

**ANÁLISIS COMPARATIVO DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA
Y LA NORMATIVIDAD DE LA REVISORÍA FISCAL EN COLOMBIA**

**DANIELA ELENA GUERRERO GASCA
NATHALIA SANDOVAL HERRERA**

**UNIVERSIDAD DEL VALLE
CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN
CONTADURÍA PÚBLICA
SANTIAGO DE CALI
2014**

**ANÁLISIS COMPARATIVO DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA
Y LA NORMATIVIDAD DE LA REVISORÍA FISCAL EN COLOMBIA**

**DANIELA ELENA GUERRERO GASCA
NATHALIA SANDOVAL HERRERA**

**TRABAJO DE GRADO
PARA OPTAR AL TÍTULO DE CONTADOR PÚBLICO**

**EDILBERTO MONTAÑO OROZCO
DIRECTOR**

**UNIVERSIDAD DEL VALLE
CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN
CONTADURÍA PÚBLICA
SANTIAGO DE CALI
2014**

DEDICATORIAS

A mi madre, por estar siempre a mi lado apoyándome profesional y emocionalmente, impulsándome a terminar este importante ciclo en mi vida.

A mi hermana, por ser la motivación de cada día y por su constante apoyo.

A mi padre, por acompañarme y apoyarme en este largo camino.

A todos los profesores, que con su trabajo y acompañamiento constante se hacen partícipes de este logro, especialmente al Profesor Edilberto Montaña Orozco, quien aceptó dirigir nuestro trabajo y que con su apoyo incondicional nos permitió sacar adelante este proyecto. Y en general, a todas las personas que de alguna u otra forma hicieron parte de este proceso, muchas gracias!

Daniela E. Guerrero Gasca

Agradezco y dedico el resultado de este trabajo, primeramente a Dios por la vida.

A mis padres por ser constantes en sus palabras de aliento y animo a continuar y a no a desfallecer en este etapa.

A mi hermana por ser mi confidente y colaboradora en muchos momentos.

A mi novio por todo el tiempo dedicado, por su paciencia, por sus palabras, por su amor e incondicional apoyo y colaboración.

A todos los profesores que conocimos, gracias por todo lo enseñado y por las personas que formaron durante esta etapa de aprendizaje.

Y por último pero no menos importante a nuestro tutor, Edilberto Montaña, por aceptar dedicar su tiempo en la elaboración de este trabajo, por guiarnos y dirigirnos en la terminación de esta etapa de nuestra vida.

Nathalia Sandoval Herrera

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	1
1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	3
1.1. Aproximación al problema.....	3
1.2. Antecedentes de la investigación.....	3
1.3. Formulación	11
1.4. Sistematización del problema	11
2. OBJETIVOS DE INVESTIGACIÓN	12
2.1. Objetivo general	12
2.2. Objetivos específicos	12
3. JUSTIFICACIÓN	13
3.1. Profesional	13
3.2. Académica	13
3.3. Personal.....	13
4. METODOLOGÍA.....	13
4.1. Tipo de estudio.....	13
4.2. Método de investigación.....	14
4.3. Diseño de la investigación.....	15
5. MARCO DE REFERENCIA	15
5.1. Marco teórico	15
5.1.1. Teoría del control.....	15
5.2. Marco conceptual.....	20

5.2.1.	Aseguramiento de la información	20
5.2.2.	Auditor	21
5.2.3.	Auditoría	21
5.2.4.	Contador Público	22
5.2.5.	Control	23
5.2.6.	Control de fiscalización	24
5.2.7.	Fe Pública.....	25
5.2.8.	Revisoría fiscal	25
5.2.9.	Stakeholders.....	26
5.2.10.	Siglas Utilizadas.....	27
5.2.10.1.	IAASB.....	27
5.2.10.2.	IFAC	27
5.2.10.3.	ISA's	28
5.3.	Marco Jurídico.....	30
5.4.	Marco Contextual	31
6.	CONCEPTUALIZACIÓN DE LA REVISORÍA FISCAL EN COLOMBIA	33
7.	CIRCUNSTANCIAS QUE DIERON LUGAR A LA CONVERGENCIA A NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA EN COLOMBIA.....	45
7.1.	Caso Enron	46
7.1.1.	Antecedentes.....	47
7.1.2.	Aspectos a considerar	50
7.2.	Ley Sarbanes Oxley	52
7.2.1.	Gobierno Corporativo	54

7.2.2. Comité de Auditoría	58
7.3. Informe sobre la Observancia de Estándares y de Códigos –ROSC COLOMBIA-.....	60
7.4. Ley 1314 de 2009	63
7.5. Casos Colombianos	67
7.5.1. Caso DMG	67
7.5.2. Caso Interbolsa.....	69
7.5.4. Caso Nule.....	71
8. ANÁLISIS COMPARATIVO DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA Y LA NORMATIVIDAD DE LA REVISORÍA FISCAL EN COLOMBIA	74
9. CONCLUSIONES.....	109
10. BIBLIOGRAFÍA.....	112

LISTA DE TABLAS

Tabla 1. Modalidades de auditoría.....	22
Tabla 2. Estructura Técnica de los ISA	29
Tabla 3. Marco Regulatorio	31
Tabla 4. Análisis Comparativo.....	108

LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Vertientes de control	16
Figura 2. Objetivos del control, vertiente latina.....	18
Figura 3. Triángulo Gobierno Corporativo	55

INTRODUCCIÓN

La Revisoría Fiscal tiene en Colombia una larga vida institucional; nació en el progresivo desarrollo comercial y financiero de las empresas en la segunda mitad del siglo XIX, fue reglamentada mediante la Ley 73 de 1935 y asignada al Contador Público como función privativa por medio del decreto 2373 de 1956. El legislador asignó esta función al Contador Público porque entendió 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 para que las transacciones se reflejaran en la contabilidad en forma adecuada y oportuna, de manera 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 reliviarlas 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.

No hay dudas sobre la importancia del ejercicio de la Revisoría Fiscal en Colombia y más aún al ser creada por mandato legal, en el que se exigen por su función social, una rigurosa formación profesional, la cual se ve limitada por las propias creencias de los empresarios que ven a la figura del Revisor Fiscal como un funcionario público pago por las empresas, que se limita a ejercer control sobre actividades que son de alta conveniencia para el Estado.

Éste órgano de fiscalización ha representado para los propietarios y la sociedad colombiana, un factor de credibilidad y seguridad, un instrumento regulador del orden económico, de confianza pública para acreedores e inversionistas y últimamente colaborador del Estado. Por ende es el Revisor Fiscal la persona indicada para que brinde la colaboración pertinente a cada organismo del Estado cuando estos lo requieran.

Es por esta razón que en la presente investigación, en primer lugar, se realiza una síntesis de los aspectos más significativos de la normatividad que rige al Revisor Fiscal en Colombia, identificando los momentos claves consignados en la legislación colombiana que estructuraron y dieron fuerza al quehacer de la Revisoría Fiscal. En segundo lugar, se dan a conocer las circunstancias que llevaron a los organismos internacionales a implementar cambios y/o nuevos requerimientos en temas relacionados con el control interno, la auditoría, calidad,

gobierno corporativo, entre otros. De acuerdo a esto se plantean las funciones que le serían propias al Contador Público que preste servicios de Auditoría, conforme a los términos planteados en el artículo 5 de la Ley 1314 de 2009, servicios que de una u otra forma se espera estén en línea con los presupuestos planteados en las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), de acuerdo a su economía y a los tres grupos de usuarios definidos por el Gobierno Nacional, los cuales comprenden: Grupo 1: Emisores de valores y entidades de interés público; Grupo 2: Empresas de tamaño grande, mediano y pequeño que no sean emisores de valores, ni entidades de interés público; y Grupo 3: microempresas según la clasificación legal colombiana de empresas. En tercer lugar, se realiza un cuadro comparativo, en el que se pretende establecer las diferencias existentes entre lo planteado por la normatividad colombiana referente a las funciones del Revisor Fiscal y lo contenido en las Normas Internacionales de Auditoría.

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1. Aproximación al problema

La Revisoría Fiscal ha tenido un extenso recorrido como organismo generador de confianza pública; desde su creación se ha visto expuesta a cambios normativos que han ampliado su enfoque y alcance, el cual está determinado principalmente por las funciones establecidas en el artículo 207 del Código de Comercio, la cual, además es asignada como función exclusiva de los Contadores Públicos (Ley 73 de 1935). La normatividad más reciente que afecta dicho enfoque y alcance es la Ley 1314 aprobada en el Congreso de la República en Julio de 2009, la cual reglamenta el proceso de convergencia de las normas contables locales a las normas internacionales de información financiera y de las normas de auditoría generalmente aceptadas -NAGAS- a las normas de auditoría conforme a estándares internacionales. Al mismo tiempo, en su articulado no contempla nada respecto a la institución de la revisoría fiscal, excepto por la referencia que hace en su artículo 15, cuando se trata de personas jurídicas no comerciantes, se aplicarán en forma supletiva lo contemplado por el Código de Comercio y normas adicionales respecto de la *revisoría fiscal*.

1.2. Antecedentes de la investigación

Para desarrollar la presente investigación se acudió a la consulta de fuentes como revistas, tesis y documentos encaminados a la información de hechos relacionados con la Revisoría Fiscal y la auditoría financiera independiente, fundamentalmente aquella que es prestada por las denominadas firmas multinacionales de la auditoría, conocidas como las Big Four, antes Big Eight.

Sentencia C-530 de mayo del 2000 de la Corte Constitucional

Como primer referente, se tiene la Sentencia C-530 del 2000 de la Corte Constitucional, la cual contiene el fallo proferido, ante la demanda interpuesta por el ciudadano *Isidoro Arévalo Buitrago*, sobre varios de los artículos contenidos en el estatuto profesional contable, ley 43 de 1.990. Los artículos demandados por este ciudadano fueron los artículos 4, 5, 6, parágrafo art. 7, 8-3, parágrafo art. 10, 16, 17 (parcial), 19 (parcial), 20-3 y parágrafo, 21 (parcial), 23-1, 25 (2-3- 4-5); 26 (parcial), 28, 33 (2-4), 37 (parcial), 45, 52, 53 y 73.

Es de especial interés para el presente trabajo lo referido a las competencias del Consejo Técnico de la Contaduría Pública -CTCP- en el párrafo del artículo 7º, mediante el cual se facultaba al CTCP, para que complementara y actualizara lo relacionado con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas -NAGAS-, papel este que en esencia se pretendía asimilar a las funciones que organismos internacionales como el AICPA y el IAASB, hacen con las normas de auditoría aplicadas por los Contadores Públicos Certificados en USA -CPA- por su sigla en inglés y los Estándares Internacionales de Auditoría -ISA- por su sigla en inglés, que deben observar los demás contables del mundo en desarrollo de un trabajo de auditoría financiera.

En cuanto a esta potestad que se radicaba en cabeza del CTCP, concluye el alto tribunal que corresponde al legislador establecer o reconocer los principios de auditoría generalmente aceptados, de tal suerte que ese ente, en la condición de órgano técnico científico de la profesión, puede proferir opiniones, criterios, no así disposiciones normativas, de competencia exclusiva del legislador.

En el aludido fallo la Corte se declaró inhibida para pronunciarse sobre la expresión "la economía nacional" contenida en el art. 26-1 de la Ley 43 de 1990 y decidió la inexecutable de las siguientes normas: El art. 7, párrafo, relacionado con la posibilidad de que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública complemente y actualice las normas de auditoría de aceptación general; el ordinal 3o. del artículo 8o. en cuanto exige a los contadores públicos cumplir, además de las normas vigentes, las disposiciones emanadas de los organismos de dirección y vigilancia de la profesión, exigencia que en opinión de la Sala atribuye a la Junta Central de Contadores y al Consejo Técnico de la Contaduría Pública un poder normativo privativo del legislador, como ya se expresó; el aparte del artículo 4o. referido a la condición de contador público del representante legal, siendo indiferente para ese Tribunal que tal función sea atribuida a un profesional de una determinada área; y finalmente, el artículo 73 de la citada ley, al estimarse violatorio de los artículos 16 y 26 de la Constitución Política.

Las consideraciones expuestas por la Corte Constitucional en el ya referido fallo, se exponen a continuación:

Artículo 7º. De las normas de auditoría generalmente aceptadas.

(...)

PARAGRAFO. 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.

Cargos

La aplicación de las normas anteriores dependía de la facultad que se le otorgaba al Consejo de la Contaduría Pública para "determinar y promulgar los principios de contabilidad y las normas de auditoría de aceptación general en el país", según el art. 33 del proyecto, que la Corte Suprema de Justicia declaró inexecutable.

Al suprimirse dicha facultad, estima el actor, que las normas antes citadas, quedaron afectadas de inconstitucionalidad por consecuencia, por haber desaparecido el fundamento jurídico que les otorgaba validez. Las referidas disposiciones también desconocen la Constitución de 1991, porque la competencia para expedir normas, con fuerza obligatoria y carácter abstracto, general e impersonal, corresponde al Congreso de la República (arts. 1, 6, 113, 114 y 150), y su reglamentación es atribución del Presidente de la República (C.P. art. 189-11).

Intervenciones

- Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

Contrario a lo que piensa el demandante, la aplicación de estas normas en ningún momento depende de la facultad que se le otorgaba al Consejo de la Contaduría Pública para expedir las normas de contaduría generalmente aceptadas a que aludía el artículo 33 del proyecto. En efecto, ni el proyecto lo decía ni tampoco lo dice la Ley 43/90, y el demandante no puede inferirlo a la ligera poniendo en boca del legislador cosas que nunca dijo.

Esas disposiciones no dependen de otras, porque son autónomas, "como que obedecen a la necesidad de someter a los contadores públicos al cumplimiento de unos mínimos conductuales y contienen precisamente el respaldo legal a las actuaciones de los dos organismos vertebrales más importantes de la contaduría pública, como son el Consejo Técnico de la Contaduría Pública y la Junta Central de Contadores".

Además, las normas acusadas no señalan que el Consejo Técnico de la Contaduría "determine y promulgue" las normas de auditoría de aceptación general, sino complementarlas y actualizarlas. Además, considera el Consejo Técnico que cualquier profesión liberal debe tener unas reglas de comportamiento que deben ser expedidas por un órgano competente e idóneo desde el punto de vista profesional. Ahora, al no cumplirse dichas reglas deben tener una sanción impuesta por un organismo competente que sea independiente de la entidad que las expidió.

- Concepto del Procurador General de la Nación.

Con respecto al párrafo del artículo 7 de la Ley 43/90, considera el Procurador que es inconstitucional, "por cuanto como se advirtió debe ser el legislador quien establezca las normas de auditoría de aceptación general, las cuales deben ser reglamentadas por el ejecutivo y en caso de que se dé a cualquier otra autoridad la facultad de actualizarlas o complementarlas en algún aspecto técnico, deberá establecerse la oportunidad y el ámbito preciso en que se ejercerá dicha facultad, la cual en todo caso no puede desplazar al legislador (C.P. art. 150-2), al Gobierno (C.P. art. 189-11) o al Contador General (C.P. art. 354) parámetros estos que no están presentes en la Ley 43/90 a la cual hace autorreferencia el párrafo que se estudia. Por el contrario, tal facultad se concede de manera abierta, al señalar que puede ejercerse "cuando fuere necesario" y de acuerdo a las funciones señaladas para ese organismo en la propia Ley 43, la cual, como fue finalmente sancionada, no contempla la función relacionada con la determinación y promulgación de normas relacionadas con la auditoría, por cuanto ésta fue declarada inconstitucional en esa ocasión con la Corte Suprema".

Análisis de los cargos

El problema que se plantea se reduce a determinar si el Consejo Técnico de la Contaduría puede complementar y actualizar las normas de auditoría de aceptación general. Es decir, no se cuestiona por el actor la posibilidad de que existan normas de auditoría de aceptación general las cuales efectivamente están contempladas en el art. 7 de la ley 43/90, que no fue objeto de demanda, salvo su párrafo.

(...)

No obstante, la situación que se examina es bien diferente, y no se podría dar una solución al problema exactamente igual, pues como se dijo antes, de lo que se trata es de definir si el referido Consejo tiene o no la mencionada atribución normativa.

A juicio de la Corte, es al legislador a quien le corresponde establecer o reconocer los principios de auditoría generalmente aceptados (art. 150 C.P.), aun cuando ello no se opone a que ellos puedan ser establecidos, como lo advirtió la Corte en la sentencia C-597/96 respecto de los principios de contabilidad generalmente aceptados, a través de los usos reiterados, constantes y públicos. Dentro de dicha atribución naturalmente está la de complementarlos y actualizarlos.

Con todo, no es posible que el legislador pueda atribuir al Consejo Técnico de la Contaduría la aludida facultad normativa, la cual sí es posible que la pueda tener el Presidente de la República o el Contador General de la Nación, según lo

autoriza la Constitución (arts. 189-11 y 354, inciso 2).3.3.4. Consecuente con lo anterior, resulta igualmente inconstitucional la expresión "así como las disposiciones emanadas de los organismos de inspección y vigilancia de la profesión", es decir, de la Junta Central de Contadores y del Consejo Técnico de la Contaduría, porque en este supuesto también la ley le está atribuyendo a dichos organismos un poder normativo privativo del legislador.

Por las consideraciones anteriores, se declarará inexecutable el parágrafo del artículo 7¹.

Monografías de Grado

Posteriormente se consulta el trabajo denominado *Impacto de las normas de aseguramiento en la revisoría fiscal*, realizado en la Universidad de Antioquia en el año 2010, por los autores Wilmar Alfonso Pérez Pineda, Mary Luz Rodríguez Uribe y Juan Camilo Bermúdez.

En esta investigación se tomaron como fuentes primarias nueve encuestas realizadas a tres tipos de agentes que ejercen la figura de revisores fiscales, como lo son las firmas de auditoría internacionales y que tienen sede en la ciudad de Medellín; las firmas nacionales; y las personas naturales que trabajan como revisores fiscales independientes. Es importante anotar que de las tres firmas internacionales encuestadas, sólo dos dieron respuesta; y de los tres revisores fiscales independientes, sólo dos dieron respuestas. Por su parte, se obtuvo respuesta de las tres firmas de auditoría nacionales seleccionadas.

A continuación serán mencionadas algunas de las conclusiones de esta investigación que servirán como base para la realización del presente trabajo de investigación:

Todas las definiciones dadas por los encuestados en cuanto a normas de aseguramiento apuntan a que son normas que contribuirán a asegurar que la información que las empresas presentan a los usuarios de la misma, es confiable y fidedigna aunque debido a la disgregada definición por parte de los Revisores Fiscales se concluye que la definición aún no es clara y requiere de mayor estudio del tema.

¹ SENTENCIA No. C-530/2000. [en línea]. <<http://actualicese.com/normatividad/2001/otros/SentenciaC530-00.pdf>> [citado el 14 de Marzo 2014]

Otro cambio que tendrá la Revisoría Fiscal a partir de la implementación de las normas de aseguramiento es la globalización de la profesión, pues con la puesta en marcha de la ley de convergencia, se espera que la normatividad colombiana quede ajustada bajo los parámetros normativos internacionales de información contable y financiera; esto le permitirá a los Revisores Fiscales ampliar sus conocimientos, ser más competitivos internacionalmente y extender su campo de acción a cualquier parte del territorio mundial. Es decir, la figura local del revisor fiscal se aproximará más a la figura internacional de auditor externo.

De igual forma, la Revisoría Fiscal se aproximará más a la Auditoría Integral dado el nuevo alcance del aseguramiento de la información.

Otra referencia de los antecedentes de esta investigación relacionado con el tema de la Revisoría Fiscal, es el trabajo de grado titulado *La responsabilidad del revisor fiscal de denunciar actos de corrupción a la luz del artículo 7º de la ley 1474 de 2011. Estatuto anticorrupción- caso aplicado a revisores fiscales en Santiago de Calí*², realizado por la estudiante de Contaduría Pública de la Universidad del Valle Nataly Solarte Angrino. En esta monografía, la autora plantea como interrogante de investigación conocer cuál era la apreciación que tenían los Revisores Fiscales respecto a su comportamiento ético en las organizaciones en las cuales prestaban sus servicios, esto lo realizaron a través de entrevistas (encuestas) tomando como población 5 profesionales Revisores Fiscales que tenían 12 o más años de experiencia; los hallazgos de esta investigación se sintetizan básicamente en las “quejas” manifestadas por los entrevistados, las cuales fueron: la remuneración, donde los profesionales manifestaron inconformidad por la competencia desleal; en cuanto al reconocimiento-responsabilidad, la autora de la monografía considera que los profesionales tienen problemas de conceptualización porque no son conscientes de que sus actos son reconocidos; también identificó como otro problema, el dilema ético en el que están inmersos los Revisores Fiscales. La autora resalta que entre los hallazgos relevantes está que los profesionales entrevistados estudiaron Contaduría Pública por razones diferentes a la convicción; también,

² SOLARTE A. Nataly. La responsabilidad del revisor fiscal de denunciar actos de corrupción a la luz del artículo 7º de la ley 1474 de 2011. Estatuto anticorrupción- caso aplicado a revisores fiscales en Santiago de Cali. 94 p. Trabajo de Grado (Contadora Pública). Universidad del Valle. Facultad de Ciencias de la Administración.

concluye que existen grandes vacíos entre el deber ser y la realidad del hacer en el ejercicio de los Revisores Fiscales; además destaca que estos profesionales están más “preocupados” por cumplir con la legislación vigente en materia contable, tributaria y ética, que dejan a un lado la importancia o repercusión de la profesión en materia social.

También se encuentra la tesis de las estudiantes de Contaduría Pública de la Universidad del Valle Andrea Lorena Hurtado Hernández e Isabel Rios Rua, la cual trata el tema de los *Impactos de la Ley 1314 de 2009-Ley de convergencia-contable en los servicios de Revisoría Fiscal*, en el que se plantea la finalidad del mismo por medio de la siguiente pregunta: ¿De qué forma la convergencia contable Ley 1314 de 2009 al adoptar las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) en Colombia, impacta los servicios que presta el Revisor Fiscal?, a lo que al finalizar el trabajo, se concluye que dentro de la Ley de Convergencia, no se encuentra claramente definido que la Revisoría Fiscal desaparezca de la realidad contable en el país tras la adopción de dichas normas, tampoco existe una clara posición que determine la importancia de esta figura en una futura realidad económica del país. Pero si de forma consistente tanto en la L1314/09 como en otras regulaciones que se han establecido en concordancia con la menciona ley, se ha equiparado en muchos aspectos a la Revisoría Fiscal con la Auditoría, así como las implicaciones que en el desempeño de sus funciones puedan generarse.

Bibliografía

Desde otro punto de vista, es necesario incluir dentro de los antecedentes de la presente investigación el tema de la auditoría y el aseguramiento, tema que es contenido del Capítulo 3 –Auditoría y Aseguramiento- del libro *Control Interno, auditoría y aseguramiento, revisoría fiscal y gobierno corporativo* del profesor Edilberto Montaña Orozco; en él se define la auditoría y el aseguramiento como procesos sistemáticos, incluyendo dentro de sus propósitos fundamentales efectuar la evaluación y la comprensión del Sistema de Control Interno en su más amplio sentido conceptual.

El periodista y escritor Mark Stevens (1981) se introduce de manera cronológica, divertida y crítica al mundo de la auditoría, entremezclada con asesoramiento y consultoría³ en su libro *Las ocho grandes*.

³ MONTAÑO Orozco Edilberto, Control interno, auditoría y aseguramiento, revisoría fiscal y gobierno corporativo. Primera edición, 2013.

Inicialmente fueron ocho empresas cuya razón de ser eran los servicios de auditoría y contabilidad; a estas grandes organizaciones se les identificó en el mundo de los negocios como las *Big Eight* –Las ocho grandes-.

Las primeras ocho fueron:

1. Price Waterhouse
2. Arthur Andersen
3. Arthur Young
4. Coopers and Lybrand
5. Deloitte, Haskins and Sell
6. Ernst and Whinney
7. Peat, Marwick, Mitchell
8. Touche Ross

El siguiente recuento permitirá hacer seguimiento de cómo a finales del siglo XX y comienzos del XXI, han terminado siendo las *Big Four*.

Desde 1986, el sector de la auditoría ha vivido un proceso de fusiones que se ha reducido, de ocho grandes actores, a un cuarteto de firmas de auditoría que se encargan de las cuentas de las mayores compañías del mundo.

Estas fusiones y desapariciones han sido las principales fórmulas que han seguido las firmas para crecer en el mercado y unido a estas operaciones ha estado la necesidad de acompañar a la internacionalización de las grandes empresas. Ejemplo de estas fusiones fueron:

La Touche Roos y la Deloitte, Haskins and Sell, se fusionan y se convierten en Deloitte and Touch.

La Price Waterhouse y la Coopers and Lybrand se fusionan y se convierten en PricewaterhouseCoopers (1998).

La Arthur Young y la Ernst and Whinney se fusionan y se convierten en Ernst & Young (1989).

La Arthur Andersen desapareció en el año 2002 y la Peat, Marwick, Mitchell se fusionó en 1987, quedando como KPMG.

Las ocho empresas más grandes del mundo dedicadas al negocio de la auditoría, conocidas como las *Big Eight*, se fueron fusionando entre ellas hasta formar las *Big Five* (las “cinco grandes”). A partir de la desaparición de Arthur Andersen, en 2002, la cual fue arrastrada y obligada a disolverse por el conocidísimo caso Enron, las cuatro sobrevivientes son conocidas como las *Big Four*.

Como aspectos históricos, el profesor Montaña Orozco en el libro en el texto ya referido de *Control interno, auditoría y aseguramiento, revisoría fiscal y gobierno corporativo*, señala que las primeras manifestaciones de auditoría se ubican distantes en el tiempo, por lo que se puede señalar que es tan antigua como la propia historia de la humanidad.

La auditoría en su concepción moderna nació en Inglaterra o al menos en ese país se encuentra el primer antecedente. La fecha exacta se desconoce, pero se han hallado datos y documentos que permiten asegurar que a fines del siglo XIII y principios del siglo XIV ya se auditaban las operaciones de algunas actividades privadas y las gestiones de algunos funcionarios públicos que tenían a su cargo los fondos del Estado (Sánchez, 2005).

La auditoría como profesión fue reconocida en Gran Bretaña por la Ley de Sociedades en 1862, en la que se establecía la conveniencia de que las empresas llevaran un sistema contable y la necesidad de que efectuaran una revisión independiente de sus cuentas. La profesión del auditor se introdujo en los Estados Unidos de América hacia 1900 y años más tarde a América Latina.

1.3. Formulación

¿Cuáles serían los aspectos más relevantes resultantes del análisis comparativo entre la legislación y reglamentación relacionada con las funciones de la Revisoría Fiscal en Colombia y lo planteado en las Normas Internacionales de Auditoría?

Para desarrollar la presente investigación, se realizará un análisis comparativo entre la normatividad relativa al quehacer del Revisor Fiscal en Colombia versus la normatividad internacional concerniente a las Normas Internacionales de Auditoría, método que permitirá identificar los puntos diferenciales entre una y otra para posteriormente detallar los aspectos más relevantes producto de dicha comparación.

1.4. Sistematización del problema

- ¿Cuáles son las funciones y el alcance de la Revisoría Fiscal en Colombia, teniendo en cuenta la normatividad vigente?

- ¿Cuáles fueron las circunstancias que llevaron a los organismos internacionales a implementar cambios y/o nuevos requerimientos en temas relacionados con el control interno, la auditoría, calidad, gobierno corporativo, entre otros?
- ¿Cuáles son las diferencias que surgen del análisis comparativo entre la legislación y reglamentación relacionada con las funciones de la Revisoría Fiscal en Colombia y lo planteado en las Normas Internacionales de Auditoría?

2. OBJETIVOS DE INVESTIGACIÓN

2.1. Objetivo general

Identificar mediante la elaboración de un análisis comparativo los posibles cambios que se deriven del proceso de implementación de las Normas Internacionales de Auditoría, respecto a la función de la Revisoría Fiscal en Colombia.

2.2. Objetivos específicos

- Conceptualizar la Revisoría Fiscal como perspectiva de análisis desde el examen de la regulación aplicable como lo son leyes, estatutos, reglamentos e instrucciones internas nacionales.
- Dar a conocer las circunstancias que llevaron a los organismos internacionales a implementar cambios y/o nuevos requerimientos en temas relacionados con el control interno, la auditoría, calidad, gobierno corporativo, entre otros.
- Establecer las diferencias existentes, mediante la elaboración de un cuadro comparativo, entre lo planteado por la normatividad colombiana referente a las funciones del Revisor Fiscal y lo contenido en las Normas Internacionales de Auditoría.

3. JUSTIFICACIÓN

3.1. Profesional

El presente proyecto se plantea como respuesta a los requerimientos de convergencia de las normas locales existentes en materia contable, de auditoría y de revisoría fiscal, con las Normas Internacionales de Información Financiera y especialmente con las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento de la Información, en tanto que, se pretende realizar un análisis comparativo para identificar los posibles cambios que se deriven del proceso de implementación de las Normas Internacionales de Auditoría, respecto a la función de la Revisoría Fiscal en Colombia.

3.2. Académica

La investigación proporcionará información relevante para la academia, debido a que dejará en evidencia los efectos en el enfoque, alcance y quehacer de la Revisoría Fiscal como consecuencia de la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría.

3.3. Personal

Esta investigación es motivada por los posibles cambios que se generen en la ejecución del trabajo profesional del Revisor Fiscal y por consiguiente en los programas de formación -Pensum Académico- del profesional contable en Colombia, a causa de la reglamentación e implementación de la Ley 1314 del 2009 en Colombia, dado que ambos tipos de servicios están en cabeza de un mismo profesional, el Contador Público.

4. METODOLOGÍA

4.1. Tipo de estudio

La presente investigación es de carácter *descriptiva exploratoria*, debido a que se pretende caracterizar un hecho: Identificar los posibles cambios que se deriven del proceso de implementación de las Normas Internacionales de Auditoría, respecto a la función del Revisor Fiscal en Colombia; además, detallar conceptos como Control, Control de Fiscalización, Revisoría Fiscal y Normas Internacionales, entre otros.

El proyecto también tiene elementos de la Investigación documental, ya que para responder a la pregunta ¿Cuáles son los aspectos más relevantes, que producto del proceso de implementación de las Normas Internacionales de Auditoría, impactan de manera directa e indirecta la labor que ha venido desempeñando el Revisor Fiscal en Colombia?, hacemos referencia al aporte que proporcionan escritos como libros, revistas especializadas, textos, noticias, así como todo el conjunto de la normatividad vigente en el país relacionada a la labor del Revisor Fiscal.

4.2. Método de investigación

El método de investigación que se emplea para desarrollar el presente trabajo de investigación, corresponde al método deductivo; entendiéndose como: “Un método de razonamiento que consiste en tomar conclusiones generales para explicaciones particulares. El método se inicia con el análisis de los postulados, teoremas, leyes, principios, etc., de aplicación universal y de comprobada validez para aplicarlos a soluciones o hechos particulares”⁴.

Para conseguir identificar las diferencias existentes entre el concepto de Auditoría planteado por las normas internacionales y el concepto de Revisoría Fiscal, concebido por la legislación colombiana, se hace necesario comprender la normatividad vigente colombiana y la legislación internacional adoptada en el país sobre temas relacionados a las Normas Internacionales de Auditoría.

Igualmente es de vital importancia tener presente las diferentes teorías expuestas para dar desarrollo a esta investigación. Una de ellas es la teoría del control, por medio de la cual se logrará conocer el impacto que producen los cambios en las funciones del Revisor Fiscal y en la información que se reporta a los entes de control; conceptualizando, diferenciando y precisando las diferencias existentes entre el concepto de Auditoría planteado por las normas internacionales y el concepto de Revisoría Fiscal, concebido por la legislación colombiana, permitiendo a las organizaciones obligadas a tener Revisor Fiscal poder apreciar dichos cambios.

⁴ Tomado de Metodología de la investigación para administración, economía, humanidades y ciencias sociales, segunda edición, Cesar Augusto Bernal Torres. Profesor investigador facultad de Ciencias económicas y administrativas Universidad de la Sabana, Colombia.

4.3. Diseño de la investigación

Como estrategia se determinó realizar una investigación de tipo documental, mediante la recopilación de los aspectos más significativos de la normatividad que rige al Revisor Fiscal en Colombia, identificando los momentos claves consignados en la legislación colombiana, que estructuraron y dieron fuerza a la labor desempeñada por el Revisor Fiscal, por otra parte, se realiza una recopilación de las principales circunstancias que dieron lugar a la convergencia a normas internacionales de auditoría en Colombia, finalmente se exponen los puntos que, como resultado de esta investigación, son los que se deben dar a conocer a la comunidad contable, puesto que son los de mayor importancia y por lo tanto los que impactan de manera directa e indirecta la labor que ha venido desempeñando el Revisor Fiscal desde su aparición en el país.

5. MARCO DE REFERENCIA

5.1. Marco teórico

5.1.1. Teoría del control

El control es una de las principales actividades que se desarrolla dentro de la vida diaria como también en las organizaciones empresariales, el control se encuentra presente dentro del proceso administrativo de cualquier organización, constituyéndose en una gran herramienta para el adecuado funcionamiento de la misma, ya que es el encargado de establecer normas y procedimientos que luego se evalúan para su corrección y mejora.

La idea de control en las organizaciones tiene una “connotación de balance y equilibrio entre los diferentes agentes”⁵, más que controlar la organización lo que se busca es mantener este proceso dentro de la misma, convirtiéndose en un aspecto inherente de ella. El ejercicio del control debe hacerse con el propósito de fortalecer y ayudar en la mejora continua de las operaciones, debe apoyar la retroalimentación en la toma de decisiones con el objetivo de establecer las acciones y correctivos que permitan el mejoramiento constante.

Tradicionalmente se han identificado teorías o vertientes de control: *la latina y la anglosajona*, en las cuales se reconocen no sólo la necesidad de evaluar,

⁵SHYAM SUNDER, Teoría de la contabilidad y el control, Universidad Nacional de Colombia, edición 1997

supervisar y constatar, sino la delimitación de dos enfoques o modelos económicos: el clásico modelo liberal, en el cual el Estado asume un papel de mero regulador e interventor, dejando que el mercado se autorregule, un clásico papel de intervenir cuando las circunstancias lo exigen -control anglosajón- y el modelo latino, en el que se evidencia un Estado empresario, un Estado con presencia en todas las actividades económicas y con capacidad interventora y reguladora más allá de mera supervisión⁶ (Figura1).

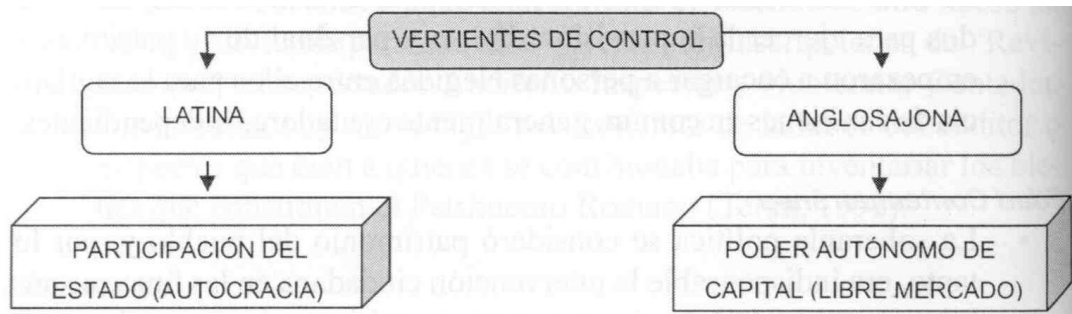


Figura 1. Vertientes de control

Fuente: MONTAÑO Orozco Edilberto, Control interno, auditoría y aseguramiento, revisoría fiscal y gobierno corporativo. Primera edición, 2013.

Vertiente Latina.

Tal como lo indica el profesor Edilberto Montaña Orozco, a partir de lo preceptuado por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública en la orientación profesional del 21 de junio del 2008, sobre la revisoría fiscal, la vertiente de control latina se encuentra:

Centrada en la participación del estado en la autocracia por parte de quien ostenta el poder, en un principio tomó una forma autoritaria de control, al conformarse como control único, actuando en la integralidad del tiempo, desarrollando actividades controladoras de carácter previo, perceptivo y evaluativo en forma directa y permanente.

La iglesia fue la institución más poderosa, prestamista de nobles y siervos, de reyes y príncipes; sus préstamos eran garantizados por medio de hipotecas, por lo cual al final la iglesia se apropió de las tierras al no cumplir los deudores con sus obligaciones. Fue tal el desarrollo de la iglesia, que no se encuentra en la Edad

⁶ MONTAÑO Orozco Edilberto, Control interno, auditoría y aseguramiento, revisoría fiscal y gobierno corporativo. Primera edición, 2013.

Media contabilidad agrícola sino contabilidad en los conventos. Igualmente, fueron los pioneros en la utilización de presupuestos, siendo estos usados como instrumentos de control.

A partir de las clásicas estructuras de control estatal, apropiaron el concepto tradicional de la contabilidad como instrumento de control, le imprimieron gran desarrollo en los procedimientos técnicos: partiendo de la teoría del patrimonio moral como patrimonio divino y el patrimonio terrenal como patrimonio profano, dieron origen al concepto de entidad jurídica, verdadero antecedente de las modernas sociedades mercantiles y junto al desarrollo del concepto de entidad contable, que al separar los bienes de la comunidad de los de sus miembros, fortaleció la función de control de la información. Los protagonistas o personas indispensables en el proceso de conquista fueron el guerrero, *el contador*, el geógrafo y el cura doctrinero.

Mientras el enfoque anglosajón propone a la mínima participación del Estado y a la libertad de empresa, el enfoque latino propende al Estado que interviene en la actividad privada, llevando a transformarse poco a poco en Estado empresario, con el fin de regular los precios y mejorar la relación entre oferta y demanda.

Por no contar con presupuesto para pagar a los funcionarios encargados del control el Estado implementó una privatización de la actividad controladora para que esta fuera financiada por el sector privado, pero que cumpliera con funciones de intervención estatal; así aparece la figura del Censor Jurado de Cuentas, el cual defiende los intereses del Estado, los administradores y los propietarios de capital.

En los países latinoamericanos son similares al Censor Jurado de Cuentas, el Comisario en Venezuela, Ecuador y Perú y el Revisor Fiscal en Colombia. En sus comienzos el enfoque latino tomó una forma autoritaria de control; al conformarse como control único actuó en la integralidad del tiempo, desarrollando actividades controladoras de carácter previo, perceptivo y evaluativo, en forma directa y permanente. Los objetivos de este enfoque son garantizar que los informes contables sean fidedignos, proteger los intereses de los propietarios y proteger los intereses del Estado y la comunidad.

Las principales características entre otras de este modelo son: cobertura general 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 lleva a cabo, examina los antecedentes y condiciones previas al nacimiento de los hechos económicos y en general, supervisa su desarrollo, al igual

que los resultados y consecuencias, con el fin de evitar el daño y proteger el interés general.⁷

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 las operaciones, los informes que se producían, el cumplimiento de las normas y el debido cuidado de los bienes y recursos del Estado, exigiendo total pulcritud y eficiencia en la administración de dichos recursos públicos.

Así las cosas, como se puede observar en el modelo de control latino, el papel del control fue evolucionando de tal forma que cuando el Estado decidió intervenir en las operaciones del sector privado, estableció por delegación figuras de vigilancia en los entes societarios, como una forma de constatar el adecuado manejo de las operaciones, así como también para garantizar la correcta actuación 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 de una economía de mercado (Figura 2).

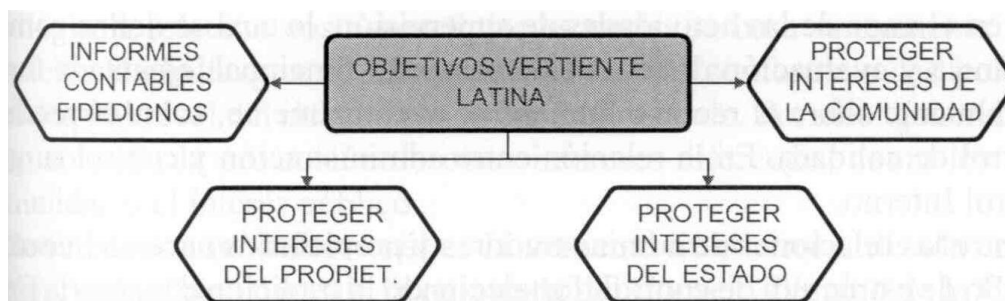


Figura 2. Objetivos del control, vertiente latina

Fuente: MONTAÑO Orozco Edilberto, Control interno, auditoría y aseguramiento, revisoría fiscal y gobierno corporativo. Primera edición, 2013.

Vertiente anglosajona

Las características de este modelo de control difieren en gran parte del modelo de control latino, como lo describe el profesor Montaña Orozco;

En este modelo de control, existe menos participación del estado, está ligado a un poder autónomo de capital, basado en la ideología de libre empresa que no reconoce la intervención del estado en la actividad privada. Se plantea, entonces, la

⁷Ídem.

existencia histórica de dos paradigmas fundamentales de control en razón a su relación con el capital, el trabajo y la administración.

El modelo clásico de control en su enfoque anglosajón, está ligado con el concepto de Auditoría Externa; su origen se remonta a la creación de las compañías navieras holandesas, durante el siglo XV, las cuales realizaban actividades de mercadeo en la naciente sociedad mercantilista. Con estas compañías surge un sector de especialistas en el examen de cuentas en representación de los dueños; dichos especialistas revisaban la rendición de informes a los propietarios de las naves por parte de los expertos navieros; entonces, los alcances del control parten de los particulares, los cuales deben buscar quién haga seguimiento a las operaciones que son ejercidas por los administradores, teniendo la obligación estos de rendir cuentas sobre sus presupuestos o apreciaciones.

Las actividades clásicas de control se constituyen por el examen, inspección, comprobación y confirmación, todo ello en una relación de dominio y supremacía sobre los administradores, mientras los especialistas se limitan a evaluar e informar. Estas condiciones del modelo clásico se mantienen hasta mediados del siglo XIX, dando origen a las primeras manifestaciones del *Paradigma de Utilidad*. Los objetivos del control se complementan entonces con la detección de errores en los informes contables producidos por la administración.

Con el fin de reglamentar determinados conceptos surgen las “Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas”, que en gran medida y por el exceso de regulación de los procesos operativos de detalle han convertido la actividad de control financiero externo en auditoría de plantilla, altamente ineficaz. Igualmente fue normalizada la contabilidad en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

El control anglosajón también es explicado en la *Orientación Profesional del 21 de junio de 2008 del CTCP*, la cual establece que:

Las primeras manifestaciones del modelo de control anglosajón se remontan a partir del siglo XV, con el desarrollo de la actividad mercantil de las flotas navieras holandesas, ya que los comerciantes ante los riesgos que representaban los viajes en ultramar por la inseguridad en las embarcaciones y los ataques piratas, vieron 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 de los administradores.

Se puede decir, entonces, que el modelo de control anglosajón 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 la rendición de cuentas. Esta evaluación de

las operaciones se desarrolla aplicando técnicas de auditoría, cuyo principal objetivo es la verificación de afirmaciones contenidas en los estados financieros, actividad que corresponde a un evento posterior.

En consecuencia, atendiendo a sus características propias, el modelo de control anglosajón se tipifica por ejercer una acción posterior y selectiva sobre una base muestral de tipo técnico, que se sustenta en la existencia de un control interno, mediante pruebas de cumplimiento que permiten disminuir los procedimientos sustantivos de revisión, pues el control anglosajón privilegia 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 los de la comunidad o el interés público.

Sería importante definir cuál es la vertiente de control utilizada en Colombia, para ello se parte de la propuesta del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, que en su Orientación Profesional del 21 de junio de 2008 sobre la Revisoría Fiscal establece que en nuestro país esta modalidad de control ha sido delegada por el Estado a la Revisoría Fiscal, institución que tiene a su cargo el **control de fiscalización**, el cual es definido como “un sistema compuesto por un conjunto de procesos, estructurados de manera lógica y organizada, por medio del cual se supervisa, inspecciona, vigila y constata la ejecución idónea y secuencial de los hechos económicos en todos sus ámbitos en un determinado ente, conforme a parámetros preestablecidos”

5.2. Marco conceptual

El desarrollo de esta investigación, hace necesario precisar sobre la definición de conceptos básicos con relación al tema central, esto en tanto que no es posible hacer referencia a algunos términos sin tener claridad de lo que son o lo que implican. A continuación, se definirán conceptos que son relevantes respecto al tema de investigación.

5.2.1. Aseguramiento de la información

Al respecto, se refiere al sistema compuesto por normas éticas, normas de control de calidad de los trabajos, normas de auditoría de información financiera histórica, normas de revisión de información financiera histórica, auditoría integral, otras normas de aseguramiento de la información distintas de las anteriores en las cuales se incluyan los principios, conceptos, técnicas, interpretaciones y guías que

regulan aspectos tales como: (a) calidades personales y conducta; (b) ejecución del trabajo; y (c) informes de trabajo⁸.

5.2.2. Auditor

Se refiere a “alguien que escucha”, del latín audire: oír o escuchar. Persona entrenada y calificada para auditar⁹.

El auditor en su proceso de auditoría, debe limitarse a observar e informar las diferentes situaciones encontradas en la auditoría. En el desarrollo de una auditoría, el auditor, si encuentra anomalías, nunca debe recriminar, dar órdenes o decir a las personas auditadas cómo se deben hacer las cosas. El trabajo del auditor debe limitarse a observar y evaluar los procedimientos, y de encontrar alguna falla o inconsistencia, hacer las anotaciones y plasmarlo en su informe¹⁰.

5.2.3. Auditoría

La auditoría es el examen crítico y sistemático que realiza una persona o grupo de personas independientes del sistema auditado. Aunque hay muchos tipos de auditoría, la expresión se utiliza generalmente para designar a la auditoría externa de Estados Financieros, pero el área de auditoría no solo es en cuanto a los estados financieros sino también abarca todas las áreas de la empresa, ventas, gerencia, administración etc., que es una auditoría realizada por un profesional experto en contabilidad, de los libros y registros contables de una entidad, para opinar sobre la razonabilidad de la información contenida en ellos y sobre el cumplimiento de las normas contables. El origen etimológico de la palabra es el verbo inglés "Audit", que significa "comprobar", y es utilizado principalmente en el "Audit accounting", que es la traducción de auditoría. El origen etimológico de la palabra es el verbo latino "Audire", que significa "oír", que a su vez tiene su origen en que los primeros auditores ejercían su función juzgando la verdad o falsedad de lo que les era sometido a su verificación principalmente oyendo¹¹.

⁸ Artículo 5° de la Ley 1314 de 2009.

⁹ Glosario de Scientology [en línea]. <<http://clearsantodomingo.wordpress.com/glosario-scn/>> [citado el 22 de Enero de 2014]

¹⁰ GERENCIE. El auditor solo debe observar e informar, no dar órdenes a sus auditados [en línea]. <<http://www.gerencie.com/el-auditor-solo-debe-observar-e-informar-no-dar-ordenes-a-sus-auditados.htm>> [citado el 22 de Enero 2014]

¹¹ UNIVERSIDAD MARIANO GALVEZ DE GUATEMALA, SOLOLA. Auditoría [en línea]. <<http://umgauditoriasolola.jimdo.com/biografia/>> [citado el 22 de Enero 2014]

Aspectos	Auditoría Interna	Auditoría Externa	Revisoría Fiscal
Quien designa	Representante Legal o Administración	Representante Legal, Administrador, Junta Directiva, Junta de Socios	Asamblea General de Accionistas, Junta de Socios, Asamblea de asociados
Quien la desempeña	Cualquiera	Cualquiera dependiendo el tipo de actividad	Contador Público
Alcance (hasta dónde puede llegar)	Limitados, ámbito del jefe, inmediato	Limitadas, espacio flexible para accionar	Ilimitadas y discrecionales
Informe	Dirigido al Representante Legal restringido a las actividades solicitadas	Usuarios que pidieron la realización de la auditoría	Usuarios determinados e indeterminados (público en Gral.)
Origen	Contractual	Contractual	Legal
Vinculación	Contrato de Trabajo	Contrato de servicios profesionales	Contrato laboral o contrato de servicios profesionales

Tabla 1. Modalidades de auditoría

Fuente: MONTAÑO Orozco Edilberto, Control interno, auditoría y aseguramiento, revisoría fiscal y gobierno corporativo. Primera edición, 2013.

5.2.4. Contador Público

Según el artículo 1. Del Contador Público de la Ley 43 de 1990, se entiende por Contador Público la persona natural que, mediante la inscripción que acredite su competencia en los términos de la presente ley, está facultada para dar fe pública de hechos propios del ámbito de su profesión, dictaminar sobre estados financieros, y realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable en general.

5.2.5. Control

El control es un mecanismo preventivo y correctivo adoptado por la administración de una dependencia o entidad que permite la oportuna detección y corrección de desviaciones, ineficiencias o incongruencias en el curso de la formulación, instrumentación, ejecución y evaluación de las acciones, con el propósito de procurar el cumplimiento de la normatividad que las rige, y las estrategias, políticas, objetivos, metas y asignación de recursos.¹²

Para Robbins (1996) el control puede definirse como “el proceso de regular actividades que aseguren que se están cumpliendo como fueron planificadas y corrigiendo cualquier desviación significativa”¹³

Stoner (1996) lo define de la siguiente manera: “El control es el proceso que permite garantizar que las actividades reales se ajusten a las actividades proyectadas”¹⁴.

Para Fayol, el control “Consiste en verificar si todo se realiza conforme al programa adoptado, a las órdenes impartidas y a los principios...Tiene la finalidad de señalar las faltas y los errores a fin de que se pueda repararlos y evitar su repetición”. Fayol establecida que para que el control fuera eficaz este debería ser oportuno y tener una secuencia de sanciones y castigos, cuando surgían diferencias respecto lo planeado, en esta etapa clásica del control por así denominarlo el Control era sinónimo de Supervisión donde el control era ejercido por los niveles superiores y los niveles operativos eran los controlados.

Teniendo en cuenta las definiciones anteriores se percata de la importancia que tiene el control dentro de las organizaciones ya que se convierte de alguna manera en el foco que permite visualizar cuales son los puntos o actividades críticas dentro de los procesos de la entidad, con el fin de prevenir, identificar, evaluar y corregir el desempeño de los mismos de tal forma que se lleven a cabo de acuerdo a los objetivos planteados.

Sin embargo se debe señalar que el control no es un garante total del buen funcionamiento de la organización dados los múltiples factores que pueden existir en el ámbito laboral, comercial y financiero que desvíen de una u otra forma los objetivos inicialmente planteados; aun así es importante señalar que el control no simplemente es una área más de la organización que se encarga de registrar y

¹²Definición.org [en línea]. <<http://www.definicion.org/control>> [citado el 23 de Noviembre 2013]

¹³ROBBINS, Stephen y COULTER, Mary. Administración. Quinta edición. México, 1996.

¹⁴STONER, James; FREEMAN, R y GILBERT, D. Administración. Sexta Edición. México, 1996.

categorizar los errores, sino por el contrario su principal propósito es prever y corregir, de tal forma que no solo es ejercido de manera posterior sino que se puede convertir en una herramienta eficiente de previsión a través de un control preliminar que permita hacer una evaluación de los procedimientos y procesos que se llevan a cabo en la entidad, ejerciendo de esta forma una influencia limitante de las actividades a fin de minimizar sus desviaciones, es decir que nos permite evitar problemas en lugar de tener que corregirlos después.

Es de esta manera que para la presente investigación es de suma importancia dar a conocer de una manera amplia y detallada el control ejercido por la revisoría fiscal, el cual se encuentra relacionado con el control de fiscalización.

5.2.6. Control de fiscalización

Teniendo en cuenta lo expresado por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública en su orientación profesional antes mencionada en el país la modalidad de control que se ejerce es el Control de Fiscalización el cual ha sido delegado por el Estado a la revisoría fiscal.

Visto desde el ámbito del control; el control de fiscalización es aquel que se desarrolla y ejerce sobre las actividades económicas, financieras, sociales, de un ente económico.

El control de Fiscalización según la Circular Externa del 21 de Junio del CTCP se define como “un sistema compuesto por un conjunto de procesos, estructurados de manera lógica y organizada, por medio del cual se supervisa, inspecciona y vigila y constata su ejecución idónea y secuencial de los hechos económicos en todos su ámbitos en un determinado ente, conforme a parámetros establecidos”

Adicionalmente “el control de fiscalización surge dentro de una concepción entendida como el proceso de ejercitar una influencia analítica, evaluativa o restrictiva sobre las actividades de un sujeto, organismo o sistema (...) pues se trata de un control puro de amplio espectro que permite minimizar el riesgo y procurar el cumplimiento de los fines y objetivos trazados”

Este control no solo examina los resultados financieros y económicos del ente sino que además evalúa las operaciones desarrolladas con el fin de verificar su transparencia e idoneidad y su ejecución con las normas legales y contractuales. Para cumplir con los objetivos propuestos el control de fiscalización ejecuta una labor de cobertura general desde el inicio de la operación hasta el final de la misma analizando cada una de las áreas, operaciones o componentes que hayan intervenido.

Este control de fiscalización se ejerce a través de la institución de la Revisoría Fiscal, ya que como lo expresa la circular antes mencionada la Revisoría Fiscal “lleva a cabo un examen integrado e integral de los objetos materia de su supervisión y vigilancia, no se detiene en la simple detección de errores e irregularidades, sino que por el contrario los denuncia y propone su corrección, para la identificación de los responsables”.

5.2.7. Fe Pública

De la Fe Pública, se puede afirmar que es aquella que otorga el profesional contable (Contador Público y/o Revisor Fiscal) que garantiza que los informes financieros están acorde a la realidad económica de la organización de la cual se trata. Se tiene entonces que, *“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”*¹⁵.

5.2.8. Revisoría fiscal

De acuerdo con la orientación profesional del 21 de Junio del CTCP la Revisoría Fiscal “es una institución de origen legal, de carácter profesional a la cual le corresponde por ministerio de la ley, bajo la responsabilidad de un profesional contable, (...) vigilar integralmente los entes económicos, dando fe pública de sus actuaciones. (...) La revisoría fiscal se fundamenta en el interés y en la necesidad que sus acciones brinden seguridad a quienes interactúan con los entes económicos, en especial en lo concerniente con el cumplimiento de las disposiciones vigentes, la integridad, confiabilidad y pertinencia de la información suministrada, la diligencia de los administradores, y la eficiencia y eficacia de las operaciones realizadas.”

Adicionalmente la Revisoría Fiscal, de acuerdo con el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, Declaración Profesional No. 7 es entendida como: “(...) un órgano de fiscalización que, en interés de la comunidad, bajo la dirección y responsabilidad del revisor fiscal y con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas, le corresponde dictaminar los estados financieros y revisar y evaluar sistemáticamente sus componentes y elementos que integran el

¹⁵ LEY 43 DE 1990. CAPITULO II. Del Ejercicio de la Profesión. Artículo 10º.

control interno, en forma oportuna e independiente en los términos que le señala la ley, los estatutos y los pronunciamientos profesionales (...)"

"La Revisoría Fiscal como institución de control tiene su asidero en la vertiente de control latina, debido a las necesidades del Estado por controlar política y socialmente a los ciudadanos y a las organizaciones, sobre lo cual cabe resaltar figuras antecesoras como la de los comicios cumpliendo funciones de control político y social, el pontífice encargado del aspecto religioso y ritual, el censor y el visador con funciones de Fiscalización."¹⁶

Según las afirmaciones de Gustavo Adolfo López Díaz la revisoría fiscal propende por "otorgar seguridad a quienes interactúan con el ente económico, por la eficiencia y eficacia de las operaciones, la autenticidad, veracidad, integridad, confiabilidad y pertinencia de la información el cumplimiento de las disposiciones externas e internas y la diligencia de sus administradores"¹⁷

5.2.9. Stakeholders

Ronald Edward Freeman en el año 1983, para la definición del concepto Stakeholder distingue entre una acepción amplia y otra restringida. El sentido restringido se refiere sólo a aquellos grupos y/o individuos sobre los que la organización depende para su supervivencia, mientras que el amplio incluye además grupos y/o individuos que puedan afectar o que son afectados por el logro de los objetivos de la organización.

Stockholders and Stakeholders: A New Perspective on Corporate Governance (1983)

Freeman con David Reed, California Management Review, Spring 25(3):88- 106.

Proponemos dos definiciones de stakeholder: una acepción amplia, que incluye grupos que son amistosos u hostiles, y una acepción restringida, que captura la esencia de la definición del SRI (Stanford Research Institute), pero es más específica.

- Acepción amplia. Cualquier grupo o individuo identificable que pueda afectar el logro de los objetivos de una organización o que es afectado por el logro de los objetivos de una organización (grupos de interés público, grupos

¹⁶ANGULO HERNÁNDEZ; Yeison Eduardo, ZAMBRANO RUIZ; Alfredo; Visión holística de la Revisoría Fiscal como institución de control social.

¹⁷SEMINARIO ¿POR QUÉ LA REVISORÍA FISCAL NO ES AUDITORÍA?. LÓPEZ DÍAZ, Gustavo Adolfo. [en línea]. <<http://actualicese.com/opinion/por-que-la-revisoría-fiscal-no-es-auditoría-gustavo-a-lopez/>> [citado el 11 de Enero 2014]

de protesta, agencias gubernamentales, asociaciones de comercio, competidores, sindicatos, así como segmentos de clientes, accionistas y otros).

- Aceptación restringida. Cualquier grupo o individuo identificable respecto del cual la organización es dependiente para su supervivencia (empleados, segmentos de clientes, ciertos proveedores, agencias gubernamentales clave, accionistas, ciertas instituciones financieras, y otros).

En términos generales, por *Stakeholders* se entiende a todo el grupo de individuos y comunidades relacionados con la empresa: accionistas, administradores, clientes, proveedores y trabajadores¹⁸.

5.2.10. Siglas Utilizadas

5.2.10.1. IAASB

El International Auditing and Assurance Standards Boards (Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento) 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 mundial¹⁹.

5.2.10.2. IFAC²⁰

La Federación Internacional de Contadores (IFAC, 2012) es la organización mundial para la profesión de contador. Fundada en 1977, la misión de la IFAC es servir al interés público, fortaleciendo de forma continuada economías internacionales fuertes, estableciendo y promoviendo la observancia de normas profesionales de alta calidad, impulsando la convergencia internacional de estas normas y tomando postura en el interés público allá donde la experiencia de la profesión sea más relevante.

¹⁸ BASTIDAS, Méndez Carmen (2007). *El caso Enron Principales aspectos contables, de auditoría y de gobierno corporativo*, pp. 71

¹⁹ INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. About IAASB [en línea]. < <http://www.ifac.org/auditing-assurance/about-iaasb>> [citado el 23 de Noviembre 2013]

²⁰ IFAC. Federación Internacional De Contadores [en línea]. < http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ES_A4_IFAC_Background_Info.pdf> [citado el 20 de Febrero de 2014].

5.2.10.3. ISA's

International Standards on Auditing en español Normas Internacionales de Auditoría- NIA's, son normas profesionales para la ejecución de la auditoría de la información financiera histórica. Contienen los principios básicos y los procedimientos esenciales junto con los lineamientos relativos en forma de material explicativo y de otro tipo²¹

El Contador Público Samuel Alberto Mantilla explica que los ISA empezaron a crearse a comienzos de los años 70 como fruto de la creación de IFAC International Federation of Accountants, en español Federación internacional de contadores.

La nueva institucionalidad ha conducido a que, por un lado, el proceso de emisión de estándares de IFAC esté sometido a una supervisión independiente a cargo de PIOB Public Interest Oversight Board, en español Junta de supervisión de interés público, y que la emisión de los estándares internacionales de auditoría sea realizada por un organismo independiente, IAASB International Auditing and Assurance Standards Board, en español Junta de estándares internacionales de auditoría y aseguramiento, dentro de la estructura de IFAC que actúa como fideicomisario. De ninguna manera IAASB es una organización representativa de los contadores profesionales.

Continúa diciendo que los ISA's son emitidos de manera independiente, y adicionalmente tienen una estructura definida. Recientemente fueron sometidos a un proceso de claridad que culminó a comienzos del 2009 y están siendo adoptados de manera acelerada por la mayoría de países del mundo, en un proceso similar a como está ocurriendo con los IFRS, ciertamente con menos conflictos y pasos más acelerados.

Mantilla comenta que desde la perspectiva técnica, los ISA's funcionan dentro de una estructura que tiene ocho componentes relacionados, la cual se resume en la siguiente tabla²², Tabla 1. Estructura Técnica de los ISA:

²¹ TU GUÍA CONTABLE. Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) [en línea]. <<http://www.tuguiacontable.com/2012/09/consejo-de-normas-internacionales-de.html>> [citado el 23 de Noviembre 2013].

²² MANTILLA, Samuel Alberto; Adopción de los Estándares Internacionales de Auditoría (ISA); Agosto 2009; pp. 2 - 3.

Estructura técnica de los ISA													
1	Código de ética para contadores profesionales												
2	Prefacio a los estándares internacionales de control de calidad, auditoría, revisión, otro aseguramiento y servicios relacionados												
3	Glosario de términos												
4	Estándares internacionales de auditoría y control de calidad (ISQC 1)												
5	Estándares internacionales de auditoría (ISA): aplicables a la auditoría de información financiera histórica <table border="1" data-bbox="477 678 1409 821"> <tr> <td>ISA 200 a 299</td> <td>Principios generales y responsabilidades</td> </tr> <tr> <td>ISA 300 a 499</td> <td>Valoración del riesgo y respuesta a los riesgos valorados</td> </tr> <tr> <td>ISA 500 a 599</td> <td>Evidencia de auditoría</td> </tr> <tr> <td>ISA 600 a 699</td> <td>Uso del trabajo de otros</td> </tr> <tr> <td>ISA 700 a 799</td> <td>Conclusiones de auditoría y presentación de reportes</td> </tr> <tr> <td>ISA 800 a 899</td> <td>Áreas especializadas</td> </tr> </table>	ISA 200 a 299	Principios generales y responsabilidades	ISA 300 a 499	Valoración del riesgo y respuesta a los riesgos valorados	ISA 500 a 599	Evidencia de auditoría	ISA 600 a 699	Uso del trabajo de otros	ISA 700 a 799	Conclusiones de auditoría y presentación de reportes	ISA 800 a 899	Áreas especializadas
ISA 200 a 299	Principios generales y responsabilidades												
ISA 300 a 499	Valoración del riesgo y respuesta a los riesgos valorados												
ISA 500 a 599	Evidencia de auditoría												
ISA 600 a 699	Uso del trabajo de otros												
ISA 700 a 799	Conclusiones de auditoría y presentación de reportes												
ISA 800 a 899	Áreas especializadas												
6	Estándares internacionales de compromisos de revisión (ISRE): aplicables a la revisión de información financiera histórica.												
7	Estándares internacionales de compromisos de aseguramiento (ISAE): aplicables a contratos de aseguramiento diferentes a auditorías o revisiones de información financiera histórica.												
8	Estándares internacionales sobre servicios relacionados (ISRS): aplicables a compromisos de compilación, compromisos para aplicar procedimientos de acuerdo convenido y otros compromisos de servicios relacionados.												
<p>Los textos completos de tales estándares se encuentran en el IFAC HANDBOOK 2009, que puede bajar gratis en: http://www.ifac.org.</p> <p>Resúmenes técnicos y análisis de los mismos los encuentra en el libro: Mantilla, Samuel. 2009. Auditoría de información financiera. Ecoe ediciones: Bogotá que puede adquirir a través de la página http://www.ecoediciones.com (o en las principales librerías del país).</p>													

Tabla 2. Estructura Técnica de los ISA

Fuente: Adopción de las Normas Internacionales de Auditoría (ISA) Samuel Alberto Mantilla B.

5.3. Marco Jurídico

Las disposiciones sobre la Revisoría Fiscal y las Normas Internacionales de Auditoría se encuentran dispersas, por lo tanto se recopilan las más representativas para el desarrollo y el logro de los objetivos de este trabajo en el normograma que se presenta a continuación.

NORMA	OBJETIVO	ARTÍCULO	DESCRIPCIÓN
LEY 58 DE 1931	Por la cual se crea la superintendencia de sociedad anónimas y se dictan otras disposiciones	Arts. 26 -40 - 41 y 46	Se establecen las incompatibilidades, responsabilidades frente a la sociedad y los accionistas, y se reglamentan las funciones del contador juramentado.
LEY 73 DE 1935	Por la cual se provee a la revisión del código del comercio y se dictan otras disposiciones	Art. 6 - 7	Establecen las funciones y el nombramiento del revisor fiscal
DECRETO 2373 DE 1956	Se reglamenta la profesión de contador y se dictan otras disposiciones	Establece la condición de que los revisores fiscales sean contadores públicos.	
DECRETO 410 DE 1971	Por el cual se expide el código de comercio	Art. 203-217	Precisa e incorpora nuevos elementos para el ejercicio de la revisoría fiscal
LEY 43 DE 1990	Establece la obligatoriedad que tienen todas las sociedades comerciales de proveer el cargo de revisor fiscal	Señala los principios básicos de ética profesional y adiciona nuevas inhabilidades e incompatibilidades, específicamente relacionadas con el revisor fiscal.	
LEY 789 DE 2002	Por la cual se dictan normas para apoyar el empleo y ampliar la protección social y se modifican algunos artículos del Código Sustantivo de Trabajo.	Establece la responsabilidad al Revisor Fiscal de certificar si los pagos a la seguridad social en los entes a los que fiscaliza se han cumplido o no cabalmente.	
LEY 828 DE 2003	Por la cual se expiden normas para el Control a la Evasión del Sistema de Seguridad Social.	Modifica el Parágrafo del artículo 50 de la Ley 789 de 2002.	
INFORME ROSC JULIO 25 DE 2003	Hacer un diagnóstico sobre la situación de cada país acerca del cumplimiento de los estándares internacionales en materia de gobierno corporativo y transparencia fiscal.	Se hacen recomendaciones para la mejora de la práctica contable y de la auditoría.	

<p align="center">ORIENTACIÓN PROFESIONAL JUNIO 21 DE 2008 - CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA</p>	<p>Con el fin de aclarar distintos aspectos sobre el ejercicio de la revisoría fiscal, el consejo técnico de la contaduría pública, ha considerado necesario emitir esta orientación profesional, como una guía del ejercicio, de forma que responda a las exigencias legales y técnicas que le son aplicables.</p>	<p>Se reúnen los aspectos de interés que conciernen a la institución, unifica conceptos sobre las principales inquietudes que suscita el tema, y desarrolla y precisa los alcances de este servicio profesional.</p>	
<p align="center">LEY 1314 DE 2009</p>	<p>Mejorar la productividad, la competitividad y el desarrollo armónico de la actividad empresarial de las personas naturales y jurídicas, nacionales o extranjeras.</p>	<p>Art. 5 - 15</p>	<p>Art. 5 - establece la definición de las normas de aseguramiento de información. Art. 15 - aplicación extensiva.</p>
<p align="center">DIRECCIONAMIENTO ESTRATÉGICO DICIEMBRE 05 DE 2012 CTCP</p>	<p>Orientar el desarrollo efectivo del proceso de convergencia hacia las normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales.</p>	<p>Lograr el desarrollo oportuno y efectivo del proceso de convergencia de las normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales.</p>	
<p align="center">DECRETO 2705 DE 2012</p>	<p>Por el cual se reglamente la ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo de información financiera para las microempresas.</p>		
<p align="center">NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA - NIA'S-</p>	<p>Normas internacionales de auditoría (NIAS) expedidas por la federación internacional de contadores (IFAC), denotan la presencia de una voluntad internacional orientada al desarrollo sostenido de la profesión contable, a fin de permitirle disponer de elementos técnicos uniformes y necesarios para brindar servicios de alta calidad para el interés público.</p>		

Tabla 3. Marco Regulatorio

Fuente: Elaboración Propia

5.4. Marco Contextual

Para el desarrollo de la presente investigación, se llevará a cabo un análisis comparativo entre la normatividad relativa al quehacer del Revisor Fiscal en Colombia versus la normatividad internacional concerniente a las Normas Internacionales de Auditoría, tomando como referencia la normatividad expuesta en el Código de Comercio Colombiano: Libro Segundo: De las sociedades Comerciales, Título I: Del Contrato de Sociedad, Capítulo VIII relativo al Revisor Fiscal.

Como ámbito de aplicación de esta investigación se escogieron las Sociedades Anónimas, por establecerse en el Código de Comercio la obligatoriedad de estas a tener revisor fiscal, tal como se evidencia a continuación:

De acuerdo al Código de Comercio se establece:

Obligatoriedad

En el artículo 203, encontramos quiénes deben tener revisor fiscal sin considerar requisitos adicionales:

1. Las sociedades por acciones;
2. Las sucursales de compañías extrajeras, 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 20% del capital.

Adicional a lo dispuesto por el artículo 203 del Código del Comercio, están los requisitos que contempla la Ley 43 de 1990 en el párrafo 2 de su artículo 13:

Será obligatorio tener revisor fiscal, en todas las sociedades comerciales, de cualquier naturaleza, cuyos activos brutos a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior, sean o excedan el 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.²³

²³ Montaña, Orozco Edilberto (2011). *Fundamentos de Control, Auditoría y Revisoría Fiscal* (pp.128 – 129). Colombia: Programa Editorial.

6. CONCEPTUALIZACIÓN DE LA REVISORÍA FISCAL EN COLOMBIA

La revisoría fiscal por ministerio de la ley le corresponde el control de fiscalización, el cual centra su atención y trabajo a la evaluación total del ente económico, con el objetivo de garantizar el correcto desempeño del mismo y su sujeción a las normas legales y estatutarias. Es un órgano de control permanente en la empresa que debe ejercer sus funciones en todas las áreas, de manera oportuna y pertinente.

Según Jesús María Peña Bermúdez la revisoría fiscal es una “institución adscrita económicamente a la empresa, que por ley, estatutos o en forma voluntaria debe tenerla, para que represente a los propietarios frente a la administración, a la comunidad frente al ente económico en el cual actúa, vele por el cumplimiento de las disposiciones legales, estatutarias y de la asamblea de accionistas, socios o asociados, dictamine los estados financieros que prepare el ente económico, ateste hechos contables y financieros, determine lo adecuado del control interno (organizacional) promoviendo su mejoramiento para salvaguardar sus bienes, e imparte instrucciones si fuere necesario, para mejorar el sistema de dicho control interno, (...)”²⁴.

El término revisor fiscal aparece por primera vez en Colombia en la década de los años treinta, cuando por medio de la Ley 58 de 1931 se establece en el artículo 26 las incompatibilidades de este, de la siguiente manera:

El contador o revisor fiscal de la sociedad no podrá en ningún caso tener acciones en esta, ni estar ligado, dentro del cuarto grado civil de consanguinidad o segundo de afinidad, con el gerente, con algún miembro de la administración, con el cajero o con el contador. El empleo del contador es incompatible con cualquier otro empleo de la sociedad.

En el artículo 40 se describe la responsabilidad del contador o revisor fiscal frente a la sociedad indicando que:

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

²⁴PEÑA BERMUDEZ, JESÚS MARIA. Revisoría Fiscal: Una Garantía para la Empresa, la Sociedad y el Estado. Colombia: ECOE Ediciones, 2007. Pág. 53.

El artículo 41 determina la responsabilidad del contador o revisor fiscal frente a los accionistas, así:

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

Cabe anotar que según lo dispuesto en los artículos mencionados anteriormente, es evidente que no se tenía claridad respecto a las diferencias entre el contador, que para la época se denominaba contador juramentado, y el revisor fiscal.

Además, esta ley crea la Superintendencia de Sociedades Anónimas, facultando a la misma a través del artículo 46, para establecer la institución de los contadores juramentados y sus funciones, teniendo vigencia solo hasta comienzos del año 1943, año en el que por medio de la sentencia del 27 de marzo, la Corte Suprema declara inexecutable, por inconstitucionales, los siguientes ordenamientos citados en dicho artículo:

1º) La proposición principal de dicho artículo mediante la cual se confiere autorización a la Superintendencia de Sociedades Anónimas para <<establecer la institución de los contadores juramentados>>; y

2º) El pasaje del ordinal 3º que dice: ...<<y desempeñar las demás funciones que sobre el ramo de sus conocimientos les fije la Superintendencia de Sociedades Anónimas>>

Aunque la Ley 58 de 1931 no entró en vigencia hasta septiembre de 1937, fue en el año de 1935 por medio del artículo 6 de la Ley 73 donde se conocieron de manera puntual las funciones que debía desempeñar el revisor fiscal en una sociedad anónima, siendo estas:

- a. Examinar todas las operaciones, inventarios, actas, libros, correspondencia y negocios de la compañía, comprobantes de las cuentas;
- b. Verificar los arqueos de caja por lo menos una vez a la semana;
- c. Verificar la comprobación de todos los valores de la compañía y de los que esta tenga bajo su custodia;
- d. Examinar los balances y demás cuentas de la compañía

- e. Cerciorarse que las operaciones que se ejecutan por cuenta de la compañía están conforme con los estatutos y con las condiciones de la Asamblea general y de la junta directiva;
- f. Dar oportunamente cuenta por escrito, a la Asamblea General de Accionistas, a la junta directiva y al gerente, según los casos de irregularidades que note en los actos de la compañía;
- g. Autorizar con su firma los balances mensuales y semestrales; y
- h. Los demás que le imponga la Asamblea General de Accionistas, compatibles con las señaladas en los apartes anteriores.

En adición, en el artículo 7 se hace referencia al nombramiento del revisor fiscal determinando que:

Será nombrado por la Asamblea General de Accionistas para periodo igual al gerente, pudiendo ser reelegido; tendrá un suplente que lo reemplazará en sus faltas absolutas, temporales o accidentales.

Cabe anotar, que con la entrada en vigencia de la Ley 58 de 1931 posterior a la Ley 73 de 1935, se complementa el ejercicio de las funciones, incompatibilidades y responsabilidades establecidas en esta última.

Como complemento de lo dispuesto en los artículos 6° y 7° de la Ley 73 de 1935, el Decreto 1946 de 1936 ordenó en su artículo primero que:

Para practicar o renovar la inscripción de las sociedades anónimas, distintas de los bancos y compañías de seguros, en el Registro Público de Comercio, será requisito esencial que de los documentos presentados a la respectiva cámara de comercio aparezca que la sociedad tiene un Revisor Fiscal, con su suplente, nombrado por la Asamblea General de Accionistas (...).

Todas las disposiciones existentes hasta el año de 1936, relacionadas con las funciones del revisor fiscal eran de carácter contable, y aunque no existiera una institución de la Contaduría Pública como profesión, ya se identificaban las funciones que los contadores debían desempeñar. Hasta entonces ningún legislador había estudiado el hecho de que las personas más capacitadas para desempeñar el cargo de Revisor Fiscal eran los contadores, o quienes tenían

un amplio conocimiento contable y legal; como lo menciona Sandra Almeida Rivera²⁵ a continuación:

Aun cuando las funciones que les imponía el Artículo 6° de la Ley 73 de 1935 a los Revisores Fiscales todas eran de carácter contable y en el país ya se conocía la profesión o, mejor dicho, las actividades que venían desarrollando los Contadores, y no obstante que los Artículos 40 y 41 de la Ley 58 de 1931 les imponía sanciones cuando estas obligaciones o deberes no se habían ejercido con idoneidad, en ningún momento los legisladores pensaron en que el contador o la persona con conocimientos contables y legales era la más capacitada para desempeñar este cargo.

Desde 1936 un grupo de Contadores de Cartagena se empezaron a reunir para integrar una Asociación de contadores, labor que se cristalizó con la creación de la Asociación Colombiana de Contadores en 1937. Esta Asociación a través de su revista El Contador, cuyo primer número apareció en octubre de 1938, divulgó lo que era la profesión del Contador.

Durante los siguientes cuatro años se presentaron una serie de antecedentes jurídicos, expuestos por el abogado Javeriano Hernando Bermúdez Gómez²⁶, mencionados a continuación:

En 1938, mediante sentencia del 21 de julio, la Corte Suprema de Justicia, con ponencia del doctor Arturo Tapias, sostuvo que la institución de la revisoría fiscal no era contraria ni excluyente del derecho de inspección de los socios, sino, por el contrario, complementaria de este.

El 18 de diciembre de 1939, mediante la resolución número 1, la Superintendencia de Sociedades Anónimas exigió que los balances que se le enviaran fueran suscritos por las firmas autógrafas del gerente, el secretario, el revisor fiscal y el contador de la sociedad, norma que debe considerarse como antecedente de la figura de estados financieros certificados que hoy consagran nuestras leyes.

²⁵ ALMEIRA, Rivera Sandra (2009). *Historia de la Revisoría Fiscal en Colombia: Interventoría de Cuentas*. Sitio Web <URL:<http://www.gerencie.com/historia-de-la-revisoría-fiscal-en-colombia.html>>

²⁶ BERMÚDEZ, Gómez Hernando (1996). *Marco Conceptual de la Revisoría Fiscal en Colombia: Un aporte de citas y reflexiones para su construcción*, pp. 4.

El 30 de enero de 1940, a través de la resolución 10, la nombrada Superintendencia exigió que entre los documentos necesarios para otorgar un permiso de funcionamiento a una *sociedad anónima* se encontrara una atestación del revisor fiscal sobre el pago del capital.

El 6 de junio de 1940, la Superintendencia de Sociedades Anónimas, mediante su resolución 204, ordenó que la firma del revisor fiscal en los balances de las *sociedades anónimas* debía precederse de la declaración de que ellos estaban fielmente tomados de los libros y que las operaciones se habían efectuado conforme a la ley, los estatutos y las disposiciones de la asamblea y de la junta. Probablemente este sea el antecedente legislativo más remoto sobre el dictamen del revisor fiscal.

A través del Decreto 1357 de 1941, el Gobierno Nacional aprobó el reglamento de la institución de contadores juramentados cuya organización autorizó la Ley 58 de 1931. Tales contadores que deberían ser nacionales colombianos ejercerían funciones de carácter oficial y, entre otras cosas, serían tenidos especialmente en cuenta para la provisión de los cargos de Revisores Fiscales en las sociedades anónimas. Su actividad debía ser caucionada mediante la consignación de una suma de dinero a satisfacción de la Superintendencia de Sociedades Anónimas, la cual quedó facultada para señalar los casos en que las atestaciones de dichos contadores se revestirían de fe pública. El Decreto en cuestión representa el primer intento de regulación legal sobre la profesión contable colombiana. Su vigencia fue corta, debido a que el 27 de marzo de 1943 la Corte Suprema de Justicia declaró inconstitucional la norma en que se basó su expedición (Montaño, 2011).

El 27 de julio del 1950, mediante el Decreto 2521 del mismo año, se reglamenta el Capítulo 2° del Título 7° del Libro 2° del Código de Comercio, la Ley 58 de 1931, el artículo 40 de la Ley 66 de 1947 y las demás disposiciones legales vigentes sobre sociedades anónimas; destinando el Capítulo VII (artículos 134 al 141) al Revisor Fiscal, como lo describe Sandra Almeira Rivera²⁷ a continuación:

Art. 134. - Toda sociedad anónima tendrá necesariamente un Revisor Fiscal con su respectivo suplente, elegido por la Asamblea General de Accionistas, para un periodo igual al del gerente, que pueden ser reelegidos indefinidamente. El

²⁷ ALMEIRA, Rivera Sandra (2009). *Historia de la Revisoría Fiscal en Colombia: Interventoría de Cuentas*. Sitio Web <URL:<http://www.gerencie.com/historia-de-la-revisoría-fiscal-en-colombia.html>>

Revisor será siempre una persona natural. El suplente reemplazará al principal en sus faltas absolutas, temporales o accidentales.

Lo nuevo de este artículo en relación con la legislación anterior está en que el Revisor Fiscal será siempre una persona natural; sin embargo en la práctica no era nuevo, ya que por vía de doctrina se había indicado que las responsabilidades contenidas en los Artículos 40 y 41 de la Ley 58 de 1931 no podían ser elegidas por personas jurídicas puesto que estos artículos consagraban responsabilidades de carácter civil y también penal; y como las personas jurídicas no delinquen, para que esa responsabilidad no se diluya y los derechos tanto de los accionistas como de la sociedad y de los terceros estén suficientemente garantizados, es menester hacerla recaer en una persona natural.

Art. 135. - Los nombramientos del Revisor Fiscal y su suplente deberán registrarse en la Cámara de Comercio, con base en las actas de la Asamblea General.

Este Artículo tampoco trajo nada nuevo en relación con la legislación anterior puesto que el Artículo 1° del Decreto 146 de 1936 exigía que para practicar o renovar la inscripción de las sociedades anónimas en el Registro Público del Comercio, era indispensable que en el extracto notarial que se le presentara apareciera que la sociedad tenía un Revisor Fiscal, con su suplente elegido por la Asamblea General de Accionistas y con sus funciones enumeradas en el Artículo 6° de la ley 73 de 1935.

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

Estas incompatibilidades del Revisor Fiscal son las mismas contenidas en el Artículo 26 de la Ley 58 de 1931, con excepción de la parte que menciona el cargo o empleo de la rama jurisdiccional o del Ministerio Público.

Art. 137. - Son funciones del Revisor Fiscal:

a) Examinar todas las operaciones, inventarios, actas, libros, correspondencia y negocios de la sociedad y comprobantes de las cuentas;

b) Verificar el arqueo de Caja por lo menos una vez en cada semana;

c) Verificar la comprobación de todos los valores de la compañía y de los que esta tenga en su custodia;

d) Examinar los balances y demás cuentas de la sociedad;

e) Cerciorarse de que las operaciones que se ejecuten por cuenta de la compañía están conformes con los estatutos, con las decisiones de la Asamblea General y de la Junta Directiva y con las disposiciones legales;

f) Dar oportunamente cuenta por escrito a la Asamblea General de accionistas, a la Junta Directiva o al Gerente, según los casos, de las irregularidades que anote en los actos de la compañía;

g) Autorizar con su firma los balances mensuales y los semestrales o anuales; y

h) Las demás que le señalen los estatutos o la Asamblea General de Accionistas, compatibles con las indicadas en los apartes anteriores.

Art. 138. - La firma con que el Revisor Fiscal autorice los balances de la sociedad debe ir precedida de la declaración de que ellos están fielmente tomados de los libros y de que las operaciones registradas en estos se conforman con los mandatos legales y estatutarios y con las decisiones de la Asamblea General y de la Junta Directiva.

Este artículo trae una noción nueva en relación con la firma del Revisor Fiscal, la cual señala, debe ir precedida de una opinión. Pero esta opinión es simple y puede ser emitida por cualquier persona sin tener la calidad de Contador Público, puesto que la misma no dice otra cosa que los balances fueron tomados de los libros y que las operaciones están conformes con los mandatos legales y estatutarios y con las decisiones de la Asamblea y la Junta Directiva, y no se requiere la calidad de Contador Público para poder decir esto.

Art. 139. - Los Revisores Fiscales son responsables conforme al Artículo 121 de este Decreto.

El Artículo 121 no hace otra cosa sino reproducir las disposiciones contenidas en los Artículos 40 y 41 de la Ley 58 de 1931, en cuya virtud los Revisores Fiscales son solidariamente responsables con los administradores de los daños que le ocasionen a la sociedad por los perjuicios que le ocasionen si faltan voluntariamente a los deberes que sus cargos les imponen.

Art. 140. - En caso de oposición del Revisor Fiscal a un acto u operación de los administradores, respecto de su conformidad con las leyes, los estatutos o las decisiones de la Asamblea, deberán someterse el acto u operación al estudio de la Asamblea.

Art. 141. - Los Revisores Fiscales podrán ser sancionados con multas sucesivas hasta de \$100.00 cuando, requeridos por la Superintendencia de Sociedades Anónimas, no dieren cumplimiento a sus obligaciones legales y estatutarias.

Este artículo no hace otra cosa que imponer sanciones pecuniarias por faltas del Revisor Fiscal o más bien por incumplimiento de sus funciones; adicionalmente a esta multa pecuniaria se ha debido tratar de establecer sanciones disciplinarias; indudablemente esto no se hizo porque quien podía imponer estas sanciones disciplinarias era la profesión misma y como todavía no se está exigiendo la calidad de Contador Público, mal se podría imponer estas sanciones al Revisor Fiscal.

Mediante el Decreto 2373 de 1956, aparece la distinción entre Contadores Inscritos y Contadores Públicos, así mismo se requirió que la función del Revisor Fiscal fuese una función privativa de los contadores; a esto se refiere Montaña (2011) en su libro Contabilidad y legislación: control, valuación y revelaciones;

Decreto 2373 de 1956: Por medio del cual el Gobierno Nacional, al amparo del estado de sitio, reguló la profesión de Contador Juramentado. En él se distinguía entre Contadores Inscritos y Contadores Públicos. Se entiende por Contador Inscrito, el que ha obtenido su matrícula ante la Junta Central de Contadores, en las condiciones previstas en este Decreto, para ejercer la profesión de contador, en general; y por Contador Público el que, estando inscrito como contador en la forma indicada y habiendo cumplido los requisitos señalados en este Decreto o en las leyes, pueda dar fe pública respecto de los actos y documentos indicados en este mismo Decreto y en las leyes. Por primera vez se exigió que los Revisores Fiscales obligatorios fuesen contadores, razón por la cual el régimen de dicho funcionario vino a quedar sancionado con las disposiciones de la citada profesión.

En el año de 1960, mediante la Ley 145 se reglamenta la profesión del contador público, derogando el decreto 2373 de 1956. A partir de este momento, se establece la Contaduría Pública como profesión en el país, por lo cual se despliegan durante los años siguientes una serie de normas que reglamentan y construyen con mayor fuerza a la profesión y por ende a la Revisoría Fiscal.

Ley 145 de 1960: Derogó el Decreto 2373 de 1956. Reglamenta el ejercicio de la profesión del contador público y determina que habrá una sola clase de contadores públicos y podrán ser titulados o autorizados. De igual manera, establece quién puede ser contador público, sus características, los requisitos para ser inscrito como contador público titulado o autorizado, dentro de los cuales se encuentra obtener la matrícula como contador público (hoy llamada tarjeta profesional) ante la Junta Central de Contadores. Mantuvo la exigencia de que los Revisores Fiscales obligatorios fuesen contadores. Estableció que la dependencia laboral inhabilitaba al contador público para dar fe pública, salvo en el caso de los Revisores Fiscales.

Decreto 1462 de 1961: Por medio del cual se reglamenta la Ley 145 de 1960, sobre el ejercicio de la profesión del Contador Público. En este Decreto se establece: qué se entiende por contador público, la igualdad de derechos para los contadores públicos titulados y autorizados, los requisitos para poder ser contadores públicos, las inhabilidades para ejercer el cargo de contador público y la entidad disciplinaria de la profesión (Junta Central de Contadores).

Decreto 1651 de 1961: Este consagró la pena de cancelación de la inscripción profesional de los contadores públicos que autorizaran o intervinieran en la elaboración de declaraciones de renta inexactas, que sería impuesta por la Junta Central de Contadores.

Decreto 1109 de 1963: Este Decreto reglamenta los artículos 4, 6 y 8 de la Ley 145 de 1960. En este se determina que para poder ser contador público autorizado se debe acreditar haber ejercido la profesión de contador en un lapso de 4 años anterior al vencimiento del plazo señalado en la Ley para solicitar la inscripción, además, señala que quienes autoricen con su firma balances de sociedades cuyas acciones se negocien en el mercado de valores, deben ser contadores públicos y estar inscritos como tales ante la Junta Central de Contadores.

Decreto 410 de 1971: Constituye el Nuevo Código de Comercio de Colombia. Mediante su artículo 2033 queda derogado el Código de Comercio Terrestre y el código de Comercio Marítimo que se habían adoptado mediante la ley 57 de 1887 y correspondían al del Estado de Panamá – 1869 Colombia Federalista – y el Gobierno Nacional mediante facultades especiales otorgadas, expide el que para esa fecha se denominó Nuevo Código de Comercio y en sus artículos 203 al 217 incluye todas las normas que se habían expedido en materia de revisoría fiscal y en especial su artículo 215 precisa “el revisor fiscal deberá ser contador público. Ninguna persona podrá ejercer el cargo de revisor en más de cinco sociedades por acciones”.

Este último Decreto entró en vigencia en el año de 1972 y derogó todas las disposiciones anteriores sobre las sociedades comerciales, como la Ley 58 de 1931, la Ley 73 de 1935 y el Decreto 2521 de 1950. Cabe anotar que la entrada en vigencia del Nuevo Código de Comercio constituye la columna vertebral de la Revisoría Fiscal en Colombia. El análisis de los artículos 203 al 217 será tema central del presente trabajo, por lo tanto su análisis será presentado posteriormente en un cuadro comparativo realizado en la última parte (Tabla 4. Análisis Comparativo)

Con la creación de la Comisión Nacional de Valores mediante la expedición de la Ley 32 de 1979 en su artículo 11 se establece que:

Las informaciones contables o financieras que rindan los emisores de valores a la Comisión Nacional de Valores serán certificadas por un Contador Público independiente o que se halle vinculado a una firma de contadores públicos, debidamente inscrita ante la Junta Central de Contadores y las Superintendencias Bancarias o de Sociedades. Tal certificación, preparada con base en la aplicación de normas de auditoría generalmente aceptadas y respaldadas en adecuados papeles de trabajo, versará sobre la razonabilidad con que los estados financieros y demás información supletoria contable muestren la posición financiera a una fecha determinada y los resultados de las operaciones a la misma, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Por medio de la Ley 1258 de Diciembre de 2008, el Congreso de Colombia crea la sociedad por acciones simplificada, y en el Artículo 28 de la misma, se hace exigencia a la Revisoría fiscal así:

Artículo 28. En caso de que por exigencia de la ley se tenga que proveer el cargo de revisor fiscal, la persona que ocupe dicho cargo deberá ser contador público titulado con tarjeta profesional vigente.

En todo caso las utilidades se justificarán en estados financieros elaborados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y dictaminados por un contador público independiente.

El 21 de Junio del año 2008 el Consejo Técnico de la Contaduría Pública emitió la Orientación Profesional relacionada con el ejercicio profesional de la Revisoría Fiscal, cuyo fin se expresa en el mismo documento de la siguiente manera:

Proporcionar información conceptual y regulativa sobre el ejercicio de la Revisoría Fiscal, con base en la legislación colombiana, aportando claridad sobre aspectos

olvidados, confusos o contradictorios y llenando los vacíos mediante un ejercicio hermenéutico y doctrinal, a la luz de los desarrollos contemporáneos, a fin de constituirse en una guía para el ejercicio profesional y faro para comprensión de su naturaleza, sentido y función.

La anterior situación ha generado una falta de claridad en torno al ejercicio profesional de esta institución, pues la Revisoría Fiscal no puede circunscribirse a la realización de una evaluación posterior y selectiva, por cuanto no respondería a los requerimientos del control de fiscalización en alcance y oportunidad.

En razón de lo anterior y con el fin de aclarar distintos aspectos sobre el ejercicio de la Revisoría Fiscal, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, organismo permanente encargado de la orientación técnico-científica de la profesión contable, en su función de órgano asesor y consultor del Estado y de los particulares, en todos los aspectos técnicos relacionados con el desarrollo y ejercicio de la Contaduría Pública, ha considerado necesario emitir esta Orientación Profesional, como una guía del ejercicio, de forma que responda a las exigencias legales y técnicas que le son aplicables.

El documento reúne en un solo texto los aspectos de interés que conciernen a la institución, unifica conceptos sobre las principales inquietudes que suscita el tema, y desarrolla y precisa los alcances de este servicio profesional.

En el año 2009 el Decreto 2020 del 06 de Junio, reglamenta el artículo 28 de la Ley 1258 de 2008, puesto que la interpretación del mismo sobre revisoría fiscal en las Sociedades por Acciones Simplificadas, generó incertidumbre respecto de si es obligatorio o no contar con éste órgano, para lo cual se decretó lo siguiente:

Artículo 1°. De acuerdo con lo establecido por el Artículo 28 de la Ley 1258 de 2008, la Sociedad por Acciones Simplificada únicamente estará obligada a tener Revisor Fiscal cuando (1) reúna los presupuestos de activos o de ingresos señalados para el efecto en el párrafo 2° del Artículo 13 de la Ley 43 de 1990, o (2) cuando otra ley especial así lo exija.

Artículo 2°, También podrán ser elegidos como Revisor Fiscal de Sociedades por Acciones Simplificadas, los contadores públicos autorizados debidamente inscritos ante la Junta Central de Contadores.

Artículo 3°. Cuando una Sociedad por Acciones Simplificada no estuviere obligada a tener Revisor Fiscal, las certificaciones y los dictámenes que deban ser emitidos por éste podrán serlos por un contador público independiente.

De esta manera se concluye toda la normatividad nacional (desde sus inicios hasta nuestros días) relacionada con la función de la Revisoría Fiscal desempeñada por el Contador Público. Hasta aquí se puede decir que la legislación colombiana ha hecho el esfuerzo por mantener la figura de la Revisoría Fiscal en el país, pero al mismo tiempo, dado los cambios, la ha debilitado, asignando funciones fuera de su competencia lo cual puede aminorar el desempeño central de sus funciones que concierne a un control integral o de fiscalización.

7. CIRCUNSTANCIAS QUE DIERON LUGAR A LA CONVERGENCIA A NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA EN COLOMBIA

Desde comienzos del siglo XXI como consecuencia de la apertura económica y del proceso de globalización, en Colombia se han venido planteando una serie de cambios en materia contable, de información financiera y auditoría, con el fin de lograr la expansión e integración de las relaciones internacionales de comercio.

Estos cambios, además de ser producto de la globalización, se vienen presentando a nivel mundial como consecuencia de una serie de acontecimientos y por consiguiente medidas, que han llevado a diferentes sectores de la economía a cambiar y adoptar nuevos requerimientos en temas relacionados con el control interno, la auditoría, calidad, gobierno corporativo, entre otros.

En el presente capítulo se darán a conocer detalles del papel que desempeñó la firma de auditoría en el caso de la reconocida compañía *Enron*, la cual tras ser considerada durante seis (6) años consecutivos (1996 al 2001) por la revista *Fortune* como la “*Compañía más innovadora*” de Estados Unidos, a finales del año 2001 fueron reveladas una serie de inconsistencias que llevaron a la agencia reguladora del sector financiero estadounidense, la Securities Exchange Commission (SEC), a iniciar una investigación de la empresa, de los resultados informados para el tercer trimestre de 2001 y por supuesto de la firma Arthur Andersen que para ese momento era la encargada de realizar la auditoría de las operaciones de esta compañía.

Como consecuencia de lo anterior, se elabora e implementa la reconocida *Ley Sarbanes Oxley*, la cual, de manera general, busca entre otros aspectos, establecer medidas de control interno más rígidas y eficientes para evitar que las empresas que cotizan en bolsa realicen fraudes como el sucedido en Enron, así como identificar los riesgos claves de la información financiera, valorar su impacto potencial y vincular esos riesgos con las áreas y actividades específicas dentro de las organizaciones, también permite que la administración y los auditores se focalicen en las áreas de mayor riesgo, orientados a salvaguardar a los inversionistas, mejorando la calidad de la auditoría y haciendo más eficiente la implementación de los controles. Por último, para los contadores y auditores, esta Ley les obliga a extenderse en sus pruebas antes de emitir una opinión que avale la información presentada en los estados financieros de las compañías.

Por otra parte, se presenta el Informe sobre el Cumplimiento de Normas y Códigos de Contabilidad y Auditoría, en inglés Reports on the Observance of Standards and Codes (ROSC), realizado por el Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional, cuyo objetivo principal es realizar un diagnóstico sobre la situación de cada país miembro relacionado con el cumplimiento de los estándares internacionales en materia de Gobierno Corporativo, Transparencia Fiscal, Contabilidad y Auditoría. Debido a que se considera que uno de los elementos claves para contrarrestar las crisis financieras globales es la adopción de códigos de conducta que permitan mejores flujos de información, fortalecimiento de la supervisión y de la regulación financiera, es de vital importancia conocer cuáles fueron las recomendaciones para Colombia en la visita realizada en el año 2003 por parte de los miembros del Banco Mundial.

Finalmente, se incluyen dentro de este título cuatro casos colombianos como Interbolsa S.A., DMG, DIAN, y el caso Nule, en los que se cuestiona por parte de los inversionistas y/o terceros, quiénes eran los directivos y administradores que estaban a la cabeza de estas entidades, y qué tipo de control se estaba llevando a cabo de cada una de las decisiones tomadas por estos. Por otra parte, se genera la discusión sobre si las firmas de auditoría y la Revisoría Fiscal fueron diligentes, y si en sus informes se constató la situación por la que estaban pasando estas entidades antes de conocerse su escenario real.

7.1. Caso Enron

El caso Enron se decide estudiar porque es considerado un detonante para llamar la atención del cómo se estaba contratando los servicios de auditoría y luego su consecuente ejecución, además de esto, pone de relieve la necesidad de mantener incólume la figura de la independencia mental por parte de las firmas de auditores y sus contadores frente a los administradores del ente económico.

Por lo tanto se dan a conocer los movimientos de esta compañía antes de declararse en estado de bancarrota, posteriormente se recopilan tanto las decisiones tomadas por los directivos y por la firma de auditoría (Arthur Andersen) que llevaron a la misma a retirarse del mercado, y por último se muestran cuáles fueron las consecuencias que este caso trajo para, la profesión contable y las firmas de auditoría, el mercado, y por último pero no menos importante los stakeholders.

Como consecuencia de este episodio se consideraron una serie de nuevas leyes y normas que pretenden garantizar una protección a los intereses de los

inversionistas y al público en general. Es por esta razón que se expone a lo largo de este capítulo, el origen y los propósitos de la expedición de la Ley Sarbanes Oxley, los objetivos del gobierno corporativo, las principales recomendaciones emitidas por la comisión del Banco Mundial y del Fondo Monetario Internacional sobre las normas y prácticas contables y de auditoría que se aplican en Colombia (ROSC) y la Ley 1314 del 2009, la cual regula los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información aceptados en Colombia.

7.1.1. Antecedentes

Enron Corporation fue una empresa de energía con sede en Houston Texas, constituida en 1985 por la fusión de las empresas Houston Natural Gas e InterNorth y que empleaba para el año 2001 cerca de 21.000 personas. La fusión fue dirigida por Kenneth Lay, presidente de Houston Natural Gas. En un principio la compañía se dedicó a la transmisión y distribución de electricidad y gas a través de los Estados Unidos, y al desarrollo, construcción y operación de plantas de energía, oleoductos, etc. por todo el mundo. Lay propuso para la empresa fusionada el nombre "Enteron" (EnterOn en CamelCase), sin embargo el nombre tuvo que ser abreviado a "Enron" por la similitud con la palabra griega para intestino (utilizada para formar palabras como "entérico" o la similitud con la palabra "Enterron").

Para el año 1986, Kenneth Lay, presidente de la ex Houston Natural, fue nombrado director de Enron, llegando a convertir a la nueva empresa en el mayor intermediario de gas natural de Estados Unidos. Según la publicación *Descripción del caso Enron* hecha el 11 de Septiembre de 2012²⁸, la política empresarial de Lay no siempre fue la más correcta y limpia, ya se había visto un caso de fraude en 1987, en donde misteriosamente Enron nunca obtenía pérdidas a pesar de la crisis energética que se vivía en EE.UU. en esa fecha, debido a la falsificación de documentos financieros presentados por sus entonces asesores de inversiones Borget y Mastroemi. Sin embargo, en ese mismo año, el fraude fue descubierto y Lay, desligándose de toda responsabilidad, expulsó a estos asesores de su compañía y negó todo vínculo entre las malas prácticas y su empresa, a pesar de que Lay siempre estuvo al tanto de lo que hacían Borget y Mastroemi.

²⁸ CASO ENRON [en línea]. < <http://grupo5eticaparanegocios.blogspot.com/2012/09/descripcion-del-caso-enron.html> > [citado el 05 de Marzo 2013]

Al culminar este proceso, Lay y Enron quedaron libres de toda culpa y en este momento aparece Jeffrey Skilling, MBA (Master in Business Administration) de la escuela de negocios de la Universidad de Harvard.

Tiempo después Jeffrey Skilling fue designado como Vicepresidente de la compañía y fue él quien encontró una nueva fórmula de sacar provecho a la energía, en ese momento creó “el mercado de valores energético”, una idea que encantó a Kenneth Lay. Esto significaba transformar la energía en un activo financiero que se pueda transar como una acción ordinaria.

Para 1992, esta idea fue todo un éxito, sin embargo existía una cláusula, Jeffrey pidió que se le permitiera utilizar un método de valorización a precio de mercado para los instrumentos de energía, el cual fue aprobado y certificado por Arthur Andersen, una de las empresa de auditoría más antiguas y prestigiosas de Estados Unidos. De esta manera Enron ya entraba a ser parte del mercado financiero y del grupo de empresas que cotizaban en la Bolsa.

El sistema de valorización de acciones a precio de mercado, permitía a Enron obtener hoy los beneficios futuros potenciales de la compañía y poder transarlos a un precio al día. Por muy pocos que sean los ingresos hoy en día, Enron podía venderlos al precio que quisiera con la garantía de sus beneficios futuros. Era un método subjetivo y presto a la manipulación.

Conjuntamente con este sistema apareció el CFH (Contabilidad de Valor Futuro Hipotético), un método muy interesante para maquillar y manipular los estados financieros.

Estas nuevas ideologías impuestas por Skilling, comenzaron a volverse una religión económica en la empresa, y Lay apoyaba y respaldaba esta idea. Jeff Skilling comenzó a tomar demasiado poder en la empresa, al borde de que él mismo proclamaba ser Enron²⁹.

En la década de los 90s el índice Dow Jones³⁰ comenzaba a incrementarse significativamente y Enron contribuía a ese crecimiento. Por otra parte los trabajadores de la empresa recibían parte de su salario en acciones.

²⁹ CASO ENRON. CORONADO, Fuentes Dayana [en línea] <
<http://grupo5eticaparanegocios.blogspot.com/2012/09/descripcion-del-caso-enron.html> > [citado el 05 de Marzo 2014].

³⁰ Es una media de precios ponderados de 30 acciones industriales “favoritas” que cotizan en la Bolsa de Nueva York (es decir, las que tienen mayor impacto en el momento). El valor de este índice se obtiene

Enron se vendía a todos los inversionistas asumiendo un enorme riesgo, pero no era tomado en cuenta. Enron crecía y crecía a un ritmo vertiginoso, a pesar de que sus ingresos no aumentaban ni existía rendimiento en sus flujos.

Pero, Enron necesitaba justificar tanto crecimiento, y a Jeff Skilling se le ocurrió invertir en la India, lo cual fue de mucha expectativa para los inversionistas. La planta en Dabhol era impresionante, todos sabían que invertir en la India era altamente riesgoso. Sin embargo, había algo que no habían calculado, era que la India no podía pagar el alto costo de energía que vendía Enron. De esta forma, la empresa perdió más de mil millones de dólares en esta inversión, y cubrió estas pérdidas con primas y opciones financieras, que eran ajustadas por el CFH una vez más.

Debido a esto, la reputación de esta empresa comenzó a decaer debido a los insistentes rumores de pago de sobornos y tráfico de influencias para obtener contratos en América Central, América del Sur, África, las Filipinas y en la India. También hubo rumores sobre la utilización de estas prácticas en un contrato de 30 mil millones de dólares con la empresa de energía Maharashtra State Electricity Board.

Después de una serie de escándalos sobre el uso de prácticas irregulares de contabilidad, Enron llegó al borde de la bancarrota hacia mediados de noviembre de 2001. Las acciones de la empresa en Wall Street cayeron en muy poco tiempo de 85 a 30 dólares, cuando se hizo público que la mayoría de las ganancias de Enron eran el resultado de negocios con una de sus subsidiarias, práctica que les permitía "maquillar" en los balances financieros las gigantescas pérdidas que había sufrido, tras lo cual se vino abajo³¹.

Desde el año 2002, se lleva a cabo la investigación sobre el enorme desfalco cometido en Enron a sus accionistas y empleados. Los principales acusados son los directivos de la empresa Kenneth Lay, Jeffrey Skilling, Andy Fastow y Rick Causey.

sumando los precios corrientes o actuales de las 30 acciones y dividiendo dicha suma por un divisor que haya sido ajustado teniendo en cuenta las emisiones gratuitas de acciones. Introducción a los indicadores de mercado [en línea] <http://www.empresayeconomia.es/indice-dow-jones-industrial.html> [citado el 05 de Marzo 2014]

³¹ ENRON. [en línea] < <http://www.auditool.org/blog/fraude/381-enron> > [citado el 06 de Marzo 2014].

7.1.2. Aspectos a considerar

Este episodio estará encaminado a mostrar cuáles fueron las acciones que se tomaron por parte de los directivos y de la firma auditora que generaron, en primer lugar desconocimiento por parte de terceros de la situación financiera real por la que atravesaba la compañía, segundo, generó el caos de los mercados financieros en Estados Unidos, tercero, introdujo drásticas reformas en los estándares y las prácticas contables y de auditoría³², y por último, se vieron vulnerados los principios esenciales de gobierno corporativo.

El portal para contadores públicos hispanoamericanos con herramientas contables y tributarias en línea e información actualizada sobre la profesión contable, *Actualícese*, publicó el 2 de Diciembre de 2009, un artículo titulado “*Caso Enron, una enseñanza de toda la vida para los profesionales contables*”, en el que se menciona, según el profesor universitario *Teodoro Wigodski*³³, cuatro equivocaciones en las cuales cayeron las personas externas que participaron en este escándalo:

- El primero, un vacío en la legislación bursátil estadounidense, que permitió radicar el endeudamiento de Enron en sociedades instrumentales de propósito específico, que no fueron consideradas en el balance consolidado, por lo que el mercado no podía conocer su verdadera situación financiera.
- El segundo error fue en el marco legal de la desregulación del sector eléctrico en EE.UU., que no puso razonables restricciones a inversiones en derivados financieros.
- El tercero fue de la empresa auditora, los bancos de inversiones y las agencias de calificación de riesgo, que no dieron señales oportunas de alerta, dejando en evidencia la inadecuada capacidad de reacción de estas firmas.

³² BASTIDAS, Méndez Carmen (2007). *El caso Enron Principales aspectos contables, de auditoría y de gobierno corporativo*, pp. 71

³³ Profesor universitario desde 1981. Relator en diversas universidades, empresas y congresos, en Chile y en el extranjero, en ámbitos de: gestión estratégica; gobierno corporativo; libre competencia; ética en el mercado, la empresa y los negocios. Desde 1994, consejero, director y presidente del directorio de empresas: privadas, estatales, nacionales, internacionales e instituciones sin fines de lucro.

- El cuarto, es el alto nivel de relación que se observaba desde 1985 entre las autoridades de gobierno y políticos de todos los sectores y Enron, lo que contribuyó a potenciar la característica arrogancia de los ejecutivos de esta empresa frente al mercado.

En un aparte, Stice y Stice (2006) considera que entre las muchas causas que motivan a los escándalos financieros son dos las que predominan para él; la avaricia y las malas normas contables. Con los escándalos Enron, WorldCom, Parmalat, etc., se vio la codicia corporativa en la sala de juntas, la codicia entre los banqueros que financiaban los planes a sabiendas de la situación, y la codicia entre los empleados que estaban dispuestos a hacer la vista gorda. Se ha visto la codicia de los auditores que no llaman la atención sobre la presentación de informes financieros fraudulentos por temor a perder los lucrativos negocios del cliente y vimos que la codicia de los abogados logró muchas horas facturadas por asesorar a sus clientes corporativos en la forma de estructurar cuidadosamente sus relaciones financieras engañosas. Para mala suerte la codicia no puede ser regulada o desaparecida, por lo que la siguiente alternativa es mejorar las normas contables y las prácticas de auditoría³⁴.

A raíz del escándalo generado por la situación interna y externa de Enron Co., la famosa y una de las grandes firmas auditoras Arthur Andersen se disolvió en el año 2002.

Como reflexión final, se trae un fragmento de la conferencia dictada por el profesor Richard Mattessich en la Universidad de Salamanca España: “ y uno empieza a preguntarse dónde empezó a equivocarse la enseñanza contable. La pregunta inevitable es: ¿podría un currículo diferente haber ayudado a prevenir estos enormes fallos? ¿Es la enseñanza la clave para solucionar el dilema de los contables, tal como sugiere Largay (2002, 155)? ¿Habría sido mejor enseñar a los estudiantes de contabilidad (que ahora son contables, o directores financieros y generales) casos famosos de falsedad contable, fraude y engaño (Largay pone como ejemplo el caso de Continental Vending de los años 70)? ¿O por el contrario éstos podrían haber aprendido de estos casos incluso más trucos para eludir una representación responsable?”³⁵.

³⁴ JARAMILLO, Jaramillo Marcela, GARCIA, Benau María Antonia, PEREZ, Chávez Manuel Antonio. *Escándalos financieros y su efecto sobre la credibilidad de la auditoría*.

³⁵ LECCIONES DE ENRON Y ARTHUR ANDERSEN CO. Conferencia pronunciada en la Universidad de Salamanca, España. MATTESSICH, Richard. (2004). [en línea] <http://www.uam.es/personal_pdi/economicas/lcanibano/2007/Tema%20%20Gestion%20de%20beneficios/Enron-Malaga_LV.pdf> [citado el 13 de Marzo 2014].

No obstante, como gran repercusión de fondo, quedó la pérdida de la confianza por parte de los usuarios de servicios de auditoría, la credibilidad sobre los informes y dictámenes, a tal punto que un cuestionamiento que surge alrededor de este episodio es ¿y dónde estaban los auditores?

7.2. Ley Sarbanes Oxley

Debido a la importancia de lo sucedido con Enron Corporation y a la complejidad de los cambios en los ámbitos contables y financieros que este caso provocó en el mundo entero, se da la promulgación de la Ley Sarbanes Oxley en el año 2002 para regular entre otras cosas el tema de gobierno corporativo y a su vez las funcionalidades que deberá tener el comité de auditoría.

Además de lo anterior, la Ley Sarbanes Oxley impone rigurosas medidas de control a las empresas que cotizan en bolsa, así como regulaciones estrictas a los contadores y a las empresas auditoras.

Según el profesor Richard Matessich esta ley pretende³⁶:

- Aumentar las penas por delitos societarios
- Aumentar los requerimientos de desglose de información para informes periódicos
- Aumentar la autoridad y responsabilidad de los comités de auditoría
- Crear un nuevo PCAOB (Comité de supervisión contable de empresas cotizadas)
- Definir estándares de responsabilidad profesional para los abogados
- Limitar el alcance de los servicios que los auditores pueden prestar a sus clientes
- Acelerar el desglose de las actividades de información privilegiada, y
- Eliminar los préstamos a directivos y administradores

³⁶ LECCIONES DE ENRON Y ARTHUR ANDERSEN CO. Conferencia pronunciada en la Universidad de Salamanca, España. MATTESSICH, Richard. (2004). [en línea] <http://www.uam.es/personal_pdi/economicas/lcanibano/2007/Tema%20%20Gestion%20de%20beneficios/Enron-Malaga_LV.pdf> [citado el 13 de Marzo 2014]

Para dar mayor entendimiento en relación con algunos de los requerimientos mencionados, se utilizará el caso de la empresa Cemex de México³⁷ y de cómo esta implementa acciones y medidas en su organización con el fin de cumplir con los temas relacionados a la auditoría emitidos por la Ley Sarbanes Oxley;

Los pasos que hemos tomado para cumplir con Sarbanes-Oxley incluyen:

Certificación de Reportes Financieros por parte del Director General y el Director de Finanzas.

Sarbanes-Oxley requiere que cada reporte anual (20-F) presentado a la SEC incluya una certificación escrita por el Director General y el Director de Finanzas de la compañía en la que plantean que no existen declaraciones falsas y que no se ha omitido información importante. Empezando en el año 2003, nuestro Director General y nuestro Vice-Presidente de Planeación y Finanzas han certificado nuestro reporte anual 20-F.

Certificación Interna.

Desarrollamos un sistema para ayudar al Director General y al Director de Finanzas durante el proceso de certificación. En este sistema todos los ejecutivos responsables de proveer información operacional y financiera para divulgación pública certifican que la información es precisa y que no se ha omitido información importante. Este proceso de certificación interna no es requerido por Sarbanes-Oxley, sin embargo creemos que ayuda a asegurar que se cumpla correctamente con esta ley.

Controles Internos.

Sarbanes-Oxley requiere que incluyamos en nuestro reporte anual 20-F un reporte del manejo interno de la información presentada en los informes financieros. Este reporte debe de incluir una declaración afirmando que nuestros auditores externos han emitido una opinión favorable sobre el control interno de la compañía referente a los reportes financieros. Estamos trabajando para asegurar que nuestros directores puedan dar una opinión positiva en nuestro reporte anual del 2005.

Comité de Auditoría Independiente.

Sarbanes-Oxley requiere que las compañías públicas establezcan un comité de auditoría que mantenga ciertas reglas de independencia. El comité de auditoría está a cargo de vigilar a los auditores externos de la compañía y de establecer mecanismos para asegurar la confidencialidad y el anonimato de las quejas por

³⁷ CEMEX. [en línea] < <http://www.cemex.com/ES/Inversionistas/LeySarbanesOxley.aspx> > [citado el 11 de Marzo 2014].

parte de los empleados en cuestiones de contabilidad y auditoría. En el año 2002, nuestros accionistas aprobaron enmiendas a nuestros estatutos para establecer un comité de auditoría. Nuestro comité de auditoría incluye 3 directores que califican como directores independientes bajo Sarbanes-Oxley. Adicionalmente, uno de los miembros del comité califica como "experto financiero", como lo define Sarbanes-Oxley.

Código de Ética.

Sarbanes-Oxley ordena a la SEC que adopte reglas que requieran que cada compañía pública revele en reportes periódicos si ha adoptado un código de ética para sus directores de finanzas. En el año 2000 adoptamos nuestro código de ética, el cual requiere que todos nuestros empleados cumplan con las mismas reglas de conducta. En el año 2004 enmendamos y renovamos nuestro código de ética para asegurar que se cumplan las reglas de Sarbanes-Oxley, así como para aclarar y realzar sus provisiones.

7.2.1. Gobierno Corporativo

El profesor Edilberto Montaña en el capítulo 5 de su libro³⁸, comenta que el termino *Gobierno Corporativo* se puede entender como el conjunto de principios, políticas y prácticas empresariales que permiten que sean definidas estructuras de dirección, administración y de supervisión eficaces y transparentes, con el fin de crear valor y generar confianza a sus grupos de interés.

Un adecuado Gobierno Corporativo debe incluir altos estándares en materia de Gobierno Corporativo los cuales contribuyen a un adecuado fortalecimiento de la administración de las compañías, disminuyen la existencia de conflictos entre las partes interesadas, mitigan los riesgos relacionados con la administración de la sociedad, mejoran la capacidad para la toma de decisiones, entre otros aspectos.

Así las cosas, un Gobierno Corporativo basado en las mejores prácticas permite establecer un marco claro de derechos, obligaciones y roles y responsabilidades entre los diferentes órganos de gobierno de la sociedad, los órganos de control, los accionistas y los diferentes grupos de interés. La manera cómo interactúan estos grupos se ilustra en la Figura 3. Triángulo Gobierno Corporativo.

Desde 1970, con la expedición del Código de Comercio, se empezó a regular en Colombia los principales aspectos del Gobierno Corporativo, Asamblea General de Accionistas, Junta Directiva, Accionistas, Administradores, Revisoría Fiscal, entre

³⁸ MONTAÑO, Orozco Edilberto (2011). *Fundamentos de Control, Auditoría y Revisoría Fiscal* (pp.128 – 129). Colombia: Programa Editorial.

otros puntos. Adicional a lo anterior, en 1995 se expidió la Ley 222 de 1995, la Ley 446 de 1996, la Ley 1228 de 2008, entre otras disposiciones que regulan aspectos fundamentales de esta materia.

Por su parte, las normas de Gobierno Corporativo de los Emisores de Valores se encuentran consagradas en la el Decreto 2555 de 2010, La Resolución 116 de 2002 y la Ley 964 de 2005 y las Circulares 028 y 056 de 2008 y 007 de 2011 - Código País-.

De tal forma que un buen Gobierno Corporativo debe contener, los elementos anteriormente mencionados y debe contemplar la forma como los mismos interactúan entre sí, estableciéndose así un sistema de pesos y contrapesos que genera el equilibrio en el actuar de cada uno³⁹.

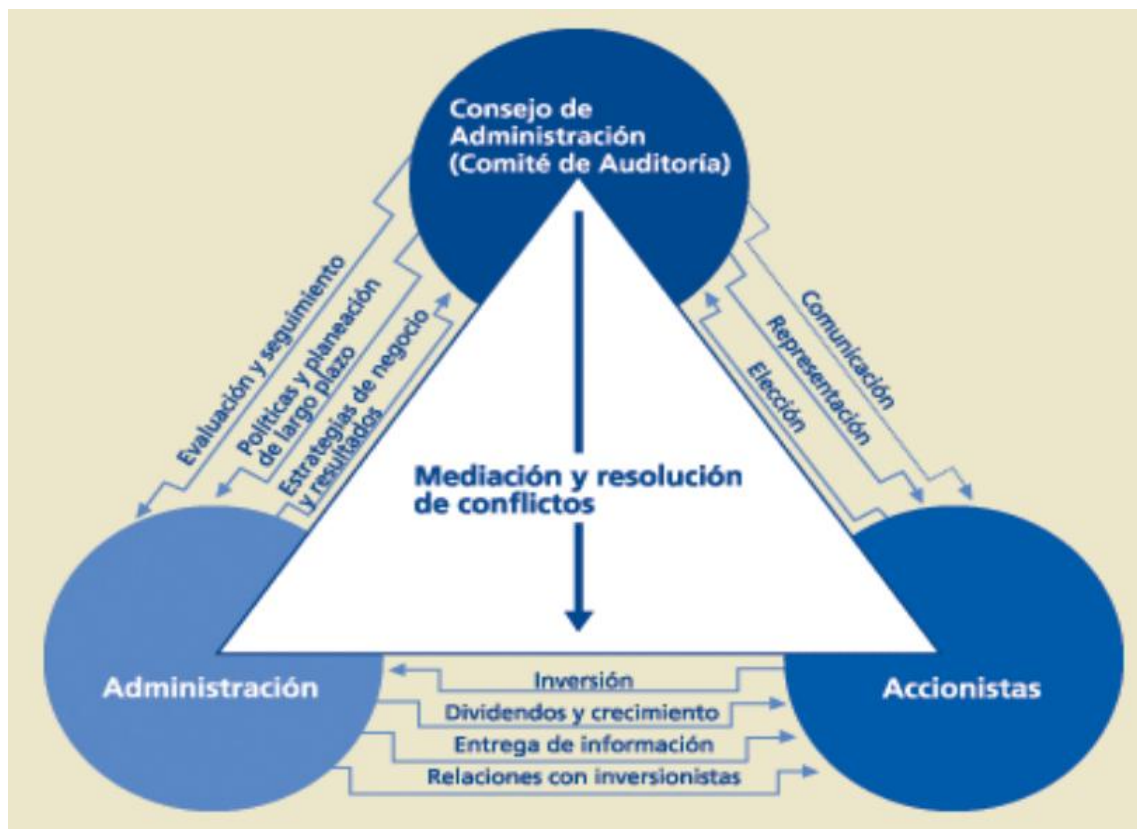


Figura 3. Triángulo Gobierno Corporativo

Fuente: GALLEGO, Patricia. LÓPEZ, Adriana. HURTADO, Carolina. Comité de Auditoría

³⁹ GOBIERNO CORPORATIVO. [en línea] <http://www.deloitte.com/view/es_CO/co/servicios-ofrecidos/auditoria/gobierno-corporativo/index.htm> [citado el 12 de Marzo 2014].

A continuación se documentan apartes del código de buen gobierno de Ecopetrol S.A., sociedad colombiana mixta de carácter comercial, organizada bajo la forma de sociedad anónima, del orden nacional, vinculada al Ministerio de Minas y Energía de conformidad con la Ley 1118 de 2006⁴⁰.

Concepto

Gobierno corporativo es el conjunto de principios y normas que regulan el diseño, integración y funcionamiento de los órganos de gobierno de la empresa, como son los tres poderes dentro de una sociedad: los Accionistas, Directorio y Alta Administración. Un buen gobierno corporativo provee los incentivos para proteger los intereses de la compañía y los accionistas, monitorear la creación de valor y uso eficiente de los recursos.

El objetivo del presente código de buen gobierno es compilar y estructurar las mejores prácticas de gobierno corporativo adoptadas e implementadas por Ecopetrol S.A. con el fin de generar competitividad, preservar, mantener y promulgar la integridad y la ética empresarial, asegurar la confianza de los accionistas e inversionistas en la gestión de la sociedad, el cumplimiento de los compromisos con sus grupos de interés y el conocimiento público de su gestión.

Se le exige una estructura de gobierno que permita:

- Respeto por los derechos de accionistas.
- Medidas de resolución de conflictos.
- Mecanismos para revelación de información contingente.
- Medidas de control.

Destinatarios del gobierno

Todas las actuaciones de los miembros de la junta directiva, presidente de la sociedad, vicepresidente, directores, gerentes, jefes de unidad, coordinadores, trabajadores, colaboradores, contratistas, proveedores, accionistas e inversionistas, están enmarcadas en las disposiciones de este código, para que el

⁴⁰ CODIGO DE BUEN GOBIERNO ECOPETROL S.A. [en línea] <
<http://www.ecopetrol.com.co/contenido.aspx?catID=262&conID=38360>> [citado el 13 de Marzo 2014].

gobierno de la sociedad pueda desarrollar su actividad empresarial dentro de los principios éticos y el buen manejo societario.

Principios del código

Los principios del presente código son la transparencia, la probidad (honestidad) y la rendición de cuentas al mercado, accionistas, inversionistas y grupos de interés.

Además de lo anterior, el código de buen gobierno de Ecopetrol S.A. también contiene temas relacionados con la revelación de información financiera, estados financieros y revisoría fiscal.

Revelación de información financiera

Ecopetrol S.A. aplica los principios o estándares de contabilidad del Plan General de Contabilidad Pública y las reglas emanadas de la Contaduría General de la Nación. En caso de que se generen operaciones no contempladas en esta normatividad se aplicarán las siguientes normas en su orden: normatividad contable del sector privado (Decreto 2649 de 1993), normas internacionales (NIIF e IPSAS) o normatividad específica del sector de oil and gas (US GAAP).

En la medida en que existan diferencias entre los estándares de contabilidad que le son aplicables a la sociedad en virtud de su naturaleza jurídica y de las normas vigentes en Colombia y los Estándares de Información Financiera Internacional (IFRS – International Financial Information Standards), Ecopetrol S.A. presentará informes complementarios, elaborados según los IFRS a consideración de los accionistas y del mercado, con la misma periodicidad de los informes ordinarios.

Estados financieros

Los estados financieros de Ecopetrol S.A. incluyen el balance general, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio, el estado de flujos en efectivo, el estado de cambios en la situación financiera y las notas a los estados financieros, y se acompañan de una certificación del presidente de la sociedad y del vicepresidente financiero, si hubiere lugar a ello, tanto para los estados financieros consolidados y no consolidados, dicha certificación se hará en los términos del artículo 46 de la Ley 964 de 2005⁴¹ o cualquier norma que lo modifique, sustituya o adicione.

⁴¹ Artículo 46. *Certificación*. Los representantes legales de los emisores de valores deberán certificar que los estados financieros y otros informes relevantes para el público no contienen vicios, imprecisiones o errores

Además de los temas mencionados anteriormente, el Código de Buen Gobierno de esta compañía también considera otros como lo son la Revisoría Fiscal, Controles Internos, Funciones de la dirección de auditoría interna y responsabilidades del director de auditoría interna, entre otros.

7.2.2. Comité de Auditoría

Según lo dispuesto por la Ley Sarbanes Oxley, este comité es establecido por la junta de directores de la empresa, con la finalidad de supervisar la gestión de la gerencia, los procesos de contabilidad, reportes financieros y auditorías de los estados financieros. Esta ley convierte al comité de auditoría en el responsable de proteger a los accionistas y a otros grupos de interés (stakeholders), al asignarle la misión de supervisar la revelación precisa y a tiempo de la situación financiera de la empresa, y establece los procedimientos para alcanzar dicho objetivo⁴².

En Colombia, en la Ley 964 de 2005 del 8 de Julio, por medio del cual se dictan normas generales y se señalan en ellas los objetivos y criterios a los cuales debe sujetarse el Gobierno Nacional para regular las actividades de manejo, aprovechamiento e inversión de recursos captados del público que se efectúen mediante valores y se dictan otras disposiciones, se establece la función del Comité de Auditoría de la siguiente manera, el artículo 45 estipula que es deber de los Emisores de valores constituir un comité de auditoría el cual se integrará con por lo menos tres (3) miembros de la junta directiva incluyendo todos los independientes⁴³. El presidente de dicho comité deberá ser un miembro independiente. Las decisiones dentro del comité se adoptarán por mayoría simple.

A continuación se recopilan los requisitos que debe tener este comité para su conformación, tal como lo indica la Ley:

Los miembros del comité deberán contar con adecuada experiencia para cumplir a cabalidad con las funciones que corresponden al mismo.

El comité de auditoría contará con la presencia del revisor fiscal de la sociedad, quien asistirá con derecho a voz y sin voto.

que impidan conocer la verdadera situación patrimonial o las operaciones del correspondiente emisor de valores.

⁴² GALLEGO, Patricia. LÓPEZ, Adriana. HURTADO, Carolina. *Comité de Auditoría*.

⁴³ Ley 964 de 2005, Capítulo segundo. De los deberes y funcionamiento de los emisores de valores artículo 44. Parágrafo 2°.

El comité de auditoría, en los términos que determine el Gobierno Nacional, supervisará el cumplimiento del programa de auditoría interna, el cual deberá tener en cuenta los riesgos del negocio y evaluar integralmente la totalidad de las áreas del emisor. Asimismo, velará por que la preparación, presentación y revelación de la información financiera se ajuste a lo dispuesto en la ley.

Para el cumplimiento de sus funciones el comité de auditoría podrá contratar especialistas independientes en los casos específicos en que lo juzgue conveniente, atendiendo las políticas generales de contratación del emisor.

PARÁGRAFO 1o. Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable a las entidades sujetas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Bancaria.

PARÁGRAFO 2o. Los estados financieros deberán ser sometidos a consideración del comité de auditoría antes de ser presentados a consideración de la junta directiva y del máximo órgano social.

PARÁGRAFO 3o. Los emisores de valores deberán prever en sus estatutos las disposiciones que regirán el funcionamiento del comité de auditoría así como lo relacionado con la elección de sus miembros, con estricta sujeción a lo dispuesto en la presente ley y a las normas que la desarrollen.

PARÁGRAFO 4o. El Comité de Auditoría deberá reunirse por lo menos cada tres (3) meses. Las decisiones del comité de auditoría se harán constar en actas, para lo cual se aplicará lo dispuesto en el artículo 189 del Código de Comercio.

Posteriormente en el Decreto 2555 de 2010, por el cual se recogen y reexpiden las normas en materia del sector financiero, asegurador y del mercado de valores, se obliga a las cámaras de riesgo central de contraparte a contar como mínimo con el comité de riesgos y el comité de auditoría establecidos por la junta directiva así:

Comité de auditoría, el cual tendrá como finalidad verificar que el sistema de control interno de la cámara de riesgo central de contraparte funcione de manera eficaz, así como el cumplimiento de las funciones de auditoría, sin perjuicio de las funciones atribuidas al revisor fiscal⁴⁴.

De esta manera se recopilan las normativas que obligan a ciertas entidades a conformar dentro de sus organizaciones el comité de auditoría, de tal manera que este se convierte en la máxima autoridad de la mejora y supervisión de la administración del riesgo.

⁴⁴ DECRETO 2555 DE 2010. [en línea] <<http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=40032>> [citado el 13 de Marzo 2014].

Para ejemplificar lo anterior, dentro del Código de buen gobierno de Ecopetrol se observa el numeral 6.1., el cual da vida al comité de auditoría de la compañía:

6.1. Comité de Auditoría:

Es el máximo órgano de control de la Sociedad encargado de la vigilancia de la gestión y la efectividad del Sistema de Control Interno.

Todos los miembros del Comité deben ser independientes y tener conocimiento en temas relacionados con sus funciones, al menos uno de ellos debe ser experto en temas financieros y contables.

El Comité de Auditoría dispone de una línea telefónica y una dirección de correo electrónico de uso confidencial, a disposición de los diferentes grupos de interés de ECOPETROL S.A. Cualquier persona que desee advertir o avisar sobre la comisión de posibles infracciones en ECOPETROL S.A. respecto de conflictos de interés y de irregularidades contables o financieras, puede hacer uso de estos medios de comunicación.

El Comité de Auditoría no sustituye las funciones de la Junta Directiva ni de la administración en la supervisión y ejecución del sistema de control interno de ECOPETROL S.A. Para su funcionamiento, además de lo dispuesto por las normas vigentes que le sean aplicables, el Comité cuenta con un Reglamento Interno aprobado por la Junta Directiva donde se establecen sus objetivos, funciones y responsabilidades. Las modificaciones a dicho Reglamento son aprobadas por la Junta Directiva por mayoría simple. El Secretario de la Junta Directiva debe asegurar que dichas modificaciones sean publicadas en la página electrónica de ECOPETROL S.A. www.ecopetrol.com.co para conocimiento de sus grupos de interés y el mercado en general.

7.3. Informe sobre la Observancia de Estándares y de Códigos – ROSC COLOMBIA-

Este informe se preparó con base en los resultados de un estudio sobre las normas y prácticas contables y de auditoría que se aplican en Colombia. El estudio se centró principalmente en las fortalezas y debilidades del marco institucional que sirve de soporte al sistema de presentación de información financiera de las sociedades en el país.

Entre las recomendaciones más representativas se encuentran, la sobreoferta de contadores públicos en el país; la baja calidad de los reportes contables y financieros en Colombia en cuanto a su utilidad real para la toma de decisiones; la extensa normatividad y bases comprensivas de contabilidad en el país; el énfasis de los GAAP (Principios de Contabilidad de General Aceptación, por su sigla en inglés) en lo tributario, la inspección, vigilancia y control legal; la necesidad de crear un Consejo Superior de Estándares Contables y de Auditoría en el país, como mecanismo que evite la amplia dispersión normativa y reduzca la politización de la norma contable, y la necesidad de establecer un “régimen simplificado” contable en cuanto a los requisitos legales de información financiera a las pequeñas y medianas empresas. El artículo hace una breve referencia a otros dos componentes del análisis realizado por el BM y el FMI: Gobierno Corporativo y Transparencia Fiscal, y termina haciendo una invitación a los contadores para continuar estudiando el tema de los estándares internacionales, destacando los componentes académicos, teóricos y de investigación contable que genere conocimiento y a la conformación de comunidades disciplinares y científicas que contribuyan con el desarrollo social y económico local⁴⁵.

Una de las recomendaciones realizadas por esta comisión en la visita realizada en el año 2003, se refiere al mejoramiento de las prácticas contable y de auditoría, entre ellas el fortalecimiento de los mecanismos de cumplimiento obligatorio de las normas, a fin de garantizar la conformidad con los requisitos contables y de auditoría y un código de ética profesional para los auditores. En este contexto, la comisión recomienda establecer un organismo regulador estatutario pertinente. Otras recomendaciones de política conciernen la creación de un Consejo Superior encargado de emitir estándares contables y de auditoría como requisitos obligatorios a nivel local para las entidades de interés público; la instauración de una nueva organización profesional de auditores de estados financieros; la reforma del programa académico universitario de contaduría, mejoras significativas en la capacidad docente de los profesores de contaduría de las universidades y la organización de programas de capacitación sobre aspectos prácticos de los EIC y los EIA para contadores, auditores y terceros.

En lo referente al marco legal y regulatorio contable, uno de los hallazgos más importantes, planteado en el informe ROSC, es el hecho de que la regulación

⁴⁵ Report on the Observance of Standards and Codes. Traducción libre realizada por el C.P. Juan Fernando Mejía de la Facultad de Ciencias Económicas de las Universidad de Antioquia.

existente no conduce al profesional contable a presentar informes financieros de alta calidad. Esto se origina en la multiplicidad de normas, códigos y conceptos, que rigen la profesión contable y que enmarcan el quehacer de la Contaduría Pública en Colombia; los cuales son emitidos por diferentes entes regulatorios, generando conflictos y confusiones al momento de aplicar determinados procedimientos contables. Una de las discrepancias normativas que se presenta al momento de revelar la información contable y financiera se hace evidente entre la regulación tributaria emitida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), y la normatividad contable representada por los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia. Este escenario es analizado en el Informe sobre la observancia de estándares y de códigos – ROSC – como se expresa a continuación:

Para no dar lugar a diferentes opiniones o malentendidos con las autoridades tributarias, tanto quienes preparan como quienes auditan dichos estados financieros tienden a favorecer las políticas contables que se han usado para determinar las utilidades gravables (es decir los criterios o bases comprensivas de carácter tributario o de vigilancia, inspección o control). Como consecuencia de ello, los usuarios de los estados financieros quizá no siempre encuentren en los estados financieros divulgados públicamente, una información orientada hacia el mercado.

En cuanto a la Revisoría Fiscal, en este informe se hace mención a la obligatoriedad de la gran mayoría de empresas a designar un Revisor Fiscal para que sea el encargado de llevar a cabo la auditoría anual. Al respecto del término de Revisor Fiscal, se refieren en el mismo de la siguiente forma:

Algunas personas traducen el término Revisor Fiscal como “auditor estatutario”. De acuerdo con la práctica aceptada internacionalmente, el término “auditor estatutario” es utilizado como una definición de auditores independientes quienes auditan estados financieros. Como un Revisor Fiscal está legalmente obligado a realizar diversas actividades que no se relacionan con la auditoría del estado financiero pues el término Revisor Fiscal es utilizado en este informe para identificar aquellos practicantes que realizan la auditoría anual obligatoria en Colombia.

Con lo anterior, es evidente que la figura del Revisor Fiscal existe única y exclusivamente en Colombia, y que por lo tanto difiere de los aspectos, características y funciones que abarca el concepto de auditoría en el ámbito internacional, en el que sólo se limitan a realizar una auditoría de estados financieros y dejan de lado la evaluación total del ente económico (control de

fiscalización), que a su vez garantiza el correcto desempeño y la transparencia e idoneidad de las operaciones económicas, su sujeción a las normas legales, así como la eficacia y eficiencia de la gestión administrativa, como lo establece la Orientación Profesional del 21 de Junio de 2008 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

Esta posición se ratifica en una de las recomendaciones expuestas por la comisión designada por el Banco Mundial en el mencionado informe, al determinar que “Las funciones del Revisor Fiscal no son compatibles con las funciones de un auditor independiente o la elaboración de los estados financieros. En Colombia no existe el concepto moderno de auditoría independiente en los planteamientos legales sobre este concepto”. Tal afirmación es sustentada mediante las leyes y regulaciones nacionales, las cuales delegan al Revisor Fiscal múltiples actividades dentro de las cuales sólo una de ellas consiste en emitir una opinión y dictamen sobre los estados financieros. En adición, la legislación faculta al Revisor Fiscal, entre otras funciones, la responsabilidad de certificar la efectividad del Control Interno dentro de una organización, la obligación de salvaguardar los activos de la organización y de asegurar que las obligaciones con las entidades gubernamentales han sido canceladas a tiempo, la función de ejercer el control y análisis de las operaciones de una organización, y de igual forma, ejercer la vigilancia e inspección de todas sus transacciones.

De esta forma, se puede observar como la Revisoría Fiscal en Colombia, sobrepasa las funciones de la auditoría independiente de estados financieros planteado en las Normas Internacionales de Auditoría, al preocuparse no solo por emitir una opinión acerca de los estados financieros de la empresa, sino también, por ocuparse de aspectos que van más allá de la situación financiera de la empresa y, que a su vez, dan seguridad y confiabilidad no sólo a la administración, sino también, a los demás usuarios de la información denominados “Stakeholders”.

7.4. Ley 1314 de 2009

El 13 de Julio del 2009 se expide la Ley 1314, la cual regula los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, señala las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y determina las entidades responsables de vigilar su cumplimiento. Esta ley es de vital importancia para el desarrollo del

presente trabajo de investigación, puesto que se considera el pilar para la aplicación de las normas de auditoría y aseguramiento de la información en el país.

De esta ley se destacan los artículos que se mencionan posteriormente, por introducir nuevos elementos que deben ser tenidos en cuenta en el proceso de convergencia a Normas Internacionales del país:

El artículo 2º de esta ley, establece el ámbito de aplicación de la misma de la siguiente manera:

La presente ley aplica a todas las personas naturales y jurídicas que, de acuerdo con la normatividad vigente, estén obligadas a llevar contabilidad, así como a los contadores públicos, funcionarios y demás personas encargadas de la preparación de estados financieros y otra información financiera, de su promulgación y aseguramiento.

En desarrollo de esta ley y en atención al volumen de sus activos, de sus ingresos, al número de sus empleados, a su forma de organización jurídica o de sus circunstancias socioeconómicas, el Gobierno autorizará de manera general que ciertos obligados lleven contabilidad simplificada, emitan estados financieros y revelaciones abreviados o que estos sean objeto de aseguramiento de información de nivel moderado.

En desarrollo de programas de formalización empresarial o por razones de política de desarrollo empresarial, el Gobierno establecerá normas de contabilidad y de información financiera para las microempresas, sean personas jurídicas o naturales, que cumplan los requisitos establecidos los numerales del Artículo 499 del Estatuto Tributario.

Parágrafo: Deberán sujetarse a esta ley y a las normas que se expidan con base a ella, quienes sin estar obligados a observarla pretendan hacer valer su información como prueba.

Por otra parte, el Congreso de la República en el numeral 4 del artículo 8 de esta ley, establece una serie de Criterios a los cuales debe sujetarse el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, que de cierta forma delimita el ámbito de aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad e Información Financiera y Aseguramiento de la Información, los cuales apuntan a que las normas sean expedidas y aplicadas según las diferentes características que tengan los entes

económicos, sean personas naturales o jurídicas, para que los requisitos y obligaciones que se establezcan resulten razonables y acordes a determinadas circunstancias. Los criterios diferenciales a tener en cuenta por el CTCP en la elaboración de estas normas son:

- Tamaño del ente
- Forma de organización jurídica
- Sector al que pertenece
- Número de empleados
- Interés público involucrado en su actividad

El Direccionamiento Estratégico expedido por el CTCP el 05 de diciembre de 2012 propone los grupos de usuarios a tener en cuenta para la aplicación en Colombia de las Normas Internacionales de Contabilidad e Información Financiera y de Aseguramiento de la Información de la siguiente manera:

De acuerdo con los comentarios recibidos al documento publicado el 22 de diciembre pasado, y atendiendo las recomendaciones de expertos, y los tipos de normas que menciona la Ley 1314, se propone que las Normas de Contabilidad e Información Financiera y de Aseguramiento de la Información sean aplicadas de manera diferencial a tres grupos de usuarios, así: Grupo 1: Emisores de valores y entidades de interés público; Grupo 2: Empresas de tamaño grande y mediano, que no sean emisores de valores ni entidades de interés público, según la clasificación, legal colombiana de empresas⁴⁶; y Grupo 3: Pequeña y microempresa según la clasificación legal colombiana de empresas⁴⁷.

Lo anterior se hace con el fin de esclarecer el tema relacionado con las empresas del país que deben por ley acogerse a lo decretado por esta y por las leyes que la complementen.

El artículo 5°. De las normas de aseguramiento de información, el cual define las Normas de Aseguramiento de Información como el sistema compuesto por principios, conceptos, técnicas, interpretaciones y guías, que regulan las calidades personales, el comportamiento, la ejecución del trabajo y los informes de un trabajo de aseguramiento de información, y también indica que estas se componen de normas éticas, normas de control de calidad de los trabajos, normas de auditoría de información financiera histórica, normas de revisión de información financiera histórica y normas de aseguramiento de información distinta de la

⁴⁶ Al respecto pueden verse las Leyes 590 de 2000, 905 de 2004 y 1429 de 2010, entre otras.

⁴⁷ Ídem.

anterior; en el párrafo primero y segundo de este artículo, se otorga primero la facultad al Gobierno Nacional de expedir normas de auditoría integral aplicables a los casos en que hubiere que practicar sobre las operaciones de un mismo ente diferentes auditorías y de igual manera deja claro que los servicios de aseguramiento que sean contratados (con personas naturales o jurídicas) deberán ser prestados bajo la dirección y responsabilidad de Contadores Públicos.

Por otra parte, el **artículo 15**, contempla una aplicación extensiva para las personas jurídicas no comerciantes, “Cuando al aplicar el régimen legal propio de una persona jurídica no comerciante se advierta que él no contempla normas en materia de contabilidad, estados financieros, control interno, administradores, rendición de cuentas, informes a los máximos órganos sociales, **revisoría fiscal**, auditoría o cuando como consecuencia de una normatividad incompleta se adviertan vacíos legales en dicho régimen, se aplicarán en forma supletiva las disposiciones para las sociedades comerciales previstas en el Código de Comercio y en las demás normas que modifican y adicionan éste”. (resaltado fuera de texto).

Además de estos artículos las características que se deben conocer de la Ley de Convergencia⁴⁸:

1. Se otorgan al Presidente facultades extraordinarias con la figura de intervención económica para expedir normas contables de información financiera y de aseguramiento de la información, dirigidas a la convergencia de tales normas con normas internacionales de aceptación mundial definidas en el Artículo 3° de la ley; esta intervención permite ordenar el sistema de documentación contable.
2. Establece que los pertenecientes al régimen simplificado según el artículo 499 del Estatuto Tributario lleven contabilidad y que haya una escalabilidad de acuerdo con el nivel de responsabilidades.
3. Se establece separación de las normas contables de las tributarias.

⁴⁸ MONTAÑO Orozco Edilberto, Control interno, auditoría y aseguramiento, revisoría fiscal y gobierno corporativo. Primera edición, 2013.

4. Se explica claramente el significado y el alcance de las normas de aseguramiento de la información, teniendo la atribución de establecer normas de auditoría integral.
5. Se establece que los emisores, bajo la dirección de la Presidencia, para expedir normas son: la Contaduría General de la Nación para el sector público y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Ministerio de Comercio Industria y Turismo obrando conjuntamente para expedir normas señaladas.

Lo descrito en este apartado relacionado con el caso Enron, sirve para evidenciar lo maleable que puede ser la información cuando no existen o en su defecto cuando los controles no son lo suficientemente efectivos y fuertes para evitar este tipo de circunstancias.

Con el fin de protegerse frente a situaciones como las ocurridas con Enron Co., que indudablemente han sido de gran impacto no solo en los mercados locales sino en el mercado global, los stakeholders exigen garantías como la transparencia de la información contable y financiera, y que a través de esta se brinde una seguridad razonable sobre los estados financieros de los cuales se obtiene dicha información.

7.5. Casos Colombianos

7.5.1. Caso DMG

La empresa colombiana D.M.G. Grupo Holding S.A., conocida por las siglas DMG (David Murcia Guzmán, fundador y principal accionista), fue una empresa constituida en abril del 2005 intervenida y acusada por las autoridades financieras y los medios de comunicación de prácticas tales como lavado de dinero y esquema de pirámide, los cuales son sancionados en Colombia bajo la figura de captación masiva e ilegal de dinero.

La manera de operar de esta empresa consistía en la captación a través de unas tarjetas prepago que daban la posibilidad a los clientes que las adquirían de comprar electrodomésticos y otros bienes, pero que en caso de no ser utilizadas en su totalidad podían ser devueltas a la compañía, que desembolsaba el dinero excedente. Para ello, el Grupo DMG tenía dispuestas en sus oficinas ventanillas, cajeros y sistemas de vigilancia y seguridad, según lo comprobó la Superintendencia Financiera. El Grupo DMG contaba con 26 oficinas en Colombia, en departamentos como Cundinamarca, Meta, Boyacá, Magdalena, Cauca, Nariño y Putumayo, además de Bogotá, también contaba con cuatro oficinas en Panamá,

Ecuador, Venezuela y México. Según el certificado de existencia y representación legal del Grupo DMG, éste podía explotar, producir y/o comercializar en Colombia o en el exterior toda clase de electrodomésticos, vehículos, muebles y equipos para hogar y oficina, herramientas, y equipo para facilitar y garantizar la comodidad y la salud en los hogares y producir películas, guiones comerciales; representar artistas; crear su propio canal de radio y T.V., entre otras⁴⁹.

DMG fue intervenida y disuelta por las autoridades colombianas el 18 de noviembre de 2008, seguida por acciones similares en Panamá, Venezuela y Ecuador. David Murcia fue detenido en Panamá, recluso en la cárcel La Picota en la etapa preliminar de su juicio y actualmente se encuentra extraditado en los Estados Unidos.

En cuanto a la Revisoría Fiscal de DMG, esta estaba a cargo de Ramiro Cruz Cabezas, quien según las investigaciones realizadas contribuyó a maquillar los estados financieros de las firmas, de las que hacían falsos informes dando visos de legalidad de las acciones de la holding, así como para ocultar y entorpecer la acción de los organismos de control. De igual manera, según el juzgado encargado, Cabezas con las actividades delictivas que realizaba ocasionó detrimento patrimonial al Estado y a un número considerable de ciudadanos que fueron engañados con estrategias y artimañas.

Por lo anterior fue condenado a 54 meses de prisión y pagará una multa de 936 millones de pesos por haber incurrido en los delitos de lavado de activos y concierto para delinquir⁵⁰.

En este caso es oportuno referenciar el artículo 9° de la Ley 43 de 1990, el cual habla sobre la obligación del Contador Público de elaborar papeles de trabajo ya que en este se deja constancia de todas las labores realizadas. Según las investigaciones efectuadas por la Superintendencia de Sociedades, se halló que esta sociedad no llevaba actas de contabilidad, tampoco actas de asamblea de accionistas, no se convocaba a reunión de Junta Directiva, y ni el Revisor Fiscal ni el Representante Legal tenían una remuneración como lo obliga la ley. De igual manera no presentan informes de gestión ni el dictamen del Revisor Fiscal.

⁴⁹ Desmontan Negocio del Grupo DMG por captar ilegalmente [en línea] http://www.portafolio.co/detalle_archivo/MAM-2679110 [citado el 28 de Mayo de 2014]

⁵⁰ Condenan al revisor fiscal de DMG por lavado de activos [en línea] http://www.larepublica.co/asuntos-legales/condenan-al-revisor-fiscal-de-dmg-por-lavado-de-activos_81491 [citado el 28 de Mayo de 2014]

Evidentemente el personal que hacia parte de esta montura se olvidó de la ley, de sus deberes y de lo que cada uno de ellos representaba frente a los millones de inversionistas que depositaron total confianza en el negocio que les ofrecían.

7.5.2. Caso Interbolsa

Interbolsa comenzó su historia en 1991 en Medellín como una firma pequeña, que hasta entonces se ubicaba al final de la tabla de las comisionistas que para la época operaban en la Bolsa de Valores de la ciudad de Medellín. Su fundador fue Rodrigo Jaramillo, un Ingeniero Químico de la Universidad de Antioquia oriundo de Medellín.

En sus primeros años comenzó a hacer estudios sobre el rumbo del mercado, empezó a conseguir clientes que quisieran invertir en instrumentos, a cobrar una comisión, y a crear productos propios para volver a invertir. Ya a mediados de los años 90 apareció Juan Carlos Ortiz, un economista de la Universidad Javeriana y comisionista de bolsa que fue expulsado en 1997 de la Bolsa de Valores de Bogotá por prácticas que se consideraron poco transparentes. Juan Carlos Ortiz se asoció con Rodrigo Jaramillo, adquiriendo la mitad de la comisionista Interbolsa.

El Caso Interbolsa, trata del mayor descalabro bursátil en la historia reciente del país. Hasta mediados del 2012, el llamado grupo Interbolsa era el más sólido y prestigioso, generando ganancias superiores a los 80 mil millones de pesos. Se calcula que la comisionista de bolsa llegó a manejar más de 9 billones de pesos en transacciones y a dominar el 35 por ciento del mercado colombiano. Sin embargo, la firma perdió liquidez por cuenta de unas riesgosas transacciones (en repos) con acciones de la Textilera Fabricato y fue intervenida por la Superintendencia Financiera en octubre de 2012 para ordenar luego su liquidación. Su caída dejó al descubierto manejos ilegales que salpicaron a las demás empresas de holding, creando un efecto dominó que culminó con el desmoronamiento del grupo. La Fiscalía cree que en este caso hubo un claro concierto para delinquir⁵¹.

En detalle el colapso de la Sociedad Comisionista Interbolsa sucedió cuando se vio obligada, por su situación económica y financiera, a incumplir el pago de unas de sus obligaciones con el Banco BBVA por 20.000 millones de pesos, pues el incumplimiento por parte de una comisionista de bolsa a un acreedor es

⁵¹ Unidad Investigativa El TIEMPO. Publicado el 24 de Junio del 2013. [Citado el 27 de Mayo de 2014].

considerado una falta grave que amerita intervención de manera inmediata. Este mismo día Interbolsa confirmó a través de un comunicado los problemas de liquidez por la que atravesaba la compañía, lo que provocó la intervención por parte de la Superintendencia de Sociedades en la madrugada del día siguiente, así como el desplome de la acción de la compañía en la Bolsa de Valores de Colombia en un 30 por ciento.

Con respecto a esto, queda la siguiente pregunta ¿Cuál era la opinión y la posición de los órganos de control cuando la compañía crecía excesivamente, cuando corría riesgos en exceso, y cuando se tomaron tantas decisiones de manera apresurada por parte de los directivos?

En el caso de la comisionista Interbolsa, la revisoría fiscal estaba a cargo de la firma Grant Thornton Ulloa Garzón, y es en relación a este tema que nos centraremos para decir que una de las funciones de la revisoría fiscal, es tratar de advertir los riesgos a que el cliente puede estar expuesto en el desarrollo de su objeto social. Por esta razón en el caso Interbolsa, la revisoría falló al pasar por alto el riesgo tan elevado en las operaciones que se realizaban en la comisionista, ya que se presentaron muchas situaciones que debieron ser detectadas por la revisoría fiscal como son los auto préstamos que hacían entre las empresas del holding, la desviación de dinero no autorizadas por los inversionistas, los préstamos y otros movimientos no reportados en los balances, la mora en el pago de parafiscales al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, entre otras.

Por último, se recopilan una serie de antecedentes de la comisionista que dejan entredicho el manejo de los recursos captados por el público⁵²:

Resolución 820 de 2003 de la Superintendencia de Valores, por la cual sanciona a Interbolsa por la realización de operaciones no autorizadas y por no registrar contablemente operaciones.

Mediante resolución del 22 de Octubre del 2003 imponerle una multa por \$140 millones y abstenerse de negociar en bolsa los días 22, 23 y 24 de Diciembre del mismo año.

Resolución 1077 de 2008 de la Superintendencia Financiera por incumplir operaciones en el mercado.

⁵² Caso Interbolsa: Crónica de una muerte anunciada. [en línea] http://www.elementosdejuicio.com.co/index.php?option=com_content&view=article&id=1552:caso-interbolsa-cronica-de-una-muerte-anunciada&catid=47:columnista-1&Itemid=285 [Citado el 27 de Mayo de 2014]

Resoluciones 1320 y 1321 de 2009 del mismo ente, por la cual se sancionan a representantes legales de esa firma, por utilización indebida de información privilegiada.

Resolución 911 de 2010 por la cual se sanciona a Interbolsa por incurrir en conflictos de interés y faltas al deber de asesoría, en relación con el manejo de recursos de algunas entidades estatales.

Finalmente mediante Resolución No. 1812 de 2012, del 07 de noviembre de la Superintendencia Financiera de Colombia, ordena a la liquidación forzosa administrativa de la sociedad comisionista de bolsa Interbolsa S.A.

7.5.4. Caso Nule

Miguel Nule, ingeniero civil de la Universidad de los Andes de Bogotá y quien tenía a su cargo todo lo relacionado con el departamento de licitaciones y contratos con la clase política y los funcionarios públicos del país dentro del grupo empresarial, es el pionero y el mayor de los empresarios de este grupo empresarial. En Octubre del año 1994, cuando tenía 27 años, fundó la empresa MNV S.A., en Sincelejo, a la cual se unieron posteriormente su hermano Manuel Nule y su primo Guido Nule. A la cabeza de estos tres empresarios, se empezaron a formar y consolidar todas las empresas que conformaría el grupo empresarial de los Nule.

El fraude consistió en que el grupo tenía una contabilidad paralela a través de registros contables ocultos con los cuales llevaban cuentas de transacciones multimillonarias en efectivo que no podían figurar en los libros oficiales; según las investigaciones, se ha encontrado evidencia de pago de comisiones a funcionarios públicos, o lobistas, por la gestión de los contratos, además de gastos personales, como la compra de bienes raíces a familiares y amigos no relacionados con el contrato y el pago de deudas en efectivo a prestamistas .(diferentes al sector financiero formal dado que en el 2008 tenían problemas financieros y los bancos no les otorgaban créditos, por lo cual acudieron a otro tipo de financiación) para sostener las operaciones del grupo adicionalmente, el grupo tenía un desorden administrativo dada su gran expansión de actividades en diferentes sectores y la no separación contable y operativa de las mismas, por ejemplo 16 empresas del grupo que eran de diferentes sectores tenían unidad de caja en este caso, el fraude no fue descubierto por los auditores sino por la caída del grupo, según la noticia “Las cuentas secretas de los Nule” de la revista SEMANA (Diciembre, 2010): Cuando el imperio del Grupo Nule comenzó a desplomarse, las cabezas del mismo Miguel, Manuel y Guido se pusieron en la tarea de salvarse de la catástrofe. En un lapso de seis meses lograron ceder la propiedad de muchas de

sus empresas antes de que el Estado las interviniera, se fueron del país antes de que la Fiscalía tomara alguna decisión sobre ellos y lograron evitar tener que pagar más de 60.000 millones de pesos que Bogotá les había dado como anticipo por el TransMilenio de la 26. Todo parecía estar fríamente calculado. Pero omitieron un pequeño detalle: en el afán de la partida dejaron olvidados documentos y carpetas con recibos contables que ponen al descubierto todo tipo de movimientos irregulares de dinero de sus empresas. Independientemente del escándalo del carrusel de la contratación de Bogotá, estos documentos, a los que tuvo acceso SEMANA, muestran por qué colapsó este conglomerado empresarial.⁵³

LAS CINCO PRUEBAS REINA EN EL CASO NULE:

1. Usaron anticipos para sobornos:

El informe 596826 del CTI, elaborado el 31 de marzo del 2011, señala que en un contrato ganado por los Nule en unión con la firma Consco se registró un anticipo de 1.750 millones de pesos, correspondiente al 30 por ciento del valor del negocio. Esa plata, dice la Fiscalía, no se usó en lo que tenía que emplearse: las obras de la malla vial. Mauricio Galofre, socio de los Nule, aceptó en un interrogatorio que el dinero fue utilizado "para el pago de comisiones".

2. Obras sin control:

El contrato 071 del 30 de diciembre de 2008, que se ganó la Unión temporal GTM por 87.000 millones de pesos, nunca tuvo control efectivo del IDU. La Fiscalía dice que la entidad alteró información para favorecer a los Nule. El atraso de la obra en mayo del 2009 estaba en el 95,7 por ciento. Pero dos meses después, en una nueva evaluación, ese indicador negativo había bajado al 19,5. Lo que pasó fue que se reprogramó la obra, para hacer creer que estaba avanzando.

3. Movían plata entre empresas:

Los Nule subcontrataban con empresas de su mismo grupo las obras adjudicadas por el IDU. Así ejecutaron obras civiles, ellos mismos se suministraron materiales y hasta se alquilaron la maquinaria para las obras. En un mismo contrato, a MNV le entraron 18.000 millones; a Gas Kapital, 3.600 millones, y a Tecnociviles, otros 8.000 millones de pesos. "Nosotros hacemos subcontratos -reconoció Manuel Nule el 19 de diciembre del 2010-. Los dineros de los anticipos no se van

⁵³ PEREZ, Ramirez Arsenio Manuel ¿Cree que los Auditores y Revisores Fiscales se hicieron los de la vista gorda en los escándalos de los Nule? [en línea] <http://perdidadeeticadelrevisorfiscal.blogspot.com/2013/04/cree-que-los-auditores-y-revisores.html> . [Publicado el 5 de Abril de 2013].

necesariamente a las obras". Habló de al menos 25.000 millones que se usaron así.

4. Documentos adulterados:

Los Nule se ganaron el contrato 137 del 2007 en el último mes de la alcaldía de Luis Eduardo Garzón. Era el tramo más importante de TransMilenio por la calle 26, que quedó en su firma Unión Temporal Transvial, por 315.000 millones de pesos. Según la Fiscalía, se adulteraron documentos de al menos dos compañías. En otro contrato, Galofre reconoció que el uso de socios extranjeros fue la puerta perfecta a la falsificación de certificados de experiencia y estados financieros. Y aseguró que funcionarios del IDU lo sabían y nunca hicieron nada.

5. Contratista e interventor:

Mauricio Galofre, socio y familiar de los Nule, tuvo doble participación en uno de los dos contratos adjudicados al Grupo el 26 de diciembre del 2008. Galofre figuraba como contratista en el contrato 071 del 2008, adjudicado a los Nule, por 93.000 millones de pesos, para hacer mantenimiento vial en las localidades de San Cristóbal, Santa Fe, La Candelaria y Rafael Uribe. Y a la vez era representante legal de PRO-3, la interventoría que debía vigilar el buen desarrollo del contrato, y a la que se le desembolsaron 8.000 millones de pesos el 30 de diciembre del 2008.⁵⁴

Después de las investigaciones y luego de las audiencias, la fiscalía les imputó cargos a Manuel, Miguel y Guido Nule, por cinco delitos: peculado por apropiación, fraude procesal, falsedad en documento privado, cohecho y concierto para delinquir.

⁵⁴ Las cinco pruebas reina en el caso Nule. EL TIEMPO [en línea] <http://www.eltiempo.com/archivo/documento/CMS-9148429> [Publicado el 10 de Abril de 2011].

8. ANÁLISIS COMPARATIVO DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA Y LA NORMATIVIDAD DE LA REVISORÍA FISCAL EN COLOMBIA

A continuación se presenta un análisis comparativo de los aspectos generales que enmarcan la revisoría fiscal en Colombia, tomando como referencia el Libro Segundo: De las sociedades Comerciales, Título I: Del Contrato de Sociedad, Capítulo VIII relativo al **Revisor Fiscal** del Código de Comercio Colombiano, versus el marco conceptual y normativo encontrado en las Normas Internacionales de Auditoría. Este análisis se llevará a cabo, primero; haciendo mención del ítem sujeto de comparación; segundo, exponiendo la normatividad tanto colombiana como internacional en cuanto al punto de comparación se refiere; finalmente, se concluye mediante la identificación de las diferencias y puntos de convergencia.

NORMATIVIDAD NACIONAL Código de Comercio - Otros	NORMATIVIDAD INTERNACIONAL NIAS – IAASB	COMENTARIOS
<p>Artículo 203. <Sociedades que están obligadas a tener revisor fiscal> Deberán tener revisor fiscal:</p> <p>1) Las sociedades por acciones;</p> <p>2) Las sucursales de compañías extranjeras, y</p> <p>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.</p> <p>Adicional a lo dispuesto por el artículo 203 del Código del Comercio, están los requisitos que contempla la Ley 43 de 1990 en el parágrafo 2 de su artículo 13:</p> <p>Será obligatorio tener revisor fiscal, en todas las sociedades comerciales, de cualquier naturaleza, cuyos activos brutos a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior, sean o excedan el equivalente de cinco mil salarios mínimos y/o cuyos ingresos</p>	<p>Dentro de la regulación internacional encontrada, no existe disposición alguna en el ámbito general, que obligue a determinado grupo de compañías a contratar servicios de auditoría bajo Normas Internacionales de Auditoría (NIAS).</p>	<p>La aplicación de dichas normas está sujeta a las disposiciones legales emitidas por los entes gubernamentales de cada país que se ha acogido al empleo de las Normas Internacionales de Auditoría. Con el fin de ilustrar lo descrito anteriormente, se pretende realizar el ejercicio de exponer el caso de cuatro (4) países (España, Argentina, México y Brasil) en los que la obligación de realizar la auditoría bajo NIAS está a cargo de los entes gubernamentales y de las entidades reguladoras de cada país en particular.</p> <p>En el caso de España, el 15 de Octubre de 2013, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ICAC, emite la Resolución por medio de la cual se aprueban las Normas Internacionales de Auditoría NIA-ES, para su aplicación en el mismo. Dicha resolución establece en el artículo segundo que: "Las nuevas Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES) serán de aplicación obligatoria, para los</p>

NORMATIVIDAD NACIONAL Código de Comercio - Otros	NORMATIVIDAD INTERNACIONAL NIAS – IAASB	COMENTARIOS
<p>brutos durante el año inmediatamente anterior, sean o excedan al equivalente a tres mil salarios mínimos.⁵⁵</p> <p>Respecto a la Ley 1258 de 2008, por medio de la cual se crean las sociedades por acciones simplificadas, se refiere al revisor fiscal en el artículo 28 así:</p> <p>En caso de que por exigencia de la ley se tenga que proveer el cargo de Revisor Fiscal, la persona que ocupe dicho cargo deberá ser Contador Público titulado con tarjeta profesional vigente.</p> <p>En todo caso las utilidades se justificaran en estados financieros elaborados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y dictaminados por un Contador Público independiente.</p> <p>Producto de la incertidumbre generada por la interpretación del artículo 203 del Código de Comercio y del artículo 28 de la Ley 1258 de 2008, de si es obligatorio o no contar con Revisor Fiscal en las</p>		<p>auditores de cuentas y sociedades de auditoría en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a las cuentas anuales o estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014. En todo caso, las nuevas Normas Técnicas de Auditoría serán de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2015, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo”.</p> <p>Con lo anterior, se puede evidenciar que aunque no se establece un grupo en particular de compañías que tengan la obligación de contratar servicios de auditoría bajo las NIAS, si existe la obligatoriedad para con los auditores y sociedades de auditoría, de realizar los trabajos de auditoría mediante la</p>

⁵⁵ Montaña, Orozco Edilberto (2011). *Fundamentos de Control, Auditoría y Revisoría Fiscal* (pp.128 – 129). Colombia: Programa Editorial.

NORMATIVIDAD NACIONAL Código de Comercio - Otros	NORMATIVIDAD INTERNACIONAL NIAS – IAASB	COMENTARIOS
<p>sociedades por acciones simplificadas, el 06 de Junio de 2009 se expidió el Decreto 2020 por medio del cual se reglamenta el artículo 28 de la Ley 1258, aclarando lo siguiente:</p> <p>Artículo 1°. De acuerdo con lo establecido por el Artículo 28 de la Ley 1258 de 2008, la Sociedad por Acciones Simplificada únicamente estará obligada a tener Revisor Fiscal cuando (i) reúna los presupuestos de activos o de ingresos señalados para el efecto en el parágrafo 2° del Artículo 13 de la Ley 43 de 1990, o (ii) cuando otra ley especial así lo exija.</p> <p>Artículo 2°, También podrán ser elegidos como Revisor Fiscal de Sociedades por Acciones Simplificadas, los contadores públicos autorizados debidamente inscritos ante la Junta Central de Contadores.</p> <p>Artículo 3°. Cuando una Sociedad por Acciones Simplificada no estuviere</p>		<p>aplicación de Normas Internacionales.</p> <p>Para el caso de Argentina, el 30 de noviembre de 2012, mediante la Resolución Técnica N° 32 "Adopción de las Normas Internacionales de Auditoría del IAASB de la IFAC", emitida por el Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), se establecen cuatro tipos de aplicación en cuanto a estas normas se refiere; una de ellas es la Aplicación Obligatoria, la cual decreta que, a partir de los ejercicios iniciados el 1° de julio de 2013 deberán llevarse a cabo con NIA las auditorías de estados financieros que obligatoriamente deben ser emitidos con Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), de acuerdo con lo establecido en la Resolución Técnica N° 26. Aplicación Opcional, señala, las auditorías de información financiera histórica que no cumplan con la</p>

NORMATIVIDAD NACIONAL Código de Comercio - Otros	NORMATIVIDAD INTERNACIONAL NIAS – IAASB	COMENTARIOS
<p>obligada a tener Revisor Fiscal, las certificaciones y los dictámenes que deban ser emitidos por éste podrán serlos por un contador público independiente.</p>		<p>condición establecida en el punto anterior podrán realizarse de acuerdo con NIA, Aplicación Anticipada, la cual determinad que, se permite aplicar esta Resolución Técnica en forma anticipada, para los trabajos de auditoría que se inicien a partir de la aprobación de esta resolución técnica por la Junta de Gobierno y la Aplicación Integral, señala que, se aplicarán integralmente las NIA. El auditor no deberá manifestar que ha dado cumplimiento con las NIA en su dictamen a menos que haya cumplido con los requisitos de todas las NIA relevantes a la auditoría.</p> <p>Por otra parte, la Resolución Técnica N° 26 referente a la "Adopción de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad", en cuanto a la obligatoriedad establece que: " Las NIIF se aplican obligatoriamente a la preparación de estados contables (estados financieros) de las entidades</p>

NORMATIVIDAD NACIONAL Código de Comercio - Otros	NORMATIVIDAD INTERNACIONAL NIAS – IAASB	COMENTARIOS
		<p>incluidas en el régimen de oferta pública de la Ley N° 17.811, ya sea por su capital o por sus obligaciones negociables, o que hayan solicitado autorización para estar incluidas en el citado régimen, con la excepción de las entidades para las que, aun teniendo en dicho régimen los valores negociables mencionados, la CNV mantenga la posición de aceptar los criterios contables de los organismos reguladores o de control, tales como las sociedades incluidas en la Ley de Entidades Financieras, compañías de seguros, cooperativas y asociaciones civiles.”</p> <p>De acuerdo a lo anterior y a lo dispuesto en la Ley 17.811, se puede inferir que son las bolsas o mercados de comercio en general (entiéndase estas como asociaciones civiles con personería jurídica o como sociedades anónimas) y las bolsas de comercio autorizadas a cotizar títulos valores y mercados de valores, las entidades responsables de la</p>

NORMATIVIDAD NACIONAL Código de Comercio - Otros	NORMATIVIDAD INTERNACIONAL NIAS – IAASB	COMENTARIOS
		<p>aplicación obligatoria de las NIIF que se establece en la Resolución Técnica N° 26, y por consiguiente, son estas las entidades obligadas a realizar los servicios de auditoría bajo NIAS.</p> <p>En México, el proceso de convergencia y adopción de las NIAS empezó en el mes de abril del año 2008 y se ratificó mediante el comunicado del 3 de diciembre de 2009 emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP). Posteriormente, a través del Folio 84/2009-2010 - Adopción de las Normas Internacionales de Auditoría para las auditorías de estados financieros de ejercicios contables que inicien el 1 de enero de 2012, así como la abrogación de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en México a partir del 1 de enero de 2013 – el IMCP resuelve:</p> <p>“UNICO.- La adopción integral de las Normas Internacionales de Auditoría</p>

NORMATIVIDAD NACIONAL Código de Comercio - Otros	NORMATIVIDAD INTERNACIONAL NIAS – IAASB	COMENTARIOS
		<p>emitidas por el International Federation of Accountants, a través del International Auditing and Assurance Standards Board para las auditorías de estados financieros de ejercicios contables que inicien a partir del 1 de enero de 2012, así como la abrogación de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en México, emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., a través de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría a partir del 1 de enero de 2013. En aquellos casos en que los estados financieros previamente auditados conforme a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en México, sean reemitidos, reformulados o se emitan conforme a un marco de referencia de información financiera diferente, podrán seguir siendo auditados conforme a dichas normas sin aplicar obligatoriamente las Normas Internacionales de Auditoría.</p> <p>En cuanto al ámbito de aplicación,</p>

NORMATIVIDAD NACIONAL Código de Comercio - Otros	NORMATIVIDAD INTERNACIONAL NIAS – IAASB	COMENTARIOS
		<p>respecto a quiénes están obligados a aplicar las NIAS en México, la legislación mexicana carece de norma específica en la que se determine la obligatoriedad de su aplicación. Sin embargo, de acuerdo a lo establecido en el Folio 84/2008-2010 en el siguiente apartado: "(...) <i>En aquellos casos en que los estados financieros previamente auditados conforme a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en México, sean reemitidos, reformulados o se emitan conforme a un marco de referencia de información financiera diferente (...)</i>", se puede inferir que la aplicación de las NIAS va de la mano con la aplicación de las NIIF. Esto quiere decir que se aplicarán las NIAS a todos aquellos estados financieros que contengan información financiera tratada mediante NIIF.</p>
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	No hay NIA ni disposición que determine la elección del Revisor Fiscal, esto se deja a cargo de la firma.	Resulta de especial interés que nuestra legislación, por cuanto desconecta la elección de quien va a auditar, vigilar y controlar, deja esta a cargo del mayor

NORMATIVIDAD NACIONAL Código de Comercio - Otros	NORMATIVIDAD INTERNACIONAL NIAS – IAASB	COMENTARIOS
<p>socios.</p> <p>En las comanditarias por acciones, el revisor fiscal será elegido por la mayoría de votos de los comanditarios.</p> <p>En las sucursales de sociedades extranjeras lo designará el órgano competente de acuerdo con los estatutos.</p>		<p>órgano social, contribuyendo a soportar y consolidar el principio de independencia mental.</p> <p>Al respecto de la elección del auditor independiente en el ámbito internacional, no existe disposición alguna, por ser una decisión que se deja a cargo de la firma o un libre acuerdo entre las partes en cuanto a quién lo elige y al quórum.</p>
<p>ARTÍCULO 205. <INHABILIDADES DEL REVISOR FISCAL> No podrán ser revisores fiscales:</p> <p>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;</p> <p>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</p>	<p>No existe regulación desde el ámbito internacional que exponga en qué casos el auditor queda inhabilitado para desempeñar su cargo.</p>	<p>Al revisar la normatividad internacional, se evidencia que no existe disposición que reglamente el principio de la independencia mental. Este principio está estrechamente relacionado con las inhabilidades o casos en los cuales el auditor independiente no puede ejercer sus funciones en los trabajos de auditoría de una determinada firma.</p> <p>Por lo anterior se puede decir, que en el ámbito de la Revisoría Fiscal en Colombia, con el artículo 205 expuesto en el Código de Comercio, se consolida aún más el principio de independencia</p>

NORMATIVIDAD NACIONAL Código de Comercio - Otros	NORMATIVIDAD INTERNACIONAL NIAS – IAASB	COMENTARIOS
<p>de la misma sociedad, y</p> <p>3) Quienes desempeñen en la misma compañía o en sus subordinadas cualquier otro cargo.</p> <p>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.</p>		<p>mental, cuyo objetivo es garantizar la imparcialidad y objetividad en sus juicios; y que la carencia de este principio en el ámbito internacional, al no existir disposición al respecto, deja la actuación del auditor independiente en un campo de acción más libre sin restricciones que garanticen la integridad y objetividad de su trabajo.</p>
<p>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.</p>	<p>En las normas y disposiciones internacionales de auditoría, no se encuentra estipulado el periodo al cual debe acogerse el auditor independiente para desempeñar sus funciones en los trabajos de auditoría.</p>	<p>Debido a la ausencia de disposiciones internacionales a cerca del periodo del auditor independiente, en el ejercicio de sus funciones, se puede inferir que el periodo de este, se encuentra implícito en la relación contractual entre las partes.</p> <p>Lo anterior supone que el periodo del auditor independiente va de la mano con la duración del trabajo de auditoría desempeñado por el mismo.</p>
<p>ARTÍCULO 207. <FUNCIONES DEL REVISOR FISCAL> Son funciones del revisor fiscal:</p> <p>1) Cerciorarse de que las operaciones</p>	<p>NIA 200-OBJETIVOS GLOBALES DEL AUDITOR INDEPENDIENTE Y REALIZACIÓN DE LA AUDITORÍA</p>	<p>Si bien es cierto, que en la normatividad colombiana existen claramente definidas las funciones que debe realizar el Revisor Fiscal, expuestas en el artículo 207 del</p>

NORMATIVIDAD NACIONAL Código de Comercio - Otros	NORMATIVIDAD INTERNACIONAL NIAS – IAASB	COMENTARIOS
<p>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;</p> <p>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;</p> <p>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;</p> <p>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;</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Introducción • Objetivo de una auditoría de estados financieros. • Requisitos Éticos relativos a una auditoría de estados financieros. • Conducción de una auditoría de estados financieros. • Alcance de una auditoría de estados financieros. • Escepticismo profesional. • Seguridad razonable. • Riesgo de auditoría e importancia relativa. • Responsabilidad por los estados financieros. • Determinación de la aceptabilidad del marco de referencia de información financiera. • Expresión de una opinión sobre los estados financieros. • Fecha de vigencia. 	<p>Código de Comercio, en el marco internacional, lo que más se asimila a la determinación de funciones o lineamientos propios del auditor independiente, está definido en la NIA 200 –Objetivos globales del auditor independiente y la realización de la auditoría.</p> <p>Esta NIA, refleja claramente los aspectos que debe tener en cuenta el auditor independiente en la conducción de un trabajo de auditoría.</p> <p>Aunque a groso modo, se podría decir que los procesos de revisoría fiscal y auditoría independiente, siguen una misma línea en cuanto a su desarrollo, al preocuparse por realizar una evaluación y análisis de diferentes aspectos que se presentan en las organizaciones, para llegar finalmente a emitir una opinión sobre esta, se puede evidenciar que en esencia, cada uno de estos procesos están enfocados hacia objetos diferentes,</p>

NORMATIVIDAD NACIONAL Código de Comercio - Otros	NORMATIVIDAD INTERNACIONAL NIAS – IAASB	COMENTARIOS
<p>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;</p> <p>6) Impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales;</p> <p>7) Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente;</p> <p>8) Convocar a la asamblea o a la junta de socios a reuniones extraordinarias cuando lo juzgue necesario, y</p> <p>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.</p> <p>Parágrafo. En las sociedades en que sea meramente potestativo el cargo del revisor fiscal, éste ejercerá las funciones</p>		<p>siendo la Revisoría Fiscal, para el caso colombiano, esa herramienta que le brinda seguridad y confianza a los diversos usuarios (Stakeholders) de la información, mientras que, la auditoría independiente, se limita a emitir una opinión enfocada principalmente a la auditoría de estados financieros.</p>

NORMATIVIDAD NACIONAL Código de Comercio - Otros	NORMATIVIDAD INTERNACIONAL NIAS – IAASB	COMENTARIOS
<p>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.</p>		
<p>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:</p> <ol style="list-style-type: none"> 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 	<p>NIA – 700. EL DICTAMEN DEL AUDITOR INDEPENDIENTE SOBRE EL JUEGO COMPLETO DE ESTADOS FINANCIEROS DE PROPOSITO GENERAL.</p> <p>(...)Formación de una opinión sobre los estados financieros. El auditor deberá evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida, como base para formarse una opinión sobre los estados financieros.</p>	<p>En lo que respecta al contenido de los informes del Revisor Fiscal sobre balances generales, se encuentra en el marco de la normatividad internacional, la NIA 700, la cual hace referencia al dictamen del auditor independiente sobre el juego completo de estados financieros de propósito general.</p> <p>Tanto en la normatividad nacional como internacional, se puede observar que estas presentan dos puntos de convergencia. El primero de ellos, hace referencia a que el objeto principal del dictamen o informe presentado, es la</p>

NORMATIVIDAD NACIONAL Código de Comercio - Otros	NORMATIVIDAD INTERNACIONAL NIAS – IAASB	COMENTARIOS
<p>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;</p> <p>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</p> <p>5) Las reservas o salvedades que tenga sobre la fidelidad de los estados financieros.</p>	<p>Al formarse una opinión sobre los estados financieros, el auditor evalúa sí, con base en la evidencia de auditoría obtenida, hay una seguridad razonable sobre si los estados financieros tomados como un todo están libres de representación errónea de importancia relativa. Esto implica concluir si se ha obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría para reducir, a un nivel aceptablemente bajo, los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros y para evaluar los efectos de representaciones erróneas identificadas no corregidas.</p> <p>Formarse una opinión sobre su los estados financieros expresan un punto de vista verdadero y razonable o están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable, implica evaluar si los estados financieros se han preparado y presentado de acuerdo con los requisitos específicos del marco de referencia de información financiera aplicable para</p>	<p>información financiera, que para el caso nacional, se denomina balances generales, y para el caso internacional, se menciona como estados financieros de propósito general.</p> <p>Cabe aclarar que en el artículo 208 del Código de Comercio Colombiano, el enunciado principal hace alusión al informe que debe presentar el Revisor Fiscal sobre Balances Generales, y en el contenido del artículo, mencionan el balance y el estado de pérdidas y ganancias, siendo estos en teoría el conjunto de estados financieros. Por lo tanto, se puede inferir que en algunos casos, la normatividad colombiana presenta falencias en cuanto a la redacción y empleo de la terminología, que generan la tergiversación de la norma.</p> <p>El segundo punto de convergencia entre estas dos normas, es el hecho de que en los dos informes debe expresarse, si la</p>

NORMATIVIDAD NACIONAL Código de Comercio - Otros	NORMATIVIDAD INTERNACIONAL NIAS – IAASB	COMENTARIOS
	<p>clases particulares de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones. Esta evaluación incluye considerar si, en el contexto del marco de referencia de información aplicable:</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Las políticas contables seleccionadas y aplicadas son consistentes con el marco de referencia de información financiera y son apropiadas en las circunstancias. ○ Las estimaciones contables hechas por la administración son razonables en las circunstancias. ○ La información presentada en los estados financieros, incluyendo las políticas contables es relevante, confiable, comparable y entendible. ○ Los estados financieros proporcionan suficientes revelaciones para facilitar a los usuarios, entender el efecto de las transacciones y eventos de importancia relativa sobre la información transmitida en los estados financieros; por ejemplo, en el caso 	<p>información contenida en los estados financieros, se presenta de acuerdo al marco de referencia de información financiera, que para el caso nacional, son las Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas, y para el caso internacional, las Normas Internacionales de Información Financiera.</p> <p>En cuanto a la opinión que se debe expresar en dicho informe, la normatividad nacional, menciona que se deben expresar las reservas o salvedades sobre la fidelidad de los estados financieros, mientras que la normatividad internacional, menciona que se debe expresar una opinión sobre si los estados financieros expresan un punto de vista verdadero y razonable, respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable. Además de declarar que la auditoría se condujo de acuerdo con normas internacionales de auditoría, y de explicar que esas normas requieren que</p>

NORMATIVIDAD NACIONAL Código de Comercio - Otros	NORMATIVIDAD INTERNACIONAL NIAS – IAASB	COMENTARIOS
	<p>de estados financieros preparados de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIF – IFRS), la posición financiera, desempeño financiero y flujos de efectivo de la entidad.</p> <p>Formarse una opinión sobre si los estados financieros expresan un punto de vista verdadero y razonable, o están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable, también implica evaluar la presentación razonable de los estados financieros. El auditor juzga si los estados financieros, después de cualquier ajuste hecho por la administración como resultado del proceso de auditoría, son consistentes con el entendimiento que él tiene de la entidad y su entorno. El auditor considera la estructura y contenido globales de los estados financieros. Asimismo toma en cuenta los estados financieros, incluyendo las revelaciones de</p>	<p>el auditor cumpla con los requisitos éticos y que planee y desempeñe la auditoría para obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de representación errónea de importancia relativa.</p>

NORMATIVIDAD NACIONAL Código de Comercio - Otros	NORMATIVIDAD INTERNACIONAL NIAS – IAASB	COMENTARIOS
	<p>notas, representan de una manera fiel las transacciones y eventos fundamentales, de tal forma que se exprese un punto de vista verdadero y razonable de, o presenten razonablemente, respecto de todo lo importante, de la información transmitida en los estados financieros en el contexto del marco de referencia de información financiera. Los procedimientos analíticos desempeñados en, o cerca del, final de la auditoría contribuyen a comprobar las conclusiones formadas durante el curso de esta y ayudan a llegar a la conclusión general en cuanto a la presentación razonable de los estados financieros.</p> <p>El dictamen del auditor deberá declarar que la auditoría se condujo de acuerdo con normas internacionales de auditoría. El dictamen del auditor deberá también explicar que esas normas requieren que el auditor cumpla con los requisitos éticos y que planee y desempeñe la auditoría para obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de</p>	

NORMATIVIDAD NACIONAL Código de Comercio - Otros	NORMATIVIDAD INTERNACIONAL NIAS – IAASB	COMENTARIOS
	representación errónea de importancia relativa.	
<p>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:</p> <p>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;</p> <p>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</p> <p>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.</p>	<p>La norma internacional no considera la obligación del auditor independiente de presentar sus informes a la Asamblea o Junta de Socios de la compañía auditada. Sin embargo, en la NIA - 260 COMUNICACIONES DE ASUNTOS DE AUDITORÍA CON LOS ENCARGADOS DEL GOBIERNO CORPORATIVO, se hace mención a que:</p> <p>El auditor deberá comunicar los asuntos de auditoría de interés del mando que surjan de la auditoría de los estados financieros a aquellos encargados del mando de una entidad.</p> <p>Para los fines de esta NIA, gobierno corporativo es el término usado para describir el papel de las personas a quienes se confía la supervisión, el control y dirección de una entidad. Los encarnados del mando ordinariamente son responsables de asegurar que la entidad</p>	<p>Al referirse la normatividad nacional acerca del informe que debe presentar el Revisor Fiscal a la Asamblea o Junta de Socios, y remitirse a la norma internacional, se puede observar que, desde el momento de la elección y solicitud del trabajo de auditoría, el auditor independiente no sostiene ningún vínculo con la asamblea o la junta de socios del ente a auditar. Por lo tanto, en las disposiciones internacionales, solo se hace mención del informe o dictamen que debe presentar el auditor independiente respecto a lo encontrado en la auditoría de información financiera, y este debe ir dirigido al representante legal, persona u órgano de la entidad del que se recibió el encargo de la auditoría, o según lo dispuesto en la NIA – 260 a aquellos encargados del mando de la entidad, entendiéndose como encargados del mando, los responsables de asegurar que la entidad logre sus</p>

NORMATIVIDAD NACIONAL Código de Comercio - Otros	NORMATIVIDAD INTERNACIONAL NIAS – IAASB	COMENTARIOS
	<p>logre sus objetivos, respecto de la confiabilidad de la información financiera, efectividad y eficiencia de las operaciones, cumplimiento con las leyes aplicables, y de informar a las partes interesadas. Los encargados del mando incluyen la administración sólo cuando desempeña dichas funciones.</p> <p>El auditor deberá determinar las personas relevantes que estén a cargo del gobierno corporativo y con quienes se comunican los asuntos de auditoría e interés del gobierno corporativo.</p> <p>Las estructuras de gobierno corporativo varían de un país a otro reflejando antecedentes culturales y legales. Por ejemplo, en algunos países, la función de supervisión y la función de administración están legalmente separadas en órganos diferentes, tales como un consejo de supervisión (total o principalmente no ejecutivo) y un consejo de administración (ejecutivo). En otros países, ambas</p>	<p>objetivos, respecto de la confiabilidad de la información financiera, efectividad y eficiencia de las operaciones, cumplimiento con las leyes aplicables y de informar a las partes interesadas. Los encargados del mando incluyen la administración sólo cuando desempeña dichas funciones.</p> <p>Otro de los aspectos que se deben tener en cuenta en este punto, es el hecho de que en el ámbito internacional, el auditor debe determinar las personas relevantes que estén a cargo del gobierno corporativo a las cuales comunicará los asuntos de auditoría e interés del gobierno corporativo. Lo anterior, contando con que la estructura del gobierno corporativo varía de acuerdo a los antecedentes culturales y legales de cada país.</p>

NORMATIVIDAD NACIONAL Código de Comercio - Otros	NORMATIVIDAD INTERNACIONAL NIAS – IAASB	COMENTARIOS
	<p>funciones son responsabilidad legal de un consejo único, unitario, aunque puede haber un comité de auditoría que ayude a dicho consejo en sus responsabilidades del gobierno corporativo con respecto a información financiera.</p> <p>Esta diversidad hace difícil establecer una identificación universal de las personas encargadas del mando y con quienes el auditor se comunica para asuntos de auditoría de interés del mando. El auditor usa el juicio para determinar las personas con quienes comunicarse para los asuntos de auditoría de interés del mando. Tomando en cuenta la estructura de mando de la entidad, las circunstancias del trabajo y cualquier legislación relevante. El auditor también considera las responsabilidades legales de dichas personas. Por ejemplo, en entidades con consejos de supervisión o con comités de auditoría, las personas relevantes pueden ser dichos órganos. Sin embargo, en entidades donde un consejo unitario ha</p>	

NORMATIVIDAD NACIONAL Código de Comercio - Otros	NORMATIVIDAD INTERNACIONAL NIAS – IAASB	COMENTARIOS
	<p>establecido un comité de auditoría, el auditor puede decidir comunicarse con el comité de auditoría, o con todo el consejo, dependiendo de la importancia de los asuntos de auditoría de interés del gobierno corporativo.</p> <p>Cuando la estructura del gobierno corporativo de la entidad no está bien definida, o los encargados del mando no están claramente identificados por las circunstancias del trabajo, o por la legislación, el auditor llega a un acuerdo con la entidad respecto a con quién se han de comunicar los asuntos de auditoría de interés del mando. Los ejemplos incluyen algunas entidades administradas por el dueño, algunas organizaciones no lucrativas, y algunas dependencias del gobierno. □</p>	
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	NIA – 600. USO DEL TRABAJO DE OTRO AUDITOR. (...) El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es	Respecto al artículo 210 del Código de Comercio, en cuanto a los auxiliares del revisor fiscal, se puede observar que en el marco internacional mediante la NIA 600, se menciona el caso en que el

NORMATIVIDAD NACIONAL Código de Comercio - Otros	NORMATIVIDAD INTERNACIONAL NIAS – IAASB	COMENTARIOS
<p>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.</p> <p>El revisor fiscal solamente estará bajo la dependencia de la asamblea o de la junta de socios.</p>	<p>establecer normas y proporcionar lineamientos cuando un auditor, que dictamina sobre los estados financieros de una entidad, usa el trabajo de otro auditor en la información financiera de uno o más componentes incluidos en los estados financieros de la entidad. (...).</p> <p>(...) Cuando el auditor principal usa el trabajo de otro auditor, el auditor principal debería determinar cómo afectará a la auditoría el trabajo del otro auditor (...).</p> <p>(...) Cuando se planea usar el trabajo de otro auditor, el auditor principal deberá considerar la competencia profesional del otro auditor en el contexto de la asignación específica. Algunas de las fuentes de información para esta consideración podrían ser la membrecía común en una organización profesional, la membrecía común en, o afiliación a, otra firma o referencia a la organización profesional a la que pertenezca el otro auditor. Estas fuentes pueden ser</p>	<p>auditor puede usar el trabajo de otro auditor en la información financiera de uno o más componentes incluidos en los estados financieros de la entidad, entendiéndose, uno o más componentes, como una división, sucursal, subsidiaria, negocio conjunto, compañía asociada u otra entidad cuya información financiera se incluye en los estados financieros auditados por el auditor principal.</p> <p>Por lo anterior se puede inferir que en el marco de la normatividad nacional e internacional, tanto el Revisor Fiscal como el auditor independiente, pueden utilizar el trabajo de auxiliares (para el caso nacional) y de otros auditores (para el caso internacional).</p>

NORMATIVIDAD NACIONAL Código de Comercio - Otros	NORMATIVIDAD INTERNACIONAL NIAS – IAASB	COMENTARIOS
	<p>suplementadas cuando sea apropiado, mediante investigaciones con otros auditores, banqueros, etc., y por discusiones con el otro auditor. (...)</p> <p>(...) El auditor principal debería desempeñar procedimientos para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría, de que el trabajo del otro auditor es adecuado para los fines del auditor principal, en el contexto de la asignación específica. (...).</p> <p>NIA – 315. ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE REPRESENTACIÓN ERRÓNEA DE IMPORTANCIA RELATIVA.</p> <p>(...)Discusión entre el equipo de trabajo</p> <p>Los miembros del equipo de trabajo deberán discutir la susceptibilidad de los estados financieros a representaciones</p>	

NORMATIVIDAD NACIONAL Código de Comercio - Otros	NORMATIVIDAD INTERNACIONAL NIAS – IAASB	COMENTARIOS
	<p>erróneas de importancia relativa.</p> <p>El objeto de esta discusión es que los miembros del equipo de trabajo obtengan un mejor entendimiento del potencial de representaciones erróneas de importancia relativa de los estados financieros resultantes de fraude o error en las áreas específicas que se les asignen, y entender cómo los resultados de los procedimientos de auditoría que realizan pueden afectar a otros aspectos de la auditoría incluyendo las decisiones sobre la naturaleza, oportunidad y extensión de procedimientos adicionales de auditoría.</p> <p>La discusión brinda una oportunidad para que los miembros más experimentados del equipo de trabajo, incluyendo el socio de trabajo, compartan su comprensión profunda basada en su conocimiento de la entidad. Y para que los miembros del equipo intercambien información sobre los riesgos de negocio a los que está sujeta la entidad y sobre cómo y dónde podrían ser</p>	

NORMATIVIDAD NACIONAL Código de Comercio - Otros	NORMATIVIDAD INTERNACIONAL NIAS – IAASB	COMENTARIOS
	susceptibles los estados financieros a representación errónea de importancia relativa (...).	
<p>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.</p>	<p>NIA – 240. RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR DE CONSIDERAR EL FRAUDE EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS.</p> <p>(...) Responsabilidades del auditor de detectar representación errónea de importancia relativa debida a fraude</p> <p>Un auditor que conduce una auditoría de acuerdo con las NIA obtiene seguridad razonable de que los estados financieros considerados como un todo están libres de representación errónea de importancia relativa, ya sea causada por fraude o por error. Un auditor no puede obtener seguridad absoluta de que las representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros se detectarán debido a factores como el uso de juicio, el uso de pruebas, las</p>	<p>En cuanto a la responsabilidad de los daños o perjuicios causados a la sociedad, a sus asociados o a terceros, dentro del marco internacional, se establece en la NIA – 240 la responsabilidad del auditor de detectar representación errónea de importancia relativa debida a fraude.</p> <p>Sin embargo, en esta NIA solo se menciona la responsabilidad de considerar el fraude en una auditoría de estados financieros, entendiéndose esta, como la responsabilidad en cuanto a la ejecución del trabajo de auditoría, más no, la responsabilidad que este debiera tener ante la sociedad, sus asociados o terceros, por daños y perjuicios causados a los mismos.</p>

NORMATIVIDAD NACIONAL Código de Comercio - Otros	NORMATIVIDAD INTERNACIONAL NIAS – IAASB	COMENTARIOS
	<p>limitaciones inherentes del control interno y el hecho de que mucha de la evidencia de auditoría disponible al auditor es persuasiva, más que conclusiva, por naturaleza.</p> <p>En la obtención de seguridad razonable, un auditor mantiene una actitud de escepticismo profesional en toda la auditoría, considera la probabilidad de que la administración sobrepase los controles y reconoce el hecho de que los procedimientos de auditoría son efectivos para detectar error puedan no ser apropiados en el contexto de un riesgo identificado de representación errónea de importancia relativa debida a fraude. (...)</p>	
<p>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</p>	<p>No existe disposición en el marco internacional que defina explícitamente la responsabilidad penal del auditor independiente.</p>	<p>Respecto a la responsabilidad penal, al no existir disposición dentro del marco normativo internacional alguna disposición que involucre al auditor independiente, se puede inferir que esta está ligada a la normatividad penal y legal de cada uno de los países en los que se estén realizando los trabajos de</p>

NORMATIVIDAD NACIONAL Código de Comercio - Otros	NORMATIVIDAD INTERNACIONAL NIAS – IAASB	COMENTARIOS
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.		auditoría.
<p>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.</p>	No existe disposición alguna dentro del marco normativo internacional referente a este derecho para el Revisor Fiscal consagrado en la ley nacional.	<p>En el marco de la normatividad internacional, especialmente en cuanto a las atribuciones propias del auditor independiente en el desarrollo de un trabajo de auditoría, no existe relación de este con la Asamblea de Socios o Junta Directiva del ente al cual se le está realizando la auditoría.</p> <p>Si bien es cierto, como se conoce en términos generales, el auditor debe rendir cuentas o presentar su informe a un jefe directo, llámese jefe de departamento o en su defecto gerente. Pero en ningún caso, el auditor tendrá relación alguna con los miembros de la Asamblea de Socios o Junta Directiva del ente auditado.</p>

NORMATIVIDAD NACIONAL Código de Comercio - Otros	NORMATIVIDAD INTERNACIONAL NIAS – IAASB	COMENTARIOS
		<p>En Colombia, este derecho de participación del Revisor Fiscal en la Asamblea de Socios o Junta Directiva, le es propia a sus funciones, y se establece de forma clara en la normatividad, confirmando una vez más, la importancia del papel del Revisor Fiscal dentro de una compañía, siendo este un profesional integral que va más allá de una auditoría de estados financieros y que contribuye a proteger los intereses de los diversos usuarios de la información.</p>
<p>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.</p>	<p>NIA – 260. COMUNICACIONES DE ASUNTOS DE AUDITORÍA CON LOS ENCARGADOS DEL GOBIERNO CORPORATIVO.</p> <p>(...) Confidencialidad</p> <p>Los requisitos de los organismos contables profesionales nacionales, de la legislación o reglamentación pueden imponer obligaciones de confidencialidad. Las comunicaciones del auditor de asuntos de</p>	<p>En el marco normativo internacional, el tema de la reserva o confidencialidad en el trabajo de la auditoría independiente, según la NIA – 260, es un tema que se deja a cargo de los requisitos de los organismos contables profesionales nacionales, a disposición de cada país.</p> <p>Por lo tanto, no existe disposición alguna dentro del marco internacional, que mencione el principio de reserva o confidencialidad en trabajos de auditoría.</p>

NORMATIVIDAD NACIONAL Código de Comercio - Otros	NORMATIVIDAD INTERNACIONAL NIAS – IAASB	COMENTARIOS
	<p>auditoría de interés, se refiere a dichos requisitos, leyes y reglamentos antes de comunicarse con los encargados del gobierno corporativo. En algunas circunstancias, los conflictos potenciales con las obligaciones éticas y legales de confidencialidad y de informar del auditor pueden ser complejos. En estos casos, el auditor puede desear consultar a un asesor legal.</p> <p>Leyes y reglamentos</p> <p>Los requisitos de los organismos contables profesionales nacionales, de la legislación o reglamentos, pueden imponer obligaciones sobre el auditor, de hacer comunicaciones sobre asuntos relacionados con el gobierno corporativo. Estos requisitos adicionales sobre comunicaciones no están cubiertos por esta NIA: sin embargo, pueden afectar el contenido, forma y oportunidad de las comunicaciones con los encargados de él (...).</p>	

NORMATIVIDAD NACIONAL Código de Comercio - Otros	NORMATIVIDAD INTERNACIONAL NIAS – IAASB	COMENTARIOS
<p>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.</p> <p>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.</p>	<p>Dentro del marco de la normatividad internacional, no están establecidos los requisitos necesarios para ser auditor independiente.</p>	<p>El establecimiento de los requisitos para ser auditor independiente y realizar trabajos de auditoría bajo normas internacionales, está a cargo de lo dispuesto en la legislación específica de cada país.</p>
<p>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,</p>	<p>No existe norma específica, en la que se determinen las sanciones por el incumplimiento de las funciones propias de la auditoría independiente, dentro del marco de la normatividad internacional.</p>	<p>En cuanto al tema del incumplimiento de funciones y sanciones impuestas al Revisor Fiscal, en el marco de la normatividad internacional, no existen disposiciones donde determinen las posibles sanciones para el incumplimiento de las funciones del auditor independiente.</p> <p>Una vez más, este aspecto se rige por la</p>

NORMATIVIDAD NACIONAL Código de Comercio - Otros	NORMATIVIDAD INTERNACIONAL NIAS – IAASB	COMENTARIOS
<p>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.</p> <p>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.</p> <p>Estas sanciones serán impuestas de oficio o por denuncia de cualquier persona.</p>		<p>normatividad nacional y las leyes establecidas en cada país.</p>

NORMATIVIDAD NACIONAL Código de Comercio - Otros	NORMATIVIDAD INTERNACIONAL NIAS – IAASB	COMENTARIOS
OTRAS RESPONSABILIDADES ENCARGADAS AL REVISOR FISCAL		
<p>LEY 789 DE 2002</p> <p>Artículo 50. Control a la evasión de los recursos parafiscales. Cuando la contratación se realice con personas jurídicas, se deberá acreditar el pago de los aportes de sus empleados, a los sistemas mencionados mediante certificación expedida por el revisor fiscal, cuando este exista de acuerdo con los requerimientos de ley, o por el representante legal durante un lapso equivalente al que exija el respectivo régimen de contratación para que se hubiera constituido la sociedad, el cual en todo caso no será inferior a los seis (6) meses anteriores a la celebración del contrato. En el evento en que la sociedad no tenga más de seis (6) meses de constituida, deberá acreditar los pagos a partir de la fecha de su constitución.</p>	<p>No existe disposición alguna dentro del marco normativo internacional referente a esta responsabilidad encomendada al Revisor Fiscal, la cual está consagrada en la ley nacional.</p>	<p>Referente a esta obligación a cargo del Revisor Fiscal, se han generado en el país malinterpretaciones en cuanto a su proceder, por lo tanto el Consejo Técnico de la Contaduría Pública se vio en la obligación de expedir la Orientación Profesional No. 008, la cual se refiere a las “Certificaciones del Contador Público para fines del artículo 50 de la Ley 2002 y el artículo 9° de la Ley 828 de 2003”, en la cual se establece la diferencia entre un paz y salvo (documento que estaba siendo exigido por las entidades estatales a las empresas contratistas) y entre una certificación, siendo esta última el documento que debe ser expedido por el Revisor Fiscal o en su defecto el Representante Legal.</p>
<p>LEY 828 DE 2003</p> <p>Artículo 9°. El parágrafo 3 del artículo 50 de la Ley 789 de 2002 quedará así: Registro único de proponentes. Para</p>		

NORMATIVIDAD NACIONAL Código de Comercio - Otros	NORMATIVIDAD INTERNACIONAL NIAS – IAASB	COMENTARIOS
<p>realizar la inscripción, modificación, actualización o renovación del registro único de proponentes, las Cámaras de Comercio deberán exigir prueba del cumplimiento de las obligaciones parafiscales. Las personas jurídicas probarán su cumplimiento mediante certificación expedida por el revisor fiscal o en su defecto por el representante legal; las personas naturales mediante declaración juramentada. En caso de que la información no corresponda a la realidad, el Ministerio de la Protección Social o la Superintendencia Nacional de Salud impondrá una multa de diez (10) a treinta (30) salarios mínimos legales vigentes al revisor fiscal o representante legal firmante sin perjuicio del pago que deban hacer por los aportes que adeuden. El valor de la multa en lo que respecta al Sistema General de Seguridad Social en Salud será destinado a la Subcuenta de Solidaridad del Fondo de Solidaridad y Garantía.</p>		<p>su labor de fiscalización sobre esa nueva labor fiscal. Sin duda esta sería una oportunidad para agilizar dicho proceso en las empresas, implementándolo automáticamente lo que ayudaría a reducir costos, y se reduciría la evasión de los pagos a la seguridad social.</p>
<p>LEY 1474 DE 2011 - ESTATUTO ANTICORRUPCIÓN</p> <p>Artículo 7°. Responsabilidad de los Revisores Fiscales. Adiciónese un</p>	<p>A esta disposición aplica la NIA – 240. RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR DE CONSIDERAR EL FRAUDE EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS.</p>	<p>Además de las funciones asignadas para el Revisor Fiscal por el Código de Comercio, surge una relacionada con la responsabilidad del mismo de denunciar actos de corrupción, caso para el cual no</p>

NORMATIVIDAD NACIONAL Código de Comercio - Otros	NORMATIVIDAD INTERNACIONAL NIAS – IAASB	COMENTARIOS
<p>numeral 5) al artículo 26 de la Ley 43 de 1990, el cual quedará así:</p> <p>5) Cuando se actúe en calidad de revisor fiscal, no denunciar o poner en conocimiento de la autoridad disciplinaria o fiscal correspondiente, los actos de corrupción que haya encontrado en el ejercicio de su cargo, dentro de los seis (6) meses siguientes a que haya conocido el hecho o tuviera la obligación legal de conocerlo. En relación con actos de corrupción no procederá el secreto profesional.</p>	<p>(...) Responsabilidades del auditor de detectar representación errónea de importancia relativa debida a fraude</p> <p>En la obtención de seguridad razonable, un auditor mantiene una actitud de escepticismo profesional en toda la auditoría, considera la probabilidad de que la administración sobrepase los controles y reconoce el hecho de que los procedimientos de auditoría son efectivos para detectar error puedan no ser apropiados en el contexto de un riesgo identificado de representación errónea de importancia relativa debida a fraude. (...)</p>	<p>procederá el secreto profesional y se cancelará la inscripción de la matrícula de cualquier contador o revisor fiscal que, detectando un acto de este tipo, se abstenga de denunciar.</p>

Tabla 4. Análisis Comparativo

Fuente: Elaboración Propia

9. CONCLUSIONES

- La Revisoría Fiscal es un órgano de fiscalización que representa hoy en día en el país tanto para los propietarios y las demás partes de interés- proveedores, clientes, trabajadores, sociedad- un factor de credibilidad y seguridad, y al mismo tiempo un instrumento de confianza pública para inversionistas y las entidades gubernamentales. Por lo anterior se considera una profesión de acreditada honradez, integridad y responsabilidad, cualidades que serán fundamentales para informar cómo ha sido manejada la entidad, cómo han funcionado los controles, si los administradores cumplen con sus deberes legales, y si los estados financieros reflejan fielmente la situación financiera de la entidad.
- En el país las únicas personas facultadas para dar fe pública son el Notario Público y el Contador Público, esta última reglamentada por el artículo 10 de la Ley 43 de 1990. Dada esta disposición, la profesión de la Contaduría Pública es considerada una labor de mucha importancia, la cual debe brindar protección del interés público. Lo anterior convierte a este profesional en funcionario público, debido al hecho de la responsabilidad legal de su trabajo.
- La normatividad colombiana es muy clara al establecer cuáles son las sociedades obligadas a tener Revisor Fiscal. Al revisar la normatividad internacional, encontramos que dentro del marco de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA's), no se encuentra de manera clara o textual, los límites de aplicación de dichas normas. Cabe anotar que al ser normas internacionales, se deben ajustar a las características jurídicas y comerciales de cada país que se acoja a ellas.

- Si bien es cierto que al Revisor Fiscal mediante el artículo 7° de la Ley 43 de 1990, se le había orientado su actuar conforme a las normas de auditoría, y en el desempeño de estas es obligado a desarrollar una auditoría integral, lo anterior no indica que su función sea equiparable con la del Auditor.
- Las normas internacionales de auditoría frente a la normatividad colombiana, en cuanto al ejercicio de la auditoría de estados financieros, tienen diferencias notables, entre ellas se destaca la existencia de la Revisoría Fiscal la cual no se contempla en las NIAS. En el contexto internacional en cambio toman a la Auditoría financiera como la institución cuyas funciones son las necesarias para la generación de confianza, sin embargo en Colombia es el Revisor Fiscal quien brinda esa seguridad, **como ente fiscalizador**, mientras que las NIAS no involucran en sus requerimientos este aspecto, sino que su enfoque tiene un carácter casi exclusivamente financiero.
- La Revisoría Fiscal en Colombia va más allá de la simple auditoría de estados financieros, partiendo de la responsabilidad misma que le confiere la ley de dar fe pública, no solamente de los hechos económicos en sí mismos, sino de los hechos que puedan afectar directamente a los usuarios de la información, entendiéndose estos, como socios o accionistas, empleados, proveedores, clientes, acreedores, entes gubernamentales y la sociedad en general. Por su parte, la auditoría independiente, bajo el marco de la normatividad internacional, se concentra primordialmente en la auditoría de la información financiera y en emitir su informe de auditoría dando una opinión respecto a si con base en la evidencia de auditoría obtenida, hay una seguridad razonable sobre si los estados financieros tomados como un todo están libres de representación errónea de importancia relativa, limitándose al ámbito económico y financiero del ente auditado.

- Es de esperarse que en el desarrollo legal reglamentario que se dé a lo previsto en el artículo 5° de la Ley 1314 de 2009, vía decretos, en cuanto a las Normas de Auditoría y aseguramiento de la información, se mantenga la independencia necesaria que logre preservar tan preciada figura de fiscalización como lo es la revisoría fiscal, y solo se remitan a determinar bajo qué circunstancias y asuntos de especial interés será necesario que una entidad o empresa someta su información financiera histórica al proceso de auditoría y aseguramiento.

10. BIBLIOGRAFÍA

ANGULO Hernández, Yeison Eduardo, ZAMBRANO Ruiz, Alfredo. *Visión holística de la Revisoría Fiscal como institución de control social*.

BASTIDAS, Méndez Carmen (2007). *El caso Enron Principales aspectos contables, de auditoría y de gobierno corporativo*, pp. 71.

BERMÚDEZ, Gómez Hernando. Marco Conceptual de la Revisoría Fiscal en Colombia: *Un aporte de citas y reflexiones para su construcción*. 1996.

HURTADO Hernández, Andrea Lorena y RIOS Rua, Isabel. *Impactos de la Ley 1314 de 2009-Ley de convergencia- contable en los servicios de Revisoría Fiscal*. Trabajo de grado Contadora Pública. Santiago de Cali: Universidad del Valle, Facultad de Ciencias de la Administración, 2013. 121p.

JARAMILLO, Jaramillo Marcela, GARCIA, Benau María Antonia, PEREZ, Chávez Manuel Antonio. *Escándalos financieros y su efecto sobre la credibilidad de la auditoría*.

MANTILLA, Samuel Alberto. *Adopción de los Estándares Internacionales de Auditoría (ISA)*. Agosto 2009.

MONTAÑO Orozco, Edilberto (2011). *Contabilidad y legislación control, valuación y revelaciones*. Unidad Artes Gráficas-Facultad de Humanidades. Universidad del Valle, Cali, Valle, Colombia.

MONTAÑO Orozco, Edilberto (2013). *Control Interno, Auditoría y aseguramiento, Revisoría Fiscal y Gobierno Corporativo Programa Editorial*, Universidad del Valle, Cali, Colombia.

PÉREZ Pineda, Wilmar Alfonso, RODRÍGUEZ Uribe, Mary Luz, y BERMÚDEZ, Juan Camilo. *Impacto de las normas de aseguramiento en la revisoría fiscal*. Universidad de Antioquia, 2010.

ROBBINS, Stephen y COULTER, Mary. Administración. Quinta edición. México, 1996.

SHYAM Sunder, *Teoría de la contabilidad y el control*, Universidad Nacional de Colombia, edición 1997.

SOLARTE Angrino, Nataly. *La responsabilidad del revisor fiscal de denunciar actos de corrupción a la luz del artículo 7º de la ley 1474 de 2011. Estatuto anticorrupción -caso aplicado a revisores fiscales en Santiago de Cali-*. Trabajo de grado Contadora Pública. Santiago de Cali: Universidad del Valle. Facultad de Ciencias de la Administración, 2013. 94p.

STEVENS, Mark. *Las ocho grandes*. 2da Edición. Barcelona, España: Editorial Planeta, 1981.

STONER, James; FREEMAN, R y GILBERT, D. *Administración*, Sexta Edición. México, 1996.

Normas sobre Contaduría Pública en Colombia

Código de Comercio concordado Ley 222 de 1995, Bogotá – 2013.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (2008) *Orientación Profesional sobre el Ejercicio de la Revisoría Fiscal*.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública. *Orientación Profesional No. 008 del 30 de Septiembre de 2003*.

Decreto 2373 de 1956.

Decreto 2555 de 2010.

Decreto 2706 de 2012.

Decreto 2712 de 2012.

Direccionamiento estratégico Diciembre 05 de 2012 Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

Ley 43 de 1990.

Ley 964 de 2005, Capítulo segundo. De los deberes y funcionamiento de los emisores de valores artículo 44. Parágrafo 2º.

Ley 1314 de 2009.

Informe ROSC Julio 25 de 2003. Traducción libre realizada por el C.P. Juan Fernando Mejía de la Facultad de Ciencias Económicas de las Universidad de Antioquia.

Sentencia C-530 de 2000

Webgrafía:

Página web Consejo Técnico de la Contaduría Pública. Recuperado el 19 de Noviembre de 2012, <http://www.ctcp.gov.co/>

Página web Centro Interamericano Juridico Financiero. Recuperado el 30 de Mayo de 2014, <http://www.cijuf.org.co/CTCP/orientacion/orientacion8.pdf>

Página web Alcaldía de Bogotá. Ley 789 de 2002. Recuperado el 30 de Mayo de 2014, <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=6778>

Página web Alcaldía de Bogotá. Ley 828 de 2003. Recuperado el 30 de Mayo de 2014, <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=8816>

Página web Elementos de juicio, Temas constitucionales – Caso Interbolsa: Crónica de una muerte anunciada. Recuperado el 27 de Mayo de 2014, http://www.elementosdejuicio.com.co/index.php?option=com_content&view=article&id=1552:caso-interbolsa-cronica-de-una-muerte-anunciada&catid=47:columnista-1&Itemid=285

Página web Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Recuperado el 19 de Noviembre de 2012, <http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda>

Página web Ministerio de Comercio, Industria y Turismo de Colombia. Recuperado el 19 de Noviembre de 2012, www.mincit.gov.co/

Página web Portafolio.co. Desmontan Negocio del Grupo DMG por captar ilegalmente. Recuperado el 28 de Mayo de 2014, http://www.portafolio.co/detalle_archivo/MAM-2679110

Página web Superintendencia de Sociedades. Recuperado el 19 de Noviembre de 2012, <http://www.supersociedades.gov.co/ss/drvisapi.dll?MIval=ppal&dir=90>

Página web Colegio de Auditores y/o Contadores Públicos de Cochabamba. Recuperado el 24 de Febrero de 2014, <http://www.auditores.org.bo/content/normas-internacionales-de-auditorias>

Página web Unidad Investigativa El TIEMPO. Publicado el 24 de Junio del 2013. Recuperado el 27 de Mayo de 2014.

Página web eltiempo.com Multimedia/Infografía/La caída del imperio de los Nule <http://www.eltiempo.com/Multimedia/infografia/nule/>.

Página web el tiempo.com Sección Justicia. Publicado el 10 de abril de 2011 <http://www.eltiempo.com/archivo/documento/CMS-9148429>.

CASO ENRON. Recuperado el 05 de Marzo 2013, en: <http://grupo5eticaparanegocios.blogspot.com/2012/09/descripcion-del-caso-enron.html>.

CASO ENRON. CORONADO, Fuentes Dayana. Recuperado el 05 de Marzo 2014, en: <http://grupo5eticaparanegocios.blogspot.com/2012/09/descripcion-del-caso-enron.html>.

CODIGO DE BUEN GOBIERNO ECOPETROL S.A. Recuperado el 13 de Marzo 2014, en: <http://www.ecopetrol.com.co/contenido.aspx?catID=262&conID=38360>.

ENRON. Recuperado el 06 de Marzo 2014, en: <http://www.auditool.org/blog/fraude/381-enron>.

GOBIERNO CORPORATIVO. Recuperado el 12 de Marzo 2014, en: http://www.deloitte.com/view/es_CO/co/servicios-ofrecidos/auditoria/gobierno-corporativo/index.html.

MATTESSICH Richard. *Lecciones de Enron y Arthur Andersen Co (2003). Facultad de Comercio y Administración de Empresas, Universidad de British Columbia.* Recuperado el 13 de Marzo de 2014, en: http://www.uam.es/personal_pdi/economicas/lcanibano/2007/Tema%20%20Gestion%20de%20beneficios/Enron-Malaga_LV.pdf

SEMINARIO ¿POR QUÉ LA REVISORÍA FISCAL NO ES AUDITORÍA?. LÓPEZ DÍAZ, Gustavo Adolfo. Recuperado el 11 de Enero 2014, en: <http://actualicese.com/opinion/por-que-la-revisoria-fiscal-no-es-auditoria-gustavo-a-lopez/>