EFECTOS DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA- NIA- EN EL INFORME DEL REVISOR FISCAL-DECRETO 302 DE 2015.

Presentado por:

ANGELA MARIA BALANTA FORY

Código:

1037434

UNIVERSIDAD DEL VALLE
FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN
CONTADURIA PÚBLICA
JUNIO 2016

EFECTOS DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA- NIA- EN EL INFORME DEL REVISOR FISCAL-DECRETO 302 DE 2015.

ANGELA MARIA BALANTA FORY

TRABAJO DE GRADO
PARA OBTAR AL EL TÍTULO DE CONTADOR PÚBLICO

EDILBERTO MONTAÑO OROZCO
DIRECTOR

UNIVERSIDAD DEL VALLE
FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN
CONTADURIA PÚBLICA
JUNIO 2016

TABAL DE CONTENIDO

INTRODUCCION 7
1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA 9
1.1. Contexto 9
1.2. Descripción del problema 10
1.3. Antecedentes 11
1.4. Formulación del Interrogante de Investigación 21
2. JUSTIFICACION 21
2.1. Personal 21
2.2. Académica 21
2.3. Social 22
3. OBJETIVOS 22
3.1. Objetivo General 22
3.2. Objetivos Específicos 22
4. METODOLOGÍA 23
4.1. Tipo de Investigación 23
4.2. Método de Investigación 23
4.3. Fuentes de Información 23
4.3.1. Información primaria 23
4.3.2. Información secundaria 23
5. MARCO DE REFERENCIA 24
5.1. Marco Teórico 24
5.1.1. Vertiente Latina 24
5.1.2. Vertiente Anglosajona 27
5.1.3. Teoría Organicista 29
5.2. Marco conceptual 30
5.3. Marco Jurídico 37
6. ALCANCE Y OBJETIVOS DE LA REVISORIA FISCAL EN COLOMBIA 49
6.1. EMPRESAS OBLIGADAS A TENER REVISOR FISCAL 56
6.1.1. De carácter comercial 56

6.1.2. De carácter financiero 57
6.1.3. De la actividad de la salud.....57
6.1.4. De carácter cooperativo 58
Entidades pertenecientes al Grupo 1.....59
Entidades pertenecientes al Grupo 2 (Decreto 3022 de 2013).....61
Entidades pertenecientes al Grupo 3 (Decreto 2706 de 2012).....61
6.2. ANALISIS COMPRARATIVO ENTRE EL ARTÍCULO 207 NUMERAL 7 DEL CÓDIGO DE COMERCIO Y LA NIA 200. 63
7. INFORME DEL REVISOR FISCAL VS INFORME DEL AUDITOR SEGÚN LAS NIA 71
8. CONCLUSIONES.....105
9. BIBLIOGRAFIA 108

LISTA DE TABLAS

Tabla 1. Resumen del marco jurídico 48
Tabla 2. Diferencias entre auditoria y revisoría fiscal.....54
Tabla 3. Modalidades de auditoría.....55
Tabla 4. Funciones del Revisor Fiscal VS Objetivos globales del auditor.....65
Tabla 5. Contenido del Informe.....68

LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Objetivos del control, vertiente latina 26
Figura 2. Objetivos de la Vertiente Anglosajona 29
Figura 3. Estructura del sistema de Control Interno 34
Figura 4. El proceso de auditoría 36

INTRODUCCION

La presente investigación surge ante la inquietud, de cuáles serán los efectos que tiene sobre la revisoría fiscal, en especial sobre sus funciones- articulo 207 numeral 7 del Código de Comercio- y sobre la preparación y presentación de su dictamen-articulo 208 y 209 del Código de Comercio- la entrada en vigencia de la ley 1314 de 2009 y por ende, el decreto reglamentario 0302 del 20 de febrero de 2015, en el cual se define el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información-NAI-, las cuales contiene las Normas Internacionales de Auditoría- NIA. Lo anterior teniendo en cuenta que la revisoría fiscal es considerada una institución que genera confianza acerca de la razonabilidad de los estados financieros de una organización, los actos de los administradores y el sistema de control interno.

Colombia ante la necesidad de expresar la aceptación de la globalización, entendida como el proceso mediante el cual los países se integran e interrelacionan, tanto en aspectos políticos, como económicos, sociales, tecnológicos y culturales, decide adoptar las normas internacionales de contabilidad y de aseguramiento de la información financiera, para de esta manera poder escalar y competir en el mercado internacional, lo cual conlleva a que las organizaciones manejen un mismo "idioma" en cuanto a información financiera, con el objetivo de que dicha información pueda ser interpretada por cualquier otra organización en el mundo.

Teniendo en cuenta los diferentes riesgos a los que se ven expuestas las organizaciones, y con el objetivo de minimizarlos, es necesario que exista un órgano de fiscalización encargado de velar por el cumplimiento de los principios de contabilidad generalmente aceptados-IAS- y las normas sobre información financiera-IFRS-, dicha función ha sido delegada por ministerio de la ley a los profesionales de la contaduría pública en su calidad de Revisores fiscales. Por lo anterior es necesario determinar e identificar los efectos o consecuencias que pueda traer para la revisoría fiscal y por ende para las organizaciones, los cambios que se introduzcan con la entrada en vigencia de las normas de aseguramiento de la información-NAI- especialmente las Normas Internacionales de Auditoria -NIA-.

Por lo anterior la investigación desarrollará en primer lugar el alcance y los objetivos de la Revisoría Fiscal, en comparación con los de la Auditoría, teniendo en cuenta que la figura de Revisor Fiscal rige única y exclusivamente en Colombia; en segundo lugar se determinará cuáles son las empresas obligadas a tener revisor fiscal y de acuerdo a la normatividad nacional e internacional; en tercer lugar se realizará un análisis comparativo entre el art 207 del Código de Comercio, el cual establece las funciones del Revisor Fiscal y la NIA 200 la cual establece lo objetivos globales del auditor; por último se presentará tanto el informe del Revisor Fiscal, tal como se realiza según la legislación colombiana y el

informe del Auditor según las NIA y se expondrán los informes de revisores fiscales de compañías que para el año 2015 presentaron estados financieros conforme al nuevo marco técnico normativo.

Se espera con esta investigación se puedan realizar otras investigaciones más a fondo acerca de las consecuencias que puede traer para la profesión contable, la desmejora, cambio o reducción o aumento de las funciones del revisor fiscal especialmente en lo concerniente a la preparación y presentación de su dictamen, de igual manera se espera que los currículos de los programas académicos de contaduría pública introduzcan el estudio de las normas de aseguramiento de la información y por ende las normas internacionales de auditoria, desde los inicios de la carrera de Contador Público, para de esta manera formar contadores integrales y competitivos según las exigencias del mercado.

Esta investigación puede ser divulgada en congresos de profesores, estudiantes y egresados de contaduría pública, en revistas de investigación, en páginas de internet, puesto que se hace necesario que la comunidad contable conozca tanto de las normas internacionales como de los decretos que las reglamentan y las ventajas y desventajas que estas pueden traer para la profesión contable.

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1. Contexto

La globalización, es definida por el Banco de la Republica[1] como "…un proceso que se ha venido dando a nivel mundial, en el cual muchos de los aspectos de la vida humana de unos lugares se ha ido relacionando e interconectando con los de otros y, en general, con el mundo entero." Lo anterior ha provocado una expansión capitalista, en donde se busca la internacionalización del capital financiero, industrial y comercial. Así mismo para Mateus y Barsset (2002):

> La globalización comprende un proceso de creciente internacionalización o mundialización del capital financiero, industrial y comercial, nuevas relaciones políticas internacionales y aparición de la empresa transnacional que a su vez produjo – como respuesta a las constantes necesidades de reacomodo del sistema capitalista de producción- nuevos procesos productivos, distributivos y de consumo deslocalizados geográficamente, una expansión y uso intensivo de la tecnología sin precedentes (p.3).

Teniendo en cuenta lo anterior es necesario resaltar que años atrás el intercambio que se realizaba entre países era principalmente de productos y servicios, tal como lo expresa Mateus (2002. p.3) "los productos nacionales se intercambiaban porque ningún país tenía todos los recursos o productos que necesitaba o requería." sin embargo hoy en día se ha intensificado el proceso de globalización hasta el punto en que el intercambio que realizan los países en gran medida es de capital, lo cual ha provocado un acercamiento estratégico entre las organizaciones, afectando de manera directa la profesión contable, puesto que se hace necesario que las empresas manejen información homogénea y los profesionales de la contaduría se estén capacitando para presentar la información de acuerdo a los requerimientos del momento.

El hecho de que un país entre en el proceso de globalización, implica que se realicen diversos cambios económicos que seguramente no todo sus habitantes y en especial las organizaciones están en condiciones de experimentar, sin embargo este proceso puede significar una oportunidad para establecer relaciones comerciales con países más desarrollados y así mejorar la situación económica, de igual manera, es probable que los países sub desarrollados sean los menos preparados para enfrentar este proceso.

Los países que se encuentran inmersos en el proceso de globalización, al

[1] Es la institución que emite y administra la moneda legal y ejerce la función de banquero de bancos. Además, controla los sistemas monetario (el dinero), crediticio (las tasas de interés) y cambiario (la tasa de cambio) del país.

presentar cambios en su sistema económico y por ende en sus organizaciones, se ven prácticamente obligados a adoptar los principios y políticas internacionales, con el objetivo de estar a la par con la información que circula por el mundo, tal como está sucediendo con las Normas Internacionales de Contabilidad y de aseguramiento de la información, en donde a través de su adopción se busca la estandarización de la información contable presentada a través de los estados financieros.

1.2. Descripción del problema

Con la entrada en vigencia de la ley 1314 de 2009, a través de la cual se regulan los principios y normas de contabilidad y de información financiera y de aseguramiento de la información aceptados en Colombia, es todo un hecho, la obligatoriedad de las empresas en adoptar las normas internacionales, como los nuevos principios que permitirán obtener información financiera comprensible, transparente y comparable, pertinente y confiable, útil para la toma de decisiones por cualquiera de los stakeholders[2] de la información.

El decreto 0302 del 20 de febrero de 2015 el cual reglamenta la ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información y cuya vigencia inicia el 1 de enero de 2016, contiene las Normas Internacionales de Auditoria, dentro de las cuales se establecen los parámetros que debe tener en cuenta el auditor (Revisor fiscal en Colombia), para la formación de su opinión y de esta manera la presentación de su informe o dictamen.

De acuerdo a lo anterior es menester realizar una comparación entre el informe del auditor que plantean las Normas Internacionales de Auditoria-NIA-, con el informe del revisor fiscal que se plantea en artículo 208 y 209 del Código de Comercio.

Por lo anterior las Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas NAGAS, serán reemplazadas por las Normas Internacionales de Auditoria, sin embargo en cumplimiento de las funciones del Revisor Fiscal descritas en el artículo 207 del Código de Comercio se aplicaran paralelamente con las NIA, especialmente en lo concerniente al numeral 7 de dicho artículo, el cual estipula que dentro de las funciones del Revisor fiscal esta “autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente”, tal como lo menciona el artículo 3 del decreto 0302 de febrero de 2015, el cual establece que “el revisor fiscal aplicará las NIA, anexas a este decreto, en cumplimiento de las

[2] Rivera, Hugo Alberto (2011). La organización: los stackeholders y la responsabilidad social.

responsabilidades contenidas en los artículos 207, numeral 7, 208 y 209 del Código de Comercio, en relación con el dictamen de los estados financieros."

En consecuencia se hace evidente que el Revisor Fiscal deberá realizar trabajos de auditoria, para así poder emitir su informe, con base en lo que establecen las Normas Internacionales de Auditoría.

De igual forma es importante aclarar que el revisor fiscal deberá ceñirse tanto a las normas nacionales como a las internacionales no solo en sus labores de auditoria para la formación de su opinión en la preparación y presentación del informe, sino también para las demás labores en las que tenga participación, puesto que las normas nacionales que regulan la profesión del contador público en ejercicio de la Revisoría Fiscal contempladas en el Código de Comercio artículos 203 al 217, siguen vigentes.

Según lo anterior, existen modificaciones a las que tendrán que adaptarse los profesionales de la contaduría, en ejercicio de la Revisoría Fiscal por ello esta investigación está enfocada en determinar e identificar los efectos que puede traer para la revisoría fiscal, en especial para preparación del dictamen o informe, la derogación, adición o modificación de la normatividad vigente, teniendo en cuenta que las Normas Internacionales de Aseguramiento de la Información y dentro de ellas las Normas Internacionales de Auditoria son todo un hecho.

1.3. Antecedentes

La revisoría fiscal es un figura única y exclusiva en Colombia, razón por la cual, se encuentra reglamentada por varias leyes y decretos, ya que es grande la confianza que ésta genera tanto para las organizaciones como para el Estado y para la sociedad en general, confianza que recae en los profesionales Contadores Públicos, los cuales deben dar fe pública y de esta manera asegurar que un acto respectivo se ajusta a las normas legales y disposiciones propias aplicables al ente económico.

Aunque las Normas Internaciones de Auditoria no son tan recientes es difícil encontrar trabajos de investigación acerca de su incidencia en la profesión contable en especial en ejercicio de la revisoría fiscal y su dictamen, sin embargo

hay algunos autores que han abordado en sus investigaciones el tema principal de esta investigación, tal como se menciona a continuación:

En el artículo "*Impactos de las normas de aseguramiento en la revisoría fiscal"*, realizado en el año 2010, por Wilmar Alfonso Pérez Pineda, Mari Luz Rodríguez Uribe y, Juan Camilo Bermúdez, de la Universidad de Antioquia, a través del cual pretenden resaltar la importancia que le corresponde a las normas de aseguramiento, los cambios que generarán y la identificación de ventajas y desventajas de su implementación, los autores expresan que:

> Para desarrollar la temática se acudió a un marco teórico construido a partir de fuentes secundarias tales como, libros, revistas, tesis y documentos dirigidos a la revelación de hechos relacionados con la Revisoría Fiscal; y de fuentes primarias correspondientes a nueve encuestas dirigidas 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.

Con el objetivo de poner en contexto el tema abordado en la investigación mencionada líneas arriba, los autores realizaron un recuento histórico acerca de la reglamentación que ha tenido la revisoría fiscal en Colombia; de igual forma realizaron un recuento de las Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas[3], entre las que se encuentran las normas relativas a la rendición de informes las cuales establecen que:

"Siempre que el nombre de un Contador Público sea asociado con estados financieros, deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con tales estados. Si practicó un examen de ellos, el Contador Público deberá expresar claramente el carácter de su examen, su alcance y su dictamen profesional sobre lo razonable de la información contenida en dichos Estados Financieros.

El informe debe contener indicación sobre si los Estados Financieros están presentados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

El informe debe contener indicación sobre si tales principios han sido aplicados de manera uniforme en el periodo corriente en relación con el período anterior.

[3] Artículo 7 de la Ley 43 de 1990.

Cuando el Contador Público considere necesario expresar salvedades sobre algunas de las afirmaciones genéricas de su informe y dictamen, deberá expresarlas de manera clara e inequívoca" (Ley 43, 7°)

Por lo anterior los autores expresan que

> La implementación de una nueva normatividad contable exige un cambio constante, al igual que una capacitación permanente y esto genera un valor agregado para quienes inicien en esa labor, para quienes sean capaces de ser proactivos y reactivos frente a tales cambios y entiendan que todo se mueve en torno a un mundo globalizado y quien no se desplace de acuerdo a él, corre el riesgo de quedarse atrás sumido en el desconocimiento y la obsolescencia.

Por ello los autores plantean las ventajas y desventajas de la convergencia a NIA:

VENTAJAS

- Aumento de confianza para la obtención de financiación.
- Aumento competitividad de los profesionales de la revisoría fiscal a nivel internacional.
- Aumento de la inversión extranjera.
- Mejor comunicación entre revisores fiscales y clientes.
- Disminución de fraudes.
- Aumento de la calidad de la información financiera.
- Mejoramiento del proceso de revisión de control interno.

DESVENTAJAS

- Resistencia al cambio tanto por parte de los auditores como por parte de los clientes
- Aumento en costos y/o gastos de procesos financieros y contables que desarrolla el cliente.
- Corto periodo de tiempo para su implementación
- En muchos aspectos, son generales y dejan a criterio demasiados aspectos

De acuerdo con lo anterior los autores concluyen lo siguiente:

1. Son mucho mayores los beneficios que las desventajas que traen las normas de aseguramiento, y la mayoría de los profesionales (nacionales e internacionales) de la Revisoría Fiscal están de acuerdo con su implementación, según las encuestas realizadas.

2. Los principales beneficiados con la implementación de las normas de aseguramiento son los inversionistas, puesto que tendrán confianza en los sistemas de información de las empresas en las cuales piensan invertir.

   Igualmente quienes también estarán beneficiados son los accionistas porque sustentaran en una información confiable y segura las decisiones empresariales (de inversión, de repartición de utilidades, etc.); la administración también será beneficiada en la medida en que el sistema contable arroje una información de alta fidelidad que le permita tomar decisiones administrativas con seguridad; y por último el Estado, que por medio de los órganos de control y vigilancia podrá obtener información confiable y tener seguridad razonable de que las declaraciones tributarias, certificaciones y requerimientos suministrados por la empresa privada, son tomados fielmente de los libros de contabilidad.
3. La Revisoría Fiscal también gozará de los beneficios que trae la implementación de las normas de aseguramiento de la información, pues el profesional que desempeñe este cargo, tendrá la posibilidad de ampliar sus conocimientos en un contexto global y por lo tanto podrá estar capacitado para ejercer en cualquier parte del mundo, bajo unos lineamientos internacionales que garantizaran la calidad de su trabajo.
4. Por último, los Revisores Fiscales tanto nacionales como de firmas internacionales manifiestan que el aspecto más importante que se deben tener cuenta para el mejoramiento de la práctica de la Revisoría Fiscal es limitar la función del revisor fiscal a personas que demuestren alta experiencia y preparación.

Por otra parte hace parte de los antecedentes de la presente investigación el trabajo de grado, para optar por el título de Contador Público de la Universidad del Valle, realizado por Daniela Elena Guerrero Gasca y Nathalia Sandoval Herrera, titulado análisis comparativo de las Normas Internacionales de Auditoria y la normatividad de la Revisoría Fiscal en Colombia.

Las autoras para realizar dicha investigación consultaron 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 auditoria, conocidas como las Big Four, antes Big Eight.

Guerrero y Sandoval (2014) realizaron una conceptualización de la Revisoría Fiscal en Colombia, en la cual expresan que “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, y de allí en adelante describen la historia de la Revisoría desde los inicios de la Contadores Juramentados hasta la creación de la Asociación de Contadores y la reglamentación de la Revisoría Fiscal mediante modificaciones al código de comercio.

Posteriormente las autoras expresan las circunstancias que dieron lugar a la convergencia a normas de auditoria en Colombia, afirmando que "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."

Sin embargo como producto de la globalización se vienen presentando una serie de acontecimientos que han llevado a varios sectores de la economía a adoptar medidas rigurosas de control, fiscalización y auditoria, por lo anterior Guerrero y Sandoval (2014) dan a conocer el papel que desempeño la firma de auditoria en el caso de la reconocida compañía Enron, concluyendo que como consecuencia de lo anterior 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?.

Por otro lado como parte de los antecedentes de esta investigación se encuentra el trabajo de grado realizado por Luis Alberto Molano Puerto en el año 2014, titulado "*Aproximación a la adopción de normas internacionales de información financiera y de aseguramiento en Colombia desde un enfoque histórico",* de la Universidad Militar de Nueva Granada teniendo en cuenta la importancia que tiene la Revisoría Fiscal en la generación de confianza y la necesidad de ejercer control sobre los actos y transacciones que se realizan, el autor establece que "Pese a que la contabilidad desempeña un papel fundamental en esa necesidad de controlar los recursos por parte de los usuarios de la misma, ésta también tiene igual importancia para los terceros de dicha información."

De acuerdo con lo anterior para Molano (2014) la necesidad de mantener un control de los recursos, conlleva a los usuarios a realizar una verificación de la información financiera, y no solo a conocer la situación de la empresa en términos económicos, sino también a realizar evaluaciones y revisiones sobre su fiabilidad.

De este modo, las revisiones a nivel financiero, se realizan por medio de auditorías, las cuales procuran dar un dictamen sobre la veracidad de las cifras contenidas en estos, haciendo que los informes financieros resulten de mayor confiabilidad y utilidad para servir de apoyo en la toma de decisiones, al igual que para los terceros sirvan de manera más acertada como un apoyo para conocer la realidad financiera de la empresa, sea que se deseen realizar operaciones con el ente emisor de los informes, o solo por carácter informativo (Como lo es para el gobierno).

Por lo anterior para el autor el informe del Revisor Fiscal, representa para los usuarios de la información financiera en Colombia la mejor manera de conocer la razonabilidad de las cifras contenidas y registradas en la contabilidad, entendiendo que esta figura tiene una responsabilidad legal estricta, este informe representa una utilidad particular ya que en cabeza del Revisor Fiscal se ejerce la fiscalización requerida por el sector público.

Con la necesidad de mantener una información financiera de mayor utilidad, y dando respuesta a la globalización de las economías, es menester para ser competitivo en el mercado global, la adopción e implementación de estándares internacionales de información financiera y de revisión de la misma. En Colombia el proceso constituyó dicha adopción por medio de la ley 1314 de 2009, colaborando a las empresas nacionales a ser más competitivas con las empresas de todo el mundo.

Según Molano se espera que al adaptar las normas de aseguramiento de la información financiera en Colombia los organismos encargados de realizar el ejercicio de la revisión también adopten tales normas.

Con el propósito de comprender mucho mejor el desarrollo de esta investigación es necesario ahondar un poco en los inicios tanto de la auditoria, a nivel mundial como de la Revisoría a nivel nacional, por lo tanto se enuncia al periodista Marks Stevens, el cual en su libro Las Ocho Grandes, describe detalles acerca de las que inicialmente fueron las 8 firmas de auditoría más importantes del Mundo, las cuales fueron:

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

Según el autor estas firmas de auditoría movían gran cantidad de capitales, estaban presentes en la mayoría de los países del mundo y auditaban a las organizaciones más prestigiosas del mundo.

Con el pasar del tiempo y tal vez como estrategia para un mayor crecimiento las ocho grandes como se conocían, pasaron a ser a través de fusiones un cuartero de firmas de auditoría que se encargaban de las cuentas de las mayores compañías del mundo (Montaño, 2014); dichas fusiones fueron:

- La Touche Ross y la Deloit, Haskins ande Sells, se fusionaron y se convierten en Deloitte and Touche.
- La Price Waterhouse y la Coopers and Lybrand, se fusionan y se convierten en PricewaterhouseCoopers (1998).
- La Arthur Andersen y la Ernst and Whinney, se fusionan y se convierten en Ernst & Young (1989).
- La Arthur Andersen desapareció en el 2002 y la Peat, Marwick, Mitchell, se fusionó quedando como KPMG.

Es así como los ocho grandes, pasaron a ser las cuatro grandes firmas de auditoría más prestigiosas del mundo.

- PricewaterhouseCoopers: El origen de la firma Price Waterhouse proviene de su fundador Samuel Price, un contable, que comenzó a trabajar en Londres en 1849. En 1865 forma parte de una sociedad con Edwin Waterhouse, que en 1874 empezó a ser conocida como Price Waterhouse. El 1 de julio de 1998 esta compañía fue fruto de la fusión entre las auditoras Coopers and Lybrand y Price Waterhouse.
- Deloitte: En 1845 Deloitte abrió su propia oficina frente a la Bankruptcy Court, en Basinghall Street, London. En 1990 la firma auditora Deloitte Hanskins &Sell decidio fusionarse con la compañía Touche Ross, para formar Deolitte & Touche. Más tarde en 1993, la firma internacional fue denominada Deloitte Touche Tohmatsu. Y posteriormente Deloitte & Touche.
- Ernst & Young: para 1989 los negocios empresariales de Ernst y Arthur se unieron definitivamente. Ese año Ernst & Whinney se fusiona con Arthur Young & Co, para crear Ernst & Young, la primera firma integrada de servicios profesionales de los Estados Unidos.
- KPMG: En 1987, cuando la firma nació como la conocemos en la actualidad, KPMG, fruto de la fusión de todas las firmas que integraban Peat Marwick International (PMI), y las integradoras de Klynceld Goerdeler (KMG).

Estas cuatro firmas de auditoría son de las más reconocidas a nivel mundial por sus auditorías a grandes empresas multinacionales, sin embargo en el año 2001 cuando se descubrió el mayor fraude registrado hasta esa fecha en Estados Unidos, cometido por la compañía ENRON CORPORATION, dedicada la producción y distribución de gas, petróleo y otras materias primas de energía, quedo en tela de juicio el papel de la auditoria y con ello el de la revisoría fiscal- en

Colombia-, pues la firma auditora en el momento del descalabro de Enron era Arthur Andersen la cual en el año 2002 desaparece a causa de este hecho.

A partir de ese momento la auditoria empezó a perder confianza tanto de parte de los accionistas e inversionistas como del Estado y de la comunidad en general, puesto que se supone que es la encargada de certificar que los hechos y transacciones realizadas por la compañía se ajustan los principios establecidos por la normatividad y se encuentran libres de todo error.

A continuación se efectúa un breve recuento respecto del nacimiento de la auditoria como profesión.

Como consecuencia de la expansión capitalista y con ello el surgimiento de países desarrollados, se hizo necesario para los dueños de fábricas y organizaciones y tener un mayor control y conocer más afondo la información financiera de las organizaciones, por lo cual según Montaño (2013):

> 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 independencia 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.

En esta época de la segunda mitad del siglo XIX, según el autor los objetivos de la auditoría eran fundamentalmente dos: la detección y prevención de fraudes y la detección y prevención de errores.

Hasta inicios del siglo XX el trabajo de los auditores se concentraba principalmente en el balance que los empresarios tenían que presentar a sus banqueros en el momento que decidían solicitar un préstamo. Fue a partir de 1900 cuando la auditoría – o Contaduría Pública como se le llamaba en los Estados Unidos de América – se le asignó el objetivo de analizar la rectitud de los estados financieros. Después de esta época la función del auditor como detective fue quedando atrás y el objetivo principal del trabajo pasó a ser la determinación de la razonabilidad con que los estados financieros reflejan la situación financiera de la empresa, así como el resultado de las operaciones, definiéndose como auditoría financiera. Con el transcurrir del tiempo surgen la auditoría operacional o de gestión, la gubernamental, la administrativa, la ambiental, entre otras.

Es conveniente considerar que la contabilidad y la auditoría que se realizaban en el siglo XIX y a principios del siglo XX no estaban sujetas a Normas de Auditoría o Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), por lo que la dificultad para ejecutarlos e interpretarlos generó en el primer cuarto del siglo XX

una tendencia hacia la unificación o estandarización de los procedimientos contables y de auditoría. (Montaño, 2013, p.85).

En 1917, el Instituto Americano de Contadores preparó a solicitud de la Comisión Federal de Comercio de EE.UU., un "Memorándum sobre las auditorias de balance general "que fue aprobado por la comisión, publicado en el Boletín de la Reserva Federal y distribuido en forma de folleto a los interés bancarios y de negocios y a los contadores de ese país, bajo el título, "Métodos aprobados para la preparación de estados de balance general", indicando tal vez el cambio de nombre a una realización del enfoque utópico de la "contabilidad uniforme".

En 1929, el folleto fue revisado a la luz de la experiencia de la década transcurrida. En adición a un cambio de título (que se convirtió en "Verificación de estados financieros" como evidencia de la creciente toma de conciencia acerca de la importancia del estado de resultado, la revisión contenía la significativa declaración de que la "la responsabilidad por la extensión del trabajo requerido debe ser asumida por el auditor".

En 1936 el Instituto, como vocero de una profesión que ya en esa fecha estaba bien establecida, reviso los folletos previos y emitió de forma independiente bajo su propia responsabilidad un folleto titulado "Examen de estados financieros por contadores públicos independientes", donde aparecieron dos interesantes desarrollos de la profesión:

- Primero la palabra "verificación" utilizada en el título del folleto anterior no es una representación exacta de la función del auditor independiente en el examen de los estados financieros de una entidad.
- Segundo, la aceptación por parte del Instituto de la responsabilidad de la determinación y publicación de las normas y procedimientos de contabilidad y auditoría.

Por otro lado es necesario precisar que la Revisoría Fiscal es una figura que aplica únicamente en Colombia, a través de esta se ejerce control de fiscalización en los entes económicos, la cual por disposición de la ley es ejercida exclusivamente por los Contadores Públicos, de acuerdo con la Orientación Profesional del 21 de Junio de 2008 del CTCP[4], el cual establece que "La institución de la Revisoría Fiscal en Colombia, es de capital importancia en los entes económicos de distinta índole; a ella le corresponde por ministerio de la ley el control de fiscalización de estos entes, para garantizar el correcto desempeño y la transparencia e idoneidad de las operaciones económicas, su sujeción a las normas, así como la eficacia y

[4] Consejo técnico de la Contaduría Pública, es un órgano permanente encargado de la orientación técnico-científica de la profesión y de la investigación de los principios de contabilidad y normas de auditoria de general aceptación en el país.

eficiencia de la gestión administrativa." El ejercicio de la Revisoría Fiscal es una función privativa de los contadores públicos (...)."

Teniendo en cuenta lo anterior la Revisoría fiscal a parte de tener la función de ejercer control de fiscalización sobre los entes económicos, es un ente que garantiza la transparencia en las operaciones de las organizaciones y vela por la responsabilidad social en protección del interés público (Orientación profesional 2008). Por ello se hace necesario ilustrar o describir un poco de la historia de la Revisoría Fiscal, ya que esta figura solo existe en Colombia, por lo cual se han desarrollado una serie de leyes que se encargan de regularla.

"La revisoría fiscal es una práctica técnico-científica, de naturaleza social, cuyos orígenes se remontan a la colonia por la función de los vigilantes en los gremios artesanales, que se alimentan de la rica tradición latina del control de fiscalización. Fue una práctica normal en el empresario del siglo XIX, antes que se formulara la teoría organicista dela empresa por Henry Fayol en 1916, hecho que evidencia la improcedencia de su definición como órgano ya que des de sus orígenes mantuvo independencia frente a la administración, nunca tuvo vínculo con ella ni forma parte de la estructura orgánica del ente como sucede con los órganos de seguridad y control desarrollados por el autor francés al construir una explicación biológica de las organizaciones empresariales, función que hoy se puede asimilar a lo que se denomina control interno."

La revisoría fiscal en el país, se ha ejercido bajo otras denominaciones tales como: comisionario fiscal, interventor, inspector, comisario, revisor, hasta establecer su nombre actúa, primero en la empresa colombiana de Seguros "Colseguros" denominación generalizada posteriormente, siendo reconocida en el texto legal por la Ley 58 de 1931.

En sus orígenes esta práctica de fiscalización se orientó a la protección de los intereses de los propietarios frente a la administración, - en el surgimiento de la administración por delegación-, con carácter permanente a diferencia de la auditoria. Por ello, ejercía funciones de vigilancia de los actos y de las operaciones efectuadas por los administradores para dar cuenta de la infracción o inejecución de los estatutos por parte de estos, así como atestaba sobre ciertos actos propios de su actividad con destino a las entidades estatales.

En su extenso transito legal se le asignaron nuevas funciones sociales relativas a la protección de los intereses de los acreedores, el Estado, los trabajadores, la competencia, los clientes y consumidores, la propia administración y la comunidad en general siendo la detección de irregularidades el hilo conductor en un trasegar hacia la función de protección de interés público, que constituye hoy su base conceptual y soporte legal.

Por lo anterior unas vez más se confirma que la revisoría fiscal es una institución que va más allá de la auditoria, puesto del desarrollo de sus funciones depende los intereses de un gran número de stekaholders que confían en que lo que está certificado por esta institución se ajusta a las normas legales, es correcto, confiable y fidedigno.

1.4. Formulación del Interrogante de Investigación

¿Cuáles son los efectos de la entrada en vigencia de las Normas Internacionales de Auditoria- NIA en el informe del Revisor Fiscal?

2. JUSTIFICACION

2.1. Personal

Esta de investigación es un gran reto, puesto que a pesar de que el proceso de convergencia a normas internacionales se está realizando hace algunos años, son pocas las investigaciones realizadas acerca de los impactos que la implementación traerá, tanto para la economía, como para la sociedad, las organizaciones y la profesión contable, especialmente en cuanto a Normas Internacionales de Auditoria.
De igual forma a manera personal se hace necesario conocer los cambios o modificaciones que se presentaran en el informe del revisor fiscal luego de aplicar las NIA en especial las concernientes a la preparación y presentación de su díctame, ya que como próxima profesional de la Contaduría es pertinente conocer los cambios que se presenten en la normatividad contable y por ende en el ejercicio de la profesión.

2.2. Académica

Es necesario que tanto Contadores Públicos como profesores y estudiantes estén informados y conozcan las incidencias que puede tener en la profesión contable la entrada en vigencia de las normas internacionales, en especial las de aseguramiento de la información financiera y con ellas las Normas Internacionales de Auditoria NIA, puesto que es lo que el Estado, el mercado y las empresas están demandando, por ello se debe tener una preparación suficiente para que de esta manera puedan se abrir espacios en las instituciones de educación, donde se debatan reformas curriculares que permitan que los estudiantes al inicio de la carrera profesional adquieran los conocimientos necesarios para desarrollar y

aplicar las NIA, para que de esta manera estén a nivel de cualquier estudiante de otro país.

2.3. Social

Sin duda el proceso de convergencia a normas internacionales afecta a la sociedad, en especial las organizaciones y los profesionales de la contaduría, como participes en preparación y presentación de la información financiera, por ello se hace necesario el estudio de la incidencia que estas normas o puedan tener tanto de manera directa como indirecta en la sociedad, teniendo en cuenta que la revisoría fiscal se encarga de ejercer inspección y vigilancia en las organizaciones y de esta manera crear seguridad tanto en los inversionistas como en el gobierno y demás usuarios de la información contable.

3. OBJETIVOS

3.1. Objetivo General

Identificar las implicaciones que traerá para la revisoría fiscal, el decreto reglamentario 0302 de febrero de 2015 y su incidencia en el cumplimiento del artículo 207 numeral 7, 208 y 209 del Código de Comercio.

3.2. Objetivos Específicos

– Determinar el objetivo y alcance de la Revisoría Fiscal en Colombia

– Identificar las empresas que se encuentran obligadas por la ley a tener Revisor Fiscal

– Identificar los posibles cambios que se generen en el informe o dictamen del Revisor Fiscal de conformidad a los artículos 207 numeral 7, 208 y 209 del Código de Comercio.

4. METODOLOGÍA

4.1. Tipo de Investigación

La investigación aquí desarrollada es de tipo descriptivo en el cual se pretende describir el alcance y objetivo de la Revisora Fiscal para de esta manera determinar el efecto que tendrán las Normas Internacionales de Auditoria NIA sobre esta institución especialmente en lo que respecta a la preparación y presentación del dictamen.

4.2. Método de Investigación

El método de investigación utilizado para llevar a cabo esta investigación es deductivo en el cual se pretende a partir del alcance y objetivos de la Revisoría Fiscal conocer su papel en las Normas Internacionales de Auditoria en lo concerniente a su Informe.

4.3. Fuentes de Información

4.3.1. Información primaria

Las fuentes de información primaria utilizadas en la investigación son la ley 1314 de 2009, la ley 43 de 1990, el Código de Comercio y las NIA 700 sobre formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los Estados Financieros.

4.3.2. Información secundaria

Las fuentes de información secundaria que permitir el desarrollo de esta investigación son, pronunciamientos (doctrina), conceptos, legislaciones, sitios web, artículos, libros, entre otros.

5. MARCO DE REFERENCIA

5.1. Marco Teórico

En cuanto a las teorías que subyacen a la institución de la Revisoría Fiscal, tal como lo expresa el Consejo Técnico de la Contaduría Pública en su Orientación Profesional de Junio de 2008[5], es necesario referirse a dos corrientes o vertientes plenamente identificadas con las cuales se ejerce el control en las organizaciones:

5.1.1. Vertiente Latina

Según el Colegio Colombiano de Contadores públicos (1995), citado por Montaño E (2013), esta vertiente se centra en la participación del Estado, en la autocracia[6] por parte de quien ostenta el poder con el fin de garantizarse unas rentas para los ciudadanos, surge muy relacionada con las estructuras del Estado y orientada al cuidado de los bienes públicos. Solo entrada la época feudal, sus procesos empiezan a tener aplicación en el campo privado (en las organizaciones económicas más poderosas de la edad: las comunidades religiosas).

De igual forma en esta época según el Colegio Colombiano de Contadores, la iglesia fue la institución más poderosa, prestamista de nobles y siervos, de reyes y príncipe; 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 media contabilidad agrícola sino contabilidad de 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, 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

[5] Orientación Profesional de Junio de 2008 del Consejo Técnico de Contaduría Pública acerca del ejercicio profesional de la Revisoría Fiscal.

[6] Según la Real Academia Española es una Forma de gobierno en la cual la voluntad de una sola persona es la suprema ley.

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.

De acuerdo con lo anterior, por no contar con presupuesto para pagar a los funcionarios encargados del control, el Estado implemento una privatización de la actividad controladora para que esta fuera financiada por el sector privado, pero que cumpliera con las funciones de intervención estatal: así aparece la figura de Censor jurado de cuentas, el cual defiende los intereses del Estado, los administradores y los propietarios de capital.

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública en su Orientación Profesional de Junio de 2008, afirma que el modelo de control latino es un legado de la cultura que le da su nombre, proveniente de las concepciones del pensamiento europeo continental en el que la contabilidad y las practica de control estaban reglamentadas dentro del marco legal que regía las instituciones, con un importante papel en materia de control de los negocios y también en el campo judicial, al servir como medio de prueba en las disputas entre comerciantes.

En ese sentido se debe recordar que el control latino tiene como características propias, entre otras, las siguientes: cobertura general del ente, actividades de control in situ[7], en tiempo real y simultaneas con el desarrollo de las operaciones, es decir, mide las desviaciones y analiza en el momento en que se llevan a cabo, examina los antecedentes y condiciones previas al nacimiento de los hechos económicos y en general, supervisa su desarrollo al igual que sus resultados y consecuencias, pues tiene como fin superior evitar el engaño por pequeño que este sea, y, en especial proteger el interés general.

Por esto, 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.

[7] Real Academia Española: en el lugar, en el sitio.

Es decir, el control lo ejercía el Estado sobre las instituciones, a través de funcionarios públicos dotados de poder absoluto, con la posibilidad de cuestionar y sindicar las conductas de otros. La actividad de control así explicada se hizo extensiva al sector privado como consecuencia del proceso de intervención y regulación del Estado en la economía, generando una estructura de control de tipo integral en los entes económicos, en particular en las organizaciones societarias con aporte de capital.

Así las cosas, 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.

De lo expuesto, el Consejo Técnico infiere nace la delegación del control que hace el Estado en un determinado funcionario, a quien le corresponden funciones de supervisión y vigilancia en los entes societarios, encargo que conlleva todos los derechos y las obligaciones inherentes, con la potestad de otorgar fe pública, con sus prerrogativas y responsabilidades.

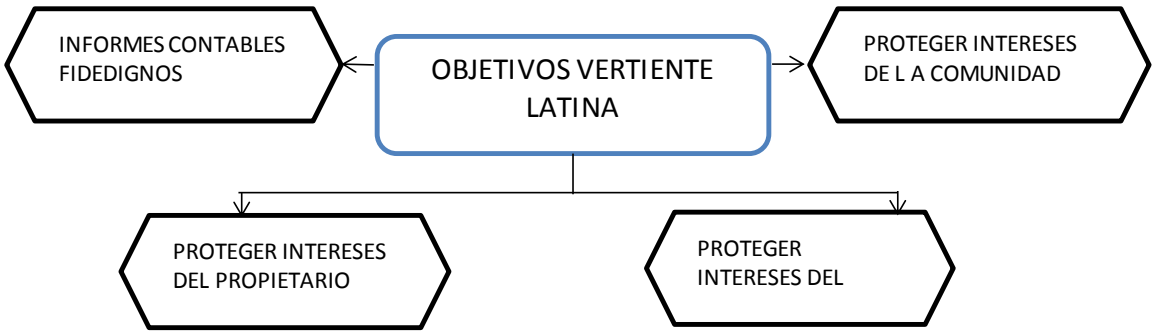

Figura 1. Objetivos del control, vertiente latina

Fuente: MONTAÑO E. (2013)

5.1.2. Vertiente Anglosajona

En esta vertiente, según Montaño E (2013), el enfoque es totalmente contrario a la vertiente latina: existe menos participación del Estado; es claro que el control siempre termina expresándose como un ejercicio de poder y, en este caso de un poder autónomo del capital, basado en la ideología de la libre empresa, que no reconoce la intervención del Estado en la actividad privada.

El modelo clásico de control en su enfoque anglosajón, está ligado con el concepto de Auditoria Externa; su origen se remonta a la creación de las compañías navieras holandesas, durante el siglo XV, las cuales realizaban actividades de mercado 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 avances del control parten de los particulares, los cuales deben buscar quien haga seguimiento a las operaciones que son ejercidas por los administradores, teniendo la obligación éstos de rendir cuentas sobre su presupuestos o apreciaciones.

Las actividades clásicas del 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 de modelo clásico se mantienen hasta mediados del siglo XIX, dando origen a las primeras manifestaciones del paradigma de la utilidad. Los objetivos del control se complementan entonces con la detección de errores en los informes contables producidos por la administración.

En el siglo XX la administración Científica trae como consecuencia un nuevo elemento en el desarrollo del modelo clásico de control, el cual consiste en el auge de las actividades de supervisión, la cual se define como la vigilancia y evaluación directa del desempeño funcional, ejecutada fundamentalmente sobre el recurso humano y eventualmente, sobre el producto (control de calidad). En la relación entre administración y control surge el Control Interno.

Entre las relaciones de administradores y propietarios nace un nuevo desarrollo de estructura de control, fortaleciendo la tradicional auditoría financiera y dando origen a dos variantes de control: la auditoría administrativa y la auditoría operacional.

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 han convertido la actividad de control financiero externo en auditoria de plantilla, altamente ineficaz. Igualmente fue normalizada la contabilidad a través de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, expresa (Montaño, 2013).

Al igual que con la vertiente latina, el CTCP explica 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 rendición de cuentas, cuya síntesis está representada en la información financiera. Esta evaluación de las operaciones se desarrolla aplicando técnicas de auditoria, cuyo principal objetivo es la verificación de las afirmaciones contenidas en los estados financieros, actividad que como se sabe corresponde a un evento posterior. En este modelo el administrador debe demostrar a los propietarios de los negocios, que las cifras contenidas son razonables, entendiendo el término como “aproximadamente exacto” o “más o menos cierto”.

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



Figura 2. Objetivos de la Vertiente Anglosajona

Fuente: Elaboración propia

5.1.3. Teoría Organicista

Según Peña J (2007) en esta teoría la Revisoría Fiscal se considera como un órgano del ente económico en el cual se debe ejercer, por la dependencia del mismo y por recibir remuneración de éste. Es decir, por hacer parte de él; dicha teoría que se remonta a la época de Platón, pero la desarrollan los Alemanes en esta se asimila el ente económico a los seres vivos por su composición e interdependencia. De ahí que sociológicamente exista la doctrina del organicismo, la cual considera a las sociedades como entidades semejantes a los seres vivos.

La teoría del órgano se apoya en que éste hace parte directa de la organización y es inherente a la misma, necesitando toda persona jurídica de éstos para su

acción y desarrollo, existiendo mientras aquella subsista. Es así como "la teoría orgánica permite explicar la permanencia de las organizaciones pese a los cambios de las personas físicas. Entre la organización y sus agentes o funcionarios, personas físicas, se inserta el concepto/categoría "órgano", que actúa como nexo de unión y relación entre el individuo y la organización.

5.2. Marco conceptual

Con el objeto de comprender de una manera más fácil y rápida el tema abordado se hace necesario tener claros algunos conceptos que se mencionan a lo largo de su desarrollo de la investigación, entre los cuales se encuentran:

CONTADOR PÚBLICO:

Según el artículo 1 de la ley 43/90, “Se entiende por Contador Público la persona natural que, mediante la inscripción que acredite su competencia profesional 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”.

CONTADURIA PÚBLICA:

Según la ley 43/90, articulo 35, “ la Contaduría Pública es una profesión que tiene como fin satisfacer necesidades de la sociedad, mediante la medición, evaluación, ordenamiento, análisis e interpretación de la información financiera de las empresas o los individuos y la preparación de informes sobre la correspondiente situación financiera, sobre los cuales se basan las decisiones de los empresarios, inversionistas, acreedores, demás terceros interesados y el Estado acerca del futuro de dichos entes económicos”.

FE PÚBLICA:

Según el artículo 10 de la ley 43/90, “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 casos 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".

DICTAMEN:

Según la orientación técnica del 21 de junio de 2008, corresponde a la emisión obligatoria del juicio profesional del Revisor Fiscal, una vez concluido el examen y la comprobación de los objetos materia de fiscalización. El dictamen debe constar por escrito y debe sujetarse plenamente a las normas legales y profesionales que le son aplicables.

DICTAMEN LIMPIO:

Según el pronunciamiento Nº 6 del Consejo Técnico de la Contaduría sobre Estados Financieros, este dictamen declara que los estados financieros presentan razonablemente en todos los aspectos significativos, la situación financiera, los cambios en el patrimonio, los resultados de operaciones y los cambios en la situación financiera de la entidad, de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Esta es la opinión que se expresa en el informe estándar antes descrito.

DICTAMEN CON SALVEDADES:

Según el pronunciamiento Nº 6 del Consejo Técnico de la Contaduría sobre Estados Financieros, este dictamen declara que a excepción del asunto (s) a los que éste se refiere, los estados financieros presentan razonablemente en todos los aspectos importantes, la situación financiera, los cambios en el patrimonio, los resultados de operación y los cambios en la situación financiera de la entidad, de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

DICTAMEN NEGATIVO U OPINION ADVERSA:

Según el pronunciamiento Nº 6 del Consejo Técnico de la Contaduría sobre Estados Financieros, este dictamen declara que los estados financieros no presentan una situación financiera razonable, ni los resultados de operación, ni los cambios en el patrimonio, ni los cambios en la situación financiera.

OPINION CON SALVEDAD:

Según la superintendencia financiera en la circular externa 054 de 2008 determina que el Revisor fiscal podrá expresar una opinión con salvedad, cuando existe

cualquiera de las circunstancias siguientes y, a su juicio el efecto del asunto es o puede ser de importancia relativa para los estados financieros:

- a) Hay una limitación en el alcance del trabajo del revisor fiscal, y
- b) Hay un desacuerdo con la administración respecto a la aceptación de las políticas contables seleccionadas, el método de su aplicación o lo adecuado de las revelaciones de los estados financieros.
- Las circunstancias descritas en el inciso a) podrían llevar a una opinión con salvedad o a una abstención de opinión. Las circunstancias descritas en el inciso b) podrían llevar a una opinión con salvedad o a una opinión adversa.

Cuando el efecto de cualquier desacuerdo con la administración o limitación en el alcance no es de tanta importancia relativa ni tan dominante como para requerir una opinión adversa o una abstención de opinión. Una opinión con salvedad deberá expresarse como “excepto por” o “sujeto a” u otra expresión similar, los efectos del asunto a que se refiere la salvedad.

ABSTENCION DE OPINION:

Según la superintendencia financiera en la circular externa 054 de 2008 establece que una abstención de opinión se da cuando el posible efecto de una limitación en el alcance sea de importancia relativa o de tal dominancia que el revisor fiscal no haya podido obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría y, en consecuencia, no pueda expresar una opinión sobre los estados financieros.

OPINION ADVERSA:

Según la superintendencia financiera en la circular externa 054 de 2008 el Revisor Fiscal deberá expresar una opinión adversa cuando el efecto de un desacuerdo sea de importancia relativa y de tal dominancia para los estados financieros, que el revisor fiscal concluya que una opinión con salvedad del dictamen no es adecuada para relevar la naturaleza equívoca e incompleta de los estados financieros.

INFORME:

Dictamen oral o escrito que emite un experto sobre una materia de su incumbencia.

SALVEDAD:

Conjunto de circunstancias que un auditor recoge en su informe por considerarlas relevantes en cuanto a su incidencia sobre las cuentas anuales y/o sobre la imagen fiel que estas deben trasmitir y que pueden dificultar o impedir que se haga una idea exacta de la situación real en que se encuentra la empresa.

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[8].

CONTROL INTERNO:

Según el pronunciamiento 7 sobre Revisoría Fiscal del CTCP, es un proceso, ejecutado por la junta directiva o consejo de administración de una entidad, por su grupo directivo (gerencia) y por el resto del personal, diseñado específicamente para proporcionarles seguridad razonable de conseguir en la empresa las tres siguientes categorías de objetivos:

- Efectividad y eficiencia de las operaciones.

- Suficiencia y confiabilidad de la información financiera.

- Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.

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

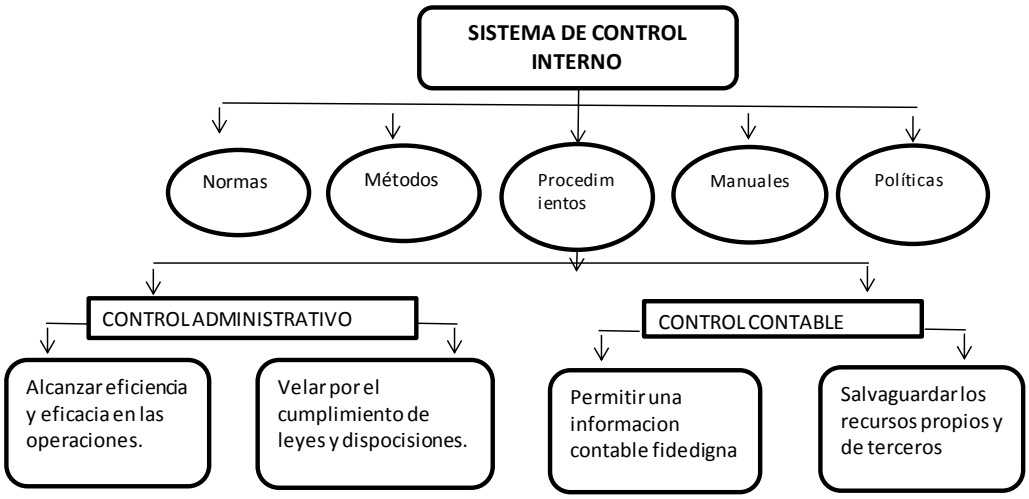

Figura 3. Estructura del sistema de Control Interno

Fuente MONTAÑO E (2013).

REVISOR FISCAL:

Según el artículo 215 del Código de Comercio el Revisor Fiscal deberá ser Contador Público, ninguna persona podrá ejercer el cargo de Revisor Fiscal en más de cinco sociedades.

REVISORIA FISCAL:

Según el pronunciamiento 7 sobre Revisoría Fiscal del CTCP, es un órgano de fiscalización que en interés de la comunidad, bajo la dirección y responsabilidad del revisor fiscal y con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas, le corresponde dictaminar los estados financieros y revisar y evaluar sistemáticamente los componentes y elementos que integran el control interno, en forma oportuna e independiente en los términos que le señala la ley, los estatutos y los pronunciamientos profesionales.

Según la orientación profesional de junio de 2008, es un institución de origen legal, de carácter profesional a la cual corresponde por ministerio de la ley, baja la responsabilidad de un profesional contable, con sujeción a las normas que le son

propias, vigilar integralmente los entes económicos, dando fe pública de sus actuaciones.

ORANIZACIÓN:

Manera en que están dispuestos los diferentes elementos integrantes de una estructura productiva, social, política, etc., para el desarrollo de una actividad o la consecución de un fin común.

EMPRESA:

Según el artículo 25 del código de comercio, se entenderá por empresa toda actividad económica organizada para la producción, transformación, circulación, administración o custodia de bienes, o para la prestación de servicios. Dicha actividad se realizará a través de uno o más establecimientos de comercio.

ASEGURAMIENTO:

Según la American Accounting Association[9], es un proceso sistemático que obtiene y evalúa objetivamente la evidencia con respecto a declaraciones acerca de acciones económicas y eventos; dicho proceso determinará el grado de correspondencia entre estas declaraciones y criterios establecidos, para luego comunicar los resultados a los usuarios interesados.

INFORMACIÓN:

Según Chiavenato Idalberto, "es un conjunto de datos con un significado, o sea, que reduce la incertidumbre o que aumenta el conocimiento de algo. En verdad, la información es un mensaje con significado en un determinado contexto, disponible para uso inmediato y que proporciona orientación a las acciones por el hecho de reducir el margen de incertidumbre con respecto a nuestras decisiones"

AUDITORIA:

Según la American Accounting Association[10], es un proceso sistemático que obtiene y evalúa objetivamente la evidencia con respecto a declaraciones acerca de acciones económicas y eventos; dicho proceso determinará el grado de correspondencia entre estas declaraciones y criterios establecidos, para luego comunicar los resultados a los usuarios interesados.

[9] Asociación Amercicana de Contadores, por sus siglas en ingles AAA.
[10] Idem.

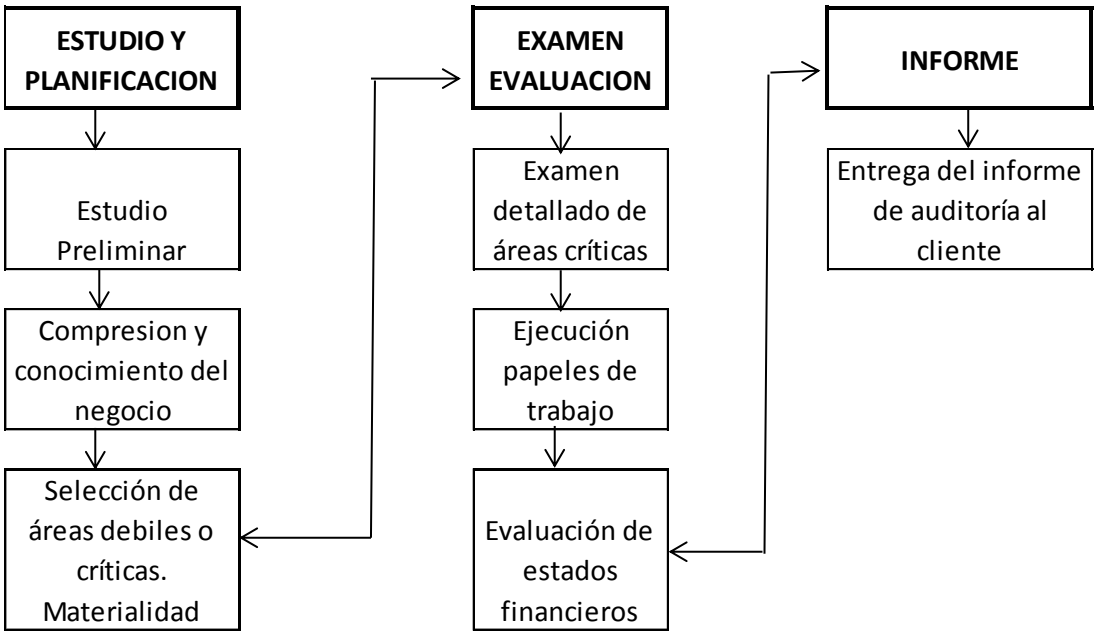

Figura 4. El proceso de auditoría

Fuente: MONTAÑO E (2013).

ESTADOS FINANCIEROS:

Según la ley 43/90 artículo 19 "(…) son el medio principal para suministrar información contable a quienes no tienen acceso a los registros del ente económico.

ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS: Según la ley 222 de 1945, son dictaminados aquellos estados financieros certificados que se acompañen de la opinión profesional del revisor fiscal o, a falta de éste, del contador público independiente que los hubiere examinado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Estos estados deben ser suscritos por dicho profesional, anteponiendo la expresión "ver la opinión adjunta" u otra similar. El sentido y alcance de su firma será el que se indique en el dictamen correspondiente.

USUARIOS:

Persona que usa o tiene derecho de usar un bien ajeno o un servicio público.

SOCIEDAD:

Asociación voluntaria, duradera y organizada de personas que ponen en común un fondo patrimonial con el objeto de colaborar en la explotación de una empresa y guiados por un ánimo de lucro personal a través de la participación en el reparto de ganancias.

STAKEHLODERS:

Son actores (internos o externos) que afectan o son afectados por los objetivos o resultados de una organización dada, en diferentes grados, en la medida en que poseen entre uno y tres atributos básicos: poder, legitimidad y urgencia. Rivera Rodríguez Hugo Alberto.

5.3. Marco Jurídico

La presente investigación se encuentra fundamentada jurídicamente en una serie de Leyes, Decretos, Pronunciamientos y Orientaciones, a través de los cuales se ha reglamentado tanto el ejercicio de la Revisoría Fiscal por medio de la normatividad nacional e internacional, este fundamento jurídico es fundamental para comprender el objeto principal de la investigación ya que a través de este se describe el desarrollo normativo de la revisoría fiscal en Colombia, por lo tanto a continuación se exponen las normas más relevantes para el desarrollo de la investigación:

Constitución política de Colombia 1991:

La Constitución Política es la máxima ley que rige al pueblo Colombiano, en ella se encuentran consignados los derechos fundamentales.
La constitución política como máxima ley soberana determina los derechos de todos los colombianos entre los cuales se encuentra escoger una profesión u oficio.

El Pueblo de Colombia en ejercicio de su poder soberano, representado por sus delegatarios a la Asamblea Nacional Constituyente, invocando la protección de Dios, y con el fin de fortalecer la unidad de la Nación y asegurar a sus integrantes la vida, la convivencia, el trabajo, la justicia, la igualdad, el conocimiento, la libertad y la paz, dentro de un marco jurídico, democrático y participativo que garantice un orden político, económico y social justo, y comprometido a impulsar la integración de la comunidad latinoamericana, decreta, sanciona y promulga

Artículo 26: Toda persona es libre de escoger profesión u oficio. La ley podrá exigir títulos de idoneidad. Las autoridades competentes inspeccionarán y vigilarán el

ejercicio de las profesiones. Las ocupaciones, artes y oficios que no exijan formación académica son de libre ejercicio, salvo aquellas que impliquen un riesgo social.

Ley 43 de 1990:

Por la cual se adiciona la ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión del Contador Público y se dictan otras disposiciones.
Por medio de esta ley se reglamente todo lo concerniente a la profesión del Contador Público y con ello se expiden las normas de auditoria generalmente aceptadas y se faculta al contador público para certificar los estados financieros.

Artículo 1o. Del Contador Público. Se entiende por Contador Público la persona natural que, mediante la inscripción que acredite su competencia profesional en los términos de la presente 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. La relación de dependencia laboral inhabilita al Contador para dar fe pública sobre actos que interesen a su empleador. Esta inhabilidad no se aplica a los revisores fiscales, ni a los Contadores Públicos que presten sus servicios a sociedades que no estén obligadas, por la ley o por estatutos, a tener revisor fiscal.

Artículo 2o. De las actividades relacionadas con la ciencia contable en general. Para los efectos de esta ley se entienden por actividades relacionadas con la ciencia contable en general todas aquellas que implican organización, revisión y control de contabilidades, certificaciones y dictámenes sobre estados financieros, certificaciones que se expidan con fundamentos en los libros de contabilidad, revisoría fiscal prestación de servicios de auditoría, así como todas aquellas actividades conexas con la naturaleza de la función profesional del Contador Público, tales como: la asesoría tributaria, la asesoría gerencial, en aspectos contables y similares

Artículo 7o. De las normas de auditoría generalmente aceptadas. Las normas de auditoría generalmente aceptadas, se relacionan con las cualidades profesionales del Contador Público, con el empleo de su buen juicio en la ejecución de su examen y en su informe referente al mismo. Las normas de auditoría son las siguientes:

1. Normas Personales.
a) El examen debe ser ejecutado por personas que tengan entrenamiento adecuado y estén habilitadas legalmente para ejercer la Contaduría Pública en Colombia.
b) El Contador Público debe tener independencia mental en todo lo relacionado con su trabajo, para garantizar la imparcialidad y objetividad de sus juicios.

c) En la ejecución de su examen y en la preparación de sus informes, debe proceder con diligencia profesional.

2. Normas relativas a la ejecución del trabajo.
a) El trabajo debe ser técnicamente planeado y debe ejercerse una supervisión apropiada sobre los asistentes, si los hubiere.
b) Debe hacerse un apropiado estudio y una evaluación del sistema de control interno existente, de manera que se pueda confiar en él como base para la determinación de la extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría.
c) Debe obtenerse evidencia válida y suficiente por medio del análisis, inspección, observación, interrogación, confirmación y otros procedimientos de auditoría, con el propósito de allegar bases razonables para el otorgamiento de un dictamen sobre los Estado Financieros sujetos a revisión.

3. Normas relativas a la rendición de informes.
a) Siempre que el nombre de un Contador Público sea asociado con estados financieros, deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con tales estados. Si practicó un examen de ellos, el Contador Público deberá expresar claramente el carácter de su examen, su alcance y su dictamen profesional sobre lo razonable de la información contenida en dichos estados financieros.
b) El informe debe contener indicación sobre si los estados financieros están presentados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.
c) El informe debe contener indicación sobre si tales principios han sido aplicados de manera uniforme en el período corriente en relación con el período anterior.
d) Cuando el Contador Público considere necesario expresar salvedades sobre algunas de las afirmaciones genéricas de su informe y dictamen, deberá expresarlas de manera clara e inequívoca, indicando a cuál de tales afirmaciones se refiere y los motivos e importancia de la
Salvedad en relación con los estados financieros tomados en conjunto.
e) Cuando el Contador Público considere no estar en condiciones de expresar un dictamen sobre los estados financieros tomados en conjunto deberá manifestarlo explícita y claramente.

Artículo 10. De la fe pública. La atestación o firma de un Contador Público en los actos propios de su profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en casos de personas jurídicas. Tratándose de balances, se presumirá además que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que éstos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance.

Parágrafo. Los Contadores Públicos, cuando otorguen fe pública en materia contable, se asimilarán a funcionarios públicos para efectos de las sanciones

penales por los delitos que cometieren en el ejercicio de las actividades propias de su profesión, sin perjuicio de las responsabilidades de orden civil que hubiere lugar conforme a las leyes. Nota Jurisprudencial. La Corte Constitucional en sentencia C 530 de 2000[11] declaró exequible el parágrafo de este artículo.

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

Ley 222 de 1995:

Por la cual se modifica el Libro II del Código de Comercio, se expide un nuevo régimen de procesos concursales y se dictan otras disposiciones.

Por medio de esta ley se determina cuáles son los estados financieros dictaminados, en los cuales el revisor fiscal expresara su opinión acerca de la razonabilidad de los estados financieros.

Artículo 38. Estados financieros dictaminados. Son dictaminados aquellos estados financieros certificados que se acompañen de la opinión profesional del revisor fiscal o, a falta de éste, del contador público independiente que los hubiere examinado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Estos estados deben ser suscritos por dicho profesional, anteponiendo la expresión “ver la opinión adjunta” u otra similar. El sentido y alcance de su firma será el que se indique en el dictamen correspondiente, {que contendrá como mínimo las manifestaciones exigidas por el reglamento}.

Cuando los estados financieros se presenten conjuntamente con el informe de gestión de los administradores, el revisor fiscal o contador público independiente deberá incluir en su informe su opinión sobre si entre aquéllos y éstos existe la debida concordancia.

Ley 1314 de 2009:

Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento.
Por medio de esta ley se pone en vigencia las normas internacionales de auditoria como los nuevos lineamientos que deberán observar los revisores fiscales a la hora de formular su opinión por medio del dictamen.

[11] Tomado de: http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2000/C-530-00.htm

Artículo 5o. de las normas de aseguramiento de información. Para los propósitos de esta ley, se entiende por normas de aseguramiento de información el sistema compuesto por principios, conceptos, técnicas, interpretaciones y guías, que regulan las calidades personales, el comportamiento, la ejecución del trabajo y los informes de un trabajo de aseguramiento de información. Tales normas se componen de normas éticas, normas de control de calidad de los trabajos, normas de auditoría de información financiera histórica, normas de revisión de información financiera histórica y normas de aseguramiento de información distinta de la anterior.

PARÁGRAFO 1o. El Gobierno Nacional podrá expedir normas de auditoría integral aplicables a los casos en que hubiere que practicar sobre las operaciones de un mismo ente diferentes auditorías.

PARÁGRAFO 2o. Los servicios de aseguramiento de la información financiera de que trata este artículo, sean contratados con personas jurídicas o naturales, deberán ser prestados bajo la dirección y responsabilidad de contadores públicos.

La Ley 1474 de 2011:

Por la cual se dictan normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión pública.

***El Decreto Especial 410 de 1971*-Código de Comercio**-.

Por el cual se expide el código de comercio, el cual reglamenta a la Revisoría Fiscal desde el artículo 203 al 217, en el artículo 207 de este decreto se establecen las funciones del revisor fiscal, entre las que se encuentra la facultad para que el revisor fiscal autorice con su firma cualquier balance que se realice con su respectivo dictamen o informe:

Artículo 203. Sociedades que están obligadas a tener revisor fiscal. Deberán tener revisor fiscal:

1) Las sociedades por acciones;

2) Las sucursales de compañías extranjeras, y

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

Artículo 204. Elección de revisor fiscal. La elección del revisor fiscal se hará por la mayoría absoluta de la asamblea o de la junta de socios.

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

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

Artículo 205. Inhabilidades del revisor fiscal. No podrán ser revisores fiscales:

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

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

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

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

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

Artículo 207. Funciones del revisor fiscal. Son funciones del revisor fiscal:

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

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

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

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

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

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

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

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

9) Cumplir las demás atribuciones que le señalen las leyes o los estatutos y las que, siendo compatibles con las anteriores, le encomiende la asamblea o junta de socios.
10. Reportar a la Unidad de Información y Análisis Financiero las operaciones catalogadas como sospechosas en los términos del literal d) del numeral 2 del artículo 102 del Decreto-ley 663 de 1993, cuando las adviertan dentro del giro ordinario de sus labores. Adicionado por el art. 27, Ley 1762 de 2015.

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

Artículo 208. Contenido de los informes del revisor fiscal sobre balances generales. El dictamen o informe del revisor fiscal sobre los balances generales deberá expresar, por lo menos:

1) Si ha obtenido las informaciones necesarias para cumplir sus funciones;

2) Si en el curso de la revisión se han seguido los procedimientos aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas;

3) Si en su concepto la contabilidad se lleva conforme a las normas legales y a la técnica contable, y si las operaciones registradas se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la asamblea o junta directiva, en su caso;

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

Artículo 209. Contenido del informe del revisor fiscal presentado a la asamblea o junta de socios. El informe del revisor fiscal a la asamblea o junta de socios deberá expresar:

1) Si los actos de los administradores de la sociedad se ajustan a los estatutos y a las órdenes o instrucciones de la asamblea o junta de socios;

2) Si la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas y de registro de acciones, en su caso, se llevan y se conservan debidamente, y

3) Si hay y son adecuadas las medidas de control interno, de conservación y custodia de los bienes de la sociedad o de terceros que estén en poder de la compañía.

Artículo 210. Auxiliares del revisor fiscal. Cuando las circunstancias lo exijan, a juicio de la asamblea o de la junta de socios, el revisor podrá tener auxiliares u otros colaboradores nombrados y removidos libremente por él, que obrarán bajo su dirección y responsabilidad, con la remuneración que fije la asamblea o junta de socios, sin perjuicio de que los revisores tengan colaboradores o auxiliares contratados y remunerados libremente por ellos.

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

Artículo 211. Responsabilidad del revisor fiscal. El revisor fiscal responderá de los perjuicios que ocasione a la sociedad, a sus asociados o a terceros, por negligencia o dolo en el cumplimiento de sus funciones.

Artículo 212. Responsabilidad penal del revisor fiscal que autoriza balances o rinde informes inexactos. El revisor fiscal que, a sabiendas, autorice balances con inexactitudes graves, o rinda a la asamblea o a la junta de socios informes con tales inexactitudes, incurrirá en las sanciones previstas en el Código Penal para la

falsedad en documentos privados, más la interdicción temporal o definitiva para ejercer el cargo de revisor fiscal.

Artículo 213. Derecho de intervención del revisor fiscal en la asamblea y derecho de inspección. El revisor fiscal tendrá derecho a intervenir en las deliberaciones de la asamblea o de la junta de socios, y en las de juntas directivas o consejos de administración, aunque sin derecho a voto, cuando sea citado a estas. Tendrá asimismo derecho a inspeccionar en cualquier tiempo los libros de contabilidad, libros de actas, correspondencia, comprobantes de las cuentas demás papeles de la sociedad.

Artículo 214. Reserva del revisor fiscal en el ejercicio de su cargo. El revisor fiscal deberá guardar completa reserva sobre los actos o hechos de que tenga conocimiento en ejercicio de su cargo y solamente podrá comunicarlos o denunciarlos en la forma y casos previstos expresamente en las leyes.

Artículo 215. Requisitos para ser revisor fiscal-restricción. El revisor fiscal deberá ser contador público. Ninguna persona podrá ejercer el cargo de revisor en más de cinco sociedades por acciones.

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

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

Artículo 217. Sanciones impuestas al revisor fiscal. Las sanciones previstas en el artículo anterior serán impuestas por la Superintendencia de Sociedades, aunque se trate de compañías no sometidas a su vigilancia, o por la Superintendencia Bancaria, respecto de sociedades controladas por ésta.

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

Decreto Reglamentario 0302 de 2015:

Reglamenta la ley 1314 de 2009, sobre el marco técnico normativo para las Normas de Aseguramiento de la Información, las cuales contiene las Normas Internacionales de Auditoria-NIA-.
Este decreto contiene las NIA que deberán ser observadas y tenidas en cuenta por el revisor fiscal o auditor en el momento de preparar la información financiera y con ella el dictamen o informe, a cerca de su opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros, dichas normas son la NIA 700 Formación de la opinión y emisión del informe de Auditoría sobre los Estados Financieras y la NIA 705-Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente.

Seguidamente se realizará un resumen acerca de estas NIA:

NIA 200 *Objetivos globales del Auditor Independiente y realización de la auditoria de conformidad con las normas internacionales de Auditoría*:

Por medio de esta NIA se establecen las responsabilidades globales que tiene el auditor independiente cuando realiza una auditoria de estados financieros según las NIA. En particular, establece los objetivos globales del auditor independiente y explica la naturaleza y el alcance de una auditoría diseñada para permitir al auditor independiente alcanzar dichos objetivos. Asimismo explica el alcance, la aplicabilidad y la estructura de las NIA e incluye requerimientos que establecen las responsabilidades globales del auditor independiente aplicables en todas las auditorías, incluida la obligación de cumplir las NIA.

Esta NIA expresa que el auditor es responsable de asegurarse del cumplimiento de todas las obligaciones relevantes legales, reglamentarias o profesionales en desarrollo de su auditoria y no solo de las NIA.

También afirma que no es tarea del auditor imponer responsabilidades a la dirección o los responsables del gobierno de la entidad, pues se presume que la dirección y dichos responsables reconocen que tienen determinadas responsabilidades, fundamentales para realizar la auditoria.

Los objetivos globales del auditor son:

- La obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, que permita al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable; y
- La emisión de un informe sobre los estados financieros, y el cumplimiento de los requerimientos de comunicación contenidos en las NIA, a la luz de los hallazgos del auditor.

Teniendo en cuenta este último objetivo para que el auditor pueda realizar el informe del que éste trata es necesario que el auditor conozca la NIA 700, la cual establece los parámetros para la formación de la opinión y la emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros. Por lo anterior a continuación se realizara un resumen de esta NIA.

NIA 700 ***Formación de la opinión y emisión del informe de Auditoría sobre los Estados Financieras***

Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros. También trata de la estructura y el contenido del informe de auditoría emitido como resultado de una auditoría de estados financieros.

Los objetivos del auditor al aplicar esta NIA son:

- La formación de una opinión sobre los estados financieros basada en una evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida;
- La expresión de dicha opinión con claridad mediante un informe escrito en el que también se describa la base en la que se sustenta la opinión.

Según esta NIA el auditor podrá formase dos tipos de opinión:

- Opinión no modificada o favorable: cuando concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- Opinión modificada: cuando concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

En desarrollo de esta investigación se ampliará más acerca de estas NIA, las cuales son claves para la formación de la opinión y la preparación y presentación del informe por parte el auditor.

A continuación se elabora una tabla en la que se podrá observar un resumen de las diversas normas que se han expedido en relación con la figura del revisor fiscal:

Tabla 1. *Resumen del marco jurídico*

NORMA	REGULACIÓN	ARTICULOS
Constitución Política	Norma de normas	Art 26: toda persona es libre de escoger profesión u oficio.
Ley 43 de 1990	Por la cual se reglamenta la profesión de Contador Público y se dictan otras disposiciones.	Art 1. Del contador público Art 2. De las actividades relacionadas con la ciencia contable. Art 7. De las normas auditoría generalmente aceptadas. Art 10. De la fe pública. Art 11. La función privativa del contador público.
Ley 222 de 1995	Por la cual se modifica el libro II del código de comercio	Art 38. Estados Financieros dictaminados.
Ley 1314 de 2009	Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia	Art 5. De las normas de aseguramiento de la información.
Ley 1474 de 2011	Por la cual se dictan normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión pública.	

Decreto 410 de 1971	Por el cual se expide el código de comercio y se regula la Revisoría Fiscal	Art 203. Empresas obligadas a tener Revisor Fiscal. Art 204. Elección del Revisor Fiscal Art 205. Inhabilidades del RF Art 206.periodo y remoción del R.F Art 207. Funciones del R.F Art 208. Contenido de los informes del Revisor Fiscal: Balances generales. Art 209. Contenido del informe del R.F presentado a la asamblea de socios.
Decreto 0302 de 2015	Reglamenta la ley 1314 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información y contiene el nuevo código de ética.	NIA 700,705, 706. Estructura y contenido el informe del auditor.

Fuente: Elaboración propia

6. ALCANCE Y OBJETIVOS DE LA REVISORIA FISCAL EN COLOMBIA

Ante la necesidad de ejercer un mayor control no solo sobre las cifras consignadas en los Estados Financieros sino también sobre los actos de los administradores y el sistema de control interno de las organizaciones, surge la Revisoría Fiscal, como órgano de vigilancia y control independiente de la organización, función única y exclusivamente ejercida por los Contadores Públicos llamados en el desempeño de este ejercicio Revisores Fiscales.

> El Revisor Fiscal es un Auditor cuya designación legal, deberes y facultades están establecidas total o parcialmente por la ley 145 de 1960, la ley 43 de 1990, el Estatuto Tributario y el Código de Comercio. Es un órgano de vigilancia y control independiente de la administración del cual se espera imparcialidad absoluta en sus juicios e informes ya que los usuarios de estos por la confianza pública que les imprime la misma Ley, los considera del todo correcto (Blanco, 1998, p.178).

Teniendo en cuenta lo anterior (Blanco, 1998, p. 178), afirma que:

> El alcance del trabajo del Revisor Fiscal es más amplio que el del auditor externo por que la Revisoría Fiscal no se limita exclusivamente al examen de los estados financieros con el propósito de emitir una opinión sobre la razonabilidad de los mismos, sino que se extiende a la vigilancia y control de los actos cumplidos por los administradores y velar por un adecuado control interno.

A continuación se presentan las funciones del Revisor fiscal, consagradas en el *artículo 207* del código de comercio, las cuales para (Blanco, 1998), resultan siendo los objetivos de la Revisoría Fiscal:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Actualmente el artículo en referencia contempla la siguiente función como numeral 10, éste fue adicionado en el año 2015 mediante el artículo 27 de la ley 1762 de 2015:

Art 207 (…..)

"10. Reportar a la Unidad de Información y Análisis Financiero las operaciones catalogadas como sospechosas en los términos del literal d) del numeral 2 del artículo 102 del Decreto-ley 663 de 1993, cuando las adviertan dentro del giro ordinario de sus labores."

Por lo anterior se puede evidenciar que el ejercicio de la revisoría fiscal va más allá de la verificación de las cifras expresadas en los Estados Financieros, puesto que también se encarga de vigilar y controlar los actos de los administradores, y de colaborar con las entidades gubernamentales que así lo requieran; tal como lo afirma (Blanco,1998):

> El revisor fiscal está en la obligación de examinar los estados financieros y emitir un informe sobre los mismos (función típica de la auditoría externa). Pero en el caso de la revisoría fiscal a estos informes no se les considera como si se tratara de una opinión sobre la razonabilidad de las cifras sino

que se mira con una trascendencia jurídica de exactitud y veracidad que nunca tendrán los estados financieros.

De igual manera el Consejo técnico de la contaduría pública (CTCP), como organismo encargado de la orientación técnico-científica de la profesión, expresa en su pronunciamiento N° 7 acerca de Revisoría Fiscal que:

De conformidad con el artículo 207 del Código de Comercio, la revisoría fiscal tiene como objetivos: el examen de la información financiera del ente a fin de expresar una opinión profesional independiente sobre los estados financieros y la evaluación y supervisión de los sistemas de control con el propósito de que éstos permitan:

- El cumplimiento de la normatividad del ente.

- El funcionamiento normal de las operaciones sociales.

- La protección de los bienes y valores de propiedad de la sociedad y los que tenga en custodia a cualquier título.

- La regularidad del sistema contable.

- La eficiencia en el cumplimiento del objeto social.

- La emisión adecuada y oportuna de certificaciones e informes.

- La confianza de los informes que se suministra a los organismos encargados del control y vigilancia del ente.

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

- Determinar, si a juicio del revisor fiscal, los estados financieros del ente se presentan de acuerdo con las normas de contabilidad de general aceptación en Colombia – **auditoría financiera.**

- Determinar si el ente ha cumplido con las disposiciones legales que le sean aplicables en el desarrollo de sus operaciones - **auditoría de cumplimiento.**

- Evaluar el grado de eficiencia y eficacia en el logro de los objetivos previstos por el ente y el grado de eficiencia y eficacia con que se han manejado los recursos disponibles-**auditoría de gestión**.

- Evaluar el sistema de control interno del ente para conceptuar sobre lo adecuado del mismo - **auditoría de control interno.**

Teniendo en cuenta lo anterior se puede evidenciar, como el Revisor fiscal en cumplimiento de sus obligaciones resulta siendo un auditor encargado de realizar auditorías integrales en las organizaciones, puesto que no solo se centra en emitir una opinión sobre la razonabilidad de los Estados Financieros sino que se interesa por los actos de los administradores y el buen funcionamiento del control interno.

Para (Blanco, 1998), de acuerdo con la definición del pronunciamiento Número 7 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, los objetivos de la Revisoría Fiscal son:

a. Expresar una opinión sobre si los estados financieros objeto del examen, están preparados en todos los asuntos importantes de acuerdo con las normas de contabilidad y de revelación que le son aplicables

Este objetivo tiene el propósito de proporcionar una certeza razonable de que los estados financieros, finales o intermediarios, tomados de forma integral están libres de manifestaciones erróneas importantes. Certeza razonable es un término que se refiere a la acumulación de evidencia de auditoria necesaria para que el auditor concluya que no hay manifestaciones erróneas substanciales en los estados financieros tomados en forma integral.

b. Establecer si las operaciones financieras, administrativas, económicas y de otra índole se han realizado conforme a las normas legales, reglamentarias estatutarias y de procedimientos que le son aplicables. El propósito de esta revisión es proporcionar al auditor una certeza razonable si las operaciones de la entidad se conducen de acuerdo con las leyes y reglamentos que las rigen.

c. Si la entidad se ha conducido de manera ordenada en el logro de las metas y objetivos propuestos. El grado en que la administración ha cumplido adecuadamente con las obligaciones y atribuciones que han sido asignadas y si tales funciones se ha ejecutado de manera eficiente, efectiva y económica.
d. Evaluar el sistema de control interno para determinar si funciona efectivamente para la consecución de los siguientes objetivos básicos:

- Efectividad y eficacia de las operaciones.

- Confiabilidad en la información financiera.
- Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.

Por lo anterior es evidente que la Revisoría Fiscal y la auditoría presentan diferencias notorias en las cuales se evidencia que el revisor fiscal tiene más obligaciones y responsabilidades en el desempeño de su trabajo, que el Auditor, por lo anterior según (López, 2008)[12] estas son las diferencias que se presentan entre la Auditoria Interna, Externa y la Revisoría Fiscal:

Tabla 2. *Diferencias entre auditoria y revisoría fiscal*

CARACTERISTICA	AUDITORIA INTERNA	AUDITORIA EXTERNA	REVISORIA FISCAL
CONCEPTO	Órgano	Órgano	Institución
FUNCION	evaluar	evaluar	vigilar, fiscalizar
EXIGENCIA NORMATIVA	ninguna	ley 142/94 s.p. - ninguna	Art. 203 C.cio.
COBERTURA	depende	depende - relación	total - áreas, operación
PERMANENCIA	depende	depende - relación	total estrategia, gestión y resultados
INFORMES	gerencia	contratante	asamblea, superintendencias, junta de socios
INTERES	particular	particular	publico
ALCANCE	limitado	limitado	ilimitado – total
RESPONSABILIDADES	civil, disciplinaria	civil, disciplinaria	civil, disciplinaria, penal
OBLIGADOS	no existe obligación-potestativa	no existe obligación-potestativa	Art. 203 C.cio., art. 13 ley 43/90. ley 21/82, ley 79/88; entre otras
INDEPENDENCIA O NO	gerencia	contratante	total
TECNICA APLICADA	NAGA	NAGA	Interventoría de cuentas

Fuente: López Díaz (2008).

[12] Seminario ¿Por qué la Revisoría Fiscal no es Auditoría? Asociación de estudiantes de contaduría pública ASECOP, Universidad Francisco de Paula Santander.

De igual manera el Profesor Montaño, realiza un análisis comparativo entre auditoria interna, externa y Revisoría fiscal más enfocado a la naturaleza de tales oficios, teniendo en cuenta su designación, quienes pueden desempeñarlas, su alcance, su informe a quien va dirigido, su origen y su vinculación, tal como lo establece en la siguiente tabla:

Tabla 3. *Modalidades de auditoría*

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

Fuente: Montaño E (2013).

En definitiva según lo expresado anteriormente la Revisoría fiscal va más allá de una simple revisión de la razonabilidad de los estados financieros, es una institución que se interesa por las demás cuestiones que de igual manera son relevantes para el correcto funcionamiento de una organización como lo son las funciones de los administradores y el control interno así como la colaboración con las entidades de vigilancia y control que lo requieran, además sobre esta institución recaen más responsabilidades entre ellas las de carácter penal, por su origen legal y su informe ya que no solo va dirigido a la administración sino al público en general generando cierto grado de confianza para los posibles accionistas o inversionistas de una compañía y para el Estado como regulador.

6.1. EMPRESAS OBLIGADAS A TENER REVISOR FISCAL

De acuerdo con la Orientación profesional de junio de 2008, el cargo de Revisor fiscal se reglamenta en dos obligaciones, la legal en donde una norma establece tal obligatoriedad y la contractual en la cual por prescripción estatutaria o por voluntad de una proporción de los integrantes del máximo órgano de dirección del ente económico así se determina, por lo anterior las empresas obligadas a tener Revisor fiscal son:

6.1.1. De carácter comercial

Según el artículo 203 del Código de comercio colombiano, las entidades obligadas a tener revisor fiscal son:

1. Sociedades por acciones,
2. Las sucursales de compañías extranjeras, y
3. Las sociedades en las que por ley o por los estatutos, la administración no corresponda a todos los socios, cunando así lo disponga cualquier número de socios excluidos de la administración que representen no menos del veinte por ciento del capital.

De igual forma la ley 43 de 1990 establece que estarán obligadas a tener revisor fiscal:

- Las sociedades comerciales, de cualquier naturaleza, cuyos activos brutos a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior sean o excedan el equivalente a cinco mil salarios mínimos y/o cuyos ingresos brutos en el

año inmediatamente anterior sean o exceden al equivalente de tres mil salarios mínimos. Se entienden salarios mínimos légales mensuales.

En este caso los Activos y/o Ingresos brutos se determinan con base en los estados financieros a 31 de diciembre del respectivo año efectuando los cálculos pertinentes (aumentos o disminuciones), que permiten determinar el valor de tales activos y/o ingresos. En esta situación para proceder a la elección del revisor fiscal no requirieren reformas estatutarias, en el evento de no estar previsto el cargo.

6.1.2. De carácter financiero

Las entidades pertenecientes al sector financiero que se encuentran sometidas a Control y Vigilancia de la Superintendencia Financiera, tales como:

- Bancos
- Corporaciones Financieras
- Corporaciones de Ahorro y Vivienda.
- Compañías de Financiamiento comercial, leasing y factoring.
- Compañías de seguro (excepto corredores de seguro).
- Almacenes generales de depósito.
- Entidades destinadas a casas de cambio.
- Fondos mutuos de inversión.
- Sociedades administradoras de fondo de pensiones y cesantías.
- Sociedades de capitalización.
- Sociedades fiduciarias.
- Organismos cooperativos de grado superior de carácter financiero.
- Fondo de garantías de instituciones financieras.
- Sociedades emisoras de valores- Acciones-.
- Bolsas de valores.
- Sociedades comisionistas de bolsa.
- Sociedades administradoras de fondo de inversión.
- Sociedades calificadoras de valores.

6.1.3. De la actividad de la salud

- Entidades Promotoras de Salud. EPS
- Instituciones Prestadoras del Servicios de Salud. IPS

- Institutos de Seguro Social. (I.S.S.).

6.1.4. De carácter cooperativo

Básicamente incluye las organizaciones solidarias, a las cuales se les ha hecho extensiva la Revisoría Fiscal consagrada en el Código de comercio para las empresas mercantiles y que se encuentran vigiladas por la Superintendencia Nacional de Cooperativas así:

- Cooperativas.
- Pre cooperativas.
- Fondo de empleados.
- Asociaciones mutuales.

6.1.5. De carácter gubernamental

- ✓ Empresas industriales y comerciales del Estado.
- ✓ Sociedades de economía Mixta.

6.1.6. De carácter general.

- ✓ Empresas de servicios públicos domiciliarios.
- ✓ Cajas de compensación familiar.
- ✓ Cámaras de comercio.
- ✓ Corporaciones Autónomas Regionales.
- ✓ Asociaciones, Fundaciones e Instituciones de utilidad común.
- ✓ Instituciones no oficiales de educación.
- ✓ Asociaciones de Autores.
- ✓ Clubes Deportivos Profesionales.
- ✓ Fondos ganaderos.
- ✓ Asociaciones Gremiales Agropecuarias.
- ✓ Empresas comunitarias.
- ✓ Propiedad horizontal y unidades inmobiliarias cerradas de uso industrial, comercial o mixto.
- ✓ Todas las demás en que lo requieran las normas legales.

Es amplio el alcance de la Revisoría Fiscal en cuanto al tipo de organizaciones que están obligadas según la normatividad nacional a tener esta institución, puesto que abarca desde organizaciones prestadoras del servicio de salud, hasta entidades gubernamentales y entidades financieras.

Dado que la revisoría fiscal es una figura característica de Colombia, las normas internacionales de auditoria adaptadas a Colombia no obliga a las empresas a tener la figura de Revisores fiscales, pero si obliga a los Revisores que presten sus servicios a determinadas empresas a aplicar las Normas Internacionales de Auditoria en el cumplimiento de sus labores y en desarrollo de su auditoria, teniendo en cuenta que su alance abarca todo lo que tiene que ver con la auditoria, y de esta manera se convierte en un auditor, ahora no solo de las cifras de los Estados Financieros sino de los actos de los administradores y el control interno en general- auditor integral.

Por lo tanto con la entrada en vigencia de la ley 1314 de 2009 y con ellas las Normas Internacionales de Información Financiera-NIIF- y las Normas de Internacionales de Auditoria-NIA-, por medio del decreto reglamentario 0302 de 2015, el cual establece en el artículo 2 para qué tipo de empresas será obligatorio la aplicación del dicho decreto así:

> "El presente decreto será de aplicación obligatoria por los revisores fiscales que presten sus servicios a entidades del Grupo 1, y a las entidades del Grupo 2 que tengan más de 30.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes (smmlv) de activos o, más de 200 trabajadores, en los términos establecidos para tales efectos en los Decretos números 2784 de 2012 y 3022 de 2013 y normas posteriores que los modifiquen, adicionen o sustituyan, así como a los revisores fiscales que dictaminen estados financieros consolidados de estas entidades. Las entidades que no pertenezcan al Grupo 1 y que voluntariamente se acogieron a emplear al marco técnico normativo de dicho Grupo, les será aplicable lo dispuesto en el presente artículo.

Parágrafo. Los revisores fiscales que presten sus servicios a entidades no contempladas en este artículo, continuarán aplicando los procedimientos de auditoría previstos en el marco regulatorio vigente y sus modificaciones, y podrán aplicar voluntariamente las NAI descritas en los artículos 3° y 4° de este decreto.

A continuación se describirá los grupos de las entidades obligadas aplicar el decreto 0302 de 2015:

Entidades pertenecientes al Grupo 1 **(Decreto 2784 de 2012):**

Artículo 1:

a. Emisores de valores: entidades que tengan valores inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores-RNVE[13]- en los términos del artículo 1.1.1.1.1 del Decreto 2555 de 2010;
b. Entidades de interés público;
c. Entidades que no estén en los incisos anteriores y que cumplan con los siguientes parámetros:

1. Planta de personal mayor a doscientos (200) trabajadores, o
2. Activos totales superiores a 30.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes (SMLMV), y
3. Que cumplan con cualquiera de los siguientes requisitos:
   i. Ser subordinada o sucursal de una compañía extranjera que aplique NIIF plenas;
   ii. Ser subordinada o matriz de una compañía nacional que deba aplicar NIIF plenas;
   iii. Ser matriz, asociada o negocio conjunto de una o más entidades extranjeras que apliquen NIIF plenas
   iv. Realizar importaciones o exportaciones que representen más del cincuenta por ciento (50%) de las compras o de las ventas, respectivamente.

Parágrafo: para los efectos de este Decreto son entidades de interés público las que, previa autorización de la autoridad competente, captan, manejan, o administran recursos del público y se clasifican en:

a) Establecimientos bancarios, corporaciones financieras, compañías de financiamiento, cooperativas financieras, organismos cooperativos de grado superior, entidades aseguradoras.
b) Sociedades de capitalización, sociedades comisionistas de bolsa y los portafolios de terceros que ellos administran, sociedades administradoras de fondos de pensiones y cesantías privadas y los fondos por ellas administrados, sociedades fiduciarias, negocios fiduciarios cuyo fideicomitente está incluido en el Grupo 1, bolsas de valores, sociedades administradoras de depósito centralizados de valores, cámaras de riesgo central de contraparte, sociedades administradoras de inversión,

[13] El Registro Nacional de Valores y Emisores - RNVE -, tiene por objeto inscribir las clases y tipos de valores, así como los emisores de los mismos y las emisiones que estos efectúen, y certificar lo relacionado con la inscripción de dichos emisores clases y tipos de valores.
https://www.superfinanciera.gov.co/jsp/loader.jsf?lServicio=Publicaciones&lTipo=publicaciones&lFuncion=loadContenidoPublicacion&id=80102

sociedades titularizadoras, sociedades de intermediación cambiaria y servicios financieros especiales (SICA y SFE), carteras colectivas administradas por sociedades fiduciarias, sociedades comisionistas de bolsas y sociedades de inversión y, otros que cumplan con esta definición.

Entidades pertenecientes al Grupo 2 (Decreto 3022 de 2013)
Artículo 1:

a) Entidades que no cumplan con los requisitos del artículo 1 del Decreto 2784 de 2012 y sus modificaciones o adiciones, ni con los requisitos del capítulo 1° del merco técnico normativo de información financiera anexo al decreto 2706 de 2012;
b) Los portafolios de terceros administrados por las sociedades comisionistas de bolsa de valores, los negocios fiduciarios y cualquier otro vehículo de propósito especial, administrados por entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, que no establezcan contractualmente aplicar el marco técnico normativo establecido en el anexo del Decreto 2784 de 2012, ni sean de interés público.

Cuando sea necesario, el cálculo del número de trabajadores y de los activos totales para establecer la pertenencia al Grupo 2, se hará con base en el promedio de doce (12) meses correspondiente al año anterior al periodo de preparación obligatoria definido en el cronograma establecido en el artículo 3 de este Decreto, o por el año inmediatamente anterior al periodo en el cual se determina la obligación de aplicar el Marco técnico normativo de que trata este Decreto, en periodos posteriores al periodo de preparación obligatoria aludido.

Para efectos del cálculo de número de trabajadores, se consideran como tales aquellas personas que presten de manera personal y directa servicios a la entidad a cambio de una remuneración, independientemente de la naturaleza jurídica del contrato.

Las entidades del grupo 3, aunque no están obligadas a tener Revisor Fiscal, podrán aplicar las NIAS anexas al decreto 0302 y deberán acogerse a todo lo establecido por éste:

Entidades pertenecientes al Grupo 3 (Decreto 2706 de 2012)
Por medio de este decreto se reglamenta la ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo de información financiera para microempresas.

Capítulo 1 Marco Técnico Normativo

1.1. Este capítulo describe las características de las microempresas.

1.2. Se considera una microempresa si:

a) Cuenta con una planta de personal no superior a diez (10) trabajadores, o
b) Posee activos totales por valor inferior a quinientos (500) salarios mínimos mensuales legales vigentes.

Para la clasificación de aquellas microempresas que presente combinación de parámetros de planta de personal y activos totales diferentes a los indicados, el factor determinante para dicho efecto será el de los activos totales.

1.3. Las microempresas que pertenecen al régimen simplificado, son aquellas que cumplen con la totalidad de los requisitos establecidos el artículo 499 del Estatuto Tributario (o las normas que lo modifiquen o adicionen), el cual establece:

1. Que en el año anterior hubieren obtenido ingresos brutos totales provenientes de la actividad, inferiores a cuatro mil (4.000) UVT.

2. Que tengan máximo un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejercen su actividad. .

3. Que en el establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio no se desarrollen actividades bajo franquicia, concesión, regalía, autorización o cualquier otro sistema que implique la explotación de il1tangibles.

4. Que no sean usuarios aduaneros.

5. Que no hayan celebrado en el año inmediatamente anterior ni en el año en curso contratos de venta de bienes o prestación de servicios gravados por valor individual y superior a 3.300 UVT.

6. Que el monto de sus consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras durante el año anterior o durante el respectivo año no supere la suma de 4.500 UVT.

1.4. Si una microempresa que no cumple' con los requisitos mencionados anteriormente decide utilizar esta norma, sus estados financieros no se entenderán como en conformidad con la norma' para las microempresas, debiendo ajustar su información con base en su marco regulatorio correspondiente

De acuerdo con lo anterior se puede deducir que con la adaptación colombiana de las normas Internacionales de Auditoria establecidas en el decreto reglamentario 0302 de 2015, el Revisor Fiscal es el encargado de implementar y velar por el cumplimiento de las normas internacionales de Aseguramiento de la Información y con ellas las Normas Internacionales de Auditoría.

Sin embargo el Profesor de la Universidad del Valle Jhon Montaño, en la consulta realizada al Consejo Técnico de la Contaduría Pública afirma que:

Como se puede observar en el artículo 2° del decreto 0302 de febrero 20 de 2015 establece un parámetro de obligatoriedad de revisoría fiscal para las entidades que tengan más de 30.000 salarios minios mensuales legales vigentes, es violatorio y deroga arbitrariamente la ley 43 de 1990, articulo 13, literal f, parágrafo 2° que establece la obligatoriedad de tener revisor fiscal bajo el parámetro de cinco mil salarios mínimos (5.000) y/o cuyos ingresos brutos durante el año inmediatamente anterior sean o excedan el equivalente a tres mil salarios mínimos (3.000).

Esta derogación prácticamente deja sin trabajo a más de 100.000 contadores públicos que actualmente se encuentran desempeñando sus funciones como revisores fiscales en las entidades y acaba con la posibilidad de ejercer esta labor a más de 250.000 estudiantes aspirantes a recibir el título, violando de esta forma el derecho al trabajo contemplado en el artículo 2 de la constitución política de Colombia, afirma Montaño.

Ante las afirmaciones del Profesor Montaño, el consejo técnico de la Contaduría respondió que “no existe ninguna violación a la jerarquía de las leyes en el Decreto 302 de 2015. Tampoco existe exigencia de aplicación retroactiva de las normas contenidas en este decreto.

“Es una interpretación errónea del consultante, concluir que porque se establece la aplicación de las NAI, cosa que es un mandato de la ley 1314 y no una disposición caprichosa o inconexa, se deroga implícitamente el parágrafo 2° literal f del artículo 13 de la ley 43 de 199, ni mucho menos los artículos 203 a 217 del Código de Comercio.” Este decreto solo establece quienes deberán adoptar los nuevos estándares, además de cumplir las disposiciones sobre revisoría fiscal vigentes.

6.2. ANALISIS COMPARATIVO ENTRE EL ARTÍCULO 207 NUMERAL 7 DEL CÓDIGO DE COMERCIO Y LA NIA 200.

El artículo 207 del Código de Comercio, establece las funciones del Revisor fiscal, sin embargo con la entrada en vigencia de las Normas Internacionales de Auditoría NIA, no solo el Revisor tendrá que acogerse a las responsabilidades consagradas en el código sino que deberá acogerse a lo estipulado en las Normas Internacionales, especialmente en cuanto a la formulación de su opinión acerca de los estados financieros y de esta manera la preparación y presentación de su dictamen, tal como lo afirma el artículo 3 el decreto reglamentario 0302 de 2015:

> El revisor fiscal aplicará las NIA, anexas a este decreto, en cumplimiento de las responsabilidades contenidas en los artículos 207, numeral 7, y 208 del Código de Comercio, en relación con el dictamen de los estados financieros.

El numeral 7 del artículo 207 del Código de Comercio, establece que dentro de las funciones del Revisor Fiscal se encuentra:

> Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente.

De acuerdo con lo anterior Revisor Fiscal tiene la responsabilidad de certificar los estados financieros con sus respectivos informes, con el solo hecho de imponer su firma sobre éstos, teniendo en cuenta que dicha firma significa que los estados financieros se encuentran de acuerdo con la normatividad y que sus cifras están expresadas razonablemente, lo cual genera cierta confianza para los usuarios de dicha información; sin embargo no existe una norma internacional de auditoria en la que se faculte literalmente al auditor para autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su respectivo dictamen o informe, aunque la NIA 200 expresa lo que podría asemejarse a las funciones del revisor fiscal estableciendo los objetivos globales del auditor.

Por lo anterior a continuación se realizará un análisis comparativo entre el artículo 207 del código de comercio y la NIA 200, con el fin de establecer las demás responsabilidades que tendrá el Revisor Fiscal con la entrada en vigencia de las Normas Internacionales, en especial con lo que tiene que ver en la preparación y presentación de su informe o dictamen, y de esta manera determinar si dentro de los objetivos globales del auditor se incorporan algunas funciones que no están contenidas en la normatividad nacional o por el contrario dentro de estos objetivos globales no se incorporan responsabilidades de gran importancia:

Tabla 4. *Funciones del Revisor Fiscal VS Objetivos globales del auditor*

NORMA NACIONAL Código de Comercio	NORMA INTERNACIONAL NIA	COMENTARIOS
Artículo 207: 1o) Cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajustan a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva; 2o) 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; 3o) 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; 4o) Velar por que se lleven regularmente la contabilidad de la sociedad y las actas de las reuniones de la asamblea, de la junta de	**NIA 200: Objetivos globales del auditor:** En la realización de la auditoría de estados financieros, los objetivos globales del auditor son: (a) la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, que permita al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable; y (b) la emisión de un informe sobre los estados financieros, y el cumplimiento de los requerimientos de comunicación contenidos en las NIA, a la luz de los hallazgos del auditor. 12. En todos los casos en los que no pueda obtenerse una seguridad razonable y, dadas las circunstancias, una opinión con salvedades en el informe de auditoría no sea suficiente para informar a los usuarios de los estados financieros, las	Con la comparación realizada por la información que contiene cada norma aquí descrita, se evidencia que las Normas Internaciones de Auditoria se basan fundamentalmente en la evaluación de la información contenida en los Estados Financieros, tanto así que dentro de los objetivos globales del auditor no se estipula nada que tenga que ver con dar oportuna colaboración a los demás usuarios de la información, simplemente en las normas internacionales es suficiente para el auditor obtener una seguridad razonable sobre los estados financieros y dictaminar e informar acerca de estos. He aquí la diferencia entre Revisoría Fiscal y Auditoria, pues la revisoría fiscal es la encargada de velar por el correcto funcionamiento del

NORMA NACIONAL Código de comercio	NORMAS INTERNACIONALES NIA	COMENTARIOS
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; 5o) 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; 6o) Impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales; 7o) Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente; Conc.: Ley 222 de 1995 Art. 38 8o) Convocar a la asamblea o a la junta de socios a reuniones extraordinarias cuando lo juzgue necesario, y 9o) Cumplir las demás atribuciones que le	NIA requieren que el auditor deniegue la opinión o que renuncie al encargo (o dimita), si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.	sistema de control interno y de esta manera por obtención de la información apropiada para poder formularse su opinión acerca de los estados financieros.

NORMA NACIONAL Código de comercio	NORMAS INTERNACIONALES NIA	COMENTARIOS
señalen las leyes o los estatutos y las que, siendo compatibles con las anteriores, le encomiende la asamblea o junta de socios.		

Fuente: Elaboración propia

Teniendo en cuenta el análisis anterior, se evidencia que en cuanto al numeral 7 del artículo 207 del Código de comercio, dentro de los objetivos globales se establece claramente que el Auditor deberá emitir un informe acerca del cumplimiento de lo requerido por las NIA, de acuerdo con sus hallazgos, por lo anterior se deduce que este objetivo global coincide con el numeral 7 del artículo 207 del C.Co.

Para complementar lo estipulado por el numeral 7 del artículo 207 del código de comercio en el que se afirma que el Revisor Fiscal debería autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su respectivo informe o dictamen, es necesario revisar el artículo 208 del mismo código en el que se determina el contenido de los informes del Revisor Fiscal en los balances generales, para lo cual debe apoyarse en las normas Internacionales de Auditoría entre las que se encuentra la NIA 700 acerca de la formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.

Tabla 5. *Contenido del Informe*

CÓDIGO COMERCIO ART. 208	NORMAS INTERNACIONALES NIA 700	COMENTARIOS
1o) Si ha obtenido las informaciones necesarias para cumplir sus funciones;		En la NIA 700 no se establece en ningún aparte que el auditor para poder formarse una opinión sobre los estados financieros debe expresar si ha obtenido la información necesaria.
2o) Si en el curso de la revisión se han seguido los procedimientos aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas;	10. El auditor se formará una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.	En la norma Internacional no se habla de interventoría de cuentas como la técnica para realizar los procedimientos de auditoria, sino que se establece que la opinión del auditor deberá realizarse conforme al Marco de información financiera aplicable, entre los que se encuentran: marco de información con fines generales y marco de imagen fiel.
3o) Si en su concepto la contabilidad se lleva conforme a las normas legales y a la técnica contable, y si las operaciones registradas se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la asamblea o junta directiva, en su caso;	12. El auditor evaluará si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Dicha evaluación tendrá también en consideración los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, incluidos los indicadores de posible sesgo en los juicios de la	En este caso en auditor no evaluara si la contabilidad se lleva de acuerdo a las normas legales sino que simplemente considerara para su evaluación de los estados financieros si se han llevado a cabo las prácticas contables de la entidad.

CÓDIGO COMERCIO ART. 208	NORMAS INTERNACIONALES NIA 700	COMENTARIOS
	dirección. (Ref: Apartados A1-A3)	
4o) 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	13. En especial, teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable, el auditor evaluará si: (a) los estados financieros revelan adecuadamente las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas; (b) las políticas contables seleccionadas y aplicadas son congruentes con el marco de información financiera aplicable, así como adecuadas; (c) las estimaciones contables realizadas por la dirección son razonables; (d) la información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible; (e) los estados financieros revelan información adecuada (…).	Para formular una opinión acerca de los estados financieros el auditor no tendrá que evaluar si la contabilidad se encuentra de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, pues en lugar deberá estimar si los estados financieros se ha realizado de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera-NIIF- y con ellas las políticas contables seleccionadas, si la información revelada en dichos estados es relevante fiable y comparable.

CÓDIGO COMERCIO ART. 208	NORMAS INTERNACIONALES NIA 700	COMENTARIOS
5o) Las reservas o salvedades que tenga sobre la fidelidad de los estados financieros.	11. Con el fin de formarse dicha opinión, el auditor concluirá si ha obtenido una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error. Dicha conclusión tendrá en cuenta: (a) la conclusión del auditor, de conformidad con la NIA 330, sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada9; (b) la conclusión del auditor, de conformidad con la NIA 450, sobre si las incorrecciones no corregidas son materiales, individualmente o de forma agregada; y (c) las evaluaciones requeridas por los apartados 12-15.	En concordancia con ambas normatividades, el auditor deberá formarse una opinión respecto de los estados financieros en la cual se exprese las dificultades o posibles errores que estos presenten.

Fuente: Elaboración propia

Con la anterior comparación se puede evidenciar que las normas internacionales de auditoria están enfocadas en evaluar la razonabilidad de los estados financieros, por ello dentro de las funciones u objetivos del auditor se dejaron de lado varias que si se desempeñan por parte del revisor fiscal y es así como una vez más se confirma que el alcance de la revisoría fiscal es mucho mayor que el de la auditoria.

Sin embargo es menester resaltar la importancia de que las funciones del Revisor Fiscal en lo concerniente a su informe sean apoyadas con las normas internacionales de auditoria, las cuales se complementan entre sí.

De igual forma el código de comercio en el artículo 209 establece cual debe ser el contenido del informe del revisor fiscal presentado a la asamblea o junta de socios, así:

1) Si los actos de los administradores de la sociedad se ajustan a los estatutos y a las órdenes o instrucciones de la asamblea o junta de socios;

2) Si la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas y de registro de acciones, en su caso, se llevan y se conservan debidamente, y

3) Si hay y son adecuadas las medidas de control interno, de conservación y custodia de los bienes de la sociedad o de terceros que estén en poder de la compañía.

Por medio del cumplimiento de este artículo el revisor fiscal es el encargado de velar por que se cumpla todo lo estipulado en las actas o junta de socios, porque los actos de los administradores se ajusten a los estatutos de la compañía y por la custodia de los bienes tanto de la sociedad como de terceros en poder de ésta. Sin embargo algunas veces los revisores fiscales realizan en un solo dictamen su opinión acerca de lo establecido en el artículo 208 y 209 del código de comercio, siempre que la contabilidad se lleve de acuerdo con las normas legales.

7. INFORME DEL REVISOR FISCAL VS INFORME DEL AUDITOR SEGÚN LAS NIA

El informe o dictamen del revisor fiscal es la opinión que se forma el contador público en ejercicio de la revisoría, por medio de la cual certifica la razonabilidad de los estados financieros, luego de haber realizado un examen por medio de auditorías a las diferentes áreas de la organización.

El código de comercio estable que son dos los informes que debe presentar el revisor fiscal según el artículo 208 en el que deberá dictaminar sobre los estados financieros básicos y el 209 en cual debe ir dirigido a la asamblea o junta directiva según corresponda expresando su opinión acerca de los actos de los administradores, el control interno y demás actos que se lleven a cabo en la organización.

Sin embargo estos informes podrán estar recogidos en uno solo siempre y cuando la contabilidad se lleve de acuerdo con las normas legales y las técnicas contables.

Según las circunstancias o evidencias recogidas en su examen al Revisor Fiscal podrá emitir diversos tipos de dictamen:

- Limpio o sin salvedades
- Con excepciones
- Negativo u opinión adversa
- Negación de dictamen o abstención de opinión

El pronunciamiento 6 del Consejo técnico de la Contaduría Pública define cada uno de estos tipos de dictámenes así:

Dictamen limpio

Un dictamen limpio, declara que los estados financieros presentan razonablemente en todos los aspectos significativos, la situación financiera, los cambios en el patrimonio, los resultados de operaciones y los cambios en la situación financiera de la entidad, de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Dictamen con salvedades

Un dictamen con excepciones, declara que a excepción del asunto (s) a los que éste se refiere, los estados financieros presentan razonablemente en todos los aspectos importantes, la situación financiera, los cambios en el patrimonio, los resultados de operación y los cambios en la situación financiera de la entidad, de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

En este tipo de dictamen existen 4 sub categorías para expresar la opinión del revisor fiscal, dichas salvedades dependen de la importancia relativa la cual determina qué tipo de salvedad debe utilizarse, tal como lo estable el Pronunciamiento 6 del CTCP:

Una clase de salvedad en particular depende de las condiciones que existen y de su importancia relativa. La importancia relativa no solo determina cuando debe hacerse una salvedad sino también la clase de salvedad, o sea, si debe usarse una de “excepto por”, un dictamen adverso o una denegación de dictamen o si es apropiado “con sujeción a”.

- Salvedades de “excepto por”

Deben usarse salvedades de “excepto por” cuando el alcance del dictamen ha sido restringido, los estados financieros no se presentan de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, las exposiciones son inadecuadas o los principios de contabilidad han sido aplicados sobre bases que no guardan uniformidad con las del año o años precedentes; a menos que el asunto sea tan importante y generalizado que se requiera un dictamen adverso o una denegación de dictamen.

- Salvedades de “con sujeción a”

Las salvedades “con sujeción a” deben usarse para incertidumbres contables que no se resuelven a la fecha del informe del Contador Público; a menos que el efecto posible sea tan significativo y generalizado que se requiera de una denegación.

- Dictámenes negativos u opiniones adversas

Los dictámenes adversos se utilizan cuando los efectos de las desviaciones de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados son tan importantes y generalizados que un dictamen con “excepto por” no sería apropiado. Antes de rendir una opinión adversa, debe hacerse lo posible por persuadir al cliente a que ajuste sus estados financieros.

Este dictamen, declara que los estados financieros no presentan una situación financiera razonable, ni los resultados de operación, ni los cambios en el patrimonio, ni los cambios en la situación financiera de la entidad, de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

- Denegación de dictamen o abstención de opinión

Debe expresarse una denegación de dictamen o abstención de opinión, cuando la importancia potencial de las limitaciones en el alcance, o en los casos donde las incertidumbres son tan importantes y generalizadas que no es apropiado un dictamen con excepciones.

Una abstención de opinión, declara que el Contador Público no expresa una opinión sobre los estados financieros.

Con respecto al dictamen con salvedades el Consejo Técnico de la Contaduría Pública en el concepto N° 28 del 28 de Marzo de 2008, establece que los revisores fiscales no deberían realizar dictámenes con salvedades, puesto que esto no correspondería con la lógica contable ni con las normas legales ya que el

propio preparador de la información estaría afirmando que esta carece de confiablidad:

"Los contadores preparadores de la información financiera, no deben hacer salvedades al suscribir los estados financieros de una compañía, ya que de hacerlas, lo que en la práctica estarían haciendo, sería glosando sus propias actuaciones, hecho que indicaría a los usuarios de la información, que los estados financieros por ellos preparados no son confiables ni fidedignos. Por eso, de existir alguna duda u observación por no haber sido posible constatar o cerciorarse de la veracidad de una o varias partidas que vienen de ejercicios anteriores, siempre y cuando las cifras no tengan un carácter material, deberá así consignarse en las notas a los estados financieros, pues estas son el lugar propicio para dejar este tipo de constancias por parte del contador que certifica los estados financieros y que asume esta responsabilidad".

A continuación se realizará una descripción de los elementos que debe llevar el dictamen del revisor fiscal según la normatividad nacional.

Elementos del dictamen del Revisor Fiscal, según (Montaño, 2014):

- Título: el titulo debe indicar claramente que es el dictamen del Revisor Fiscal
- Destinatarios: debe dirigirse al órgano competente.
- Párrafo introductorio: debe identificar la entidad cuyos estos financieros se han auditado y además: identificar el título de cada uno de los estados financieros auditado; referirse al resumen de políticas contables importantes y especificar la fecha y periodo cubierto por los estados financieros.
- Responsabilidades de la administración por los estados financieros: debe declarar que la administración es responsable por la preparación y presentación de los estados financieros.
- Responsabilidad del Revisor Fiscal: el dictamen deberá declarar que la responsabilidad del Revisor Fiscal es la de expresar una opinión sobre los estados financieros, con base en el trabajo realizado.
- Descripción del trabajo del Revisor Fiscal: el dictamen del Revisor Fiscal deberá describir su trabajo declarando que :

a) Una auditoria implica desempeñar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los montos y revelaciones de los estados financieros.
b) Los procedimientos señalados dependen del juicio del Revisor Fiscal, incluyendo la evaluación de errores de importancia relativa de los estados financieros.

c) Una auditoria también incluye evaluar lo apropiado de las políticas contables que se usan, lo razonable de las estimaciones contables hechas por la administración, así como la presentación general de los estados financieros.

El dictamen deberá declara que el Revisor Fiscal cree que la evidencia de auditoria obtenida es suficiente y apropiada para proporcionar una base sobre la cual expresa su opinión.

- Opinión del Revisor Fiscal: deberá expresar una opinión sin salvedad cuando el Revisor Fiscal concluye que los estados financieros dan un punto de vista y están presentados razonablemente respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable.
- Firma del revisor fiscal: el Revisor Fiscal debe firmar a título personal, si actúa como persona natural y de actuar a nombre de una firma de auditoría, además debe señalar el nombre de la misma.
- Fecha del dictamen del Revisor Fiscal: la fecha del dictamen informa al lector que el Revisor Fiscal ha considerado el efecto de eventos de los que se enteró y ocurrieron hasta la fecha.
- Dirección: el Revisor Fiscal en su dictamen deberá indicar la dirección de su domicilio.

Seguidamente se presenta el modelo estándar del Revisor Fiscal planteado por (Montaño, 2014):

Dictamen del Revisor Fiscal

A los señores accionistas de la compañía D&E:

He auditado los balances generales de la compañía D&E al 31 de diciembre de 200X y 200X, los correspondientes estados de resultados, de cambios en patrimonio, de cambios en la situación financiera y de flujos de efectivo por los años terminados en esas fechas y el resumen de las políticas contables más significativas.

La administración es responsable de la preparación y adecuada presentación de los estados financieros de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. Esta responsabilidad incluye: diseñar, implementar y mantener el control interno relevante a la preparación y presentación de los estados financieros que estén libres de errores de importancia relativa, ya sea

debidas a fraude o error, seleccionando y aplicando políticas contables apropiadas y haciendo estimaciones contables que sean razonables en las circunstancias.

Mi responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros con base en mi auditoría. Obtuve las informaciones necesarias para cumplir con mis funciones de Revisor Fiscal y lleve a cabo mi trabajo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas en Colombia.

Una auditoría incluye revisar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los montos y revelaciones en los estados financieros, dichas normas requieren que se planee y se practique la auditoría para obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de presentaciones erróneas de importancia relativa. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación del riesgo de errores materiales en éstos. En el proceso de realizar esta evaluación de riesgo, el auditor debe considerar los controles internos relevantes para que la entidad prepare y presente adecuadamente los estados financieros, para luego poder diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en las circunstancias. Una auditoría también incluye la evaluación del uso apropiado de las políticas contables y la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la administración, asi como la presentación completa de los estados financieros.

En mi opinión, los citados estados financieros auditados por mi fueron fielmente tomados de los libros, presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía D&E al 31 de diciembre de 200X y 200X y los resultados de sus operaciones, los cambios en el patrimonio, los cambios en la situación financiera y los flujos de efectivo de los años terminados en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, los cuales fueron uniformemente aplicados.

Con base en el desarrollo de mis demás labores de Revisoría Fiscal, conceptuó también que durante los años 200X y 200X la contabilidad de la compañía D&E se llevó de conformidad con las normas legales y las técnica contable; las operaciones registradas en los libros y los actos de los administradores se ajustaron a los estatutos y a las decisiones del Máximo Órgano Social y de la Junta Directiva; la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas y de registro de accionistas se llevaron y conservaron debidamente; se observan medidas adecuadas de control interno y de conservación y custodia de los bienes de la Compañía y de terceros en su poder; se liquidaron de forma correcta y se pagaron en forma oportuna los aportes al sistema de seguridad

social integral; y existe la debida concordancia entre la información contable incluida en el informe de gestión de los administradores y la incluida en los estados financieros adjuntos.

Firma del Revisor Fiscal
Tarjeta profesional 189.999T
Fecha del dictamen
Dirección del Revisor Fiscal
Av. 6N 22-180. Torre Empresarial Santa Mónica Norte- Cali

Este es un esquema de lo que es el dictamen del Revisor Fiscal el cual se rige bajo lo estipulado en el artículo 208 y 209 del Código de comercio, en este se puede evidenciar que el Revisor fiscal presenta su opinión acerca de la razonabilidad de los estados financieros, los actos de los administradores, la correspondencia, los comprobantes de cuentas, los libros de actas y de registro de accionistas, así como del control Interno y la liquidación y pago de aportes a la seguridad social en el mismo dictamen; por lo anterior se muestra que la Revisoría fiscal va mucho más allá de la evaluación de las cifras consignadas en los estados Financieros, pues este también se interesa en evaluar aspectos administrativos que pueden de una u otra forma afectar a las organizaciones sino se lleva un debido control de éstos.

INFORME DE AUDITOR SEGÚN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA

En el informe o dictamen del auditor éste deberá expresar si los estados financieros se encuentran de acuerdo con el Marco de información financiera aplicable[14], para ello deberá formarse una opinión acerca de estos y establecer si se ha obtenido una seguridad razonable sobre si los estados financieros se encuentran libres de incorreción material debida a fraude o error, evaluar si los estados financieros han sido preparados en todos los aspectos materiales de acuerdo con el marco de información aplicable; si los estados financieros revelan adecuadamente las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas; si las políticas contables seleccionadas y aplicadas son congruentes con el marco de información financiera aplicable, así como adecuadas; si las estimaciones contables realizadas por la dirección son razonables; si la información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible; si los

[14] NIA 200.

estados financieros revelan información adecuada que permita a los usuarios a quienes se destinan entender el efecto de las transacciones y los hechos que resultan materiales sobre la información contenida en los estados financieros y además deberá establecer si la terminología empleada en los estados financieros, incluido el título de cada estado financiero, es adecuada, tal como lo afirma la NIA 700.

De igual forma el auditor podrá expresar varios tipos de opinión de acuerdo con los hallazgos de su auditoria como lo estable la NIA 700 así:

- El auditor expresará una opinión no modificada (o favorable) cuando concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

- El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705, cuando:

(a) concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o

(b) no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

- Si los estados financieros preparados de conformidad con los requerimientos de un marco de imagen fiel no logran la presentación fiel, el auditor lo discutirá con la dirección y, dependiendo de los requerimientos del marco de información financiera aplicable y del modo en que se resuelva la cuestión, determinará si es necesario expresar una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705.

La NIA 700 estable que el informe de auditoría deberá ser escrito y determina el esquema que deberá tener dicho informe para auditorías realizadas de conformidad con las normas internacionales de auditoría:

- *Título*

El informe de auditoría llevará un título que indique con claridad que se trata del informe de un auditor independiente. (Ref: Apartado A15)

- *Destinatario*

El informe de auditoría irá dirigido al destinatario correspondiente según lo requerido por las circunstancias del encargo. (Ref: Apartado A16)

- *Apartado introductorio*

El apartado introductorio del informe de auditoría: (Ref: Apartados A17-A19)

(a) identificará a la entidad cuyos estados financieros han sido auditados;

(b) manifestará que los estados financieros han sido auditados;

(c) identificará el título de cada estado incluido en los estados financieros;

(d) remitirá al resumen de las políticas contables significativas y a otra información explicativa; y

(e) especificará la fecha o periodo que cubre cada uno de los estados financieros incluidos en los estados financieros.

- *Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros*

Esta sección del informe de auditoría describe las responsabilidades de las personas pertenecientes a la entidad que sean responsables de la preparación de los estados financieros. No es necesario que el informe de auditoría se refiera específicamente a “la dirección”, sino que utilizará el término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate. En algunas jurisdicciones, la referencia adecuada puede ser a los responsables del gobierno de la entidad.

El informe de auditoría incluirá una sección titulada “Responsabilidad de la dirección [u otro término adecuado] en relación con los estados financieros”.

El informe de auditoría describirá la responsabilidad de la dirección en relación con la preparación de los estados financieros. La descripción incluirá una explicación de que la dirección es responsable de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como del control interno que considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error. (Ref: Apartados A20- A23)

Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, la explicación en el informe de auditoría de la responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros debe referirse a “la preparación y presentación fiel de los estados financieros” o a “la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel”, según proceda.

- *Responsabilidad del auditor*

El informe de auditoría incluirá una sección titulada “Responsabilidad del auditor”.

En el informe de auditoría se manifestará que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre los estados financieros basada en la auditoría. (Ref: Apartado A24)

En el informe de auditoría se hará constar que la auditoría se llevó a cabo de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. El informe de auditoría también explicará que dichas normas exigen que el auditor cumpla los requerimientos de ética así como que planifique y ejecute la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material. (Ref: Apartados A25-A26).

El informe de auditoría describirá en qué consiste una auditoría indicando que:

(a) Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos destinados a obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros;

(b) Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por la entidad de los estados financieros con el fin de diseñar procedimientos de auditoría adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. En circunstancias en las que el auditor tenga también la responsabilidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno, conjuntamente con la auditoría de los estados financieros, el auditor omitirá la frase en la que se menciona que la toma en consideración del control interno por el auditor no tiene como finalidad expresar una opinión sobre su eficacia; y

(c) Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como de la presentación global de los estados financieros.

Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, la descripción de la auditoría en el informe de auditoría se referirá a “la preparación y presentación fiel por la entidad de los estados financieros” o a “la preparación por la entidad de estados financieros que expresan la imagen fiel”, según proceda.

El informe de auditoría señalará si el auditor considera que la evidencia de auditoría que ha obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para la opinión del auditor.

- *Opinión del auditor*

El informe de auditoría incluirá una sección titulada “Opinión”.

Para expresar una opinión no modificada (o favorable) sobre unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, y siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, se utilizará una de las frases indicadas a continuación, que se consideran equivalentes:

(a) los estados financieros expresan la imagen fiel de… de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o

(b) los estados financieros presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,… de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]. (Ref: Apartados A27-A33)

Para expresar una opinión no modificada (o favorable) sobre unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento, la opinión del auditor indicará que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]. (Ref: Apartados A27, A29-A33)

En el caso de que el marco de información financiera aplicable al que se hace referencia en la opinión del auditor no sean las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standards Board*) o las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (*International Public Sector Accounting Standards Board*), en la opinión del auditor se identificará la jurisdicción de origen del marco de información financiera.

- *Otras responsabilidades de información*

Si en el informe de auditoría sobre los estados financieros, el auditor cumple con otras responsabilidades de información, además de la establecida por las NIA de informar sobre los estados financieros, esas otras responsabilidades de información se tratarán en una sección separada del informe de auditoría que

llevará por subtítulo “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”, o cualquier otro que sea acorde con el contenido de la sección. (Ref: Apartados A34-A35)

Si el informe de auditoría contiene una sección separada relativa a otras responsabilidades de información, los títulos, afirmaciones y explicaciones a los que se refieren los apartados 23-37 llevarán por subtítulo “Informe sobre los estados financieros”. El “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios” figurará a continuación del “Informe sobre los estados financieros”. (Ref: Apartado A36)

- *Firma del auditor*

El informe de auditoría deberá estar firmado. (Ref: Apartado A37)

- *Fecha del informe de auditoría*

La fecha del informe de auditoría no será anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros, incluida la evidencia de que: (Ref: Apartados A38-A41)

(a) todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados; y

(b) las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de dichos estados financieros.

- *Dirección del auditor*

El informe de auditoría indicará el lugar de la jurisdicción en que el auditor ejerce.

La NIA 700 presenta varios modelos de preparación del dictamen del Auditor, en esta ocasión se presentará el que sería un modelo estándar del auditor bajo Normas internacionales de auditoria:

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Informe sobre los estados financieros

Hemos auditado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de 20X1, el estado de

resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.

Opinión

En nuestra opinión, los estados financieros expresan la imagen fiel de (o presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,) la situación financiera de

la sociedad ABC a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor.]

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor]

El modelo estándar planteado por la NIA 700 es similar al modelo que se plantea en la orientación profesional de Junio de 2008, para dictamen del revisor fiscal.

Así con el Revisor Fiscal en su dictamen puede expresar diversos tipos de opiniones, ya sea opinión con o sin salvedades o abstenerse de dar una opinión acerca de los estados financieros, a través de los lineamientos expresados en la NIA 705, es posible que el auditor también exprese una opinión modificada de los estados financieros, las cuales pueden ser de tres tipos: opinión con salvedades, opinión desfavorable o (adversa) y denegación (abstención) de opinión.

La determinación de uno de estos tipos de opinión depende de:

(a) la naturaleza del hecho que origina la opinión modificada, es decir, si los estados financieros contienen incorrecciones materiales o, en el caso de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, si pueden contener incorrecciones materiales; y

(b) el juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos del hecho en los estados financieros. (Ref: Apartado A1)

Teniendo en cuenta lo anterior existes ciertas situaciones en las que se requiere que el auditor exprese una opinión modificada las cuales según la NIA 705 se dan cuando el auditor:

(a) concluya, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, que los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o (Ref: Apartados A2-A7)

(b) no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material. (Ref: Apartados A8-A12)

El tipo de opinión que deberá expresar el auditor en su dictamen depende la situación que se presente.

Opinión con salvedades

El auditor expresará una opinión con salvedades cuando:

(a) habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales, pero no generalizadas, para los estados financieros; o

(b) el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, aunque no generalizados.

Opinión desfavorable (o adversa)

El auditor expresará una opinión desfavorable (o adversa) cuando, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas en los estados financieros.

Denegación (o abstención) de opinión

El auditor denegará la opinión (o se abstendrá de opinar) cuando no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados.

El auditor denegará la opinión (o se abstendrá de opinar) cuando, en circunstancias extremadamente poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, el auditor concluya que, a pesar de haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los estados financieros debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados financieros.

A continuación se presentan los esquemas o modelos de dictámenes o informes del auditor con opinión modificada según la NIA 705.

INFORME CON SALVEDADES

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Informe sobre los estados financieros

Hemos auditado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera12, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material. Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad14. Una auditoría también

incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

Fundamento de la opinión con salvedades

Las existencias de la sociedad se reflejan en el balance de situación por xxx. La dirección no ha registrado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización sino que las refleja únicamente al coste, lo que supone un incumplimiento de las Normas Internacionales de Información Financiera. De acuerdo con los registros de la sociedad, si la dirección hubiera valorado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización, hubiese sido necesario reducir el importe de las existencias en xxx para reflejarlas por su valor neto de realización. En consecuencia, el coste de ventas está infravalorado en xxx, y el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y fondos propios están sobrevalorados en xxx, xxx y xxx, respectivamente.

Opinión con salvedades

En nuestra opinión, excepto por los efectos del hecho descrito en el párrafo de "Fundamento de la opinión con salvedades", los estados financieros expresan la imagen fiel de (*o presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,*) la situación financiera de la sociedad ABC a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor.]

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor]

INFORME CON OPINION DESFAVORABLE

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Informe sobre los estados financieros consolidados

Hemos auditado los estados financieros consolidados adjuntos de la sociedad ABC y sus dependientes, que comprenden el balance de situación consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Responsabilidad de la dirección16 en relación con los estados financieros consolidados

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros consolidados adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera17, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros consolidados libres de incorrección material , debida a fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros consolidados adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros consolidados están libres de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros consolidados. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros consolidados, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados financieros consolidados, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad19. Una auditoría también

incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros consolidados.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría desfavorable.

Fundamento de la opinión desfavorable

Tal y como se explica en la nota X, la sociedad no ha consolidado los estados financieros de la sociedad dependiente XYZ adquirida durante 20X1, debido a que aún no ha sido posible determinar el valor razonable en la fecha de adquisición de algunos de los activos y pasivos de la sociedad dependiente que resultan materiales. En consecuencia, esta inversión está contabilizada por el método del coste. De conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, la dependiente debería haberse consolidado puesto que está controlada por la sociedad. Si se hubiese consolidado XYZ, muchos elementos de los estados financieros adjuntos se habrían visto afectados de forma material. No se han determinado los efectos sobre los estados financieros consolidados de la falta de consolidación.

Opinión desfavorable

En nuestra opinión, debido a la significatividad del hecho descrito en el párrafo de "Fundamento de la opinión desfavorable", los estados financieros consolidados no expresan la imagen fiel de (*o no presentan fielmente*) la situación financiera de la sociedad ABC y sus dependientes a 31 de diciembre de 20X1, ni de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor.]

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor]

INFORME CON ABSTENCION DE OPINION

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Informe sobre los estados financieros

Hemos sido nombrados para auditar los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera27, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros que estén libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en la realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Sin embargo, debido al hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la denegación de opinión” no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría.

Fundamento de la denegación de opinión

La inversión de la sociedad en el negocio conjunto XYZ (país X) está registrada por xxx en el balance de situación de la sociedad, lo que representa más del 90% de los activos netos a 31 de diciembre de 20X1. No se nos ha permitido el acceso ni a la dirección ni a los auditores de XYZ, incluida la documentación de auditoría de los auditores de XYZ.

Como resultado, no hemos podido determinar si son necesarios ajustes en relación con la parte proporcional de los activos de XYZ que la sociedad controla conjuntamente, la parte proporcional de los pasivos de XYZ de los cuales es responsable conjuntamente, la parte proporcional de los ingresos y gastos del ejercicio de XYZ, y los elementos que conforman el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo.

Denegación de opinión

Debido a la significatividad del hecho descrito en el párrafo de "Fundamento de la denegación de opinión", no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión sobre los estados financieros adjuntos.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor.]

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor]

Lo anterior evidencia que en cuanto a las opiniones que puede formarse el auditor en el cumplimiento de las Normas Internacionales de Auditoria, estas son similares a las que se estipulaban en desarrollo del artículo 7 de la ley 43 de 1.990 y los artículo 208 y 209 del Código de Comercio, en cuanto a la presentación del dictamen e informe del revisor fiscal, por lo tanto se infiere que las NIA no tendrán efecto en la formulación de la opinión del dictamen del revisor fiscal.

A continuación se presenta el informe del Revisor Fiscal de la compañía Bavaria S.A, presentado a la asamblea de accionistas el 1 de marzo de 2016, en el que se dictamina acerca de los estados financieros a 31 de diciembre de 2015, teniendo en cuenta que el periodo de preparación de la información financiera es semestral, en el cual se evidencia que esta compañía perteneciente al grupo 1 lleva su contabilidad de acuerdo con el nuevo marco técnico normativo dispuesto en desarrollo de las Normas Internacionales de Contabilidad e Información Financiera:

Informe del revisor fiscal

A la Asamblea de Accionistas de

Bavaria S. A.

1 de marzo de 2016

He auditado el estado de situación financiera de Bavaria S. A. al 31 de diciembre de 2015 y los correspondientes estados de resultados integrales, de cambios en el patrimonio de los accionistas y de flujos de efectivo por el período de seis meses terminado en esa fecha y el resumen de las principales políticas contables indicadas en la Nota 2 y otras notas explicativas.

La Administración es responsable por la adecuada preparación y presentación de estos estados financieros de acuerdo con normas de contabilidad y de información financiera aceptadas en Colombia. Esta responsabilidad incluye diseñar, implementar y mantener el control interno relevante para que estos estados financieros estén libres de errores de importancia relativa debido a fraude o error; seleccionar y aplicar las políticas contables apropiadas, así como establecer los estimados contables que sean razonables en las circunstancias.

Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre dichos estados financieros con base en mi auditoría. Obtuve las informaciones necesarias para cumplir mis funciones de revisoría fiscal y llevé a cabo mi trabajo de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Colombia. Estas normas requieren que planee y efectúe la auditoría para obtener una seguridad razonable de si los estados financieros están libres de errores de importancia relativa.

Una auditoría de estados financieros comprende, entre otras cosas, realizar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los valores y revelaciones en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del revisor fiscal, incluyendo la evaluación del riesgo de errores de importancia relativa en los estados financieros. En la evaluación de esos riesgos, el revisor fiscal considera el control interno relevante de la entidad para la preparación y razonable presentación de los estados financieros, con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias. Una auditoría también incluye evaluar lo apropiado de las políticas contables usadas y de las estimaciones contables realizadas por la administración de la entidad, así como evaluar la presentación de los estados financieros en conjunto.

Considero que la evidencia de auditoría que obtuve proporciona una base razonable para fundamentar la opinión que expreso a continuación.

En mi opinión, los citados estados financieros auditados por mí, que fueron fielmente tomados de los libros, presentan razonablemente, en todos los aspectos significativos, la situación financiera de Bavaria S. A. al 31 de diciembre de 2015 y los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por el período de seis meses terminado en esa fecha, de conformidad con normas de contabilidad y de información financiera aceptadas en Colombia.

Con base en el resultado de mis pruebas, en mi concepto:

a. La contabilidad de la Compañía ha sido llevada conforme a las normas legales y a la técnica contable.

b. Las operaciones registradas en los libros y los actos de los administradores se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la Asamblea.

c. La correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas y de registro de acciones se llevan y se conservan debidamente.

d. Existen medidas adecuadas de control interno, de conservación y custodia de los bienes de la Compañía y los de terceros que están en su poder.

e. Existe concordancia entre los estados financieros que se acompañan y el informe de gestión preparado por los administradores. Los administradores dejaron constancia en dicho informe de gestión, que no entorpecieron la libre circulación de las facturas emitidas por los vendedores o proveedores.

f. La información contenida en las declaraciones de autoliquidación de aportes al Sistema de Seguridad Social Integral, en particular la relativa a los afiliados y a sus ingresos base de cotización, ha sido tomada de los registros y soportes contables. La Compañía no se encuentra en mora por concepto de aportes al Sistema de Seguridad Social Integral.

Juan Antonio Colina Pimienta

Revisor Fiscal

Tarjeta Profesional No. 28082-T

Miembro de PricewaterhouseCoopers Ltda.

El informe del revisor fiscal aquí presentado hace referencia lo consignado líneas arriba acerca de los tipos de opiniones que puede presentar el revisor fiscal al dictaminar los estados financieros, en esta ocasión la opinión del revisor fiscal de Bavaria S.A es favorable.

Como elemento ilustrador adicional a la presentación del informe del revisor fiscal de Bavaria S.A se presentará el informe de la compañía Ecopetrol S.A, a través del cual el revisor fiscal dictamina sobre los estados financieros consolidados, por el término de un año. Ecopetrol es una entidad perteneciente al grupo 1, en su condición de ser una entidad emisora de Valores:

Informe del revisor fiscal

A la Asamblea de Accionistas de Ecopetrol S. A.
2 de marzo de 2016

He auditado el estado de situación financiera consolidado de Ecopetrol S. A. y sus compañías subordinadas al 31 de diciembre de 2015 y los correspondientes estados consolidados de ganancias o pérdidas, estado de otros resultados integrales, de cambios en el patrimonio y de flujos de efectivo del año terminado en esa fecha y el resumen de las principales políticas contables indicadas en la Nota 3 y otras notas explicativas.

La administración es responsable por la adecuada preparación y presentación de estos estados financieros de acuerdo con normas de contabilidad y de información financiera aceptadas en Colombia. Esta responsabilidad incluye diseñar, implementar y mantener el control interno relevante para que estos estados financieros estén libres de errores de importancia relativa debido a fraude o error; seleccionar y aplicar las políticas contables apropiadas, así como establecer los estimados contables que sean razonables en las circunstancias.

Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre dichos estados financieros con base en mi auditoría. Obtuve las informaciones necesarias para cumplir mis funciones de revisoría fiscal y llevé a cabo mi trabajo de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Colombia. Estas normas requieren que planee y efectúe la auditoría para obtener una seguridad razonable de si los estados financieros están libres de errores de importancia relativa.

Una auditoría de estados financieros comprende, entre otras cosas, realizar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los valores y revelaciones en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación del riesgo de errores de

importancia relativa en los estados financieros. En la evaluación de esos riesgos, el revisor fiscal considera el control interno relevante de la entidad para la preparación y razonable presentación de los estados financieros, con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias. Una auditoría también incluye evaluar lo apropiado de las políticas contables usadas y de las estimaciones contables realizadas por la administración de la entidad, así como evaluar la presentación de los estados financieros en conjunto. Considero que la evidencia de auditoría que obtuve proporciona una base razonable para fundamentar la opinión que expreso a continuación.

En mi opinión, los citados estados financieros auditados por mí, que fueron fielmente tomados de los libros, presentan razonablemente, en todos los aspectos significativos, la situación financiera de Ecopetrol S.A al 31 de diciembre de 2015 y los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha, de conformidad con las normas de contabilidad y de información financiera aceptadas en Colombia.

Sin calificar mi opinión, llamo la atención a lo indicado en la nota 33 a los estados financieros donde se describe la que la contraloría General de la Republica, inicio desde enero de 2016 una actuación especial que se encuentra en curso en Refinería de Cartagena S.A., una subsidiaria significativa de la compañía, con el fin de evaluar la gestión de esta subsidiaria en la ejecución de la ampliación de su planta de refinación, a su turno la Fiscalía General de la Nación anuncio el inicio de investigaciones. Adicionalmente la compañía activo un protocolo con el propósito de evaluar los asuntos referidos por la Contraloría General de la Republica, entre otros.

Los estados financieros al 31 de diciembre de 2014 no incluidos en este informe y que fueron preparados bajo los principios de contabilidad pública generalmente aceptados en Colombia promulgados por la Contaduría General de la Nación vigentes a esa fecha, fueron auditados por otro contador público vinculado a PwC, quien en informe de fecha 2 de marzo de 2015, expreso una opinión sin salvedades sobre los mismos. Como se indica en la Nota 3, los estados financieros que se acompañan a 31 de diciembre de 2014 y 1 de enero de 2014 preparados con base en las normas de contabilidad y de información financiera aceptadas en Colombia, se presentan solo para propósitos comparativos y por consiguiente, mi trabajo con respecto a ellos consistió en revisar selectivamente los ajustes efectuados a dichos estados, para adecuarlos a los nuevos principios contables con el único propósito de determinar su impacto en los estados financieros de 31 de diciembre de 2015 y no con el propósito de expresar una opinión separada con respecto a ellos, por no ser requerido.
Con base en el resultado de mis pruebas, en mi opinión:

a) La contabilidad de la Compañía ha sido llevada conforme a las normas legales y a la técnica contable.

b) Las operaciones registradas en los libros y los actos de los administradores se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la Asamblea.
c) La correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas y de registro de accionistas se llevan y se conservan debidamente.
d) Existen medidas adecuadas de control interno, de conservación y custodia de los bienes de la Compañía y de los terceros que están en su poder.
e) Las normas establecidas en la Circular Externa 062 de 2007, mediante la cual la Superintendencia Financiera estableció la obligación de implementar mecanismos para la prevención y control del lavado de activos y de la financiación del terrorismo proveniente de actividades ilícitas a través del mercado de valores, han sido cumplidas.
f) Existe concordancia entre los estados financieros que se acompañan y el informe de gestión preparado por los administradores. Los administradores dejaron constancia en dicho informe de gestión, que no entorpecieron la libre circulación de las facturas emitidas por los vendedores o proveedores.
g) La información contenida en las declaraciones de autoliquidación de aportes al Sistema de Seguridad Social Integral, en particular la relativa a afiliados y sus ingresos base de cotización, ha sido tomada de los registros y soportes contables. La compañía no se encuentra en mora por conceptos de aportes al Sistema de Seguridad Social Integral.

Carlos E. Moreno S.
Revisor Fiscal
Tarjeta Profesional N° 24887-T
Miembro de PricewaterhouseCoopers Ltda.

El presente informe del Revisor Fiscal de Ecopetrol se presenta un poco más detallado y especifico de ciertos puntos que son necesarios dejar claros, puesto que los estados financieros aquí auditados son los estados consolidados y además de esto se está realizando una comparación entre el periodo 1 enero de 2014 a 31 de diciembre de 2014 y 31 de diciembre de 2015, con el fin de establecer los cambios provocados por la implementación de los nuevos principios de contabilidad.

A fin de conformar un cuadro de referentes que reconozca no solo los informe de entidades con las características de Bavaria S.A y Ecopetrol S.A, se describirá el informe del Revisor Fiscal de Bancolombia SA, por medio del cual se han auditado los estados financieros consolidados a 31 de diciembre de 2015:

Informe del Revisor Fiscal

A los señores Accionistas de Bancolombia S.A

He auditado los estados financieros consolidados adjuntos de Bancolombia S.A y sus subordinadas que comprenden el estado de situación financiera consolidado al 31 de diciembre de 2015 y los correspondientes estados de resultados integrales consolidados, de cambios en el patrimonio consolidados y de flujos de efectivo consolidados del año terminado en esa fecha y el resumen de las principales políticas contables indicadas en la Nota 2 y otra información explicativas.

La Administración del Banco es responsable por la adecuada preparación y presentación de estos estados financieros consolidados de acuerdo con las normas de contabilidad y de información financiera aceptadas en Colombia. Esta responsabilidad incluye diseñar, implementar y mantener el control interno relevante para que los estados financieros estén libres de errores de importancia relativa debido a fraude error; seleccionar y aplicar las políticas contables apropiadas, así como establecer los estimados contables que sean razonables para las circunstancias.

Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre dichos estados financieros consolidados con base en mi auditoría. Obtuve las informaciones necesarias para cumplir mis funciones de revisoría fiscal y llevé a cabo mi trabajo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas en Colombia. Estas normas requieren que planee y efectué la auditoria para obtener una seguridad razonable de sí los estados financieros están libres de errores de importancia relativa.

Una auditoría de estados financieros comprende, entre otras cosas, realizar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los valores y revelaciones en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación del riesgo de errores de importancia relativa en los estados financieros, con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias. Una auditoría también incluye evaluar lo apropiado de las políticas contables usadas y de las estimaciones contables realizadas por la Administración del Banco, así como evaluar la presentación de los estados financieros en conjunto. Considero que la evidencia de auditoría que obtuve proporciona una base razonable para fundamentar la opinión que expreso a continuación.

En mi opinión, los estados financieros consolidados auditados por mí, que fueron fielmente tomados de los registros de consolidación, presentan razonablemente, en todos los aspectos significativos, la situación financiera de Bancolombia S.A y sus subsidiarias al 31 de diciembre de 2015 y los resultados de sus operaciones y

sus flujos de efectivo por el año terminado hasta la fecha, de conformidad con normas de contabilidad y de información financiera aceptadas en Colombia.

Los estados financieros consolidados al 31 de diciembre de 2014 no incluidos en el presente informe y que fueron preparados bajo principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia vigentes a esta fecha, fueron auditados por otro contador público vinculado a PricewaterhouseCoopers y sobre los mismos emitió una opinión sin salvedades con fecha 16 de febrero de 2015. Como se indica en la Nota 2, los estados financieros que se acompañan a 31 de diciembre de 2014 y 1 de enero de 2014 preparados con base en las normas de contabilidad y de información financiera aceptadas en Colombia, se presentan solo para propósitos comparativos y por consiguiente, mi trabajo con respecto a ellos consistió en revisar selectivamente los ajustes efectuados a dichos estados para adecuarlos a los nuevos principios contables con el único propósito de determinar su impacto en los estados financieros al 31 de diciembre de 2015 y no con el propósito de expresar una opinión separada con respecto a ellos, por no ser requerido.

Atentamente,

Joaquín Guillermo Molina Morales
Revisor Fiscal
Tarjeta Profesional No. 47170-T
Miembro de PricewaterhouseCoopers Ltda.

En este informe se puede evidenciar que aunque los estados financieros que se están auditando no son los del año 2014, el revisoría fiscal los tiene en cuenta en su comparación y los incluye en la preparación de su díctame y que con base en estos se realizaron los ajustes pertinentes para comenzar a desarrollar el nueva marco técnico normativo contable.

A continuación se presentará el informe del revisor fiscal de los estados financieros auditados a diciembre de 2015, de una compañía Propiedad Horizontal perteneciente al grupo 2 según el decreto 3022 de 2013:

DICTAMEN DE REVISORIA FISCAL / ESTADOS FINANCIEROS A DICIEMBRE 31 DE 2015

Pereira, Febrero 12 de 2016

Señores:
ASAMBLEA GENERAL ORDINARIA DE PROPIETARIOS 2015
UNIPLEX CIRCUNVALAR P.H.
La Ciudad.

Respetados Señores:

En atención a lo dispuesto en los Artículos 207 y 209 del Código de Comercio así como las demás normas vigentes aplicables al régimen de Propiedad Horizontal, he examinado el Balance General de UNIPLEX CIRCUNVALAR P.H. al 31 de Diciembre de 2015 y los correspondientes Estado de Excedentes, Estado de Cambios en el Patrimonio, Estado de Cambios en la Situación Financiera y Estado de Flujo de Efectivo, por el año terminado en esta fecha, el resumen de las políticas contables más significativas y las disposiciones consagradas en la Ley 145 de 1960 adicionada por la Ley 43 de 1990, la Ley 454 de 1998, el Decreto Ley 1481 de 1989 y Ley 1391 de 2010, Ley 675 de 2001; así como también las orientaciones profesionales del consejo técnico de la contaduría, el concepto 52431 del 27 de agosto del 2014 y el Reglamento de Propiedad Horizontal de Uniplex Circunvalar P.H.

En cumplimiento al artículo 97 numeral K. del Reglamento de Propiedad Horizontal, presento mi dictamen y adjunto a este documento mi informe de gestión correspondiente a los resultados correspondiente al periodo terminado.

La Administración de la Copropiedad es responsable de la preparación y presentación de los Estados Financieros de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia. Esta responsabilidad incluye: Diseñar, implementar y mantener el control interno adecuado en la preparación de los Estados Financiero, que estén libres de errores de importancia relativa, ya sea debida a fraude o error; seleccionando y aplicando políticas contables apropiadas y haciendo estimaciones contables que sean razonables en las circunstancias. Entre mis Funciones como Revisor Fiscal se encuentra la de Auditarlos y expresar una opinión sobre ellos con base en el examen de los mismos.

OPINIÓN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS

El desarrollo de mi auditoria la realice de manera integral, aplicando lo consagrado en las Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas en Colombia según lo dispuesto en la Ley 43 de 1990, dicha auditoria se caracterizó por la permanencia, integralidad, oportunidad de los controles y conté con la independencia frente a los

diferentes intereses que interactúan en la organización. La auditoría incluyo análisis frente a la certeza, fidelidad y veracidad de las cifras de los Estados Financieros, la evaluación de la gestión de los órganos de administración y del control interno utilizado en la organización, el cumplimiento de la normatividad legal y sostenibilidad de la organización. Dadas las limitaciones inherentes de cualquier estructura de control interno, pueden ocurrir errores o irregularidades y no ser detectadas; también las proyecciones de cualquier evaluación de control interno para periodos futuros están sujetas al riesgo que el control interno se pueda tornar inadecuado por los cambios en sus elementos.

He examinado los Estados Financieros UNIPLEX CIRCUNVALAR P.H. al 31 de diciembre de 2015 comparados con el año 2014: Balance General, Estado de Excedentes, Estado de Cambios en el Patrimonio, Estado en la Situación Financiera y Estado de Flujo de Efectivo, igualmente las principales políticas contables utilizadas por el año terminado en esta fecha y certifico que la información ha sido tomada fielmente de los libros contables.

Durante el período auditado, en el cual desarrolle mis labores obtuve la información necesaria para el cumplir mis funciones de Revisoría Fiscal.

De acuerdo al resultado de mi trabajo puedo afirmar que Uniplex Circunvalar:

1. Ha llevado su contabilidad conforme al Decreto 2650 de 1993, Decreto 2649 de 1993, Orientación profesional del 1de Julio de 2008 del Consejo técnico de la Contaduría Pública y a la técnica contable. Para dar cumplimiento al principio básico de la revelación se utilizaron las cuentas de orden para enunciar los hechos o circunstancias que pueden afectar o incidir en la estructura financiera o en el desarrollo normal de la Copropiedad.
2. Cumple con las normas relacionadas con los derechos de autor Ley 603 de 2000, como se menciona en el informe de Gestión.
3. Dio cumplimiento en lo correspondiente a los pagos al sistema de seguridad social integral de acuerdo a lo determinado por las normas legales.
4. Dio cumplimiento al artículo 35 de la ley 675 de 2001 en cuanto a la constitución y apropiación del fondo de imprevistos.
5. Dio cumplimiento al artículo 10 del Decreto 1575 de 2007, Sistema para la Protección y Control de la Calidad del Agua para Consumo Humano.
6. Dio cumplimiento a la Ley 1581 de 2012, Decreto reglamentario 1377 del 27 de junio de 2013, Protección de datos personales.
7. Manifiesto que he verificado que la empresa no ha entorpecido la libre circulación de las facturas emitidas por vendedores o proveedores” (Articulo 87 Ley 1676 de 2013). Así mismo, certifico que la administración dejo constancia en su informe de gestión sobre el cumplimiento de esta obligación.

8. Uniplex cuenta con manual de procedimiento para la gestión integral de residuos peligrosos decreto 351 de 2014.
9. A la fecha se tiene implementado en un 80% el programa de salud ocupacional, ahora llamado sistema de gestión de la seguridad y salud en el trabajo. Reglamentado por el decreto 1443 de julio de 2014 y decreto 1072 de 2015. La obligación es tener la ejecución total al 31 de enero de 2017.
10. El registro de las operaciones en materia tributaria quedo sujeto a la normatividad vigente, fecha de presentación y reglamentación sobre impuestos, gravámenes y contribuciones Nacionales, Departamentales y Municipales:
    - Retención en la Fuente
    - Retención de Industria y Comercio
    - Impuesto sobre las ventas
    - Impuesto de renta y complementarios / Régimen tributario especial
    - Información exógena DIAN
    - Información exógena Distrital

11. El Informe de Gestión correspondiente al año 2015, ha sido preparado por la Administración de Uniplex Circunvalar P.H., para dar cumplimiento a disposiciones legales y no forma parte integral de los Estados Financieros auditados por mí. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 38 de la Ley 222 de1995, he verificado que la información financiera que contiene el citado informe concuerda con los Estados Financieros correspondientes al periodo mencionado.
12. Los Estados Financieros básicos fueron certificados por Natalia Londoño Builes, en su calidad de Representante Legal y Paola Vanessa Valencia Ojeda, como Contador Público titulado con tarjeta profesional N° 83569-T, declarando que se verificaron previamente las afirmaciones contenidas en ellos, al igual que las notas a los Estados Financieros y que la información fue fielmente tomada de los libros oficiales, según certificación adjunta a los Estados Financieros.
13. De acuerdo a la Ley 1314 del 2009, reglamentada por los Decretos 3022/2013 y 2129 y 2267 de 2014, Uniplex circunvalar está obligado a implementar las Normas Internacionales De información Financiera. De acuerdo a dicha reglamentación, Uniplex se encuentra en la clasificación del grupo 2 Pymes.

    A diciembre 31 de 2015 Uniplex cuenta con:
    • Manual de políticas contables.
    • Políticas contables
    • ESFA (Estado de Situación Financiera de Apertura)
    • Informes de conversión incluido las revelaciones.

De acuerdo al decreto 2548 del 12 de diciembre de 2014, las normas contables continuarán vigentes durante los cuatro (4) años siguientes así: Para los preparadores de información pertenecientes al grupo 2, el periodo de 4 años inicia el 01 de enero de 2016 y culmina el 31 de diciembre de 2019.

Uniplex Circunvalar, debe llevar adicionalmente un sistema de registro de todas las diferencias que surjan entre los nuevos marcos técnicos normativos y la información preparada con base a lo previsto en el art. 2 del citado decreto, es decir las bases fiscales.

El sistema de registro deberá garantizar la autenticidad, la veracidad y la integridad de la información que allí se consigne.

14. Los libros contables se encuentran registrados en la DIAN y sus operaciones están impresas a Diciembre 31 de 2015 así:
    - Libro Mayor y Balance, ultimo folio utilizado No. 175
    - Libro Caja Diario, ultimo folio utilizado No. 208
    - Libro Inventario y Balance, ultimo folio utilizado No. 255
    - Libro Presupuesto, ultimo folio utilizado No. 187

15. A la culminación del presente informe, no conozco la ocurrencia de sucesos o circunstancias, que afecten los Estados Financieros o la marcha de la Copropiedad en un futuro inmediato.

ÓRGANOS DE ADMINISTRACIÓN

Con referencia a los órganos de Administración me permito realizar las siguientes afirmaciones.

• El informe de Gestión correspondiente al año 2015, ha sido preparado por la Administración de Uniplex Circunvalar P.H., para dar cumplimiento a las disposiciones legales y no forma parte integral de los Estados financieros auditados por mí. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 38 de la Ley 222 de 1995, he verificado que la información financiera que contiene el citado informe, concuerde con los estados Financieros correspondientes al periodo mencionado.

• Las operaciones registradas en los libros y los actos de los Administradores se ajustan a lo establecido al Reglamento de Propiedad Horizontal, las directrices del Consejo de Administración y los mandatos de la Asamblea de Copropietarios.

• Los libros oficiales de Actas están Inscritos en la DIAN e impresos a Diciembre 31 de 2015 así:

• Libro de Actas de Consejo de Administración, ultimo folio utilizado No. 193, Acta No.28 del 16 de diciembre 2015.
• Libro de Actas de Asamblea, ultimo folio utilizado No. 104, Acta No 04 del 19 marzo de 2015.
• Libro de Copropietarios, ultimo folio utilizado al 31 de diciembre de 2015 No. 135.

• La Administración conservó debidamente la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y el archivo de la Copropiedad.

• No he observado al cierre del periodo irregularidades en relación con la existencia, funcionamiento o actividad de la Propiedad Horizontal.

• La Copropiedad cuenta con la Póliza No. 1001219 obligatoria la cual ampara los bienes comunes y privados y se encuentran vigentes al cierre del periodo.

• La ejecución presupuestal aprobada para el año 2015 por la Asamblea de Propietarios, se llevó acabo de acuerdo con lo establecido por dicho órgano y lo consagrado en el Reglamento de Propiedad Horizontal, la cual se verificó con la información suministrada en los Estados Financieros y sus respectivas notas.

CONTROL INTERNO

El proceso de evaluación del Control Interno realizado por la Revisoría Fiscal fue permanente, sobre una base material selectiva con un programa debidamente planificado, el cual permitió establecer:

• La Copropiedad cuenta para sus operaciones, actividades y procesos un procedimiento secuencial con los objetivos debidamente trazados, los cuales se encuentran instituidos en un manual de procedimientos y de funciones desagregados por actividad y tarea, es adecuado en los términos y características de la Copropiedad
• La Copropiedad cumple oportunamente sus obligaciones con terceros.
• La custodia y conservación de bienes se realiza adecuadamente y bajo medidas adecuadas de Control Interno.
• La Administración acató las observaciones realizadas por la Revisoría fiscal en la evaluación y mejoramiento continuo del control Interno.
• Uniplex Circunvalar mantuvo en todos sus aspectos importantes una estructura efectiva de Control Interno en relación con la conducción ordenada de las operaciones, confiabilidad de la información financiera y cumplimiento de las leyes y regulaciones que la afectan.

Cordialmente, (Original firmado)
ANA CONSUELO GUARNIZO
Revisora Fiscal
TP 7283-T
Dirección: Entrada 6 vía Cerritos,
Condominio Malabar casa 14 Pereira

Se puede observar que este informe del revisor fiscal es bastante especifico y muy completo puesto que el revisor fiscal además de dar su opinión acerca de la razonabilidad de los estados financieros según su auditoría realizada, expresa de manera clara todas las normas aplicables a la propiedad horizontal, habla acerca de los órganos de administración y acerca del control interno, además es una compañía que ya se encuentra en la tarea de la aplicación de las Normas Internacionales de información Financiera.

8. CONCLUSIONES

- La Revisoría Fiscal es un órgano de fiscalización autónomo de la administración de la Organización, por lo cual genera cierto grado de confianza en los usuarios (inversores o accionistas, el Estado y el público en general) de la información que audita, esta figura se encuentra estipulado únicamente en la normatividad Colombiana.

- El cargo de Revisor fiscal es dado por la legislación Colombiana únicamente al Contador Público, debido a su condición de dador de Fe pública, con la cual se presume que al encontrar la firma de este en los estados financieros acompañado de su opinión o dictamen o en cualquier otro tipo de información financiera, comercial o tributaria, se encuentra de acuerdo con lo establecido legalmente.

- La legislación Colombia establece claramente cuáles son las empresas obligadas a tener Revisor Fiscal ya sea por el monto de sus activos e ingresos o por pertenecer o por ser carácter comercial, entidades financieras, cooperativas, del sector de la salud, de carácter gubernamental y de más; mientras que en desarrollo de la Ley 1314 de 2009 y sus correspondientes marcos técnicos normativos, se ocupó de realizar una distinción de las empresas en Grupo 1,2 y 3 y de esta manera se establece la que grupo está obligado a aplicar las normas internacionales de contabilidad , de información financiera y de aseguramiento y auditoria y con ello a que un contador público realice las auditorias y emita los informes correspondientes.

- La Revisoría Fiscal no es auditoria, puesto que su alcance va más allá que el de una auditoria ya que el revisor fiscal para formarse una opinión deberá realizar una auditoría integral, pues tendrá que auditar no solo los estados financieros sino que deberá estar enterado acerca de si los actos de los administradores se han realizado de acuerdo con los estatutos de la Organización y las normas legales.

- En la ejecución de la auditoría integral realizada por Revisor Fiscal éste deberá evaluar el sistema de control interno de la Organización para determinar si el sistema de control interno establecido por la sociedad es adecuado o requiere ser mejorado; en tanto en la ejecución de la auditoría

realizada por el auditor bajo Normas Internacionales para éste es relevante el control interno para la preparación de los estados financieros por parte de la entidad, sin embargo su finalidad no es expresar una opinión sobre la eficiencia y eficacia del control interno de dicha entidad.

- Las normas de auditoria generalmente aceptadas serán reemplazadas por las Normas Internacionales Auditoría, sin embargo cuando el revisor fiscal se disponga a auditar los estados financieros de una entidad, deberá tenerlas en cuenta ya que estas resultan siendo un complemento a las NIA.

- El revisor fiscal ya no deberá verificar que si la contabilidad se encuentra realizada de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados-PCGA, sino sobre las Normas Internacionales de Contabilidad e Información Financiera-NIIF, pues con la entrada en vigencia de la ley 1314 de 2009 son estas nuevas normas las que se deben observar y aplicar.

- Con respecto al informe del revisor fiscal este deberá realizarse de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoria, en especial las concernientes al informe del auditor como lo son la NIA 700, que establece las pautas para la formación de la opinión y emisión del informe de auditoría de los estados financieros, y la NIA 705, que estable los requerimientos para que el auditor emita una opinión modificada de los estados financieros, sin dejar de lado lo estipulado por el Código de Comercio en sus artículos 208 y 209.

- Los tipos de informe que puede emitir un auditor luego de haber realizado su respectiva auditoria de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoria, son: informe con opinión no modificada o favorable, el cual es compatible con el informe que emite el revisor fiscal sin salvedades; informe con opinión modificada, dentro de las cuales se encuentra el informe en el que se da una opinión con salvedades, este igualmente denominado en el informe presentado por el Revisor Fiscal; informe con opinión desfavorable o adversa, denominado por las normas del Revisor Fiscal Informe negativo u opinión adversa; y el informe con abstención de opinión, denominado Negación de dictamen o abstención de opinión en la normativa que rige el informe del Revisor Fiscal, es decir los informes de auditoría bajo NIA son idénticos a los que Realiza el Revisor Fiscal según la normatividad colombiana.

- El revisor fiscal deberá acogerse a la nueva normatividad establecida por las Normas Internacionales tanto de Información Financiera como de Auditoria, para de esta manera realizar una auditoría de acuerdo con la normatividad internacional, la cual desde su entrada en vigencia será la regirá en Colombia.

- Las funciones del revisor fiscal además de ser las que se presentan en el artículo 207 del código de comercio, deberán ir acompañadas de lo que establecen las NIA.

- La esencia como tal del informe del Revisor Fiscal no cambiará con la entrada en vigencia de las Normas Internacionales de Auditoría, ya que en cuanto a contenido, el informe sigue siendo el mismo y en cuanto a las opiniones que puede tener el auditor o revisor fiscal según las NIA estas no son diferentes a las opiniones que establece la normatividad nacional, sin embargo es necesario que el Contador Público en este ejercicio se capacite y tenga conocimiento tanto de las Normas Internacionales de Información Financiera- NIIF, como de las normas de Aseguramiento de la información, en especial de las Normas Internacionales de Auditoría, para poder emitir su dictamen o informe tal como lo establecen estas normas sin dejar de lado algunas de las normativas nacionales que rigen este institución en especial, de allí que el revisor fiscal en cumplimiento de las Normas Internacionales de Auditoria deberá enfocar más su trabajo a la auditoria.

- La función establecida en el artículo 207 numeral 7 del Código de Comercio no se verá afectada con la entrada en vigencia de las Normas Internacionales de Auditoria sino que deberá ser cumplida por el Revisor fiscal en relación con las NIA establecidas por el Decreto 0302 de 2015, de igual forma con respecto al contenido del informe del Revisor Fiscal según los artículos 208 y 209 del Código de Cio, estos se deberán preparar en concordancia con lo establecido en las NIA.

9. BIBLIOGRAFIA

Libros y artículos

- ✓ BLANCO LUNA, Yanel. Manual de auditoría y revisoría fiscal. Editora Roesga. 1998.

- ✓ CHIAVENATO, Idalberto y MASCARÓ, Pilar y HANO, María del Carmen Enriqueta y SOLARES, Francisco y RODRÍGUEZ, José Luis. Administración de recursos humanos: El capital humano de las organizaciones. México. McGraw-Hill Interamericana. 2007.

- ✓ GUERRERO GASCA, Daniela Elena y SANDOVAL HERRERA, Nathalia. Análisis comparativo de las normas internacionales de auditoría y la normatividad de la revisoría fiscal en Colombia. Trabajo de grado Contadora Pública. Universidad del Valle. Facultad de Ciencias de la Administración. 2014.

- ✓ HOUGHTON, Diane y WALLACE, Ralph. Términos y procedimientos contables. Ediciones Deusto. España.

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

- ✓ MARK Steven. Las ocho grandes. (1982).

- ✓ MOLANO PUERTO, Luis Alberto. Aproximación a la adopción de normas internacionales de información financiera y de aseguramiento en Colombia desde un enfoque histórico. Universidad militar Nueva Granada. 2014.

- ✓ MONTAÑO OROZCO, Edilberto. Control interno, auditoría y aseguramiento, revisoría fiscal y gobierno corporativo. Universidad del Valle. Primera edición. 2013.

- ✓ *IBÍD*. Control interno, auditoria y aseguramiento, revisoría fiscal y gobierno corporativo. Universidad del Valle. 2014.

- ✓ PÉREZ PINEDA, Wilmar Alfonso. Impactos de las normas de aseguramiento en la revisoría fiscal. Revista virtual de estudiantes de Contaduría Pública. Universidad de Antioquia. 2010.

- ✓ PEÑA BERMÚDEZ, Jesús María. REVISORIA FISCAL: una garantía para la empresa, la sociedad y el Estado. Capitulo II y IV. Ecoe ediciones. 2007

Normas y jurisprudencias

- ✓ COLOMBIA. Congreso de la Republica. Constitución Política de Colombia 1991. (6, julio, 1991). Norma de normas. Bogotá D.E.

- ✓ COLOMBIA. MINISTERIO DE EDUCACION. Ley 43. (13, diciembre, 1990). Por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de Contador Público y se dictan otras disposiciones. Diario oficial. año CXXVII. N. 39602. 13, diciembre, 1990.

- ✓ COLOMBIA. MINSTERIOS DE HACIENDA Y CREDITO PÚBLICO Y COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO. Ley 222. (20, diciembre, 1995). Por la cual se modifica el Libro II del Código de Comercio, se expide un nuevo régimen de procesos concursales y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial No. 42.156, de 20 de diciembre de 1995.

- ✓ COLOMBIA. MINSTERIOS DE HACIENDA Y CREDITO PÚBLICO Y COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO. Ley 1314. (13, julio, 2009). Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento. Diario Oficial No. 47.409 de 13 de julio de 2009.

- ✓ COLOMBIA. MINSTERIO DE HACIENDA Y CREDITO PÚBLICO. Ley 1474 (12, julio, 2011). Por la cual se dictan normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión pública. Diario Oficial No. 48.128 de 12 de julio de 2011.

- ✓ COLOMBIA. MINSTERIO DE HACIENDA Y CREDITO PÚBLICO. Ley 1762. (6, julio, 2015). Por la cual se adoptan instrumentos para prevenir, controlar y sancionar el contrabando, el lavado de activos y la evasión fiscal. Diario Oficial 49565 de julio 06 de 2015.

- ✓ COLOMBIA. MINISTERIO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO. Decreto 410. (27, marzo, 1971). Por el cual se expide el Código de Comercio. Diario Oficial 33.339 de junio 16 de 1971.

- ✓ COLOMBIA. MINISTERIO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO.

Decreto 2784. (28, diciembre, 2012). Por el cual se reglamenta la ley 1314 sobre el marzo técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforma el grupo 1.

- ✓ COLOMBIA. MINISTERIO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO. Decreto 3022. (27, diciembre, 2013). Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 2. Diario Oficial No. 49.016 de 27 de diciembre de 2013

- ✓ COLOMBIA. MINISTERIO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO .Decreto 2706 (27, diciembre, 2012). Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo de información financiera para las microempresas. Diario Oficial 48657 de diciembre 28 de 2012.

- ✓ COLOMBIA. MINISTERIO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO. Decreto 0302. (20, febrero, 2015). Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información. Diario Oficial 49431 de febrero 20 de 2015.

- ✓ CONSEJO TECNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA. Orientación Profesional. Ejercicio profesional de la Revisoría Fiscal. 21, Junio 2008.

- ✓ CONSEJO TECNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA. Pronunciamiento 6. Normas relativas a la rendición de informes sobre estados Financieros. S.f.

- ✓ CONSEJO TECNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA. Pronunciamiento 7. Sobre Revisoría Fiscal. S.f.

Web grafía

- ✓ Concepto 028 del 28 de Marzo de 2008. Consulta de referencia. Consejo Técnico de Contaduría Pública. Recuperado de http://forvm.com.co/wp-content/uploads/2014/10/Concepto-N%C2%B0-028-de-28-03-2008.-Consejo-T%C3%A9cnico-de-la-Contadur%C3%ADa-P%C3%BAblica..docx

- ✓ Globalización. Recuperado de http://www.banrepcultural.org/blaavirtual/ayudadetareas/economia/globalizacion

- ✓ Informe del Revisor Fiscal. Bancolombia S.A. Recuperado de http://www.grupobancolombia.com/wps/portal/acerca-de/informacion-corporativa/relacion-inversionistas/

- ✓ Informe del Revisor Fiscal. Bavaria S.A. Recuperado de http://www.bavaria.co/docs/default-source/default-document-library/2-opinion-del-revisor-fiscal-estados-financieros-separados.pdf?sfvrsn=0

- ✓ Informe del Revisor Fiscal. Ecopetrol S.A. Recuperado de http://www.ecopetrol.com.co/documentos/inversionistas/Ecopetrol-EEFF-Notas-Revisor-Consolidados-2015.pdf

- ✓ Informe del Revisor Fiscal. Uniplex Circunvalar P.H. Recuperado de http://uniplexpereira.com/wp-content/uploads/2016/02/DICTAMEN-E-INFORME-DE-GESTION-REVISORIA-FISCAL-A%C3%91O-2015-1.pdf

- ✓ MATEUS, Julian Ramiro y Brasset, David William. La globalización sus efectos y bondades. 2002. Recuperado de http://www.fuac.edu.co/revista/M/cinco.pdf

- ✓ MANTILLA, Samuel. ¿La ética de los contadores ahora son varias éticas? Recuperado de http://www.samantilla1.com/#!aseguramiento/cyv0

- ✓ MONTAÑO, John. Consulta al CTCP. Proceso de convergencia. Recuperado de http://incp.org.co/Site/2015/info/archivos/Concepto-403.pdf

- ✓ Norma Internacional de Auditoría 700. Formación de la opinión y emisión del informe de Auditoría sobre los Estados Financieros. Consejo Técnico de la Contaduría Pública. Recuperado de http://www.aplicaciones-mcit.gov.co/ifac/ifac.php?anio_id=2009

- ✓ Norma Internacional de Auditoría 705. Opinión modificada en el Informe emitido por el Auditor Independiente. Consejo Técnico de la Contaduría Pública. Recuperado de http://www.aplicaciones-mcit.gov.co/ifac/ifac.php?anio_id=2009

- ✓ Órganos de administración, dirección y control. Superintendencia Financiera. Circular Externa 054 de 2008. Recuperado de http://forvm.com.co/wp-content/uploads/2014/10/Concepto-N%C2%B0-028-de-28-03-2008.-Consejo-T%C3%A9cnico-de-la-Contadur%C3%ADa-P%C3%BAblica..docx

- ✓ Revista digital aseguramiento. Estándares Internacionales de Aseguramiento. Deloit. Recuperado de http://www2.deloitte.com/co/es/pages/audit/articles/revista-digital-de-

aseguramiento-1.html.

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

- ✓ Sentencia C-530 de 2000. Corte constitucional. Recuperado de: http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2000/C-530-00.htm