una opinión consiste en la obtención y evaluación de evidencia de auditoría.

A29. La suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría están interrelacionadas. La suficiencia es la medida

---

<sup>63</sup> NIA 315, "Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno", apartado 9.

cuantitativa de la evidencia de auditoría. La cantidad necesaria de evidencia de auditoría depende de la valoración del auditor del riesgo de que existan incorrecciones (cuanto mayores sean los riesgos valorados, mayor evidencia de auditoría podrá ser requerida), así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría (cuanto mayor sea la calidad, menor será la cantidad requerida). Sin embargo, la obtención de más evidencia de auditoría, puede no compensar su baja calidad.

A30. La adecuación es la medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, su relevancia y fiabilidad para fundamentar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor. La fiabilidad de la evidencia se ve afectada por su naturaleza y procedencia, y depende de las circunstancias concretas en las que se obtiene.

A31. La determinación de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo, y en consecuencia, para permitir al auditor alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión es una cuestión de juicio profesional. La NIA 500 y otras NIA aplicables establecen requerimientos y proporcionan orientaciones adicionales aplicables durante toda la auditoría en relación con las consideraciones del auditor acerca de la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

#### *Riesgo de auditoría*

A32. El riesgo de auditoría es función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección. La valoración de los riesgos se basa en los procedimientos de auditoría aplicados para obtener información necesaria con dicho propósito y en la evidencia obtenida durante toda la auditoría. La valoración de riesgos es una cuestión de juicio profesional, más que una cuestión que pueda medirse con precisión.

A33. A efectos de las NIA, el riesgo de auditoría no incluye el riesgo de que el auditor pueda expresar la opinión de que los

estados financieros contienen incorrecciones materiales cuando no es así. Por lo general, este riesgo es insignificante. Además, el riesgo de auditoría es un término técnico relacionado con el proceso de la auditoría, y no se refiere a los riesgos de la actividad del auditor, como pérdidas por litigios, publicidad desfavorable u otros hechos que puedan surgir relacionados con la auditoría de estados financieros.

#### Riesgos de incorrección material

A34. Los riesgos de incorrección material pueden estar relacionados con:

- los estados financieros en su conjunto; y
- las afirmaciones sobre determinados tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar.

A35. Los riesgos de incorrección material en los estados financieros en su conjunto se refieren a los riesgos de incorrección material que conciernen de manera generalizada a los estados financieros en su conjunto y que afectan potencialmente a muchas de las afirmaciones.

A36. Los riesgos de incorrección material en las afirmaciones se valoran con el fin de determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Dicha evidencia permite al auditor expresar una opinión sobre los estados financieros con un nivel de riesgo de auditoría aceptablemente bajo. Los auditores utilizan distintos enfoques para lograr el objetivo de valorar los riesgos de incorrección material. Por ejemplo, el auditor puede utilizar un modelo que exprese la relación general entre los componentes del riesgo de auditoría en términos matemáticos para alcanzar un nivel aceptable de riesgo de detección. Algunos auditores encuentran de utilidad dicho modelo en la planificación de los procedimientos de auditoría.

A37. Los riesgos de incorrección material en las afirmaciones tienen dos componentes: el riesgo inherente y el riesgo de control. El riesgo inherente y el riesgo de control son riesgos de la entidad y existen con independencia de la auditoría de los estados financieros.

A38. El riesgo inherente es más elevado para algunas afirmaciones y tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relacionados, que para otros. Por ejemplo, puede ser más elevado en el caso de cálculos complejos o de cuentas integradas por importes obtenidos de estimaciones contables sujetas a una significativa incertidumbre en la estimación. Las circunstancias externas que originan riesgos de negocio pueden también influir en el riesgo inherente. Por ejemplo, los desarrollos tecnológicos pueden convertir un determinado producto en obsoleto, haciendo que las existencias sean, por lo tanto, más susceptibles de sobrevaloración. Ciertos factores de la entidad y de su entorno, relacionados con varios o con todos los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, pueden también incidir en el riesgo inherente relacionado con una afirmación específica. Dichos factores pueden incluir, por ejemplo, un fondo de maniobra insuficiente para continuar las operaciones o un sector en declive caracterizado por un gran número de fracasos empresariales.

A39. El riesgo de control es función de la eficacia del diseño, implementación y mantenimiento del control interno por parte de la dirección para responder a los riesgos identificados que amenacen la consecución de los objetivos de la entidad relevantes para la preparación de sus estados financieros. Sin embargo, el control interno, por muy bien diseñado que esté y que funcione, sólo puede reducir, pero no eliminar, los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debido a las limitaciones inherentes al control interno. Dichas limitaciones incluyen, por ejemplo, la posibilidad de errores humanos o de sortear controles, por colusión o por su inadecuada elusión por parte de la dirección. En consecuencia, siempre existirá algún riesgo de control. Las NIA establecen las condiciones bajo las cuales el auditor

debe, o puede elegir, realizar pruebas sobre la eficacia operativa de los controles para determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos sustantivos a aplicar<sup>64</sup>.

A40. Por lo general, las NIA no se refieren por separado al riesgo inherente y al riesgo de control, sino a una valoración combinada de los “riesgos de incorrección material”. Sin embargo, el auditor puede hacer valoraciones separadas o combinadas del riesgo inherente y de control, dependiendo de las técnicas o metodologías de auditoría y de las consideraciones prácticas que tenga en cuenta. La valoración de los riesgos de incorrección material puede expresarse en términos cuantitativos, tales como porcentajes, o en términos no cuantitativos. En cualquier caso, la necesidad de que el auditor realice valoraciones del riesgo adecuadas es más importante que los diferentes enfoques que pueda emplear para ello.

A41. La NIA 315 establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones.

#### Riesgo de detección

A42. Para un determinado nivel de riesgo de auditoría, el nivel aceptable de riesgo de detección es inversamente proporcional a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones. Por ejemplo, cuanto mayor sea en opinión del auditor el riesgo de incorrección material, menor será el riesgo de detección aceptable y, en consecuencia, la evidencia de auditoría requerida por el auditor deberá ser más convincente.

A43. El riesgo de detección está relacionado con la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría que el auditor determine con el fin de reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente

---

<sup>64</sup> NIA 330, “Respuestas del auditor a los riesgos valorados”, apartados 7-17.

bajo. Por lo tanto, es función de la eficacia de un procedimiento de auditoría y de su aplicación por el auditor. Cuestiones como:

- una planificación adecuada;
- una adecuada asignación de personal al equipo del encargo;
- la aplicación del escepticismo profesional; y
- la supervisión y revisión del trabajo de auditoría realizado.

Contribuyen a mejorar la eficacia de un procedimiento de auditoría y de su aplicación y reducen la posibilidad de que el auditor pueda elegir un procedimiento de auditoría inadecuado, aplicar incorrectamente un procedimiento de auditoría adecuado o malinterpretar los resultados de la auditoría.

A44. La NIA 300<sup>65</sup> y la NIA 330 establecen requerimientos y proporcionan orientaciones sobre la planificación de la auditoría de estados financieros y las respuestas del auditor a los riesgos valorados. Sin embargo, el riesgo de detección sólo puede reducirse, no eliminarse, debido a las limitaciones inherentes a la auditoría. En consecuencia, siempre existirá algún nivel de riesgo de detección.

#### *Limitaciones inherentes a la auditoría*

A45. No cabe esperar, ni es posible, que el auditor reduzca a cero el riesgo de auditoría y, en consecuencia, el auditor no puede obtener una seguridad absoluta de que los estados financieros estén libres de incorrección material, debida a fraude o error. Esto se debe a que existen limitaciones inherentes a la auditoría, que tienen como resultado el que la mayor parte de la evidencia de auditoría a partir de la que el auditor alcanza conclusiones y en la que basa su opinión sea

---

<sup>65</sup> NIA 300, "Planificación de la auditoría de estados financieros".



más convincente que concluyente. Las limitaciones inherentes a la auditoría surgen de:

- la naturaleza de la información financiera;
- la naturaleza de los procedimientos de auditoría; y
- la necesidad de que la auditoría se realice en un plazo de tiempo y con un coste razonable.

#### La naturaleza de la información financiera

A46. La preparación de estados financieros conlleva juicios de la dirección al aplicar a los hechos y circunstancias de la entidad los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

Adicionalmente, numerosas partidas de los estados financieros llevan implícitas decisiones o valoraciones subjetivas o cierto grado de incertidumbre, y puede haber diversas interpretaciones o juicios aceptables. En consecuencia, algunas partidas de los estados financieros están sujetas a un nivel inherente de variabilidad que no puede ser eliminado mediante la aplicación de procedimientos de auditoría adicionales. Por ejemplo, éste es con frecuencia el caso de determinadas estimaciones contables. No obstante, las NIA requieren que el auditor examine específicamente si las estimaciones contables son razonables en el contexto del marco de información financiera aplicable y de las correspondientes revelaciones de información, así como los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, incluidos los indicadores de posible sesgo en los juicios de la dirección<sup>66</sup>.

#### La naturaleza de los procedimientos de auditoría

A47. Existen limitaciones prácticas y legales de la capacidad del auditor de obtener evidencia de auditoría.

Por ejemplo:

---

<sup>66</sup> NIA 540, "Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar" y NIA 700, "Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros", apartado 12.

- Existe la posibilidad de que la dirección u otros puedan no proporcionar, de manera intencionada o no, toda la información que sea relevante para la preparación de los estados financieros o que haya solicitado el auditor. En consecuencia, el auditor no puede estar seguro de la integridad de la información, aunque haya aplicado procedimientos de auditoría para tener seguridad de que se ha obtenido toda la información relevante.

- El fraude puede implicar la existencia de planes sofisticados y cuidadosamente organizados para su ocultación. Por lo tanto, los procedimientos de auditoría utilizados para conseguir evidencia de auditoría pueden no ser eficaces para detectar una incorrección intencionada que implique, por ejemplo, colusión para la falsificación de documentación que pueda llevar al auditor a creer que la evidencia de auditoría es válida cuando no lo es. El auditor no ha sido formado como experto en autenticación de documentos, ni se pretende que lo sea.

- Una auditoría no es una investigación oficial de supuestas irregularidades. En consecuencia, el auditor no tiene poderes legales específicos, como el de llevar a cabo registros, lo cual puede ser necesario para una investigación de ese tipo. La oportunidad de la información financiera y el equilibrio entre el coste y el beneficio

A48. La dificultad, el tiempo o el coste que implique no son un fundamento válido para que el auditor omita un procedimiento de auditoría para el que no existan procedimientos alternativos, o para que se conforme con evidencia de auditoría que no llegue a ser convincente. Una planificación adecuada permite disponer de tiempo y recursos suficientes para la realización de la auditoría. No obstante, la relevancia de la información, y, por lo tanto, su valor tiende a disminuir con el transcurso del tiempo, por lo que hay que alcanzar un equilibrio entre la fiabilidad de la información y su coste. Esto se reconoce en ciertos marcos de información financiera (véase, por ejemplo, el “Marco para la preparación y presentación de estados financieros” del IASB). En consecuencia, los usuarios de los estados

financieros esperan que el auditor se forme una opinión sobre los estados financieros en un plazo de tiempo y con un coste razonables, reconociendo que no es factible tener en cuenta toda la información que pueda existir o tratar cada cuestión de manera exhaustiva bajo la hipótesis de que la información es errónea o fraudulenta, salvo que se pruebe lo contrario.

A49. En consecuencia, es necesario que el auditor:

- planifique la auditoría para que se ejecute de manera eficaz;
- dirija el esfuerzo de auditoría a las áreas en las que se prevea un mayor riesgo de incorrección material, debida a fraude o error, dedicando, por lo tanto, menos esfuerzo a otras áreas; y
- realice pruebas y utilice otros medios para examinar poblaciones en busca de incorrecciones.

A50. Teniendo en cuenta el enfoque descrito en el apartado A49, las NIA contienen requerimientos relativos a la planificación y ejecución de la auditoría y requieren que el auditor, entre otras cosas:

- disponga de una base para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones, mediante la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo y otras actividades relacionadas<sup>67</sup>; y
- realice pruebas y utilice otros medios para examinar poblaciones de un modo que proporcione al auditor una base razonable para alcanzar conclusiones acerca de la población<sup>68</sup>; Otras cuestiones que afectan a las limitaciones inherentes a la auditoría

A51. En el caso de determinadas afirmaciones o cuestiones analizadas, los posibles efectos de las limitaciones inherentes sobre la capacidad del auditor para detectar

---

<sup>67</sup> NIA 315, apartados 5-10

<sup>68</sup> NIA 330; NIA 500; NIA 520, "Procedimientos analíticos"; NIA 530, "Muestreo de auditoría".

incorrecciones materiales son especialmente significativos. Dichas afirmaciones o materias objeto de análisis incluyen:

- El fraude, especialmente el fraude en el que participa la alta dirección o cuando existe colusión. Véase la NIA 240 para más detalles.
- La existencia e integridad de las relaciones y transacciones con partes vinculadas. Véase la NIA 550<sup>69</sup> para más detalles.
- El incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. Véase la NIA 250<sup>70</sup> para más detalles.
- Hechos o condiciones futuros que puedan ser causa de que la entidad deje de ser una empresa en funcionamiento. Véase la NIA 570<sup>71</sup> para más detalles.

Las NIA aplicables identifican procedimientos de auditoría específicos para permitir mitigar el efecto de las limitaciones inherentes.

A52. Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, existe un riesgo inevitable de que no se detecten algunas incorrecciones materiales de los estados financieros, aun en el caso de que la auditoría se planifique y ejecute correctamente de conformidad con las NIA. En consecuencia, el posterior descubrimiento de una incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, por sí solo, no indica la existencia de un fallo en la realización de la auditoría de conformidad con las NIA. Sin embargo, las limitaciones inherentes a la auditoría no son una justificación para que el auditor se conforme con evidencia de auditoría que no llegue a ser convincente. La determinación de si una auditoría se ha realizado de conformidad con las NIA se efectúa a la luz de los procedimientos de auditoría aplicados en función de las circunstancias, de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida como resultado de aquellos y de la

---

<sup>69</sup> NIA 550, "Partes vinculadas"

<sup>70</sup> NIA 250 "Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros"

<sup>71</sup> 25 NIA 570, "Empresa en funcionamiento".

idoneidad del informe de auditoría sobre la base de una evaluación de dicha evidencia teniendo en cuenta los objetivos globales del auditor.

Realización de la auditoría de conformidad con las NIA

*Naturaleza de las NIA* (Ref.: Apartado 18)

A53. Las NIA, consideradas en su conjunto, proporcionan las normas que rigen el trabajo del auditor para el cumplimiento de sus objetivos globales. Las NIA tratan de las responsabilidades generales del auditor, así como de las consideraciones adicionales del auditor relevantes para la aplicación de dichas responsabilidades a temas específicos.

A54. El alcance, la fecha de entrada en vigor y cualquier limitación específica a la aplicabilidad de una determinada NIA se exponen claramente en la NIA. Salvo indicación contraria en la NIA, se permite al auditor aplicar una NIA antes de la fecha de entrada en vigor mencionada en ella.

A55. En la realización de una auditoría, además de las NIA, el auditor puede tener que cumplir requerimientos legales o reglamentarios. Las NIA no invalidan las disposiciones legales o reglamentarias que regulan la auditoría de estados financieros. En el caso de que dichas disposiciones difieran de las NIA, una auditoría ejecutada únicamente de conformidad con las disposiciones legales o reglamentarias no cumplirá, de forma automática, las NIA.

A56. El auditor también puede realizar la auditoría de conformidad tanto con las NIA como con las normas de auditoría de una determinada jurisdicción o país. En este caso, además de cumplir cada una de las NIA aplicables a la auditoría, puede resultar necesario que el auditor aplique procedimientos de auditoría adicionales con el fin de cumplir las normas aplicables de dicha jurisdicción o país. Consideraciones específicas para auditorías en el sector público

A57. Las NIA son aplicables a los encargos del sector público. Sin embargo, las responsabilidades del auditor del sector público pueden verse afectadas por el mandato de

auditoría, o por las obligaciones de las entidades del sector público contempladas en las disposiciones legales o reglamentarias u otras disposiciones (tales como resoluciones parlamentarias, requerimientos administrativos u órdenes ministeriales), que pueden establecer un alcance más amplio que el de una auditoría de estado financieros de conformidad con las NIA. Dichas responsabilidades adicionales no se tratan en las NIA. Es posible que se traten en los pronunciamientos de la Organización Internacional de Instituciones Superiores de Auditoría (*International Organization of Supreme Audit Institutions*) o de los emisores de normas nacionales, o en directrices desarrolladas por entidades públicas con competencia en materia de auditoría del sector público.

*Contenido de las NIA* (Ref: Apartado 19)

A58. Además de los objetivos y requerimientos (los requerimientos se expresan en las NIA utilizando el futuro imperfecto), una NIA contiene orientaciones relacionadas con ellos bajo la forma de una guía de aplicación y otras anotaciones explicativas. También puede contener una introducción en la que se proporcione el contexto relevante para una correcta comprensión de la NIA, así como definiciones. En consecuencia, la totalidad del texto de una NIA es relevante para comprender los objetivos indicados en ella y para la adecuada aplicación de sus requerimientos.

A59. Cuando resulta necesario, la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas proporcionan una explicación más detallada de los requerimientos de una NIA y orientaciones para su aplicación práctica. En especial, puede:

- Explicar con más precisión el significado de un requerimiento o su ámbito de aplicación.
- Incluir ejemplos de procedimientos que pueden resultar adecuados en función de las circunstancias.

Si bien dichas orientaciones, en sí mismas, no constituyen un requerimiento, son relevantes para la adecuada aplicación de

los requerimientos de una NIA. La guía de aplicación y otras anotaciones explicativas también pueden proporcionar información de base sobre las cuestiones tratadas en una NIA.

A60. Los anexos forman parte de la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas. El propósito y la utilización prevista de un anexo se explican en el cuerpo de la correspondiente NIA o en el título e introducción del anexo.

A61. La introducción puede incluir, según sea necesario, cuestiones tales como la explicación de:

- El propósito y alcance de la NIA, incluido el modo en que la NIA está relacionada con otras NIA.
- La materia objeto de análisis de la NIA.
- Las respectivas responsabilidades del auditor y de otros en relación con la materia objeto de análisis de la NIA.
- El contexto en el que se enmarca la NIA.

A62. Una NIA puede incluir, en una sección aparte titulada “Definiciones”, una descripción del significado atribuido a determinados términos a efectos de las NIA. Estas definiciones se proporcionan con el fin de facilitar la aplicación e interpretación congruentes de las NIA y no tienen como finalidad invalidar definiciones que se puedan haber establecido con otros propósitos, bien sea en las disposiciones legales o reglamentarias o en otras disposiciones. Salvo indicación contraria, dichos términos tendrán el mismo significado en la totalidad de las NIA. El Glosario de Términos relativos a las Normas Internacionales emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento

(*International Auditing and Assurance Standards Board*) en el Manual de Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad (*Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control*) publicado por la IFAC contiene una relación completa de términos definidos en las NIA.

Asimismo, incluye descripciones de otros términos que aparecen en las NIA, con la finalidad de facilitar una interpretación y traducción comunes y congruentes.

A63. Cuando resulta adecuado, en la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de cada NIA se incluyen consideraciones adicionales específicas para auditorías de entidades de pequeña dimensión y entidades del sector público. Estas consideraciones adicionales facilitan la aplicación de los requerimientos de las NIA en la auditoría de dichas entidades. Sin embargo, no limitan o reducen la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar y cumplir los requerimientos de las NIA.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A64. Con el fin de especificar las consideraciones adicionales relativas a las auditorías de entidades de pequeña dimensión, una “entidad de pequeña dimensión” se refiere a una entidad que por lo general posee características cualitativas tales como:

(a) concentración de la propiedad y de la dirección en un reducido número de personas (a menudo una única persona, bien sea una persona física u otra empresa que sea propietaria de la entidad, siempre que el propietario reúna las características cualitativas relevantes); y

(b) una o más de las siguientes características:

(I) transacciones sencillas o sin complicaciones;

(II) contabilidad sencilla;

(III) pocas líneas de negocio y reducido número de productos en cada línea de negocio;

(IV) reducido número de controles internos;

(V) pocos niveles de dirección con responsabilidad sobre un amplio espectro de controles; o

(VI) poco personal, del que gran parte desempeña un amplio espectro de tareas.

Dichas características cualitativas no son exhaustivas, ni exclusivas de las entidades de pequeña dimensión, ni estas



últimas presentan necesariamente todas estas características.

A65. Las consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión incluidas en las NIA han sido desarrolladas principalmente con referencia a las entidades no cotizadas. Sin embargo, algunas de las consideraciones pueden ser útiles en auditorías de entidades de pequeña dimensión cotizadas.

A66. Las NIA se refieren al propietario de una entidad de pequeña dimensión que participa en el día a día de la dirección de la entidad como “propietario-gerente”.

*Objetivos establecidos en cada NIA (Ref: Apartado 21)*

A67. Cada NIA contiene uno o varios objetivos que relacionan los requerimientos con los objetivos globales del auditor. Los objetivos de cada NIA sirven para dirigir al auditor hacia el resultado que persigue la NIA, a la vez que son lo suficientemente específicos para facilitar al auditor:

- la comprensión de lo que debe lograr y, cuando sea necesario, los medios adecuados para ello; y
- la decisión sobre la necesidad de continuar trabajando para alcanzarlos en las circunstancias específicas del encargo.

A68. Los objetivos deben interpretarse en el contexto de los objetivos globales del auditor establecidos en el apartado 11 de la presente NIA. Al igual que ocurre con los objetivos globales del auditor, la capacidad de alcanzar un objetivo concreto también está sujeta a las limitaciones inherentes a una auditoría.

A69. Al utilizar los objetivos, se requiere que el auditor tenga en cuenta las relaciones existentes entre las NIA. Esto se debe a que, como se indica en el apartado A53, las NIA en algunos casos tratan las responsabilidades generales y, en

otros, la aplicación de dichas responsabilidades a temas específicos.

Por ejemplo, esta NIA requiere que el auditor adopte una actitud de escepticismo profesional, lo cual es necesario en todos los aspectos de la planificación y ejecución de una auditoría, pero no se repite como requerimiento en cada NIA. Con mayor grado de detalle, la NIA 315 y la NIA 330 contienen, entre otros, los objetivos y requerimientos referentes, respectivamente, a las responsabilidades del auditor de identificar y valorar los riesgos de incorrección material y de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores para responder a los riesgos valorados. Dichos objetivos y requerimientos son aplicables durante toda la auditoría. Una NIA que trate aspectos específicos de la auditoría (por ejemplo, la NIA 540) puede desarrollar el modo en que los objetivos y requerimientos de otras NIA, como la NIA 315 y la NIA 330, deben ser aplicados en relación con la cuestión objeto de la NIA, pero no los repite. Así, para la consecución del objetivo establecido en la NIA 540, el auditor tiene en cuenta los objetivos y requerimientos de otras NIA aplicables.

Utilización de objetivos para determinar la necesidad de procedimientos de auditoría adicionales (Ref: Apartado 21(a))

A70. Los requerimientos de las NIA están diseñados con el propósito de permitir al auditor alcanzar los objetivos detallados en cada NIA y, de este modo, los objetivos globales del auditor. Se espera, por lo tanto, que una adecuada aplicación de los requerimientos de las NIA por parte del auditor proporcione una base suficiente para que éste alcance los objetivos. Sin embargo, debido a que las circunstancias de los encargos de auditoría varían ampliamente y debido a que no todas estas circunstancias se pueden prever en las NIA, el auditor es responsable de la determinación de los procedimientos de auditoría necesarios para cumplir los requerimientos de las NIA y alcanzar los objetivos. En función de las circunstancias de un encargo, pueden existir cuestiones específicas que requieran que el auditor aplique procedimientos de auditoría adicionales a los requeridos por las NIA, con el fin de cumplir los objetivos

especificados en las NIA. Utilización de los objetivos para evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref.: Apartado 21(b))

A71. Se requiere que el auditor se guíe por los objetivos para evaluar si ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en el contexto de sus objetivos globales. Si, como resultado de esa evaluación, el auditor concluye que la evidencia de auditoría no es suficiente y adecuada, puede seguir uno o varios de los enfoques siguientes para cumplir el requerimiento del apartado 21(b):

- evaluar si, como resultado del cumplimiento de otras NIA, se ha obtenido o se obtendrá evidencia de auditoría adicional relevante;
- ampliar el trabajo realizado en la aplicación de uno o varios requerimientos; o
- aplicar otros procedimientos que el auditor considere necesarios en función de las circunstancias.

Cuando se prevea que ninguna de las anteriores actuaciones vaya a resultar practicable o posible en las circunstancias concurrentes, el auditor no podrá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, requiriéndole las NIA que determine el efecto sobre el informe de auditoría o sobre su capacidad para finalizar el encargo.

#### *Cumplimiento de los requerimientos aplicables*

Requerimientos aplicables (Ref.: Apartado 22)

A72. En algunos casos, una NIA (y, por lo tanto, todos sus requerimientos) puede no ser aplicable en las circunstancias concurrentes. Por ejemplo, si una entidad no cuenta con una función de auditoría interna, ninguna disposición de la NIA 610<sup>72</sup> es aplicable.

---

<sup>72</sup> NIA 610, "Utilización del trabajo de los auditores internos".

A73. En una NIA aplicable, pueden existir requerimientos condicionales. Un requerimiento de este tipo es aplicable cuando concurren las circunstancias previstas en el requerimiento y existe la condición. Por lo general, el carácter condicional de un requerimiento será explícito o implícito. Por ejemplo:

- El requerimiento de expresar una opinión modificada si existe una limitación al alcance<sup>73</sup> supone un requerimiento condicional explícito.
- El requerimiento de comunicar a los responsables del gobierno de la entidad las deficiencias significativas en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría<sup>74</sup>, el cual depende de la existencia de dichas deficiencias significativas; y el requerimiento de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con la presentación y revelación de información por segmentos de conformidad con el marco de información financiera aplicable<sup>75</sup>, que depende de si dicho marco requiere o permite tal revelación de información, son ejemplos de requerimientos condicionales implícitos.

En algunos casos, se puede indicar que un requerimiento está condicionado por las disposiciones legales o reglamentarias aplicables. Por ejemplo, se puede requerir que el auditor renuncie al encargo de auditoría, *si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten*, o se puede requerir que el auditor emprenda determinadas actuaciones, *salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban*. Según la jurisdicción de que se trate, la autorización o prohibición por las disposiciones legales o reglamentarias puede ser explícita o implícita. Inaplicación de un requerimiento (Ref.: Apartado 23)

---

<sup>73</sup> NIA 705, "Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente", apartado 13.

<sup>74</sup> NIA 265, "Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad", apartado 9.

<sup>75</sup> NIA 501, "Evidencia de auditoría – consideraciones específicas para determinadas áreas", apartado 13.

A74. La NIA 230 establece requerimientos de documentación en los casos excepcionales en los que el auditor no cumpla un requerimiento<sup>76</sup> aplicable. Las NIA no exigen el cumplimiento de un requerimiento que no sea aplicable en las circunstancias concurrentes en la auditoría.

*Objetivo no alcanzado (Ref.: Apartado 24)*

A75. La determinación de si un objetivo ha sido alcanzado es una cuestión de juicio profesional del auditor. Dicho juicio tiene en cuenta los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados en cumplimiento de los requerimientos de las NIA y la evaluación del auditor sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada y sobre si es necesario realizar más trabajo en las Circunstancias específicas del encargo para alcanzar los objetivos establecidos en las NIA. En Consecuencia, entre las circunstancias que pueden dar lugar a que no se alcance un objetivo se incluyen aquellas que:

- Impidan que el auditor cumpla los requerimientos aplicables de una NIA.
- Tengan como resultado que no sea factible o posible que el auditor realice procedimientos de auditoría adicionales u obtenga evidencia de auditoría adicional tal y como habría sido necesario con arreglo a los objetivos de conformidad con el apartado 21, por ejemplo, debido a una limitación de la evidencia de auditoría disponible.

A76. La documentación de auditoría que cumple los requerimientos de la NIA 230 y los requerimientos específicos de documentación de otras NIA aplicables proporciona la evidencia en la que el auditor basa sus conclusiones en relación con el cumplimiento de sus objetivos globales. Si bien no es necesario que el auditor documente por separado (por ejemplo, mediante un listado

---

<sup>76</sup> NIA230 apartado 12

de comprobaciones) que se han alcanzado los objetivos individuales, documentar que no se ha alcanzado un objetivo ayudará al auditor a evaluar si ello le ha impedido alcanzar los objetivos globales”.

## CAPITULO II

### COMPARACIÓN DE LOS CAMBIOS EN LA NIA 200Y NIA 500 CON RESPECTO A LAS LEYES EXISTENTES EN COLOMBIA Y EN PARTICULAR LAS APLICABLES A LA REVISORÍA FISCAL

Las NAGAS son leyes adaptadas para Colombia, hay que tener en cuenta no se pueden estudiar por separado como toda ley, va aunada a otras y eso pasa en este caso. Por medio de la NIA 200 que nos provee el CTCP en la página de IFAC podemos apreciar el marco teórico y todo lo referente a los objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoria de conformidad con las normas internacionales de auditoria, normas globales que son los lineamientos que debe tener un auditor independiente para realzar una auditoria como revisor fiscal o auditor independiente en ella se ven los pasos a seguir por ellos, según lo dictamina esta.

Según la ley 1314 del 2009 establece la migración de las normatividad antigua (NAGAS) a una nueva, trayendo con ello nuevas disposiciones que llevan al profesional a prepararse aún más en cuanto a normatividad específica sobre informes que puso en marcha la NIIF debido que están ligadas, no se pueden separar al hacer una auditoria de estados financieros, pero al hacer una auditoria sea como auditor independiente o profesional encargado en una empresa debe tener claro las normas que lo rigen como son los principios de responsabilidades globales que en la antigua norma seria vería como las normas personales, normas relativas a la ejecución del trabajo, normas relativas a la rendición de informes como se puede apreciar son tres puntos que los acoge en nueva norma en uno solo.

Esto nos muestra una gran diferencia debida que las NAGAS se rigen más por la ética y las nueva normatividad como son las normas internacionales de auditoria se rigen por la ejecución del trabajo, las NAGAS hasta la fecha siguen siendo las mismas y las normas internacionales de auditoria están en un continuo cambio aunque en Colombia van un poco atrasadas a comparación del resto del mundo, las NIA hacen profundización sobre sobre la planeación y anterior pronóstico de la auditoria con el conocimiento de la empresa en sí, del conocimiento del negocio lo

que la NAGA no hace énfasis en cuestión del auditor los riesgos a que desee asumir, como ya se mencionó anteriormente la NAGAS se va por generalidades mientras las NIA hace mucho énfasis en la ejecución de trabajos como son los procedimientos y riesgos de auditoría mencionados en las NIAS 220 control de calidad, 230 documentación, 265 comunicación de deficiencias en el control interno de la entidad estas tres NIA se deben desarrollar con la NIA 200, debido a esto no se puede manejar las normas aisladas ni se pueden analizar solas ellas van en conjunto a lo contrario de las normas antiguas que se podían ver independientes como se mencionó anteriormente, con la NIA 500 habla sobre evidencia de la auditoría hay que tomar la NIA 501 evidencia de auditoría: consideraciones específicas del auditor en litigios, existencias y reclamaciones ,505 confirmaciones externas aunada a la NIA 300 planificación de los estados financieros, 530 muestreo de auditoría y 580 manifestaciones escritas que debe interpretarse con la NIA 200, esta normatividad se hace referencia de cada cosa pero no aislada si no en un conjunto de normas que llevan al auditor a una buena toma de muestras en su auditoría es un buen camino para la ejecución del trabajo, se plantea total mente como se debe hacer el trabajo desde su planeación y conocimiento de la empresa hasta el dar el dictamen de dicha empresa lo lleva más de la mano siguiendo lineamientos que no le permiten cometer errores y dar un dictamen de acorde con lo que se ha tomado como muestras o conocimiento de la empresa la NIA 200 nos muestra muy detalladamente como son los requerimientos de ética relativos a la auditoría de estados financieros como debe ser el juicio profesional, pueden aparecer limitaciones inherentes a una auditoría pero hay que tener en cuenta que hay que llegar a los objetivos planteados por la auditoría en un comienzo, que una incorrección material aparezca al final no dice que la auditoría fue ejecutada de forma inequívoca para esto hay están los dictámenes que se dan y ahí se hará una justificación de dicha incorrección.

Ambas normas consideran importantes la planeación de la auditoría, la evidencia, los papeles de trabajo, los informes del auditor como también sigue en la aplicación de las normas en el trabajo del revisor fiscal debido que esta figura está dada para este país como lo es Colombia, los riesgos de la auditoría son considerados por ambas normas, las anteriores eran más financieras las NIA son normas que van más allá de lo financiero en cuanto a las responsabilidades adquiridas en una auditoría .

La NIA 200 en si es la que permite al auditor dar una opinión sobre los estados financieros si se acogen a las normas y son realizados según la normatividad o realizados según los principios de contabilidad generalmente aceptados lo que pretende esta NIA es demostrar que los estados financieros están libres de errores según lo dicta la ley, la responsabilidad recae sobre la administración más no



sobre el auditor debido que este solo se dedicara a evaluar y emitir su opinión o dictamen de los mismos de cómo fueron elaborados y para esto existen varios dictámenes.

El objetivo de una auditoria de estados financieros es dar confianza de los usuarios de los estados financieros,

A partir del 2016 se debe iniciar con la aplicación del marco normativo que contienen las NIAS, como las NORMAS INTERNACIONALES DE ASEGURAMIENTO DE LA INFORMACIÓN y esto contiene las normas internacionales de auditoria

Como se ha dicho con anterioridad la normatividad no se puede escudriñar por separado ellas van ligadas unas a otras como veremos en un cuadro comparativo que nos ofrece el sr Jorge Luis Días Mejía en un artículo que publicó en una revista de investigación de la universidad libre de barranquilla, en el 2011.

Jorge Luis Días ofrece un cuadro comparativo muy breve pero que de él se pueden extraer muchas conclusiones la cantidad de normatividad que traen las normas internacionales (NIA) son más extensas y minuciosas a comparación a la existente las normas anteriores (NAGAS), las NIA hacen énfasis de cómo llevar a cabo el trabajo paso a paso para cada ítem hay una norma como lo es para la ética que es normas de aseguramiento, esta norma es bastante amplia. Jorge Luis nos ofrece una comparación muy minuciosa en la cual veremos:<sup>77</sup>

*“1. Las NAGA hacen énfasis en las actitudes éticas del contador en Colombia, mientras que las NIA se enfocan más a la profundización técnica del ejercicio de la auditoría.*

*2. Las NAGA en Colombia no están actualizadas a la fecha y tampoco están en un proceso permanente de revisión, mientras que las NIA sí lo están.*

*3. Las NAGA no consideran la auditoría en ambientes sistematizados como sí lo hacen las NIA.*

---

<sup>77</sup> DÍAZ, Jorge. Luis. Diferencia entre las NIA y las NAGA en la Contaduría Pública en Colombia [online], Dictamen Libre, 8: pp. 32-38 | Edición No. 8 | Enero - Junio de 2011 | Barranquilla, Colombia /ISSN01240099 disponible en: <http://www.unilibrebaq.edu.co/ojsinvestigacion/index.php/dictamenlibre/article/viewFile/467/445>

4. *Las NAGA no profundizan sobre el tratamiento de los riesgos, mientras que las NIA dedican parte de sus apartes a su pronóstico para la planeación de auditoría.*
5. *Las NIA explican en forma más amplia los procedimientos de auditoría, mientras que las NAGA se enfocan en generalidades para desarrollar una auditoría.*
6. *Ambas normas consideran importantes temas como: a. La planeación de la auditoría. b. La evidencia de auditoría. c. Los papeles de trabajo. d. Los informes del auditor.*
7. *Las NAGA en Colombia consideran también la aplicación de estos pronunciamientos a la Revisoría Fiscal, la cual no existe en otras partes del mundo solo se desarrolla este modelo en nuestro país.*
8. *Los riesgos de auditoría son considerados por ambas normas.*
9. *El enfoque de las normas locales es más financiero y el de las normas internacionales no se limita exclusivamente a lo financiero sino que también considera otros relacionados.”*

TABLA 2 COMPARACIÓN ENTRE LA NIA 200 Y LA NIA 500

NIA 200	NIA 500
<b>OBJETIVOS GLOBALES DEL AUDITOR INDEPENDIENTE Y REALIZACIÓN DE LA AUDITORIA DE CONFORMIDAD CON LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA</b>	<b>EVIDENCIA DE LA AUDITORIA</b>
ESTABLECE LOS OBJETIVOS GLOBALES DEL AUDITOR	EVIDENCIA DE LA AUDITORIA
NORMAS DE REALIZACION DEL TRABAJO	APLICABLE A LA AUDITORIA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS
RESPONDABILIDADES DEL AUDITOR	DISEÑAR Y APLICAR PROCEDIMIENTOS PARA OBTENER EVIDENCIA SUFICIENTE Y ADECUADA
OBTENCION DE SEGURIDAD RAZONABLE SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS ESTAN LIBRES DE INCORRECCION	APLICARA Y DISEÑARA PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA QUE SEAN ADECUADOS
NORMAS QUE SE APLICAN PARA LA EJECUCION DEL TRABAJO Y DIRECCION PARA PREPARAR LOS ESTADOS FINANCIEROS	EVALUARA LA COMPETENCIA Y OBJETIVIDAD DE LOS ESPERTOS
RECONOCE A FORMA EXPLICITA O IMPLICITA QUE PARA PRESENTAR LOS ESTADOS FINANCIEROS	SELECCIONA ELEMENTOS SOBRE LOS QUE SE REALIZARAN PRUEBAS PARA OBTENER LAS PRUEBAS

ELABORACION PROPIA

Con el presente trabajo el objetivo era hacer una comparación entre las normas, al leer con detenimiento cada norma se ha llegado a la conclusión esto no se pueden hacer, debido que ellas no se pueden comparar porque ellas se complementan, las unas son normas como se deben auditar los estados financieros y las otras

como obtener la evidencia en la auditoria que nos permitirá dictaminar los estados financieros, con la entrada en vigor de la nueva normatividad se ven mucho más fuertes las normatividades actuales que las antes existentes. Viene una norma para cada hecho, como es la norma internacional de auditoria 200 esta contiene los objetivos globales del auditor independiente, la norma 500 es como tomar la evidencia en una auditoría, y así sucesivamente son muy explicitas y se complementan con las normas de información financiera, son todo un compendio de normas para diferentes acciones pero para un solo hecho auditar o hacer revisoría fiscal se basan en la mismas normas

## **CAPITULO III**

### **CAMBIOS DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA SOBRE LA TOMA DE EVIDENCIA EN CUANTO AL TRABAJO DEL REVISOR FISCAL**

Como se conocía las normas de auditoria generalmente aceptadas eran requisitos de calidad, que debían implementarse al realizar el trabajo del auditor como profesional, eran un soporte para la realización del trabajo, ahora las normas internacionales de auditoria son de estricto cumplimiento, las normas de auditoria tienen principios básicos y procedimientos esenciales como lo muestra el paso a paso de la norma 500 de se basa en la toma de evidencia, son muy explicitas en su contenido y así mismo fácil de comprender, aunque no hay que apartarse que llevan un proceso metódico para que permitan tener un buen resultado en cada una de las áreas en su aplicación .

Para cada área tiene su normatividad que viene muy bien detallada y relaciona con otras que se aúnan para prestar un buen servicio a la prestación del servicio pareciera verse muy complicado pero en cuanto se conocen a profundidad hace más ágil y certero el trabajo del ejecutante como lo puede ser el revisor fiscal o el auditor independiente.

La ley 1314 trajo para los revisores fiscales un trabajo arduo con las empresas del grupo 1y 2 que tengan más de 200 trabajadores y activos por más de 30.000 salarios mínimos legales, la opinión de las auditorias se llevaran a cabo según bajo IFRS explicado en las normas de aseguramiento en el decreto 0302 del 2015 es el nuevo marco normativo para el revisor fiscal, y no solo eso deben estar al día con el conocimiento de las NIIF el trabajo para el revisor fiscal es bastante exigente en conocimientos y materia de aplicación este se ve reflejado en las normas de aseguramiento es un gran marco teórico de ética profesional la gran mayoría del decreto 0302 habla de ética en la profesión del contador, así como las NIAS 200 y 500 hacen un gran énfasis en los auditores independientes y como en un futuro tendrán que formar asociaciones para prestar sus servicios es un cambio que se ve al futuro muy próximo

La toma de evidencia de la auditoria se ve reflejada en la NIA 500 la NIA 220 que son normas de control de calidad, a los revisores fiscales también los acoge la norma internacional para atestiguar los cambios son significativos en el trabajo del revisor fiscal.

El decreto 302 trae un cambio bastante fuerte en el campo del revisor fiscal por que este se da en el campo de la ética al cual se debe acoger el auditor como revisor fiscal viene cambios fuertes por parte del ejercicio de la revisoría fiscal, deben practicar las nuevas normas que son bastantes estrictas, trae normas de aseguramiento que dicen al revisor fiscal es responsable, debe tomar medidas para sacar evidencias de lo que se está viviendo en las empresas salgan bien librados, ellos serán responsables de condiciones que corresponden a la dirección ellos deben plantear formas para que se lleguen a los objetivos esta norma obliga al revisor a cumplir las normas nuevas NIAS, hay normas para los revisores independientes en esta NIA, es específicamente de lo que trata esta normatividad para que lleguen a los objetivos propuestos como auditor independiente cuando audita los estados financieros conforme a las NIAS, mantener su independencia y objetividad, obtener información relevante para la auditoria, comunicar los asuntos importantes a la administración y a los encargados.

La auditoría tradicional se orientaba a los estados financieros hoy se va hacia el negocio totalmente, se veía era el cumplimiento ahora es el rendimiento, antes se analizaban las transacciones hoy con la nueva normatividad se presta el servicio basado en riesgos y procesos, se analizan los equipos deben ser equipos integrados de habilidades múltiples, se analiza el perfil del negocio, se hacen sugerencias para el mejoramiento de rendimiento y controles, como se puede apreciar hoy día es más la carga que tiene el auditor en cuanto que le han dado mucho más responsabilidades, como también deben de seguir un código de ética más complejo que el anterior tiene medidas de aseguramiento paso a entender que se tiene que pensar como un administrador, para dictaminar y llevar nuevas propuestas a la gerencia, para cada situación existe una normatividad son extensas pero muy concretas van amarradas no suelen funcionar solas siempre estar ligadas a otras así no tengan que ver directamente pero si se implican, esto permite ver que la normatividad nueva es más rígida y amplia trae más trabajo

encargado a las auditorias mucho más peso en los hombros de los auditores externos o internos , como al revisor fiscal.

En cuanto a la norma 500 (NIA) que trata sobre la toma de evidencia cuando se auditan los estados financieros, como son la cantidad y la calidad de esta debe ser una evidencia suficiente y apropiada de auditoria para poder extraer conclusiones razonables sobre los cuales basar la opinión de la auditoria, la cual deberá estar versada sobre inspección, observación, investigación, y confirmación, procedimientos de cómputo y procedimientos analíticos que le permitan dar un dictamen acorde con lo encontrado, por lo tanto para llegar a esto debe utilizar las diversas técnicas para obtención de la evidencia.

## CONCLUSIONES

La globalización de las economías han exigido la búsqueda de criterios de representación contable de dichas relaciones comunes a todos los países es por eso que contablemente se busca una estandarización y un marco normativo que regule y unifique la información, haciéndola confiable transparente y estable; a este proceso se le da el nombre de normalización y regulación contable internacional

En respuesta a este fenómeno de globalización y estandarización de la información contable financiera el gobierno, en cabeza de un comité técnico interinstitucional y presenta el proyecto de ley de intervención económica, por medio del cual se señalan los mecanismos por los cuales se adoptan los estándares internacionales de contabilidad, auditoría y contaduría; se modifican el Código de Comercio, la normatividad contable, y se dictan otras disposiciones relacionadas con la materia.

Esta intervención económica impone obligaciones a las autoridades públicas, a los entes económicos, a sus administradores, propietarios o controlantes, a quienes ejercen la profesión contable, a las entidades técnicas y disciplinarias de la industria contable y al Público en general. Impactando así a los contadores que se desempeñan profesionalmente, a los estudiantes de la ciencia contable, a los comerciantes y a sus estados financieros y, a nivel macro, a la economía en general.



## RECOMEDACIONES

- el Revisor Fiscal en Colombia, antes de iniciar cualquier proceso de cambio hacia las NIIF, deberá hacerse las siguientes preguntas de modo que dé un aseguramiento razonable, por lo tanto debe asegurarse primero de:  
¿Contienen los estados financieros una nota explícita y carente de reservas respecto del cumplimiento con los IFRS/NIIF que le son aplicables a la entidad? ¿Está presentando el conjunto completo de los estados financieros bajo las IFRS/NIIF o solo una parte?
- La Revisoría Fiscal para Colombia ha revestido gran importancia en la fiscalización pública y privada de las empresas en el país, por tanto no debería desaparecer sino, estudiar la posibilidad de implantarla en el nuevo panorama mundial como una figura de control efectivo.

## 8.0 REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

ARCILA. Herney, (13 de marzo de 2012). [en línea]<http://es.slideshare.net/herneyarcila/historia-delarevisorafiscal>

BARÓN, CASTRO, LUZ, YANETH. Normas internacionales de auditoria (NIAS) metodología y análisis de la NIA 200/EN LINEA/ TOMADO <http://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/10654/6842/1/ensayo.pdf>.

BERMÚDEZ. Gustavo, REV, ¿qué es educación? author house, 2010 (3ed.). Washington, Indiana

BERMÚDEZ. Hernando, ¿Es pertinente que el revisor fiscal observe las normas para atestiguar? De Computationis Jure Opiniones [en línea] Número 1222, <http://www.accounter.co/boletines/es-pertinente-que-el-revisor-fiscal-observe-las-normas-para-atestiguar.html> [citado marzo 16 de 2015]

BUONACORE. Domingo, Diccionario de Bibliotecología. 1980 (2 ed.). Buenos Aires, Argentina. 229 p

Código de comercio. Bogotá 2008

CHAVEZ, GARCIA, José, Ramón. La universidad pública Española: configuración actual y régimen jurídico de su profesorado. Universidad de Oviedo, serie de Publicaciones.1991

DISPOSICIONES PROFESIONALES 1 AL 10 concejo técnico de la contaduría pública, (pronunciamiento del 1 al 10) ECOE ediciones tercera edición: Santa Fe de Bogotá, D.C., septiembre de 1998

LOPEZ. Marlon. (citado5 noviembre, 2014)[En línea] <https://mlopezgt.wordpress.com/2014/11/05/normas-internacionales-de-auditoria/>

MENDEZ, ALVAREZ. Carlos, Eduardo. Metodología guía para elaborar diseños de investigación en ciencias, Contables, Económicas, Administrativas. Panamericana formas e impresores, Bogotá. 1992

MONTAÑO. PERDOMO. John. La revisoría fiscal en Colombia del hacer al deber. Velásquez Digital S.A.S. Cali, 2015

ORIENTACION PROFESIONAL, Ejercicio de la revisoría fiscal, <https://actualicese.com/normatividad/2008/Otras/OrientacionProfesional/OP-21-06-2008.pdf>

PALACIOS. Leonardo. El contador público y el aseguramiento de la información, (16 de julio 2014) [en línea]<http://www.supersociedades.gov.co/asuntos-economicos-y-contables/TallerVirtual/Lists/Aseguramiento/DispForm.aspx?ID=110>

PEÑA. BERMÚDEZ, Jesús María. La revisoría fiscal para una garantía para la sociedad, empresa y estado, Bogotá, ECOE ediciones 2007.

PINEDA PEREZ, Wilmar A; URIBE RODRÍGUEZ, Mary L y BERMÚDEZ, Juan C. IMPACTO DE LAS NORMAS DE ASEGURAMIENTO EN LA REVISORÍA FISCAL. En: Revista virtual de estudiantes de contaduría pública ADVESIA,2010 se puede encontrar [en línea] <https://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/adversia/article/.../10670de> WAP Pineda - 2012

RESTREPO. MORALES, J. K. (2012). Aplicación de normas internacionales de auditoría: Proceso de convergencia en la Unión Europea y Colombia (info:eu-repo/semantics/bachelorThesis).[en línea]<http://hdl.handle.net/10906/71130> --(info: eu-repo/semantics/bachelorThesis).

RIVERA. ALMEIRA. Sandra, (7 de septiembre 2008) [en línea]<http://www.gerencie.com/historia-de-la-revisoría-fiscal-en-colombia.html>

ZULUZGA, ANDREA. Historia de las normas internacionales de auditoría y aseguramiento/en línea/ tomado de <http://niasandrea.blogspot.com.co/2015/04/historia-de-las-normas-internacionales.html>, publicado el lunes, 6 de abril de 2015

