

**LAS NORMAS DE ASEGURAMIENTO DE LA INFORMACIÓN EN EL
EJERCICIO DE LA REVISORÍA FISCAL EN COLOMBIA**

JAIME ORLANDO AZA AZA 1324408

DANIELA MARIA CRUZ ARMERO 1227520

UNIVERSIDAD DEL VALLE

FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN

PROGRAMA ACADÉMICO DE CONTADURÍA PÚBLICA

SANTIAGO DE CALI, 2018

**LAS NORMAS DE ASEGURAMIENTO DE LA INFORMACIÓN EN EL
EJERCICIO DE LA REVISORÍA FISCAL EN COLOMBIA**

JAIME ORLANDO AZA AZA 1324408

DANIELA MARIA CRUZ ARMERO 1227520

DIRECTOR:

EDILBERTO MONTAÑO OROZCO

**MONOGRAFÍA PARA OPTAR POR
EL TÍTULO DE CONTADOR
PÚBLICO**

UNIVERSIDAD DEL VALLE

**FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN
PROGRAMA ACADÉMICO DE CONTADURÍA PÚBLICA**

SANTIAGO DE CALI, 2018.

Nota de aceptación

Firma Jurado:

Firma Jurado:

AGRADECIMIENTOS.

“Siempre hay que encontrar el tiempo para agradecer a las personas que hacen una diferencia en nuestras vidas” John F. Kennedy

Hoy termina una de las etapas de aprendizaje más hermosas que nos regala la vida, llena de alegrías, experiencias, obstáculos, dificultades, éxitos y metas cumplidas. Hoy, es la oportunidad perfecta para dar gracias a todas y cada una de las personas que fueron parte de este proceso; en primer lugar, Dios, por su constante compañía y amor a través de tan amados seres como son la familia y amigos, a él gracias por haberme guiado, fortalecido y regalado el tiempo adecuado para culminar mi carrera, gracias por la vida y la salud brindada.

A mis padres, Jean Paul y Dora, por ser compañeros en los momentos más felices y angustiosos vividos, por su crianza, sus valores y principios. A ellos gracias por su apoyo incondicional, sus esfuerzos, sus trasnochos, su amor y sobretodo su ejemplo. Gracias por ser el pilar y polo a tierra en mí caminar.

A mi abuelo Luis, por ser el pionero y patrocinador de mi carrera profesional; gracias por su generosidad, comprensión, cariño y deseos de verme salir adelante como profesional y persona, a él gracias por hacerlo posible. A mis abuelas Julia y Andrea, que con sus oraciones y bendiciones actuaron en mi vida y los momentos más difíciles, por sus abrazos, por sus ánimos y sus mimos. Gracias infinitas.

A mis hermanos Jean y Andrés, por ser cómplices parte fundamental de mi existencia. Gracias por las risas, lágrimas y aventuras que también me alentaron en cada paso por la Universidad. Así como a ellos agradezco a toda mi familia que siempre estuvo pendiente, y que hizo parte de este camino de formación, mis tías, tíos, primos y demás. De manera especial a Aleja, que comparte el mismo recorrido en esta etapa de universidad, gracias por su colaboración y sus palabras de conocimiento y amistad.

A Jaime, quien no sólo ha sido mi compañero en la realización de este proyecto, sino también un amigo que con sus esfuerzos, conocimientos y ganas irrevocables de hacer las cosas siempre bien me impulsó y animó a terminar lo propuesto, por su paciencia y su entrega, gracias. A él mis sinceras felicitaciones y admiración profesional y personal, mi afecto y amistad.

Gracias a mi alma máter, mi querida Universidad del Valle, gracias por brindarme la oportunidad de ser parte de sus estudiantes y próximamente sus egresados, orgullosamente univalluna. Gracias por sus aulas, por sus profes, por ser cuna del saber hacer de mi profesión contable, gracias por su formación integral.

Le agradezco especialmente la confianza, el creer en nosotros, el apoyo, profesionalismo y tiempo a mi profe Edilberto Montaña Orozco (EMO), gracias por aceptar ser tutor de nuestra monografía, gracias por sus enseñanzas no sólo académicas sino de vida, gracias por regalarnos y compartir sus conocimientos; y sobre todo gracias por su amistad y afecto.

Gracias a mi compañero y mi amigo Jhonny, por sus consejos, su amistad y su frecuente apoyo. A todas las personas que compartieron espacios académicos y sociales durante estos años. A Lucu, gracias por ser amigo y confidente, gracias por ser también profesor, gracias por sus enseñanzas y su comprensión, un hombre que admiro y respeto como profesional y persona.

Cómo no agradecer a mis popis (Caro y Marce), por confiar y creer en mí, ellas más que amigas son mis hermanas, mis cómplices, mis psicólogas, mis mosqueteras; gracias por estar siempre ahí, gracias por su firmeza y por construir tan bonita relación durante años, personas que valen la pena cuidar y conservar siempre. A Caro, gracias por ser parte de mis clases, de mi vida, gracias por sus regaños, por su dedicación, gracias por ser incondicional académica y personalmente... a Marce, mi “youyou” por ser parte de mi caminar desde los 7 años, gracias por sus regaños de madre, por su tenacidad, sinceridad, y a su manera, su cariño. A Edwar, que no sólo es mi paisano sino también un amigo y compinche, gracias por su apoyo y su amistad. A mi Samu, por ser el angelito que llena de felicidad mi corazón, con sus carcajadas, su inocencia, y su presencia misma.

Finalmente, y no menos importantes, agradezco a todas las personas que Dios puso en mi camino a lo largo de este proceso, gracias por regalarme felicidades, tormentas, días grises y días deslumbrantes, gracias porque aprendí a ser fuerte y mejor. Gracias a una persona que ha sido muy importante personalmente, gracias por su ayuda, por su tiempo, por su dedicación y su amor, gracias también por hacerme entender y comprender que no todo en la vida es perfecto, pero que podemos verlo así y mejorarlo con un poco más de ganas y esfuerzo.

Gracias infinitas,

Su hija, nieta, hermana y amiga.

Daniela María Cruz Armero.

AGRADECIMIENTOS

A la Universidad del Valle por ser un espacio que ha contribuido a mi formación personal y profesional.

Al Programa Académico de Contaduría Pública, a cada uno de sus docentes, y de manera especial al profesor Edilberto Montaña Orozco, quien gracias a sus orientaciones y enseñanzas contribuyó con la culminación de este trabajo de investigación de manera satisfactoria.

Dedicatoria

A mis padres por el apoyo constante que he recibido durante mi estancia en la Universidad del Valle; a mi hermana por enseñarme a tener paciencia y a luchar por mis metas; y a mis compañeros y amigos por enseñarme a vivir de la mejor manera la vida en la universidad.

Jaime Aza

TABLA DE CONTENIDO.

INTRODUCCIÓN.....	1
1. ANTECEDENTES.....	2
2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.....	7
a. Pregunta de Investigación.....	13
3. OBJETIVOS.....	14
3.1. Objetivo General.....	14
3.2. Objetivos Específicos.....	14
4 JUSTIFICACION.....	15
5 MARCO REFERENCIAL.....	17
5.1. Marco Teórico.....	17
5.1.1. Teoría del Control.....	17
a. Vertiente latina.....	19
b. Vertiente anglosajona.....	20
5.1.2. Teoría de la Agencia.....	21
5.2. Marco Conceptual.....	22
5.3. Marco Normativo.....	25
6 METODOLOGIA.....	31
6.1. Tipo de investigación.....	31
6.2. Método de Investigación.....	31
6.3. Fuentes de información.....	31
6.4. Fuentes primarias.....	32
6.5. Fuentes Secundarias.....	32
6.6. Técnicas de recolección de la información.....	32
6.7. Sistematización de la información.....	33
6.8. Fases de la investigación.....	33
7. LA REVISORIA FISCAL Y EL ASEGURAMIENTO DE LA INFORMACIÓN EN COLOMBIA.....	35
7.1. Antecedentes de la Revisoría Fiscal.....	35
7.2. Aseguramiento de la Información.....	47
7.2.1. Servicios de aseguramiento.....	47

a.	Una relación tripartita que involucra a: un contador profesional, una parte responsable, y un destinatario de la información.....	49
b.	Un tema o asunto determinado.	49
c.	Criterios confiables.	49
d.	Un proceso de contratación	50
e.	Una conclusión.	51
7.2.2.	Las Normas de Aseguramiento de la Información NAI.....	51
7.2.3.	Fases de la Revisoría Fiscal con Normas Internacionales de Auditoría.	63
7.3.	Efectos de las NAI en el ejercicio de la Revisoría Fiscal.	69
7.3.1.	La formación del Contador Público.	69
7.3.2.	Las funciones del Revisor Fiscal con la aplicación de NAI.....	75
7.3.3.	Proyecto de Ley que reforma las funciones del Revisor Fiscal.....	86
7.3.4.	Informe del Revisor Fiscal.	88
7.3.5.	Modelo Informe del Revisor Fiscal con ISAE para PYMES.....	94
8.	ENCUESTA ACERCA DE “LAS NORMAS DE ASEGURAMIENTO DE LA INFORMACIÓN EN EL EJERCICIO DE LA REVISORÍA FISCAL EN COLOMBIA”.	98
8.1.	Descripción de la encuesta.	98
8.2.	Diseño de encuesta.....	98
8.2.1.	Tipo de población.	99
8.2.2.	Análisis de los resultados de la encuesta.....	100
9.	CONCLUSIONES.....	111
10.	BIBLIOGRAFIA.	115

Listado de Tablas.

Tabla 1 Marco Normativo de la Revisoría Fiscal	28
Tabla 2 ¿Quiénes deben aplicar NAI?.....	59
Tabla 3 Fases de la Revisoría Fiscal con Normas Internacionales de Auditoría.	64
Tabla 4 Funciones de la Revisoría Fiscal con NAI.....	80
Tabla 5 Cuadro comparativo en NIAs y marco normativo local colombiano.	84

Listado de Gráficos.

Gráfico 1 Aplicación de NAI en Colombia	27
Gráfico 2 Normas de Aseguramiento de la Información.....	53
Gráfico 3 Normas Internacionales de Auditoría	54

INTRODUCCIÓN.

A través de los últimos años se ha desarrollado de manera exuberante el fenómeno de la globalización, cuyos efectos han influido en varios aspectos como el social, político, cultural, tecnológico, económico, entre otros.

En la profesión contable, la globalización ha incidido directamente en la armonización y convergencia a las Normas Internacionales de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información. De esta manera, Colombia con la intención de ser miembro de la Organización Mundial del Comercio, mediante la expedición de la Ley 1314 de 2009 inicia el proceso de convergencia hacia las Normas Internacionales de Contabilidad, de Información Financiera (NIIF) y Normas de Aseguramiento de la Información (NAI) con el propósito de estandarizar y armonizar la información financiera.

Bajo este contexto, la presente investigación tiene como finalidad describir de qué manera afecta el proceso de convergencia hacia las Normas de Aseguramiento de la Información en el ejercicio de la Revisoría Fiscal, figura que desde su creación como institución generadora de confianza ha tenido cambios.

Se realizará una descripción de antecedentes de la figura de la Revisoría Fiscal, se analizará la incorporación en la normatividad colombiana de estándares internacionales de información financiera y de aseguramiento de la información y posteriormente se describirán los principales efectos de las Normas de Aseguramiento de la Información en el ejercicio de la Revisoría Fiscal.

1. ANTECEDENTES.

Después de revisar bibliografía que proporcione la suficiente información para realizar la presente investigación, han sido consideradas algunas monografías y artículos de investigación como antecedentes importantes para el desarrollo del problema de investigación; los cuales se relacionan a continuación:

La primera investigación es un trabajo de grado que lleva como título “La Revisoría Fiscal frente al proceso de convergencia de las Normas de Aseguramiento de Auditoría y de Aseguramiento de la información”, desarrollado por Ana María Taborda Cardona y Laura Cristina Yepes Tamayo; presentado a la Facultad de Ciencias Empresariales de la Universidad San Buenaventura seccional Medellín en el año 2015. Cuyo objetivo de la investigación es “Analizar los Procedimientos Contables que se llevan en la Revisoría Fiscal en las grandes empresas colombianas frente a la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento de la Información”.

Se considera que la temática es afín y por ello puede coadyuvar al desarrollo de la presente investigación teniendo en cuenta que dicha monografía, tiene principalmente uno de sus objetivos específicos guiados a la evaluación y análisis de las Normas de Aseguramiento y el cómo afectan el ejercicio de la Revisoría Fiscal.

De otro lado, se encontró una segunda investigación denominada “Incidencia de las Normas de Aseguramiento de la Información en el ejercicio profesional de la Revisoría Fiscal en Colombia”, de la autoría de Leidy Estepa de la Universidad Tecnológica y Pedagógica de Colombia, presentada a la Escuela de Contaduría Pública en el año 2016, cuyo objetivo es “Determinar la incidencia de las Normas de Aseguramiento de la Información en ejercicio profesional de la Revisoría Fiscal en Colombia”.

La investigación se realizó desde un enfoque detallado de tipo deductivo e inductivo, mediante el análisis de archivos, documentos y entrevistas que determinaron la influencia y relevancia de las NAI en el ejercicio del Contador Público en su calidad de Revisor Fiscal. Dicha investigación toma a consideración los marcos: teórico, conceptual, y legal, a partir de los cuales se realiza el análisis y los cuales son fundamentales para la consecución del objetivo propuesto.

Dentro del marco teórico se tiene en cuenta la teoría de sistemas, la teoría del control y la teoría de agencia. Se considera que esta investigación constituye un antecedente importante para el desarrollo del presente anteproyecto puesto que proporciona un avance de estudio y análisis que se ha realizado en torno a las Normas de Aseguramiento de la información.

Otra investigación a tener en cuenta se titula “Análisis del Decreto 0302 del 20 de febrero de 2015 y sus posibles impactos en el ejercicio de la Revisoría Fiscal en Colombia”, desarrollada por Yicel Rocha y Álvaro Chico, y presentada a la Facultad de Administración y Ciencias Contables de la Universidad San Buenaventura seccional Cartagena en el año 2016. Cuyo objetivo es “Identificar los cambios que deberá tener la Revisoría Fiscal tanto en enfoque como en alcance, a partir de la implementación del decreto 0302 de 2015”. Esta investigación es de tipo descriptivo, que busca realizar un estudio sobre la Revisoría Fiscal en Colombia, sus orígenes, evolución y situación actual respecto a la Ley de convergencia 1314 de 2009, se busca analizar los posibles impactos que tenga la implementación del decreto 0302 de 2015 en el desarrollo de la misma.

El anterior constituye un antecedente que guarda estrecha relación con el presente anteproyecto, puesto que realiza un análisis del Decreto 0302 de 2015, el cual trata sobre las Normas de Aseguramiento de la Información, por tal razón se pretende tener en cuenta para el análisis del presente anteproyecto y así ampliar el conocimiento y análisis del tema referido

en cuestión.

Los aportes realizados en dicho campo no sólo constan de monografías, sino también de artículos y textos académicos que para el desarrollo de la investigación presente es necesario referir. El primero de ellos, ha sido publicado por el medio ADVERSIA, Revista Virtual de Estudiantes de Contaduría Pública de la universidad de Antioquia, un artículo titulado “Impacto de las Normas de Aseguramiento en la Revisoría Fiscal” elaborado por Wilmar Pérez, Mary Rodríguez, y Juan Bermúdez en 2010, escrito que busca identificar los cambios en el enfoque y alcance del trabajo de la Revisoría Fiscal a partir de la implementación de las normas de aseguramiento en Colombia.

Como primera parte del texto, los autores abordar el tema principal haciendo uso de una sinopsis de lo que se considera ha sido la figura de la Revisoría Fiscal a través de la historia; continuando con la exposición de sus funciones para llevar a cabo su trabajo de auditoría y la realización del dictamen. Finalmente, se hace una identificación a través de una evidencia empírica (encuesta) de los cambios en el enfoque y en el alcance del trabajo de la Revisoría Fiscal a partir de la implementación de las normas de aseguramiento en Colombia, llegando a la conclusión general que esta tendrá cambios importantes que impactarán el ejercicio de la misma y que desde ahora se pueden prever con el objetivo de que los revisores fiscales se comprometan a prepararse para enfrentarse a los retos venideros.

Este artículo constituye un antecedente fundamental debido a que en el momento de su realización (2010), se presentan posibles impactos en la Revisoría Fiscal como consecuencia de las Normas de Aseguramiento, sirviendo pues como base fundamental para la ejecución del presente trabajo de investigación.

Un segundo artículo titulado “Evolución de las funciones del revisor fiscal y de la presentación de sus informes bajo las Normas de Aseguramiento de la información”, elaborado por el Magister en Auditoria en Sistemas Mario Antonio Ruiz de la Universidad Agustiniana de Bogotá, aprobado el 12 de febrero de 2017 por la Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas. Mediante ésta investigación el autor busca analizar los cambios que genera el marco técnico normativo de las NAI en las funciones del servicio de la Revisoría Fiscal, en la ejecución de la profesión contable y en la elaboración de los diferentes tipos de informes y/o dictámenes.

Se considera que el artículo es un antecedente que contribuye al anteproyecto puesto que el autor plasma de manera convincente y pone en evidencia que el Revisor Fiscal debe desarrollar un crecimiento profesional para afrontar las nuevas obligaciones y responsabilidades, siendo necesario profundizar continuamente acerca de la elaboración de informes, en su forma y presentación para una buena optimización de los mismos.

Finalmente, se incluye una monografía que lleva por título “Normas Internacionales de Aseguramiento: Un desafío para la Revisoría Fiscal en Colombia”, elaborado por Mayra Alejandra Cortés Casas del Programa de Contaduría Pública, adscrito a la Universidad Militar Nueva Granada de la ciudad de Bogotá en el año 2015. Cuya investigación tiene como objetivo principal o general “Describir y Analizar el impacto que genera la implementación de las NIAS y otras normas complementarias para que el aseguramientos de la información, para quienes ejercen como revisores fiscales en Colombia”, siendo relevante para el presente trabajo de investigación dado que, la autora presenta de manera completa y detallada un paralelo de información concerniente a las normas que actualmente acogen el ejercicio de la Revisoría Fiscal y las normas referentes al Aseguramiento de la Información según el Decreto 0302 de 2015 recopilando de tal manera las diferencias y las nuevas obligaciones de los

revisores fiscales en Colombia; sirviendo pues como base confiable de información para el análisis que se pretende realizar en el presente trabajo de investigación.

Otro motivo por el cual ha sido seleccionada la monografía mencionada anteriormente, se remonta a la importancia que representa la información acerca de los procedimientos y las técnicas que deberá acoger el Contador Público en el ejercicio de la Revisor Fiscal y de su relación estrecha con la aplicación de las NIAS, especialmente la NIAS 220 (Norma sobre Control de Calidad) y la NIAS 210 (Acuerdo sobre términos del trabajo de Auditoría); ya que el Revisor no sólo tendrá la tarea de elaborar informes sino también de implementar en su forma y cronograma de trabajo un plan de auditoría que le permita tener una mejor vista del panorama que ha de dictaminar al final del ejercicio.

2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.

En Colombia, el proceso de convergencia de estándares locales a estándares internacionales de información financiera tiene sus inicios dentro del contexto del fenómeno de la globalización y de los intereses de la Organización Mundial del Comercio OMC, los cuales han insistido en la implementación y adopción de un modelo de estándares internacionales de contabilidad, como un mecanismo para mejorar las relaciones entre los países en cuanto al comercio internacional.

En 1999 el Congreso de la República de Colombia expide la ley 550 cuyo vencimiento fue en el año 2007. Dicha ley en su artículo 63, armonización de las normas contables con los usos y reglas internacionales” establece:

“Para efectos de garantizar la calidad, suficiencia y oportunidad de la información que se suministre a los asociados y a terceros, el Gobierno Nacional revisará las normas actuales en materia de contabilidad, auditoría, Revisoría Fiscal y divulgación de información, con el objeto de ajustarlas a los parámetros internacionales y proponer al Congreso las modificaciones pertinentes”

Posteriormente, en el año 2003 el gobierno colombiano presenta el proyecto de ley de intervención económica, por medio del cual se señalan los mecanismos mediante los cuales se adoptan en Colombia los estándares internacionales de contabilidad, auditoría y contaduría; se modifican el código de comercio, normatividad contable y se dictan otras disposiciones relacionadas con la materia.

Así mismo en ese año, una misión del Banco Mundial adelantó una revisión de los códigos y estándares vigentes en Colombia, en materia de contabilidad, de la profesión contable, la auditoría, el gobierno corporativo y la sostenibilidad fiscal. Dicho informe se conoce con el acrónimo en inglés de ROSC, REPORT ON THE OBSERVANCE OF STANDARD

CODE¹. En lo concerniente a la auditoria, Mejía (2004) señala que “quienes auditan dichos estados financieros tienden a favorecer las políticas contables que se han usado para determinar las utilidades gravables” (p.5).

Según el Consejo Técnico de la Contaduría Pública CTCP en su análisis de impacto de los estándares contables y de auditoría (CTCP, citado en Mejía, 2004), “La distinción entre las necesidades que se presumen comunes y las que se sabe son propias de cierto sector, son el motivo de que se diferencie la información de carácter general de la de propósito especial, tal cual se consagra en el ordenamiento colombiano. Sin embargo, existe amplia evidencia documental para sostener que las autoridades colombianas no han logrado asimilar y respetar esa distinción. Es claro que dentro del trámite de autorización (previo) o de aprobación (posterior) de los estados financieros de propósito general, las autoridades han impuesto un conjunto de revelaciones que atienden fundamentalmente a necesidades de esas autoridades o de usuarios determinados. La consecuencia es una información muy abundante, no pertinente “, es decir que priman los criterios o bases comprensivas de carácter tributario, de vigilancia, inspección o control legal” (p. 8).

Con la ley 1314 de 2009, se da inicio al proceso de convergencia a Normas Internacionales de Contabilidad, Información Financiera (NIIF) y Normas de Aseguramiento de la Información (NAI), buscando armonizar las normas locales y ampliarlas hacia un marco internacional caracterizado por la globalización de los mercados. Frente a estas

¹ El ROSC es evaluación de Gobierno Corporativo que fue completada como parte del Programa de Informes sobre la Observancia de Normas y Códigos (ROSC) del Banco Mundial-FMI. Compara la observancia del gobierno corporativo por parte del país frente a los Principios de Gobernanza de la OCDE y se basa en un modelo desarrollado por el Banco Mundial. El diagnóstico fue llevado a cabo sobre la base del modelo completo preparado por Fedesarrollo. La evaluación tuvo lugar en paralelo con el ROSC de Contabilidad y Auditoría y el CFAA realizado por el Banco Mundial.

circunstancias surge una serie de retos y oportunidades para la contaduría pública y por consiguiente para la figura de la Revisoría Fiscal, la cual ha sido una institución generadora de confianza desde su creación como rama ejecutora del control y fiscalización de los recursos de las compañías y sus manejos, y el cumplimiento de las normas competentes en cada institución.

Dentro de ese contexto se considera importante analizar de qué manera podría afectar la aplicación de dichas Normas de Aseguramiento de la Información el ejercicio de la Revisoría Fiscal. En el Estado colombiano la figura de la Revisoría Fiscal, de acuerdo con el Consejo Técnico de Contaduría Pública se define como:

“Una institución de origen legal, de carácter profesional a la cual le corresponde por ministerio de la ley bajo la responsabilidad de un profesional contable, con sujeción a las normas que le son propias, vigilar íntegramente los entes económicos, dando fe pública de sus actuaciones.” (CTCP, 2008, pág. 17)

Teniendo cuenta el proceso de convergencia a Normas Internacionales de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, a través del cual el gobierno colombiano buscando garantizar la calidad, suficiencia y la oportunidad de la información financiera emite el Decreto 0302 de 2015, el cual reglamenta el artículo 5 de la ley 1314 de 2009, que está relacionado con las Normas de Aseguramiento de la Información y en donde se establece que a partir del año 2016 es obligatorio cumplir con dichas normas en el ejercicio de la Revisoría Fiscal para entidades emisoras de valores y entidades de interés público pertenecientes al Grupo 1², y de igual manera la obligatoriedad en el ejercicio de la Revisoría

² Las características pertenecientes al Grupo 1 son:

- a) Emisores de valores 1.
- b) Entidades de interés público.
- c) Entidades que tengan Activos totales superiores a treinta mil (30.000) SMMLV 3 o planta de personal

Fiscal para algunas entidades de tamaño grande y mediano pertenecientes al grupo dos, que no sean emisoras de valores ni entidades de interés público.

En tal sentido, dada la obligatoriedad contemplada en el párrafo anterior para el Revisor Fiscal, se puede decir que un cambio en la Revisoría Fiscal está relacionado con el enfoque del control; refiriéndose lo anterior a que tradicionalmente se han identificado dos vertientes relacionadas con el control: la Latina y la anglosajona. La primera está ligada con la Revisoría Fiscal y la segunda con la Auditoría, vertientes que, para el caso de las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento de la Información, pueden llegar a entrelazarse.

Respecto al control, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) en la Orientación Profesional de la Revisoría Fiscal (2008) manifiesta que “el modelo de control anglosajón ha tenido como fin principal la protección del interés privado, puesto que en delegación de los propietarios, se ocupa de la inspección de la gestión de los administradores de sus negocios, a través del mecanismo de la rendición de cuenta...en consecuencia, atendiendo a sus características propias, el modelo anglosajón tipifica por ejercer una acción posterior y selectiva” (p. 8)

Mientras que el enfoque de Control Latino, según la misma orientación, “tiene como características propias: cobertura general del ente, actividades de control en tiempo real y simultáneas con el desarrollo de las operaciones; es decir mide las desviaciones y las analiza en el momento en que se llevan a cabo, examina los antecedentes y condiciones previas al

superior a doscientos (200) trabajadores; que no sean emisores de valores ni entidades de interés público y que cumplan además cualquiera de los siguientes requisitos:

- I. Ser subordinada o sucursal de una compañía extranjera que aplique NIIF.
- II. Ser subordinada o matriz de una compañía nacional que deba aplicar NIIF.
- III. Realizar importaciones (pagos al exterior) o exportaciones (ingresos del exterior) que representen más del 50% de las compras (gastos y costos), del año inmediatamente anterior al ejercicio sobre el que se informa.
- IV. Ser matriz, asociada o negocio conjunto de una o más entidades extranjeras que apliquen NIIF.

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 daño, por pequeño que este sea, y, en especial, proteger el interés general”(p. 6).

Es importante destacar de la Orientación Profesional del CTCP que la modalidad del control ha sido delegada por el Estado a la Revisoría Fiscal, institución que tiene a su cargo el control de fiscalización para garantizar el correcto desempeño y la transparencia e idoneidad de las operaciones económicas, su sujeción a las normas legales, así como la eficacia de la gestión administrativa.

No obstante, para Montaña (2013), “el anterior predicamento expuesto por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, presidido para esa época por el docente investigador Rafael Franco Ruiz, en el contexto internacional no existe tal figura y ésta se reduce, bajo los lineamientos expuesto por ROSC en el 2003, a una auditoría financiera, centrada específicamente en el examen cuidadoso y responsable de la información contable, sin ir más allá y sin comprometerse como ocurre en nuestro medio a otras tareas y responsabilidades, que en nada ayudan al verdadero sentido de lo que se pretende inicialmente con el Código de Comercio en sus Artículos 203 al 217” (p. 226)

Lo anterior es un tema que ha sido debatido ampliamente, dado el enfoque de la Revisoría Fiscal. No obstante, la decisión del Estado es que el Revisor Fiscal aplique Normas de Aseguramiento de Información para la transparencia, la calidad y la oportunidad en la información, por lo cual un contador público debe ser diligente profesional y entender la aplicación de las NAI en su ejercicio como Revisor Fiscal.

En cuanto a lo referenciado en el párrafo inmediatamente anterior, Mantilla (2010) sostiene que “si el país, en una decisión de Estado, decide que la Revisoría Fiscal es auditoría, entonces la incorporación de estándares internacionales implica que la Revisoría Fiscal es:

(1) auditoría independiente de estados financieros ejercida por contadores públicos independientes; ó (2) auditoría interna ejercida por auditores internos profesionales (no necesariamente contadores públicos); o (3) auditoría tributaria ejercida por contadores públicos” (p. 12).

Como consecuencia de ello, el cumplimiento de estos estándares implica que el Revisor Fiscal debe desarrollar su función orientada hacia el aseguramiento de la información, asunto que se convierte en un factor que genera además de retos, oportunidades que se relacionan con aplicación de normas complementarias a las de auditoría, que en su conjunto se denominan Normas de Aseguramiento de la Información NAI, por lo cual el Revisor Fiscal debe asumir con mucha responsabilidad y diligencia en el entendimiento de la nueva normatividad, de tal manera que pueda garantizar que su trabajo cumpla con las cualidades de transparencia, calidad y oportunidad en la información, entre otras razones por la cuales el gobierno impulsó el proceso de convergencia.

Mantilla S (2015) manifiesta que “si se analiza la evolución de la Revisoría Fiscal ha tenido cambios. Por tanto, sería ingenuo señalar que ha permanecido igual. Desde la perspectiva normativa, está claro que la profusión regulatoria ha ido introduciendo más y más funciones que han ido haciendo que la Revisoría Fiscal sea diferente hoy como lo fue en el pasado”

Para el profesor Blanco (2017) “la Revisoría Fiscal, como órgano privado de fiscalización, está estructurada con el ánimo de dar seguridad a los propietarios de las empresas sobre el sometimiento de la administración a las normas legales y estatutarias, el aseguramiento de la información financiera, así como acerca de la seguridad y conservación de los activos sociales, amén de la conducta que ha de observar en procura de la razonabilidad de los estados financieros” (p. 10).

Referenciando al mismo autor del párrafo anterior “el panorama parece aclararse con la vinculación del ejercicio de la Revisoría Fiscal utilizando las normas internacionales de auditoría y aseguramiento, como lo dispuso el Decreto 302 del 20 de febrero de 2015” Haciendo alusión a lo anterior, surge la necesidad de plantear el siguiente interrogante de investigación:

a. Pregunta de Investigación.

¿Afecta la entrada en vigencia de las Normas de Aseguramiento de la Información-NAI- en el ejercicio de la Revisoría Fiscal en Colombia?

3. OBJETIVOS.

3.1. Objetivo General.

Analizar el efecto de las Normas de Aseguramiento de la Información-NAI-en el ejercicio de la Revisoría Fiscal.

3.2. Objetivos Específicos.

1. Señalar las características principales de la figura de la Revisoría Fiscal en Colombia.
2. Describir los cambios en la Revisoría Fiscal a raíz del proceso de convergencia contemplado en la ley 1314 de 2009 y Decreto 0302 de 2015, compilado en el Decreto Único Reglamentario DUR 2420 de 2015, el cual a su vez fue modificado por el Decreto 2132 de 2016, mediante la elaboración de un paralelo.
3. Identificar los posibles efectos que tiene la Revisoría Fiscal ante a la aplicación de las Normas de Aseguramiento de la Información.

4 JUSTIFICACION.

El presente trabajo de investigación busca estudiar el ejercicio de la Revisoría dentro del proceso de convergencia hacia Normas de Aseguramiento de la Información a partir del estudio de la ley 1314 de 2009, el Decreto 0302 de 2015 y el Decreto 2496 de 2015 elaborando el análisis pertinente y haciendo énfasis en los retos que la implementación de las Normas Internacionales de Aseguramiento de la Información trae consigo. Con el desarrollo de este proyecto se pretende entender y analizar los efectos de dichas normas en la Revisoría Fiscal, de tal manera que se pueda comprender los cambios que presenta esta figura para lograr garantizar la confiabilidad, la calidad, la transparencia de la información sobre los hechos económicos de las empresas.

Además, se espera que esta investigación contribuya a los estudiantes de Contaduría Pública puesto que las instituciones de Educación Superior se encuentran en el proceso de entender las nuevas realidades a las que se enfrenta la profesión contable y por ende sus profesionales, en el estudio de los cambios que debe enfrentar el campo de la Revisoría Fiscal con relación a las Normas de Aseguramiento de la Información; a partir de ello, la presente investigación pretende servir como base para la realización de nuevos estudios y diagnósticos que permitan conocer la forma en que la figura de la Revisoría Fiscal ha de ser impactada con la implementación de las Normas de Aseguramiento de la Información.

El desarrollo del proyecto de investigación pretende ser una fuente enriquecedora para la formación del profesional del investigador, puesto que le permitirá ampliar y apropiarse de sus conocimientos en relación a las teorías, conceptos y demás aspectos concernientes al análisis de la Revisoría Fiscal y las Normas de Aseguramiento de la Información; y además a entender la importancia los cambios y retos que debe asumir la profesión contable.

Para finalizar, con el presente proyecto investigativo se busca fortalecer los fundamentos teóricos adquiridos en la academia especialmente en el área de la Revisoría Fiscal con el objetivo de profundizar en el análisis de los requerimientos que deberán ser tenidos en cuenta por parte de los contadores públicos en su calidad de Revisor Fiscal en Colombia; de tal manera que sirvan de guía para el futuro ejercicio de los contadores y propio, haciendo énfasis en la integralidad que el profesional especializado de dicha área debe adquirir con relación a la aplicación de las nuevas normas.

5 MARCO REFERENCIAL.

5.1. Marco Teórico.

Con el propósito de fundamentar la presente investigación se ha elaborado el siguiente marco teórico en el cual se incorporan ideas y conocimientos previos que son necesarios para entender y orientar a los investigadores a la consecución del objetivo general en la solución del planteamiento del problema.

5.1.1. Teoría del Control.

Es pertinente abordar el tema del control puesto que el Estado colombiano ha delegado a la Revisoría Fiscal el control de fiscalización de los entes económicos, para garantizar el sano desempeño de las operaciones, en cumplimiento de disposiciones normativas y estatutarias (CTCP, 2008, pág. 7). En ese sentido se pretende tratar el tema del control y analizar cómo se ve afectado por las Normas de Aseguramiento de la Información.

El control como un sistema es abordado por Sánchez (2017) en Teoría del Control, quien explica que un sistema es una reunión de elementos relacionados; y citando a Van Gich (2007) tales elementos pueden a su vez ser sistemas por derecho propio -es decir, subsistemas-. Los elementos que entran al sistema se llaman “entradas” y los que los dejan son llamados “salidas” o “resultados”. Los sistemas se caracterizan por contar con un proceso de conversión que hace que los elementos de entrada se conviertan en elementos de salida.

Adicional al párrafo anterior Sánchez (2017) tomando como base lo citado por Van Gich manifiesta que es importante agregar que “infra ordenando Sistema, se encuentran sistemas abstractos, conformados por conceptos, y concretos, integrados por objetos” (como se cita en Van Gich, 2007). De tal manera que la categorización del Control como sistema implica concebirlo como un conjunto integrado de elementos que le permiten no solo ajustarse a sí

mismo, con el fin de mantener la calidad de su aporte al entorno, sistema o meta-sistema. El Control entonces desarrolla unos procesos de autorregulación que han permitido, en el caso del Planeta Tierra conservar las condiciones necesarias para la existencia y sobrevivencia de los seres las cosas que le acompañan para conformar la realidad.

Desde el punto de vista administrativo el control, según Koontz y O'Donnell (2012) "es la medida y la corrección del desempeño de las actividades de los subordinados para asegurar que los objetivos y planes de la empresa diseñados para conseguirlos, se están llevando a cabo"(p. 496).

Por su parte, Montaña Orozco Edilberto (2014) define el control como el proceso de medir los resultados en relación con los planes, diagnosticando la razón de las desviaciones y tomando las medidas correctivas necesarias (p, 55).

Rafael Franco (2001) expresa que el control organizacional ha tenido su proceso de desarrollo en dos tendencias conocidas muy características, cada una de las cuales comporta sus propios esquemas y filosofía, así como una posición política frente a las relaciones de poder y la concepción del Estado. Estos enfoques no son otros que el anglosajón y el latino (p. 1).

Asimismo, Montaña (2015) expresa que tradicionalmente se ha identificado dos teorías de control: la latina y la anglosajona, en las cuales se reconoce no solo la necesidad de evaluar, supervisar y constatar, sino la delimitación de dos enfoques o modelos económicos: el clásico modelo liberal, en el cual el Estado asume un papel de mero regulador e interventor, dejando que el mercado se autorregule, un clásico papel de intervenir cuando las circunstancias lo exigen –control anglosajón- y el modelo latino, en el que se evidencia un Estado empresario; un Estado con presencia en todas las actividades económicas y con capacidad interventora y reguladora más allá de mera intervención.

Bermúdez (2015) explica que “en el campo del control su origen no es único; tiene sus particulares expresiones en distintas culturas, siendo las occidentales las más conocidas. En ellas se desarrollan dos grandes corrientes: una latina con origen en el Estado y su acción de intervención; otra anglosajona con origen en las doctrinas del liberalismo clásico, en sus ideas de estado mínimo y de la libertad extrema de mercado. Tal conocimiento es necesario para el entendimiento de muchos debates actuales y especialmente desde la década de 1990”. A continuación, se referencia a las vertientes de control y sus principales características:

a. Vertiente latina

Rafael Franco (2001) manifiesta que el enfoque latino surge adherido a las estructuras del Estado en las etapas de transición de la barbarie a la civilización, realizando sus primeras síntesis en las estructuras estatales de las ciudades-estado de la Grecia clásica, cultura de excelentes filósofos y malos juristas, logrando el derecho su perfeccionamiento en el pujante desarrollo de la sociedad romana.

También, la Orientación Profesional del 21 de julio de 2008 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) establece que: el modelo de control latino es un legado de la cultura que le da su nombre proviene de las concepciones del pensamiento europeo continental en el que la contabilidad y las prácticas de control estaban reglamentadas dentro del marco legal que regía las instituciones, con un importante papel en materia de control de los negocios, y también en el campo judicial, al servir como medio de prueba en las disputas entre comerciantes.

De acuerdo con el párrafo anterior, el CTCP expresa que se debe recordar que el control latino tiene como características propias, entre otras, las siguientes: cobertura general del ente, actividades de control *in situ*, en tiempo real y simultáneas con el desarrollo de las operaciones; es decir, mide las desviaciones y las analiza en el momento en que se llevan a

cabo, examina los antecedentes y condiciones previas al nacimiento de los hechos económicos y, en general, supervisa su desempeño al igual que sus resultados y consecuencias, pues tiene como fin superior evitar el daño, por pequeño que éste sea, y en especial, proteger el interés general.

b. Vertiente anglosajona.

Respecto a esta vertiente, Rafael Franco (2001) expresa que en el enfoque anglosajón se plantea la existencia histórica de dos paradigmas fundamentales de control en razón a su relación con el capital, el trabajo y la administración. El control siempre termina expresándose como un ejercicio de poder, y en el caso de este primer enfoque 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, conceptuando por tanto el Estado mínimo dedicado exclusivamente al mantenimiento de la democracia mediante la administración del sistema electoral, cuidado de la vida, honra y bienes de los ciudadanos mediante la vigilancia interna por medio de funciones de policía y administración de justicia, mantenimiento de la soberanía nacional, actividad realizada por las Fuerzas Armadas y la acción diplomática, la propia administración del Estado y su control; todas las demás actividades han de corresponder al sector privado sin ninguna influencia estatal. Estas teorías del liberalismo clásico hoy retornan en la forma de neoliberalismo.

En ese mismo orden de ideas Montaña (2014) manifiesta que en la vertiente anglosajona 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 de capital, basado en la ideología de la libre empresa, que no reconoce la intervención del Estado en la actividad privada. Se plantea, entonces, la existencia histórica de dos paradigmas fundamentales de control, en razón de su relación con el capital, el trabajo y la administración.

Respecto al control anglosajón, El CTCP establece que las primeras manifestaciones del modelo de control anglosajón se remontan a partir del siglo XV, con el desarrollo de la actividad mercantil de las flotas navieras holandesas, ya que los comerciantes ante los riesgos que representaban los viajes en ultramar por la inseguridad en las embarcaciones y los ataques piratas, vieron la necesidad de delegar tanto la administración de la empresa como el ejercicio del control a la gestión de sus actividades mercantiles. Este control se practicaba sobre los reportes de los administradores.

Tal como lo establece el CTCP (2008) La Revisoría Fiscal es una práctica técnico-científica, de naturaleza social, cuyos orígenes se remontan a las colonias 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 empresariado colombiano del siglo xx.

Por su parte, el modelo clásico de control en su enfoque anglosajón, según Rafael Franco (2001) está fuertemente integrado al concepto especializado de auditoría externa que puede resumirse en la función originada por el interés privado para verificar la gestión administrativa y el correcto uso de los recursos a partir de la información que describe tal gestión; es lógico, en este enfoque, que el objetivo primario del control es la detección de fraudes mediante el examen de cifras contables para establecer su grado de razonabilidad.

5.1.2. Teoría de la Agencia.

Según Gareth R Jones (2008) la teoría de la agencia ofrece una manera útil de comprender la compleja relación de autoridad entre la alta gerencia y la junta directiva. Una relación de agencia surge siempre que una persona (el principal) delega la autoridad de toma de decisiones o de control sobre los recursos a otra (el agente). Desde lo más alto de la jerarquía de autoridad de una empresa, los accionistas son los principales y los altos directivos son los

agentes designados” (p. 38)

Cuando el principal se encuentra en desventaja de información en relación al agente, surge un problema de agente, en el cual puede ocurrir que los agentes desvíen las metas o intereses de quienes los delegaron.

Desde esta perspectiva, el Revisor Fiscal cumple un papel trascendental, puesto que es el encargado de fiscalizar los entes económicos, y por tanto es responsable de aplicar las normas necesarias para la ejecución de sus trabajos. En ese sentido dar aseguramiento de la información dentro de las organizaciones, para lo cual es necesario entender claramente la aplicación de la NAI.

Betancourt (2014) explica que “la labor de la Revisoría Fiscal es fundamental para la continuidad de la organización y, por ende, para la toma de decisiones de propietarios o accionistas y su lugar de acción entre los primeros y los segundos hace que la duda sobre el posible riesgo moral existente sea apropiada, ya que de sus afirmaciones depende la relación contractual más importante” (p. 256)

5.2. Marco Conceptual.

Se ha elaborado el siguiente marco conceptual con el fin de afianzar algunos términos y conceptos a tener en cuenta en el desarrollo de la presente investigación:

- **Auditoría:** para Alvin A. Arens (2007) auditoría es la acumulación y evaluación de la evidencia basada en información para determinar y reportar sobre el grado de correspondencia entre la información y los criterios establecidos. La auditoría debe realizarla una persona independiente y competente (p.4).

Según Sandoval (2012) “el concepto de auditoría significa verificar que la información financiera, administrativa y operacional de una entidad es confiable, veraz y oportuna; en otras palabras, es revisar que los hechos, fenómenos y operaciones se den en la forma en que

fueron planeados, que las políticas y lineamientos se hayan observado y respetado, que se cumple con las obligaciones fiscales, jurídicas y reglamentarias en general” (p. 9).

Para Gabriel Sánchez Curiel la auditoría es el examen integral sobre la estructura, las transacciones y el desempeño de una entidad económica para contribuir a la oportuna prevención de riesgos, la productividad en la utilización de los recursos y el acatamiento permanente de los mecanismos de control. (Sánchez G.2013, p. 2. Citado por Cedeño 2016).

- **Revisoría Fiscal:** El pronunciamiento No. 7 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, trata sobre la Revisoría Fiscal y allí la define de la siguiente manera: “La Revisoría Fiscal es un órgano de fiscalización, que en interés de la comunidad, bajo la dirección y responsabilidad del revisor fiscal y con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas, le corresponde dictaminar los estados financieros y revisar y evaluar sistemáticamente los componentes y elementos que integran el control interno, en forma oportuna e independiente en los términos que señala la ley, los estatutos y los pronunciamientos profesionales.” (CTCP, 1999).

- **Control:** Para Robert Eckles, Ronald Carmichael y Bernard Sánchez el control es la regulación de las actividades, de conformidad con un plan creado para alcanzar ciertos objetivos. Y según, Henry Fayol. “El control consiste en verificar si todo ocurre de conformidad con el PANM adoptado, con las instrucciones emitidas y con los principios establecidos”.

Para Chiavenato (1999) la palabra control tiene significas y connotaciones que dependen de su función o del área específica donde se aplica: 1. Control como función administrativa para acompañar y evaluar lo que fue planeado, organizado y dirigido para detectar desviaciones y efectuar las correcciones necesarias; 2. Control como medio de regulación para mantener el funcionamiento dentro de los estándares deseados; 3. Control como función restrictiva y limitadora de un sistema para mantener a los miembros dentro de los patrones

de comportamiento deseados (p. 69).

- **Control Interno:** El IAASB expresa que el control interno es el proceso diseñado, implementado y mantenido por los responsables del gobierno de la entidad, la dirección y otro personal, con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable sobre la consecución de los objetivos de la entidad relativos a la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones, así como sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. El término “controles” se refiere a cualquier aspecto relativo a uno o más componentes del control interno. (p. 11)

Según Montaña (2014) Es el conjunto de planes, manuales, procedimientos, normas, políticas y métodos, que coordinados desde la alta dirección están orientados al logro de los objetivos de la entidad.

- **Control de Fiscalización:** En el año 2008, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) considera un tipo de control fuera de los tradicionales con el fin de garantizar el normal desempeño y resultado de las operaciones que una organización debiera realizar en cumplimiento de las leyes vigentes; tarea que se encuentra en cabeza del revisor fiscal por expresa delegación del Estado. Por lo tanto, se expresa: “En este punto, resulta apropiado precisar que los hechos económicos no son más que el resultado del acto –el hacer-, en razón de la función con un objetivo, los cuales con su realización repetitiva – actividad-, generadora de operaciones constituyen el desarrollo ordenado– secuencial- del objeto social de la entidad. Por lo tanto, el control de la fiscalización implica procedimientos para analizar, mediar, corregir desviaciones o deficiencias de función, es decir, no tiene por fin solo diagnosticar sino también intervenir para proteger, prevenir y corregir” (CTCP, 2008).
- **Regulación:** “...El conjunto de conocimientos y funciones referentes a la sistemática iniciación, la comprobación de autenticidad, el registro, la clasificación, el procesamiento, el resumen, el análisis, la interpretación y el suministro de información confiable y

significativa, relativa a las transacciones y a los acontecimientos que son, al menos en parte, de índole financiera, requeridos para la administración y la operación de una empresa y para la preparación de informes que deben rendirse para cumplir con las responsabilidades derivadas de mandatos encomendados y de índole diversa.” (AICPA, 1977, pág. 5).

- **Aseguramiento (assurance):** de acuerdo con el Merruam-Webster Dictionary, assurance: “Es un vocablo incorporado al inglés en el siglo 14 y es el acto de asegurar (assuring), esto es, comprometer (pledge) o garantizar (guarantee); es el acto de transmitir la propiedad, esto es, el instrumento mediante el cual se traspa. También se refiere al estado de estar asegurado (assured), ya sea como valor (security), certeza en la mente, libertad ante la duda o la incertidumbre, auto-confianza; algo que inspira o intenta inspirar confianza y por ello es sinónimo de confianza” (Citado por Mantilla, 2015 p.19).

Desde el significado que ofrece un diccionario financiero especializado, la noción de este concepto es:

Se entiende por aseguramiento “la rema de la contaduría que busca mejorar la calidad de la información para reducir el riesgo de negocio. El aseguramiento se extiende más allá de la prueba de la información financiera, busca verificar los hechos e incluso la información cualitativa que se refiere a las prácticas de negocio. A diferencia de la consultoría, al aseguramiento no es predictivo, sino que prueba si la decisión de negocios funcionó en el pasado. (Citado por Mantilla, 2015 pág. 15).

5.3. Marco Normativo.

Para el desarrollo del presente trabajo de investigación es preciso estudiar la siguiente normatividad, en tanto que a partir de dicha normatividad se analizará los principales efectos de las Normas de Aseguramiento de la Información en el ejercicio de la Revisoría Fiscal.

Según la Orientación Profesional del CTCP (2008) la Revisoría Fiscal en el país, se ha ejercido bajo otras denominaciones tales como: comisario fiscal, interventor, inspector, comisario, revisor, hasta establecer su nombre actual, primero en la Empresa Colombiana de Seguros “Colseguros” denominación generalizada posteriormente, siendo reconocida en el texto legal por la Ley 58 de 1931.

- **Decreto número 2373 de 1956.** (SEPTIEMBRE 18) por el cual se reglamenta la profesión de contador, y se dictan otras disposiciones. DIARIO OFICIAL 29154 viernes 5 de octubre de 1956. Con la expedición de este decreto, se establece que solamente puede ser Revisor Fiscal un Contador.
- **Decreto 410 de 1971:** Código de Comercio de Colombia, artículos 203 a 217.
- **Ley 43 de 1990:** Ley que reglamenta la profesión del Contador Público en Colombia.
- **Ley 222 de 1995.** (diciembre 20). Diario Oficial No. 42.156, de 20 de diciembre 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.
- **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. Con relación a las Normas de Aseguramiento de la Información, el artículo 5 señala:

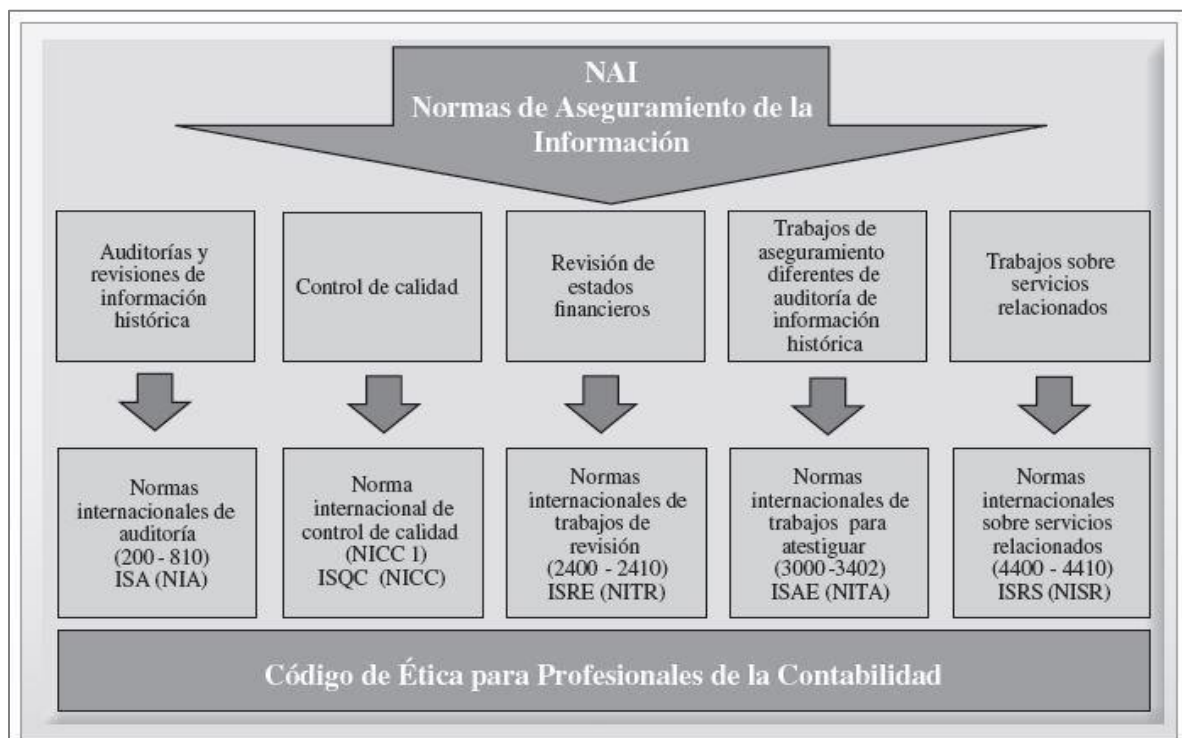
“Artículo 5: De las normas de aseguramiento de información. Para los propósitos de esta ley, se entiende por normas de aseguramiento de información el sistema compuesto por principios, conceptos, técnicas, interpretaciones y guías, que regulan las calidades personales, el comportamiento, la ejecución 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 1°. 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 2°. 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”.

Gráfico 1 Aplicación de NAI en Colombia



Fuente: Comunidad Contable Legis (2016). Lo que debemos aclarar en la Aplicación de las NAI en Colombia- Recuperado de: <http://www.comunidadcontable.com/BancoConocimiento/Articulos/lo-que-debemos-aclarar-en-la-aplicacion-de-las-nai-en-colombia.asp>

- **Decreto 0302 de 2015:** Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información.

“Artículo 1°. Expídase el Marco Técnico normativo de las Normas de Aseguramiento de la Información (NAI), que contiene: las Normas internacionales de Auditoría (NIAS), las Normas Internacionales de Control de Calidad (NICC); las Normas Internacionales de Trabajos de Revisión (NITR); las Normas Internacionales de Trabajos para Atestiguar (ISAE por sus siglas en inglés); las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR) y el Código de Ética para Profesionales de la Contaduría, conforme se dispone en el anexo que hace parte integral del presente decreto ”

- **Decreto 2420 de 2015:** Compila los decretos reglamentarios de la Ley 1314 del 2009 con respecto a NIIF y NAI: Decretos 2706 del 2012, 2784 del 2012, 3022 del 2013 y 302 del 2015.
- **Decreto 2132 22-12-2016.** Por medio del cual se modifica parcialmente el marco técnico normativo de las Normas de Aseguramiento de la información, previsto en el artículo 1.2.1 .1., del Libro 1, Parte 2, Título 1, del Decreto 2420 de 2015.

En la siguiente tabla se incorpora las principales normas han regulado la figura de la Revisoría Fiscal históricamente:

Tabla 1 Marco Normativo de la Revisoría Fiscal

Normatividad que ha regulado la Revisoría Fiscal.		
LEY/DECRETO	AÑO	APORTE
Ley 58	1931	La primera ley en hablar acerca de la Revisoría Fiscal. Sobre sus incompatibilidades, la responsabilidad frente a la sociedad y los accionistas.
Ley 73	1935	Entró en vigencia antes de la Ley 58 de 1931, dicha ley explicó ampliamente la Revisoría Fiscal y sus funciones de fiscalización y fe pública.

Normatividad que ha regulado la Revisoría Fiscal.		
LEY/DECRETO	AÑO	APORTE
Decreto 1357	1941	Se reglamentó las funciones de los contadores públicos juramentados.
Decreto 2521	1950	Se refirió al revisor fiscal con respecto a sus funciones, obligaciones y responsabilidades en las Sociedades Anónimas.
Decreto 2373	1956	Se crea el Instituto Nacional de Contadores Públicos, y se establecer los requisitos, multas y sanciones de los contadores públicos que ejerzan el papel de revisor fiscal en caso de no estar inscritos en dicha institución. Este decreto fue derogado por la Ley 145 de 1960.
Ley 145	1960	Esta ley reestructuró y mejoró las funciones impuestas al revisor fiscal en la Ley 73 de 1935, suprimió el arqueo de caja por lo menos una vez a la semana, y reafirmó que los contadores públicos no titulados no podrían autorizar dictámenes o balances.
Decreto 410	1971	Código de Comercio de Colombia, que hace referencia al Revisor Fiscal en sus art. 203-217
Ley 43	1990	Dictaminó en su art- 37 los principios básicos de ética profesional, y describe las funciones del revisor fiscal encaminadas a vigilar el registro e información contable. Y reglamentó la profesión del Contador Público.
Ley 222	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.
Ley 1314	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.
Decreto 0302	2015	Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información.

Normatividad que ha regulado la Revisoría Fiscal.		
LEY/DECRETO	AÑO	APORTE
Decreto 2420	2015	Compila los decretos reglamentarios de la Ley 1314 del 2009 con respecto a NIIF y NAI: Decretos 2706 del 2012, 2784 del 2012, 3022 del 2013 y 302 del 2015.
Decreto 2132	2016	Por medio del cual se modifica parcialmente el marco técnico normativo de las Normas de Aseguramiento de la información, previsto en el artículo 1.2.1 .1., del Libro 1, Parte 2, Título 1, del Decreto 2420 de 2015

Fuente: Adaptación por parte de los autores, (2018).

6 METODOLOGIA.

6.1. Tipo de investigación.

Teniendo en cuenta las características del presente proyecto investigativo, se puede afirmar que es un estudio con enfoque mixto (cualitativo-cuantitativo), cuyo tipo de investigación corresponde al descriptivo.

El estudio es cualitativo puesto que en él se utilizó información de carácter cualitativa, que está relacionada con las características o posibles cambios en la forma de ejercer la Revisoría Fiscal en Colombia con la aplicación de Normas de Aseguramiento de la Información bajo estándares internacionales; no obstante, es también un estudio cuantitativo, ya que la información obtenida mediante la ejecución de encuestas ha sido tabulada y posteriormente analizada.

De la misma manera, se considera un estudio con enfoque descriptivo puesto que en la primera y segunda parte de este se tiene por objetivos describir los posibles efectos en el ejercicio de la Revisoría Fiscal con la aplicación de las Normas de Aseguramiento de la Información, de tal forma que permitió evaluar cómo afectan el desarrollo del trabajo del Revisor Fiscal.

6.2. Método de Investigación.

El método utilizado en el presente proyecto de investigación es de carácter deductivo lógico, en tanto permitió analizar desde la teoría, la norma y los conceptos si la entrada en vigencia de las Normas de Aseguramiento de la Información afecta en el ejercicio de la Revisoría Fiscal en Colombia.

6.3. Fuentes de información.

En la presente investigación se han utilizado fuentes primarias y secundarias para el logro del objetivo del mismo.

6.4. Fuentes primarias.

Como fuentes primarias se tuvo en cuenta la información suministrada por los docentes del área de auditoría del programa académico de Contaduría Pública de la Universidad del Valle y algunos revisores fiscales en ejercicio, mediante la aplicación de una encuesta que permitió conocer su percepción sobre el efecto de la entrada en vigencia de las Normas de Aseguramiento de la Información en el ejercicio de la Revisoría Fiscal en Colombia.

6.5. Fuentes Secundarias.

Como fuentes secundarias se emplearon libros relacionados con el área de Auditoría y Revisoría Fiscal, artículos publicados por para revistas de las universidades de reconocimiento en el país, tales como Cuadernos de Administración de la Universidad del Valle, Revista Innovar Journal de la Universidad Nacional de Colombia, otras, y sitios web, como la plataforma virtual Legis, la página web de IFAC, IAASB, CTCP, entre otras.

De la misma manera se tuvo en cuenta investigaciones previas a esta, las cuales están relacionadas con la misma línea de investigación.

6.6. Técnicas de recolección de la información.

La técnica de recolección se planteó de la siguiente manera:

1. Revisión bibliográfica de autores de teorías y demás conceptos relacionados con la Revisoría Fiscal.
2. Revisión de la normatividad que regula la Revisoría Fiscal y la normatividad relacionada con el aseguramiento de la información.
3. Análisis de artículos y documentos escritos por investigadores del área de Revisoría Fiscal.

4. Encuesta a docentes del área de control y auditoría del programa de Contaduría Pública de la Universidad del Valle y algunos revisores fiscales en ejercicio.

6.7. Sistematización de la información.

La investigación se desarrolló utilizando el proceso de sistematización y análisis documental, el cual está orientado a registrar datos, información, y experiencia relacionada con el campo de la Revisoría Fiscal.

Para el caso de las encuestas, se envió al correo electrónico de las personas a encuestadas. La información recopilada ha sido almacenada con la debida reserva y protección de datos.

6.8. Fases de la investigación.

Para la ejecución del proyecto y el desarrollo del problema de investigación realizaron los siguientes procedimientos:

1. Selección y consulta de fuentes documentales
2. Organización y síntesis de los principales conceptos, definiciones y características relacionadas con la Revisoría Fiscal.
3. Revisión las teorías relacionadas con la Revisoría Fiscal
4. Análisis del marco normativo aplicable
5. Identificación de los principales puntos que impliquen cambios en el ejercicio de la Revisoría Fiscal.
6. Con base en la recolección, observación y análisis de la información obtenida se procedió a realizar la encuesta con los docentes del área de Revisoría Fiscal de la Universidad del Valle y un grupo de revisores fiscales en ejercicio.

7. Plantear de qué manera afecta la entrada en vigencia de las Normas de aseguramiento de la Información en el ejercicio de la Revisoría Fiscal.

7. LA REVISORIA FISCAL Y EL ASEGURAMIENTO DE LA INFORMACIÓN EN COLOMBIA.

7.1. Antecedentes de la Revisoría Fiscal.

Es pertinente abordar los antecedentes de la Revisoría Fiscal con el fin de poner en evidencia los cambios que esta importante figura ha tenido, desde sus primeras manifestaciones hasta la actualidad. A continuación, se hará referencia a algunos hechos relevantes que han incidido en su evolución:

Según Montaña (2013) la figura de Revisoría Fiscal ya estaba legitimada en nuestra cultura mucho antes de que se introdujera a la legislación colombiana la Ley 58 de 1931 y posteriormente la Ley 73 de 1935. Se ha encontrado evidencia documental que comprueba la existencia de la Revisoría Fiscal en el siglo XIX y hasta el momento no se han identificado normas legales reguladoras del mencionado órgano de fiscalización en dicha época.

Como primer antecedente legal de la institución, los investigadores en este tema destacan el Artículo 562 del Código de Comercio Terrestre del Estado de Panamá, siendo necesario recordar que para esa época, Colombia era un Estado Federal compuesto por nueve estados, entre ellos el de Panamá, Dicho Código fue adoptado como legislación permanente por la Ley 57 de 1887, que en su Artículo 1 expresaba «Regirán en la República, noventa días después de la publicación de esta ley, con las adiciones y reformas de que ella trata, los Códigos siguientes:

(..)

El de Comercio del extinguido Estado de Panamá, sancionado el 12 de octubre de 1869; y el Nacional sobre la misma materia, edición 1884 que versa únicamente sobre comercio marítimo.

(...)»

Este artículo (562) facultaba al Gobierno, respecto de las sociedades anónimas, para nombrar un Comisario, pagado por las compañías, que vigilará las operaciones de los administradores.

También menciona como antecedentes el Artículo 620 del mismo código, el cual obligaba a las sociedades en comandita por acciones a tener una Junta de Vigilancia, compuesta por lo menos por cinco accionistas, a la cual correspondía examinar si la sociedad había sido legalmente constituida, inspeccionar los libros, comprobar la existencia de los valores sociales en caja, en documentos, o en cualquier otra forma y presentar a fin de cada año a la asamblea una memoria acerca de los inventarios y de la proposiciones que hiciera el gerente para la distribución de dividendos. Este código fue reformado por la Ley 27 de 1888 (Montaño, 2013, p.227).

La Ley 27 de 1888 reformó el Código de Comercio y en su Artículo 1o. establece que el Gobierno por dictamen del Consejo de Ministros ejercerá la suprema inspección sobre todas las compañías anónimas. Dicho derecho de inspección es definido en su Artículo 2o. el cual consiste en la facultad de examinar por medio de sus agentes (uno de ellos es el Revisor Fiscal), los trabajos de dichas compañías, sus libros, cuentas, contratos y demás operaciones y documentos. En consecuencia, los encargados de la administración deberán poner a disposición del agente todos los datos y facilitarle el examen de los trabajos y operaciones (Ibíd., 2013, p. 227).

Así mismo, en el Artículo 3o. de la citada ley se establece que el presidente también tendrá derecho de intervenir en las elecciones que las juntas generales de accionistas o las directivas tengan que verificar conforme a los estatutos. Dicha extensión se extiende a que el Gobierno pueda aprobar o desaprobar los nombramientos hechos por las juntas asambleas generales.

Adicionalmente, según el Artículo 4o. de la misma Ley, la intervención del Gobierno de los dos artículos anteriores no se ve afectada por sus intervenciones en las operaciones sociales (Ibíd., 2013, p. 227).

Corroborando su existencia previa, ya que no se encuentra en ella reglas sobre la creación y el funcionamiento del órgano, la Ley 58 de 1931 estableció normas sobre el Revisor Fiscal de las sociedades anónimas. Así, en su Artículo 26, estipuló que dicho funcionario no podía ser accionista de la respectiva compañía, ni ser pariente del gerente, el cajero o el contador de la misma. De otro lado, en el Artículo 41, consagró la responsabilidad solidaria de los administradores y el Revisor Fiscal por los daños que causaren a los socios y acreedores de la sociedad, al faltar a sus deberes. La Ley 58 de 1931 sólo entró en vigencia en 1937 (Ibíd., 2013, p. 227).

El Revisor Fiscal se convirtió en obligatorio para todas las sociedades anónimas. En los Artículos 6o. y 7o. de dicha Ley se fijaron sus funciones y estableció la forma de elegirlo. Por virtud del primero, el Revisor Fiscal debía examinar todas las operaciones, inventarios, actas, libros, correspondencia y negocios de la compañía, sus comprobantes de cuentas, sus balances y “demás cuentas” y autorizar con su firma los balances mensuales y semestrales de la sociedad (Ibíd., 2013, p. 227).

Adicionalmente debía verificar el arqueo de caja por lo menos una vez por semana y la comprobación de todos los valores sociales de propiedad o custodiados por la compañía. Debía, también, cerciorarse del cumplimiento de los estatutos, de las disposiciones de la asamblea y de la junta directiva. Quedó obligado a denunciar oportunamente las irregularidades que notará en los actos de la sociedad. Finalmente, la ley facultó a la asamblea para asignar otras funciones al revisor, siempre que fueran compatibles con las enumeradas. Se ordenó a las Cámaras de Comercio abstenerse de practicar o renovar la inscripción de las

sociedades anónimas cuando la compañía no tuviese Revisor Fiscal según lo dispuesto por la Ley 73 de 1935 (Ibíd., 2013, p. 228).

La Corte Suprema de Justicia, con ponencia del doctor Arturo Tapias, sostuvo que la institución de la Revisoría Fiscal no era contraria ni excluyente del derecho de inspección de los socios, sino, por el contrario, complementaria de este (Ibíd., 2013, p. 228).

La Superintendencia de Sociedades Anónimas exigió que los balances que se le enviaran fuera suscritos por las firmas autógrafas del gerente, el secretario, el Revisor Fiscal y el contador de la sociedad, norma que debe considerarse como antecedente de la figura de estados financieros certificados que consagra la actual legislación colombiana (Ibíd., 2013, p. 228).

La nombrada Superintendencia exigió que entre los documentos necesarios para otorgar un permiso de funcionamiento a una sociedad anónima se encontraría una atestación del Revisor Fiscal sobre el pago del capital. Ordenó que la firma del Revisor Fiscal en los balances de las sociedades anónimas debía precederse de la declaración de que ellos estaban fielmente tomados de los libros y que las operaciones se habían efectuado conforme a la ley, los estatutos y las disposiciones de la asamblea y de la junta. Probablemente este sea el antecedente legislativo más remoto sobre el dictamen del Revisor Fiscal. (Montaño, 2013).

El Gobierno Nacional aprobó el reglamento de la institución de contadores juramentados cuya organización autorizó la Ley 58 de 1931. (Ibíd., 2013, p. 228).

Tales contadores, que deberían ser nacionales colombianos, ejercerían funciones de carácter oficial y, entre otras cosas, serían tenidos especialmente en cuenta para la provisión de los cargos de Revisores Fiscales en las sociedades anónimas. Su actividad debía ser caucionada mediante la consignación de una suma de dinero a satisfacción de la Superintendencia de Sociedades Anónimas. Esta quedó facultada para señalar los casos en

que las atestaciones de dichos contadores se revestirían de fe pública. El decreto en cuestión representa el primer intento de regulación legal sobre la profesión contable colombiana. Su vigencia fue corta, debido a que el 27 de marzo de 1943 la Corte Suprema de Justicia declaró inconstitucional la norma en que se basó su expedición. Reglamentó en forma integral las Leyes existentes sobre las sociedades anónimas. Sus Artículos 134 a 141 se destinaron a la Revisoría Fiscal. Estipuló que el Revisor Fiscal debía ser persona natural, incluyó entre las normas cuya observancia debía vigilar el Revisor Fiscal a las normas legales, ordenó la autorización de los balances anuales, consagró como incompatible el cargo con el desempeño de empleos en la rama jurisdiccional o el Ministerio Público, confirmó el contenido de la atestación de los balances que había determinado la Superintendencia, encomendó a la asamblea resolver los eventuales conflictos entre el Revisor Fiscal y los administradores, facultó a la Superintendencia para imponerle multas, extendió expresamente su responsabilidad durante el periodo de liquidación de la compañía fiscalizada y exigió su presencia en las sucursales de la sociedades anónimas domiciliadas en el exterior. (Ibíd., 2013, p. 229).

El Gobierno Nacional, al amparo del estado de sitio, mediante el Decreto 2373 de 1956, reguló la profesión de contador juramentado. En este se precisa la diferencia entre contadores inscritos y contadores públicos. Este último fue facultado para imprimir fe pública. (Ibíd., 2013, p. 228).

A continuación, se transcriben los artículos 1o y 6o del Decreto mencionado anteriormente, los cuales están relacionados directamente con la Revisoría Fiscal, que a su vez muestran la evolución de la profesión contable:

Artículo 1° Sólo podrán ejercer la profesión de contadores, las personas naturales que hayan obtenido la inscripción o matrícula de contadores juramentados, conforme a este Decreto. Las personas que carezcan de esta inscripción o matrícula sólo podrán actuar en ejercicio de funciones propias de dicha profesión bajo la dirección o dependencia de contadores juramentados, a menos que en el Municipio respectivo no haya por lo menos dos contadores juramentados que presten regularmente sus servicios profesionales.

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

1° Para desempeñar el cargo de revisor fiscal de sociedades para las cuales la ley exija la provisión de ese cargo, o un equivalente, sea bajo esa denominación o de la de auditor u otra similar;

Con el artículo 6° por primera vez se exigió que los Revisores Fiscales obligatorios fuesen contadores públicos, razón por la cual el régimen de dicho funcionario vino a quedar adicionado con las disposiciones de la citada profesión. Se reformó el contenido y alcance de las atestaciones, incluyéndose la manifestación sobre la calidad fidedigna de la situación financiera mostrada por los balances y limitando la manifestación sobre el cumplimiento de las normas a los requisitos de forma. Para efecto de las penas se asimiló el contador a funcionario público. Se reguló el contenido del informe que debía acompañarse a los balances y se invocó allí la técnica de la interventoría de cuentas. Se autorizó a las firmas u organizaciones profesionales para cumplir las funciones adscritas a los contadores juramentados, aunque bajo la responsabilidad individual de un de sus asociados. Finalmente, se autorizó la organización de la Revisoría Fiscal en departamentos, al mando de distintos

profesionales, reservándose la sección o parte contable a los contadores juramentados. (Ibíd., 2013, p. 231).

Proponía que se facultará al Revisor Fiscal para impartir instrucciones en materia contable y sobre el control de los valores sociales. Se regulaba un informe a la asamblea, distinto y adicional al dictamen del balance. Suprimía la verificación del arqueo semanal de caja. Consagraba los términos en los cuales el Revisor Fiscal sería imputable la falsedad documental. Planteaba la posibilidad de una revisoría potestativa. Autorizaba la remoción del revisor por el citado Departamento. Permitía que los Revisores Fiscales fuesen contadores inscritos, pero no los facultaba para dar fe pública a no ser que fuesen contadores públicos. Propendía a la extensión de la Revisoría Fiscal a toda clase de sociedades con excepción de las colectivas y de las en comandita simple, en este último caso cuando tuvieran menos de 10 socios comanditarios. (Ibíd., 2013, p. 232).

Ordenó que la elección de los Revisores Fiscales de “las empresas o instituciones en que tenga parte principal el Estado”, con excepción de los establecimientos bancarios, se hiciera de ternas suministradas por el Contralor General de la República.

El numeral 2 del Artículo 12 para las personas naturales que careciendo de título universitario y hayan ejercido la profesión, posibilita su matrícula como contadores públicos una vez presenten y aprueben con una nota no inferior al 60%, un examen en las áreas de teoría contable, auditoría e intervención de cuentas, legislación comercial y legislación tributaria.

Montaño (2013) resalta que a abril de 2013 el proyecto de Ley 077 de 2012, pretendía revivir el asunto del examen, situación que ya habías sido elevada a norma reglamentaria mediante el decreto 1510 de 1999, decreto contrario a la Ley y en consecuencia fue declarada su nulidad por Consejo de Estado. El proyecto de Ley además hace alusión a la necesidad de

acreditar experiencia al menos por tres años. El Artículo 14, de otra parte, que hace referencia al Tribunal de la Contaduría Pública (TCP), le define a este entre sus funciones el de “...entregar mediante la Sala de Registro y Certificación de la Profesión las tarjetas para el ejercicio de la profesión a quienes aprueben un examen de conocimientos a cargo de una institución seleccionada por el Tribunal de la Contaduría Pública (TCP).

Mediante la Ley 145 de 1960 se le da la calidad de Profesión a la Contaduría Pública y entra a definir los requisitos para ser inscrito como Contador Público y en su Artículo 10 hace referencia al contenido del dictamen de un Contador Público, cuando actúe como Revisor Fiscal, auditor independiente o interventor de cuentas. En el 12 y 13 contienen regulación relacionada con el Revisor Fiscal.

Por medio del Decreto Especial 410 de 1971 se adoptó un nuevo Código de Comercio, que reguló íntegramente la materia, en el capítulo VIII del libro II y mediante los Artículos 203 a 2017, derogándose, en consecuencia, todas las disposiciones anteriores sobre las sociedades comerciales, incluyéndose, entre otras, la Ley 58 de 1931, la Ley 73 de 1935 y el Decreto 2521 de 1950. Subsistieron las Leyes 151 y 155 de 1959 y 145 de 1960. Mediante su Artículo 2033 precisa la derogatoria de los Códigos de Comercio Terrestre y Marítimos adoptados por la Ley 57 de 1887. (Ibíd., 2013, p. 233).

Este código impuso la Revisoría Fiscal obligatoria solamente a las sociedades por acciones, a las sucursales de sociedades extranjeras y a las que por Ley o estatutos la administración no corresponda a todos los socios y un número de Socios que representen no menos del 20% del capital así lo dispongan. Dispuso que la elección se hiciese por la mayoría ordinaria. Integró en una sola norma las inhabilidades propuestas, consagrando así impedimentos por razón del parentesco, el contrato social, el empleo o la vinculación con las subordinadas. (Ibíd., 2013, p. 233).

En 1990 la Ley 43 de 1990 modifica y adiciona la Ley 145 de 1960, regulatoria de la profesión contable, Ratifica que la condición de empleado no inhabilita e impide al Revisoría Fiscal dar fe pública. Catalogó la Revisoría Fiscal como una actividad relacionada con la ciencia contable en general. Conservó el régimen aplicable a las sociedades de Contadores Públicos, aunque impuso nuevas reglas para éstas en materia de composición y ciertas actividades. Dispuso que los contadores deban observar las Normas de Auditoría de General Aceptación. Ordenó la elaboración de papeles de trabajo y su conservación por cinco años. Modificó la regulación sobre la fe pública, limitándola a los actos propios de la profesión contable, conservando la asimilación a funcionarios públicos.

Declaró como función privativa de los contadores la emisión de dictámenes sobre estados financieros. Siguió exigiendo la calidad de contador para los casos en que la Revisoría Fiscal es obligatoria, los cuales aumentó al disponer en el parágrafo segundo del artículo 13, que todas las sociedades comerciales que superen los 5.000 salarios mínimos de activos brutos o los 3.000 salarios mínimos de ingresos brutos a 31 de diciembre del año anterior un año deberán nombrarlo. Con redacción escasa y por momentos confusa reguló el procedimiento de investigación, calificación de faltas y sanciones, para aquellos casos en que el Contador Público esté posiblemente incurso en un principio de separación de responsabilidades. Consagró nuevas inhabilidades para ser Revisor Fiscal y prohibiciones aplicables luego de la dejación del cargo. (Ibíd., 2013, p. 234).

Como especial aporte a partir del Artículo 35 y hasta el 71, de los 75 que tiene, promulga el Código de Ética que debe ser observado por todos los profesionales de la Contaduría Pública.

La ley 43 de 1990 comienza su desarrollo, y en particular, su artículo 6° que establece:

Artículo 60. De los principios de contabilidad generalmente aceptados. Se entiende por principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, el Conjunto de conceptos básicos y de reglas que deben ser observados al registrar e informar contablemente, sobre los asuntos y actividades de personas naturales o jurídicas.

En el año 1993, se expide el Decreto 2649 en desarrollo de las facultades del Gobierno, el cual tiene como fin desarrollar el Artículo 60 de la Ley 43 de 1990.

Posteriormente se expide la Ley 222 de 1995. Es importante señalar que dentro del Decreto 2649 de 1993 se estableció que son estados financieros de propósito general y de propósito especial, y dentro de los estados financieros de propósito especial en el artículo 33 se establece que son Estados Financieros Certificados y Dictaminados:

Artículo 33. Estados Financieros Certificados y Dictaminados. Son estados financieros certificados aquellos firmados por el representante legal, por el contador público que los hubiere preparado y por el revisor fiscal, si los hubiere, dando así testimonio de que han sido fielmente tomados de los libros.

Son estados financieros dictaminados aquellos acompañados por la opinión profesional del contador público que los hubiere examinado con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Sin embargo, con la Ley 222 de 1995 se separa y se distingue entre Estados Financieros Certificados y Dictaminados estableciendo lo siguiente:

Artículo 37. Estados Financieros Certificados. El representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado los estados financieros deberán certificar aquellos que se pongan a disposición de los asociados o de terceros. La certificación consiste en declarar que se han verificado previamente

las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros.

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.

Es precisamente el Artículo 38 de la Ley 222 de 1995 que se convierte, entre otros, en un objeto de análisis en la actualidad, en el contexto de las NAI, Normas de Aseguramiento de la información.

En el año 2009 se expide la ley 1314, buscando entre otros objetivos asegurar la transparencia, confiabilidad, fiabilidad, competitividad, incorpora a su ordenamiento interno los estándares internacionales de contabilidad, información financiera y aseguramiento de la información.

Después de 3 años de expedirse la ley 1314 de 2009, en 2012 se expiden el Decreto 2784 y 2706 de 2012, que regulan el marco técnico normativo de información financiera para el Grupo 1 y el Grupo 3 respectivamente, cuya vigencia se tenía prevista para el 2014 y se aplaza para el 2015.

En el año 2013 se expide el Decreto 3022, que regula el marco técnico normativo de información financiera para el Grupo 2.

En el año 2015 se expide el Decreto 302 que es el marco normativo de aseguramiento de la información. En el mismo año el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Ministerio de Comercio e Industria y Turismo aprueban el Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, que compila los marcos técnicos normativos de información financiera para los grupos 1,2 y 3, y adicional incorpora el Decreto 302 en el anexo 4.

La Normas de Aseguramiento de la Información (NAI) incorporadas en el decreto 2420 de 2015 incluye: Código de Ética, Normas Internacionales de Auditoría, Normas Internacionales de Control de Calidad, Normas Internacionales de Trabajos de Revisión, Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento y Normas Internacionales de Servicios de Revisión.

Las anteriores normas constituyen en su conjunto las NAI, las cuales deben aplicarse en la prestación del servicio de Revisoría Fiscal o en el servicio de Auditoría Independiente en el Grupo 1 o Grupo 2. En ese sentido los contadores públicos en su ejercicio de Revisores Fiscales están en la obligación de cumplir con estas normas, pues de no hacerlo estarían incurriendo en una falta el Código de Ética, en donde se establece que los profesionales de contabilidad deben actuar con diligencia, de conformidad con las normas técnicas y profesionales aplicables, cuando se prestan servicios profesionales.

En el año 2016, el Gobierno Nacional expide un el Decreto 2132 de 2016, por medio del cual se modifica parcialmente el marco técnico de las NAI mediante el anexo 4.1 del decreto, el cual entrará a regir a partir del 1° de enero del 2018, y tiene como principal novedad la incorporación de la Norma Internacional de Prácticas de Auditoría 1000.

Dentro del régimen de las NAI, el único profesional responsable de su aplicación es el Revisor Fiscal. De esta manera La ley establece que el Revisor Fiscal debe aplicar las NAI y además tener en cuenta lo que establece el Código de Comercio, adicionalmente, el Decreto 2420 de 2015 define el Control Interno.

El 22 de diciembre de 2017 el Ministerio de Hacienda y Crédito Público expide el Decreto 2170 de 2017, por medio del cual se modifican parcialmente los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información previstos en los artículos 1.1.1.2 y 1.2.1.1 del Libro 1, del Decreto 2420 de 2015, modificado por los

Decretos 2496 de 2015, 2131 Y 2132 de 2016, respectivamente, y se dictan otras disposiciones”.

Como se puede evidenciar la figura de la Revisoría Fiscal, desde sus primeras manifestaciones hasta la actualidad ha presentado cambios o ha ido adquiriendo nuevas responsabilidades, lo cual ha implicado que el Contador Público esté continuamente actualizado y sea consciente de los nuevos entornos sobre los cuales ejerce su profesión.

7.2. Aseguramiento de la Información.

7.2.1. Servicios de aseguramiento.

Arens, Randal y Mark (2007) manifiestan que “los servicios de aseguramiento son servicios profesionales independientes que mejoran la calidad de la información para los que toman las decisiones. Dichos servicios son valorados porque el proveedor del servicio es independiente y se sabe que no tiene tendencias con respecto a la información examinada. Los individuos responsables de la toma de decisiones de negocios contratan los servicios de aseguramiento para ayudar a mejorar la confiabilidad y relevancia de la información que utilizan como base de sus decisiones” (p. 8)

La Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), con el objetivo de fortalecer la credibilidad de la información a un nivel alto o moderado emitió un marco conceptual en cual se establece una estructura para los servicios de aseguramiento.

Según Cardozo (2016), uno de los propósitos del marco conceptual fue diferenciar un servicio de aseguramiento de otros servicios prestados por la profesión contable. Esto no quiere decir que los contadores profesionales no deban emprender los otros servicios, sino que tales trabajos no están cubiertos por el marco conceptual y los principios generales incluidos en las normas sobre servicios de aseguramiento.

En Colombia mediante el Decreto 302 de 2015, se incorporó, entre otros aspectos, la

calidad, los procedimientos y los objetivos que se deben alcanzar en una auditoría a estados financieros preparados conforme a NIIF con el fin de garantizar la credibilidad de la información.

Además, dentro del mismo decreto se incluye la NIAS 100 relacionada con Contratos de Aseguramiento, la cual proporciona un marco conceptual global dirigido a los trabajos de aseguramiento que tienen la intención de proveer un nivel de seguridad ya sea alto o moderado.

Los servicios de aseguramiento realizados por contadores profesionales pretenden incrementar la credibilidad la información acerca de un asunto determinado evaluando si el tema en cuestión está de conformidad, en todos los aspectos importantes, con criterios adecuados. Esta manera se mejora la probabilidad de que la información esté de acuerdo con las necesidades del supuesto usuario o destinatario. A este respecto, el nivel de confiabilidad que suministra la conclusión del contador profesional transmite el grado de confianza que el destinatario puede depositar en la credibilidad del asunto que se trate. (Blanco, 2017, p. 22)

Para que exista un contrato de servicios de aseguramiento, según el marco conceptual internacional, debe contener los siguientes elementos:

- a. Una relación tripartita que involucra a: un contador profesional, una parte responsable, y un destinatario de la información
- b. Un tema o asunto determinado.
- c. Criterios adecuados.
- d. un proceso de contratación.
- e. Una conclusión.

Dentro del ejercicio de la Revisoría Fiscal, Blanco (2017) los elementos se pueden relacionar de la siguiente manera:

a. Una relación tripartita que involucra a: un contador profesional, una parte responsable, y un destinatario de la información

El Revisor Fiscal debe ser un profesional competente que actúa de conformidad con el Código de Ética, de tal manera que garantice a los usuarios de la información necesidades como la credibilidad, el profesionalismo, la calidad del servicio y la confianza.

Además, su servicio es de interés público, pues asume una gran responsabilidad que está orientada no solo a un cliente o empleador, sino que también está orientada hacia la sociedad en general, esto es: inversionistas, acreedores, empleadores y otros sectores de la comunidad de negocios, el Gobierno y el público en general.

En relación a la parte responsable, en el ejercicio de la Revisoría Fiscal cuyo alcance es contable, de control interno, cumplimiento y de gestión, la responsabilidad debe ser asumida por la administración, pues es responsable de: la preparación y revelación de los estados financieros; la implementación del control interno; el cumplimiento de las leyes y regulaciones que debe observar la entidad; y el logro de los objetivos del plan estratégico.

Y en cuanto al destinatario de la información, se refiere a quién va dirigido el informe o dictamen del Revisor Fiscal. Es importante poner en manifiesto que el informe es de propósito general, es decir, se emite para usuarios indeterminados, pero va dirigido a quien se espera utilizará dicho informe.

b. Un tema o asunto determinado.

En el ejercicio de la Revisoría Fiscal comprende la ejecución de un trabajo con alcance: de auditoría financiera; auditoría de gestión; auditoría de control interno; y auditoría de cumplimiento.

c. Criterios confiables.

En desarrollo del trabajo del Revisor Fiscal, los criterios utilizados son:

- En el componente contable-financiero las Normas Internacionales de Contabilidad y de Información Financiera
- En el componente de control interno, la metodología del COSO (Comité of Sponsoring Organizations of the Treadway Commision)
- En el componente de cumplimiento, las leyes, regulaciones, leyes tributario, laboral, y demás aplicable a la entidad
- En el componente de gestión, indicadores cuantitativos y cualitativos establecidos por la administración y comparados con los indicadores reales de la economía.

d. Un proceso de contratación

El proceso de contratación y ejecución de un servicio de aseguramiento es una metodología sistemática que requiere un conocimiento especializado, así como habilidad y técnica que permitan recopilar evidencia para evaluar y sustentar una conclusión, con independencia de la naturaleza del tema objeto del contrato. El proceso afecta tanto al profesional como a aquellos que le contratan para que acepten los términos del contrato. Dentro de ese contexto el contador profesional considera la importancia y los componentes correspondientes del riesgo del contrato cuando planifica y lleva a efecto este.

Un servicio de aseguramiento implica que el contador profesional planifique y lleve a cabo el contrato mediante la obtención de evidencia suficiente y adecuada y haga uso de su juicio profesional con el fin de poder llegar a expresar una conclusión. El proceso de contratación de una Revisoría Fiscal comprende:

1. Acuerdo de las condiciones del servicio.
2. Control de calidad.
3. Planeación y ejecución.
4. Obtención y evaluación de evidencia.

3. Documentación.

6. Eventos subsecuentes de un experto (cuando necesario).

7. Presentación del informe.

e. Una conclusión.

Finalmente, el Revisor Fiscal debe presentar la conclusión de su trabajo realizado. A través de la conclusión se provee un nivel de seguridad sobre la temática y el objetivo acordado en el contrato diseñado para satisfacer las necesidades del usuario.

7.2.2. Las Normas de Aseguramiento de la Información NAI.

El Artículo 5 de la ley 1314 de 2009 señala que las Normas de Aseguramiento de la Información son un sistema compuesto por principios, conceptos, técnicas, interpretaciones y guías, que regulan las calidades personales, el comportamiento, la ejecución del trabajo y los informes de un trabajo de aseguramiento de información. Tales normas se componen de normas éticas, normas de control de calidad de los trabajos, normas de auditoría de información financiera histórica, normas de revisión de información financiera histórica y normas de aseguramiento de información distinta de la anterior.

Además, en el Parágrafo 2º establece que 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, y por consiguiente por el Revisor Fiscal.

Este sistema o conjunto de normas según Estupiñán (2013) incluyen principios, bases, convenciones, técnicas y utilización de procedimientos específicos, todos basándose en los nuevos enfoques de auditoría externa e interna en el mundo, reemplazando las revisiones tradicionales de las transacciones, dirigidas ahora no solo a sus aspectos históricos, sino con

el fin de pronosticar el futuro bajo la evaluación de riesgos de las organizaciones y en especial la prevención de los riesgos.

En 2015, con la expedición del Decreto 302 se establece el marco técnico normativo de las Normas de Aseguramiento de la Información (NAI), que contiene:

- Las Normas internacionales de Auditoría (NIAS),
- Las Normas Internacionales de Control de Calidad (NICC);
- las Normas Internacionales de Trabajos de Revisión (NITR);
- las Normas Internacionales de Trabajos para Atestiguar (ISAE por sus siglas en inglés);
- las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR)
- El Código de Ética para Profesionales de la Contaduría, conforme se dispone en el anexo que hace parte integral del presente decreto. (Ver gráfico 2)

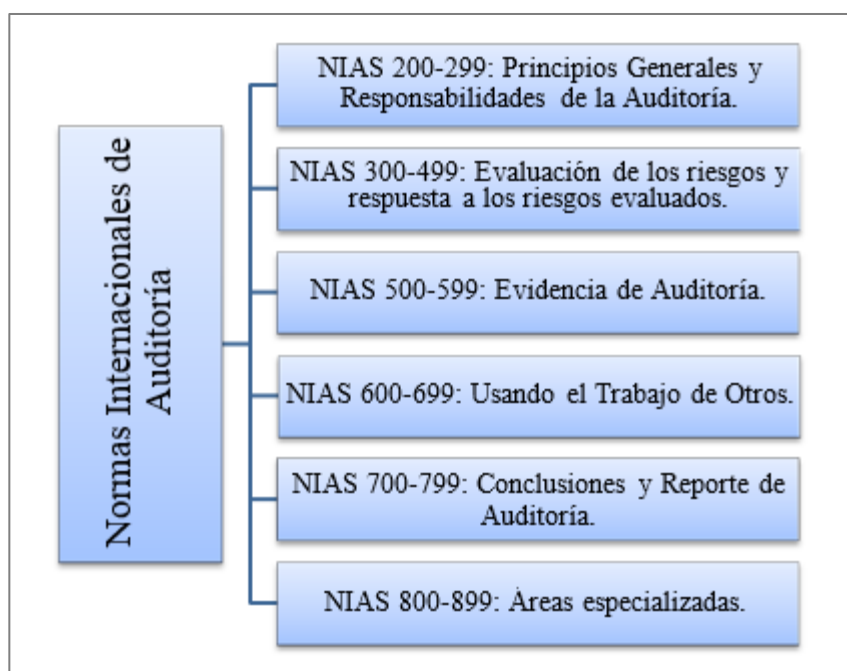
Gráfico 2 Normas de Aseguramiento de la Información.



Fuente: Adaptación por parte de los autores, (2018).

Dentro de las Normas de Aseguramiento (NAI) encontramos las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS), las cuales tienen como finalidad dar al revisor fiscal o auditor los lineamientos que debe seguir en su trabajo de revisión de estados financieros. En el siguiente gráfico se observa cuáles son las NIAS:

Gráfico 3 Normas Internacionales de Auditoría



Fuente: Elaboración de los autores, (2018).

Además de las Normas Internacionales de Auditoría, también se encuentran declaraciones que tienen como finalidad promover las buenas prácticas en relación a la implementación de estándares internacionales y al cumplimiento del Código de Ética:

- Declaraciones Internacionales de Prácticas IAPS 1000- 1100.
- Normas Internacionales de Trabajos de Revisión ISRE 2000- 2699.
- Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento ISAE 3000- 3699.
- Normas Internacionales de Servicios Relacionados ISRS 4000- 4699.

El Decreto 302 de 2015, posteriormente es incorporado en el Decreto 2420 de 2015 o Decreto Único Reglamentario (DUR) de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, que luego fue modificado por el Decreto 2496 de 2015 y el Decreto 2132 de 2016, el cual en relación a la Revisoría Fiscal incorpora en su Parte 2, Título 1 las NAI, lo cual se transcriben a continuación:

Artículo 1.2.1.1. Marco Técnico normativo de las Normas de Aseguramiento de la Información (NAI). Expídase el Marco Técnico normativo de las Normas de Aseguramiento de la Información (NAI), que contiene: las Normas internacionales de Auditoría (NIAS), las Normas Internacionales de Control de Calidad (NICC); las Normas Internacionales de Trabajos de Revisión (NITR); las Normas Internacionales de Trabajos para Atestiguar (ISAE por sus siglas en inglés); las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR) y el Código de Ética para Profesionales de la Contaduría, conforme se dispone en el anexo 4 del presente decreto.

Artículo 1.2.1.2. Ámbito de aplicación. <Artículo modificado por el Art. 3 del Decreto 2132 de 22-12-2016> El presente título será de aplicación obligatoria para todos los contadores públicos, en las siguientes condiciones:

1. 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 el título 1 de la parte 1 del libro 1 y en el título 2 de la parte 1 del libro 1, respectivamente, del Decreto 2420 de 2015 y normas posteriores que lo modifiquen, adicionen o sustituyan, así como a los revisores fiscales que dictaminen estados financieros consolidados de estas entidades, aplicarán las NIAS contenidas en el anexo 4, o el anexo que lo modifique o adicione, de dicho Decreto 2420 de 2015, en cumplimiento de las responsabilidades contenidas en los artículos 207, numeral 7º, y 208 del Código de Comercio, en relación con el dictamen de los estados financieros, y aplicarán las ISAE contenidas en dicho anexo 4, o el anexo que lo modifique o adicione, en desarrollo de las responsabilidades contenidas en el artículo 209 del Código

de Comercio, relacionadas con la evaluación del cumplimiento de las disposiciones estatutarias y de la asamblea o junta de socios y con la evaluación del control interno.

A los revisores fiscales de las entidades que no pertenezcan al Grupo 1 y que voluntariamente se acogieron a emplear el marco técnico normativo de dicho Grupo, les será aplicable lo dispuesto en el presente artículo.

2. Los revisores fiscales que presten sus servicios a las entidades estatales obligadas a aplicar el marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público aplicarán las NIAS contenidas en el anexo 4, o el anexo que lo modifique o adicione, en relación con el dictamen de los estados financieros, sean estos individuales o consolidados, y aplicarán las ISAE, contenidas en dicho anexo, en relación con la evaluación del control interno y en cumplimiento de las disposiciones legales, estatutarias y de la asamblea o junta de socios.

3. Los revisores fiscales que presten sus servicios a entidades no contempladas en los numerales precedentes de este artículo, cualquiera sea el sector al que pertenezcan, para el cumplimiento de sus funciones, observarán los criterios establecidos en el artículo 7° de la Ley 43 de 1990 y demás normas que lo desarrollen; no obstante, los revisores fiscales a los que hace referencia el presente numeral podrán aplicar voluntariamente las NAI descritas en el numeral 1 anterior.

Parágrafo. El cálculo del número de trabajadores y de los activos totales, a que alude el presente decreto se hará con base en el promedio de doce (12) meses correspondientes al año anterior al del periodo objeto de los servicios de Revisoría Fiscal.

Artículo 1.2.1.3. Aplicación de las NIAS por el revisor fiscal. El revisor fiscal aplicará las NIAS, anexas a este Libro, en cumplimiento de las responsabilidades contenidas en los artículos 207, numeral 7, y 208 del Código de Comercio, en relación con el dictamen de los estados financieros.

Artículo 1.2.1.4. Aplicación de las ISAE por el revisor fiscal. El revisor fiscal aplicará las ISAE, anexas a este título, en desarrollo de las responsabilidades contenidas en el artículo 209 del Código de Comercio, relacionadas con la evaluación del cumplimiento de las disposiciones estatutarias y de la asamblea o junta de socios y con la evaluación del control interno.

Artículo 1.2.1.5. Opinión o concepto del revisor fiscal. <Artículo modificado por el Art. 5 del Decreto 2496 de 23-12-2015> Para efectos de la aplicación del artículo 1.2.1.2., no será necesario que el revisor fiscal prepare informes separados, pero sí que exprese una opinión sobre cada uno de los temas para contenidos en ellos. El Consejo Técnico de la Contaduría Pública expedirá las orientaciones técnicas necesarias estos fines.

Artículo 1.2.1.6. Código de ética. Los Contadores Públicos aplicarán en sus actuaciones profesionales el Código de Ética para Profesionales de la Contaduría, contenido en el Anexo 4 del presente decreto, en consonancia con el Capítulo Cuarto, Título Primero de la Ley 43 de 1990.

Artículo 1.2.1.7. Aplicación de normas NICC. Los Contadores Públicos que presten servicios de Revisoría Fiscal, auditoría de información financiera, revisión de información financiera histórica u otros trabajos de aseguramiento, aplicarán en sus actuaciones profesionales las NICC, contenidas en el Anexo 4 de este decreto.

Artículo 1.2.1.8. Aplicación de normas NIAS, las NITR, las ISAE o las NISR.

<Artículo modificado por el Art. 6 del Decreto 2496 de 23-12-2015> Los Contadores Públicos independientes, que, en sus actuaciones profesionales distintas de la Revisoría Fiscal, realicen trabajos de auditoría de información financiera, revisión de información financiera histórica, otros trabajos de aseguramiento u otros servicios profesionales, aplicarán las NIAS, las NITR, las ISAE o las NISR, contenidas en el anexo 4 del Decreto 2420 de 2015, según corresponda.

Artículo 1.2.1.9. Conceptos del Consejo Técnico de la Contaduría Pública. El Consejo Técnico de la Contaduría Pública resolverá las inquietudes que se formulen en desarrollo de la adecuada aplicación de este Libro y su marco técnico normativo.

A partir de lo anterior, y según Cardozo (2016) el Revisor Fiscal desarrolla sus funciones bajo el principio de la transparencia e imparcialidad, cuya designación legal, condiciones para el ejercicio de esta figura de control, deberes, ética y facultades están definidos claramente en el Código de Comercio, las leyes 145 de 1960 y 43 de 1990, y el Decreto 2420 de 2015 y posteriores modificaciones, normas reglamentarias de la profesión de la Contaduría Pública, y las diferentes orientaciones profesionales emitidas por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP). En el ejercicio de su labor, este profesional es capaz de dar fe pública sobre la razonabilidad de los estados financieros, validar informes con destino a las entidades gubernamentales y vigilar sobre los actos de los administradores.

La siguiente tabla resume quienes deben aplicar las Normas de Aseguramiento de la Información:

Tabla 2 ¿Quiénes deben aplicar NAI?

Normas de Aseguramiento de la Información	Aplicabilidad
Código de Ética para Profesionales de la Contaduría.	Todos los contadores públicos, independientemente del servicio que presten, aplicarán en sus actuaciones profesionales el Código de Ética para Profesionales de la Contaduría, además de las reglas contenidas en la Ley 43 de 1990 para el mismo efecto.
Normas Internacionales de Auditoría (NIAS)	Los contadores públicos independientes que, en sus actuaciones distintas de la Revisoría Fiscal, realicen trabajos de auditoría de información financiera, revisión de información financiera histórica, otros trabajos de aseguramiento u otros servicios relacionados. Así mismo los revisores fiscales que presten sus servicios a entidades del grupo 1, y a las del grupo 2 que tengan más de 30.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes de activos, o más de 200 trabajadores. En consonancia con este grupo de normas, los profesionales deberán tener presentes las reglas que en la materia se contengan en la Ley 43 de 1990
Norma Internacional de Control de Calidad (NICC), Normas Internacionales de Trabajos de Revisión (NITR) y Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR)	Los contadores públicos independientes que en sus actuaciones distintas de la Revisoría Fiscal, realicen trabajos de auditoría de información financiera, revisión de información financiera histórica, otros trabajos de aseguramiento u otros servicios relacionados, según el grupo de normas que corresponda

Normas de Aseguramiento de la Información	Aplicabilidad
Normas Internacionales de Trabajos para Atestiguar (ISAE por sus siglas en inglés)	Para este grupo de normas aplican las mismas reglas aplicables para la NICC, las NITR y las NISR, excepto que su fecha de aplicación es diferente. En este caso, los contadores públicos independientes que, en sus actuaciones distintas de la Revisoría Fiscal, realicen trabajos de auditoría de información financiera, revisión de información financiera histórica, otros trabajos de aseguramiento u otros servicios relacionados, aplicarán las ISAE a partir del 1° de enero del 2016. Esta misma fecha aplicará para aquellos revisores fiscales que presten sus servicios a preparadores de información financiera pertenecientes al grupo 1 que sean emisores de valores o entidades de interés público. Por su parte, los revisores fiscales que presentes sus servicios a entidades distintas a las anteriores y que pertenezcan igualmente al grupo 1, o que perteneciendo al grupo 2 tengan más de 30.000 salario mínimos mensuales legales vigentes de activos o más de 200 trabajadores, empezarán a aplicar las ISAE a partir del 1° de enero del 2017.

Fuente: Comunidad Contable Legis (2016). ¿Quiénes deben aplicar las NAI? Recuperado de:
<http://www.comunidadcontable.com/BancoConocimiento/NIIF/quienes-deben-aplicar-las-nai.asp>

Es importante mencionar que el numeral 3 del Artículo 1.2.1.2. Ámbito de aplicación del Decreto 302 de 2015 incorporado en el Decreto 2420 de 2015, señala que los revisores fiscales que presten sus servicios a entidades no contempladas en los numerales precedentes de este artículo, cualquiera sea el sector al que pertenezcan, para el cumplimiento de sus funciones, observarán los criterios establecidos en el artículo 7º de la Ley 43 de 1990 y demás normas que lo desarrollen; no obstante, los revisores fiscales a los que hace referencia el presente numeral podrán aplicar voluntariamente las NAI descritas en el numeral 1 anterior.

Teniendo en cuenta el párrafo anterior, se podría decir que el Revisor Fiscal dependiendo de la entidad a la cuales preste sus servicios aplicara Normas de Aseguramiento de la Información o continuará aplicando Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Colombia (NAGAS), en cumplimiento del artículo 207 del Código de Comercio. Por tanto, un Revisor Fiscal que esté ejerciendo su trabajo en entidades del Grupo “(NIIF para pymes) que posean un total de activos menor a los 30.000 salarios mínimos mensuales vigentes (SMMLV) aplicará NAGAS.

A continuación, se transcribe lo que establece el artículo 7 de la Ley 43 de 1990 en relación a las cualidades profesionales del contador público y al empleo de su buen juicio en la ejecución de su examen y en su informe referente a este:

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

a. Normas personales.

- El examen debe ser ejecutado por personas que tengan entrenamiento adecuado y estén habilitadas legalmente para ejercer la Contaduría Pública en

Colombia.

- El Contador Público debe tener independencia mental en todo lo relacionado con su trabajo, para garantizar la imparcialidad y objetividad de sus juicios.
- En la ejecución de su examen y en la preparación de sus informes, debe proceder con diligencia profesional.

b. Normas relativas a la ejecución del trabajo.

- El trabajo debe ser técnicamente planeado y debe ejercerse una supervisión apropiada sobre los asistentes, si los hubiere.
- 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.
- Debe obtenerse evidencia válida y suficiente por medio del análisis, inspección, observación, interrogación confirmación y otros procedimientos de auditoría, con el propósito de allegar bases razonables para el otorgamiento de un dictamen sobre los estados Financieros sujetos a revisión.

c. Normas relativas a la rendición de informes.

- 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 período corriente en relación con el período anterior.
- 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.
- 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.

El cambio en el ejercicio de la Revisor Fiscal de desarrollar su trabajo de acuerdo a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Colombia (NAGAS) a realizarlo de acuerdo a las Normas de Aseguramiento de la Información se puede evidenciar claramente en la presentación del informe o dictamen que debe emitir el Revisor Fiscal, tema sobre el cual se tratará más adelante.

7.2.3. Fases de la Revisoría Fiscal con Normas Internacionales de Auditoría.

Es importante resaltar que la expedición de la ley 1314 de 2009 va más allá de las Normas Internacionales de Información Financiera, puesto que dentro de este complejo proceso se regula los principios y normas de contabilidad y de información financiera, así como las

Normas de Aseguramiento de la Información. Por ello, es necesario que los contadores, y con mayor rigurosidad, los revisores fiscales y auditores entiendan y apliquen de manera adecuada esta normatividad. La siguiente tabla realizada por Blanco (2017) resume de manera esquemática un paralelo entre las fases y las normas internacionales que debe tener en cuenta el Revisor Fiscal en el ejercicio de su trabajo:

Tabla 3 Fases de la Revisoría Fiscal con Normas Internacionales de Auditoría.

Fases	Normas Internacionales de Auditoría
Fase I: Etapa previa y definición de los términos del trabajo	NIAS 200: Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. NIAS 210: Acuerdo de los términos del encargo de auditoría.

Fases	Normas Internacionales de Auditoría
Fase II: Planeación • Entendimiento de la entidad y su entorno y valoración de los riesgos. • Obtención de sobre las obligaciones legales de la empresa • Obtención de información sobre el plan de gestión de la empresa. • Realización de procedimientos analíticos preliminares. • Establecer la importancia relativa y evaluar el riesgo aceptable de y el riesgo inherente. • Entender la estructura de control interno y evaluar el riesgo de control. • Elaborar un plan global de auditoría y un programa de auditoría.	NIAS 300: Planificación de la auditoría de estados financieros. NIAS 315: Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno. NIAS 320: Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría.
III: Procedimiento de auditoría en respuesta a los riesgos valorados • Determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos requeridos. • Pruebas de los controles. • Procedimientos sustantivos. • Evaluación de la evidencia. • Documentación.	NIAS 230: Documentación de auditoría. NIAS 330: Respuestas del auditor a los riesgos valorados. NIAS 402: Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios. NIAS 450: Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría. NIAS 501: Evidencia de auditoría

Fases	Normas Internacionales de Auditoría
	consideraciones específicas para determinadas áreas NIAS 505: Confirmaciones externas. NIAS 510: Encargos iniciales de auditoría saldos de apertura. NIAS 540: Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar. NIAS 600: Consideraciones especiales: auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes). NIAS 610: Utilización del trabajo de los auditores internos. NIAS 620: Utilización del trabajo de un experto del auditor. NITR 2410: Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad. NIAS 260: Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad. NIAS 265: Comunicación de las deficiencias en control interno a los responsables del gobierno ya la dirección de la entidad.

Fases	Normas Internacionales de Auditoría
Fase IV: Fase final de la auditoría • Revisar los pasivos contingentes. • Revisar los acontecimientos posteriores. • Acumular evidencias finales. • Evaluar el supuesto de empresa en marcha. • Obtener carta de presentación o certificaciones de los estados financieros. • Revisar los estados financieros y verificar que las cifras finales concuerden con ellos. • Construir los indicadores esenciales para evaluar el desempeño de la administración en el cumplimiento de los objetivos y metas. • Emitir el informe de auditoría integral. • Discusión del informe con la administración o comité de auditoría.	NIAS 550: Partes vinculadas. NIAS 560: Hechos posteriores al cierre. NIAS 570: Empresa en funcionamiento. NIAS 580: Manifestaciones escritas. NIAS 700: Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros. NIAS 705: Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente. NIAS 706: Párrafos de énfasis v párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente. NIAS 710: Información comparativa cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos. NIAS 720: Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados.
Fase V: Control de Calidad de los Servicios	NIAS 220: Control de calidad de la auditoría de estados financieros. NICC I: Norma internacional de control de calidad 1.

Fuente: Revisoría Fiscal ejercida con Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento, Blanco, 2017.

A partir de la tabla anterior se puede decir que las NIAS se diferencian de las NAGAS en varios aspectos. A continuación, se transcribe la comparación de estas normas y las diferencias identificadas por Díaz (2011), quien considera como más importantes las siguientes diferencias:

- a. Las NAGAS hacen énfasis en las actitudes éticas del contador en Colombia, mientras que las NIAS se enfocan más a la profundización técnica del ejercicio de la auditoría.
- b. Las NAGAS en Colombia no están actualizadas a la fecha y tampoco están en un proceso permanente de revisión, mientras que las NIAS sí lo están.
- c. Las NAGAS no consideran la auditoría en ambientes sistematizados como sí lo hacen las NIAS.
- d. Las NAGAS no profundizan sobre el tratamiento de los riesgos, mientras que las NIAS dedican parte de sus apartes a su pronóstico para la planeación de auditoría.
- e. Las NIAS explican en forma más amplia los procedimientos de auditoría, mientras que las NAGAS se enfocan en generalidades para desarrollar una auditoría.
- f. Ambas normas consideran importantes temas como: la planeación de la auditoría; la evidencia de auditoría; los papeles de trabajo; los informes del auditor.
- g. Las NAGAS en Colombia consideran también la aplicación de estos pronunciamientos a la Revisoría Fiscal, la cual no existe en otras partes del mundo solo se desarrolla este modelo en nuestro país.
- h. Los riesgos de auditoría son considerados por ambas normas.
- i. El enfoque de las normas locales es más financiero y el de las normas internacionales no se limita exclusivamente a lo financiero, sino que también considera otros relacionados.

Para Díaz (2011), “a pesar de que las NAGAS y las NIAS consideran los ejes centrales de la auditoría planear, ejecutar, supervisar e informar, lo hacen desde dos perspectivas distintas y con diferencias significativas desde el punto de vista de enfoque, pues las NAGAS en Colombia no contemplan la administración del riesgo como algo relevante, por lo que su enfoque está encaminado más hacia la detección y no a la prevención como se está haciendo hoy en día en la auditoría, y así lo consideran las Normas Internacionales de Auditoría cuando se habla de revisar los niveles de riesgo de los componentes y evaluar su exposición, considerando la existencia o la posibilidad de que algo ocurra”(p. 32-38).

7.3. Efectos de las NAI en el ejercicio de la Revisoría Fiscal.

7.3.1. La formación del Contador Público.

Teniendo en cuenta que el artículo 5 de la Ley 1314 de 2009 establece que las NAI son un sistema compuesto por principios, conceptos, técnicas, interpretaciones y guías, la primera preocupación que surge para el Revisor Fiscal, tal como lo expresa Cruz J. (2013) “está referida a estos conjuntos normativos, no sólo los propios 12 del aseguramiento que es a los que se refiere este artículo de la Ley, sino que debe empezar a preocuparse del conocimiento del conjunto normativo que aplica para su objeto de trabajo, que corresponde a la información financiera, esto es denominado por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y específicamente por el Consejo de Normas Auditoría y Aseguramiento (IAASB por sus siglas en inglés) junta independiente auspiciada por IFAC, “Conocer el marco regulatorio aplicable” Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements Part I (2010) en la norma internacional de auditoría (ISA por su sigla en inglés) 200 que habla de los objetivos generales del trabajo”

Cruz J. (2013) pone en manifiesto que Colombia está inmerso en la transformación de todos los modelos contables de la compañías, y cita la siguiente definición: “Un modelo contable es una representación elaborada por la disciplina contable con vistas a satisfacer a alguno de los siguientes propósito o todos ellos, en caso de ser posible: a) describir cual es la situación patrimonial de un ente a un momento determinado del tiempo; b) explicar cuál ha sido la evolución del patrimonio de un ente en el pasado con una adecuada identificación de causales; y c) predecir cuál o cuáles serán los posibles comportamientos del referido patrimonio en el futuro.” (Álvarez, 2010, citado por Cruz J. 2013)

A partir del párrafo anterior Cruz J. muestra que uno de los retos en el ejercicio de la Revisoría Fiscal consiste en llevar a cabo un rápido proceso de conocimiento y entendimiento de los modelos contables que queden definidos en el marco del proceso de convergencia a estándares internacionales. En tal sentido, el Revisor Fiscal debe ser consciente de que su actividad requiere de preparación y de especialización por sectores y tipos de empresa, y que este proceso debe ser llevado a cabo de manera permanente. Es decir, que el asunto clave es la educación para ejercer la labor de Revisoría Fiscal con la nueva normatividad, para lo cual se requiere de permanente actualización y que además implicaría también requisitos como la presentación de exámenes periódicos, realizar estudios formales de posgrado, implementar sistemas de certificaciones emitidas por organismos de la profesión; así como también la revisión de la cantidad y calidad de las Facultades de Contaduría Pública existentes en el país y métodos y enfoques de enseñanza que permitan entender los objetivos de la nueva normatividad y de qué manera se adapta a las necesidades de la realidad.

En cuanto a la calidad y calidad de las Facultades de Contaduría Pública, se destaca que es un asunto tratado desde 2003 en el informe ROSC presentado por el Banco Mundial.

Según análisis de dicho informe realizado por Mejía (2004) “debido a que es fácil el ingreso a la profesión de contador, en Colombia hay una gran cantidad de contadores públicos registrados”. La calificación de “fácil ingreso” a la profesión es realizada argumentando que en la actualidad los programas académicos de contaduría se orientan más a producir técnicos que contadores y auditores modernos, verdades que todos conocemos pero que en ocasiones es bueno considerarlas indolentes, porque se constituyen en autocríticas para el mejoramiento continuo de nuestra profesión. La proliferación de facultades de Contaduría Pública, el atraso en la acreditación institucional acorde con los lineamientos del Consejo Nacional de Acreditación, la definición de ciclos propedéuticos sólo cuando lo requieren agentes externos y otras razones de fondo, son más que suficientes para que, incluso los organismos internacionales, nos muestran una deficiencia que en ocasiones hemos conocido, pero no “reconocido”.

Además de lo anterior, al Revisor Fiscal, como figura que representa independencia, transparencia, calidad, confianza, le corresponde involucrarse y estar actualizado, en cumplimiento del artículo 37 de la Ley 43 de 1990, en relación la observancia de las disposiciones normativas, competencia y actualización profesional.

En ese mismo orden de ideas el Contador Público en su ejercicio de Revisoría Fiscal, dada la obligatoriedad de aplicar NAI, citando a Cardozo (2016, p21) debe tener una serie de aspectos que caractericen como persona y como profesional, dentro de los cuales se enumeran:

1. Experiencia: entendida como el conocimiento de las cosas y la cual se adquiere con la práctica. Esto implica que el Revisor Fiscal al examinar los estados financieros de una empresa, se ve enfrentado a tener conocimientos del área contable para saber si los registros se ajustan a las normas vigentes; del área financiera de la empresa; De

ejecución estratégica de negocios para poder determinar si la gestión de la administración ha sido la más adecuada; y, por último, de control interno para poder evaluar la existencia y la operatividad y si esta brinda una seguridad razonable, más no absoluta de las operaciones.

2. **Espíritu de investigación:** Referida a la disposición particular de la inteligencia para intentar conocer los hechos a través del estudio y búsqueda de su ocurrencia. Esto está relacionado de alguna manera con el escepticismo profesional, que implica que la razón de ser de la investigación está en darle respuesta no al porqué sino al para qué.
3. **Capacidad de análisis y observación:** está relacionada con la habilidad para descomponer las partes de un todo, para lo cual requiere examinar las cosas con mucha atención. Con el fin de emitir un juicio, se debe examinar todo el proceso con un criterio analítico, y durante el examen observar el comportamiento de los elementos.
4. **Carácter:** Está relacionada con la personalidad del Revisor Fiscal, su idiosincrasia, su forma de ser como persona, lo cual implica tener un criterio firme para no dejarse influenciar, pero a su vez también tener un criterio flexible para conciliar.
5. **Prudencia:** Relacionada con la templanza o moderación en las palabras o en la acción, es decir, es necesario que el Revisor Fiscal sea moderado y reservado en el manejo de aspectos relacionados con la información procesada por las compañías, las políticas y los diferentes procesos seguidos en las empresas. También debe observar prudencia al emitir sus juicios, por cuanto, estos deben estar respaldados por la evidencia que le entregan sus papeles de trabajo.

6. Relaciones interpersonales. Es la habilidad que tiene el ser humano para comunicarse y crear un ambiente de sana convivencia en los conglomerados donde le toque actuar
7. Cuidado y diligencia profesional. El revisor fiscal debe demostrar la más alta disposición para resolver con la mayor rapidez las situaciones que se presentan en el examen de la información contable, financiera, tributaria y comercial de su cliente.
8. Ética: Conocida como el conjunto de principios y reglas morales que regulan el comportamiento de los seres humanos. Es importante resaltar la obligatoriedad de que el Revisor Fiscal aplicará en sus actuaciones profesionales el Código de Ética para Profesionales la Contaduría de IFAC en consonancia con el capítulo cuarto, título primero de la Ley 43 de 1990.

Se podría decir se requiere educación continua en el Contador Público para que logre entender la nueva normatividad que inciden en su ejercicio como Revisor Fiscal, dada la responsabilidad que asume. En tal sentido, el Revisor Fiscal tiene una tarea importante que consiste en adaptarse y capacitarse para entender el mercado internacional que exige nuevos conocimientos que le permitan al contador público ser competente en la industria que cada vez más busca la generación de información financiera veraz, oportuna y completa que cumpla con altos estándares de calidad permitiendo mantener la confiabilidad del trabajo que esperan tener los diferentes actores y usuarios de la información. Para ello, es importante reconocer y entender entonces, la contabilidad como sistema de información que usan las organizaciones para revelar los hechos económicos de la misma a los interesados interna y externamente.

En ese sentido, se determina pues que el quehacer propio de los profesionales de la Contaduría Pública, forjan el camino y desarrollo de la sociedad mediante el trazo de instrumentos que reflejan la realidad de las empresas y asimismo el control sobre dichos recursos que impactan a la sociedad general. Ahora bien, ¿cuáles serían los retos más

importantes a los que se enfrentan los contadores públicos o la Contaduría Pública con la implementación de las Normas Internacionales, las cuales regulan la profesión y rompen los escenarios nacionales para ser un solo mercado global?; Uno de los retos que propone las nuevas condiciones globales en materia de informes financieros y revelación de la información que afecta a los contadores es mantener la confianza que depositan los cientos de usuarios de dicha información.

Otro de los retos o desafíos más representativos en materia de la profesión contable nacional, es de acuerdo con el profesor Franco (2017), el fortalecer de manera íntegra los procesos de planificación contable; dicho de otra forma, reestructurar los procesos de regulación contable y robustecerlos para lograr la construcción de informes y asesorías que permitan conocer realmente la realidad de los entes económicos y cumplir de esa manera con las expectativas de los usuarios. Se busca así, que el contador no sólo sea quien prepare los informes financieros, liquide impuestos, sino que se convierta en un actor importante al momento de brindar asesorías a la gerencia que le permita tomar las mejores decisiones en pro del bienestar económico y social de la sociedad en la que se desenvuelve.

Por otro lado, uno de los desafíos más relevantes es que el profesional de Contaduría Pública conozca y comprenda a cabalidad el Código de Ética que promulga los principios propios de la profesión para ser críticos, íntegros y objetivos en la elaboración, presentación y emisión de su criterio frente a la información financiera y no financiera de las distintas organizaciones. Dicho código también se encuentra dentro del marco normativo internacional que debe ser asimilado y puesto en práctica por los contadores; ya que el Código de Ética internacional publicado por la Federación Internacional de Contadores

(IFAC), resalta que “una marca distintiva de la profesión contable es la aceptación de su responsabilidad de servir al interés público”, estableciendo así que es deber del profesional contable el cumplir de manera correcta los principios fundamentales de integridad, objetividad, diligencia y competencia profesional, confidencialidad y comportamiento profesional.

Finalmente, es importante y necesario que las universidades como actores principales y cuna del conocimiento contable y ético de ésta, tome acciones contundentes ante los retos que se encuentran presentes en la profesión y replanteen o establezcan estrategias que permitan garantizar a sus estudiantes y egresados un nivel de conocimiento en materia técnica y crítica considerable actualizada que permita ser competitivos ampliamente en el mercado laboral; implicando pues la actualización a priori de sus cuerpos docentes. Encaminados así a tener profesionales cada vez más especializados académicamente.

7.3.2. Las funciones del Revisor Fiscal con la aplicación de NAI.

Según Cardozo (2016) la convergencia a estándares internacionales de información, promulgada por la ley 1314 de 2009, se centra en generar información de propósito general que haga valor para los usuarios, que son quienes toman las decisiones, lo cual implica disponer de datos transparentes, comparables y pertinentes.

El asunto es que, para garantizar que la información cumpla con estos atributos, se requiere que un tercero independiente acredite el cumplimiento de las normas en su esencia frente a la realidad económica. Este tercero hace un acto de aseguramiento, y ese es el segundo paso para el cierre de la estructura regulatoria de la adopción. En principio, esa es una función, si bien cuestionada por el Banco Mundial, que viene ejecutando el revisor fiscal por cuanto el sujeto debe ser independiente y, en consecuencia, no puede mantener otras funciones distintas a la expresión de un dictamen sobre el reporte financiero. Sin embargo, se advierte

que en nuestro medio el ejercicio del revisor fiscal incluye labores de certificación fiscalización que no son compatibles con esta condición que imponen los estándares de aseguramiento del reporte. (Cardozo, 2016, p. 27)

La orientación y aplicación de esta ley pone una carga profunda a los auditores y a la Revisoría Fiscal en tanto les exigirá resolver elementos de orden técnico, funcional y legal que hoy sustentan su ejercicio, como quiera que pueden resultar incompatibles con la aplicación de los estándares internacionales de aseguramiento. De entrada, será preciso revisar su objetivo misional para establecer si su intervención se encuentra en el apoyo a las autoridades gubernamentales para acreditar las acciones y responsabilidades de cumplimiento y reporte de los administradores, o en acreditar la transparencia de la información de las entidades para otorgar confianza pública. (Cardozo, 2016, p. 27)

El tema que debe resolverse, en consecuencia, es cómo alinear los estándares globales de aseguramiento con las funciones existentes de Revisoría Fiscal. Las propuestas que han aparecido van desde la separación de la Revisoría Fiscal de las funciones de aseguramiento de un auditor hasta la coexistencia de una Revisoría Fiscal que haga labores de expresión de un dictamen, dando una aplicación "limitada" a las Normas Internacionales de Auditoría. Lo importante es considerar cuál mecanismo permite contribuir con mayor eficiencia a la transparencia requerida de información para presentar un informe financiero claro y real. (Cardozo, 2016, pág. 27)

Otro paso implica establecer el órgano o agente responsable ante terceros de la emisión del reporte, que, en términos generales, es un acto de gobierno empresarial que hace imperativo manifestar los responsables de la preparación, revelación e información. Aunque por lo general se entiende que es el órgano máximo, la Alta Gerencia o un representante quien asume la responsabilidad por el contenido, la estructura y la relevancia de las políticas

adoptadas frente a la realidad del modelo de negocio, en Colombia este compromiso se le ha venido adjudicando absolutamente al contador, quien acompaña con su firma la responsabilidad del representante legal por cuanto debe cumplir con unas reglas de preparación cumplimiento de prácticas reguladas. Sin embargo, en un marco de principios como lo inducen las normas internacionales de información financiera, este es otro asunto que debe resolverse ya que la preparación del reporte implica tomar decisiones de política en el ente que gobierna el desarrollo de las actividades plasmadas en los estatutos, y es esa la razón de la problemática para la garantía de transparencia de la información. (Cardozo, 2016, p. 28)

Como se manifestó anteriormente, el Decreto 2420 de 2015 será de aplicación obligatoria para los revisores fiscales que presten sus servicios a entidades correspondientes al Grupo I (NIIF plenas) y al Grupo 2 (NIIF para pymes), que tengan más de 30.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes de activos o más de 200 trabajadores en los términos establecidos para tales efectos en dicha norma y en las posteriores que la modifiquen, adicionen o sustituyan. Del mismo modo se regula además el actuar de los revisores fiscales que dictaminen estados financieros consolidados de estas organizaciones (Cardozo, 2016, p. 28)

A continuación, se transcribe el Artículo 207 del código de comercio, relacionado con las funciones del Revisor Fiscal, que deberán aplicarse con las NAI:

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 por qué 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.
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.

Es importante señalar que en Colombia se ha venido ejerciendo de manera paralela las figuras de la Revisoría Fiscal y la de Auditoría Externa, sin embargo, las funciones de la primera son más amplias que la segunda debido a que adicional al dictamen u opinión sobre la información contenida en los estados financieros, el revisor fiscal debe ejercer control y vigilancia sobre la administración y velar para que la empresa establezca un adecuado control interno. Adicionalmente, debe certificar o dictaminar las declaraciones tributarias y cualquier información contable que se suministre a terceros incluida la información intermedia. Todas

estas funciones conllevan necesariamente una actividad permanente o auditoría inmediata, fundamentada en procedimientos analíticos de revisión (Villa, 2015)

Para Moya (2007), la figura de la Revisoría Fiscal en Colombia ha planteado una serie de responsabilidades que desbordan al ámbito profesional, toda vez que lo involucran en una serie de actuaciones que pudiesen generar un riesgo profesional.

Según Ruiz (2016) las NAI implican un aumento de responsabilidades y obligaciones que debe asumir el Revisor Fiscal para un buen desempeño profesional, de manera que minimice el riesgo que debe asumir en sus actuaciones.

En ese orden de ideas la Revisoría Fiscal “deberá procurar adaptarse a su entorno globalizado para realizar sus funciones de manera más eficiente. Esto, a fin de adaptarse al entorno y responder con capacidades de adaptación, implica que los revisores fiscales deben poseer conocimientos en materia de herramientas de gestión, estadística, control estadístico de procesos (spc), resolución de problemas, *benchmarking*, trabajo en equipo, círculos de calidad, tormenta de ideas, pensamiento sistémico, relevamiento y evaluación del control interno, planificación, administración, finanzas, aparte de las normativas legales, contables y conocimientos en sistemas de información.” (Cruz Rodríguez, citado por Ruiz 2016).

La siguiente tabla propone un resumen de la manera en cómo el Revisor Fiscal procederá para el cumplimiento del Artículo 207 del Código de Comercio:

Tabla 4 Funciones de la Revisoría Fiscal con NAI

FUNCIONES DEL REVISOR FISCAL	
Revisoría Fiscal	Nuevo Marco Normativo
Art. 207, No 1 del Código de Comercio. 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.	Plan de trabajo. Para dar cumplimiento al numeral 1.o del artículo 207 del Código de Comercio, el revisor fiscal deberá planear su trabajo para el periodo en el cual sea designado en función de la evaluación de la gestión del riesgo de la entidad a la que preste sus servicios, sin perjuicio de las actualizaciones que sean necesarias de acuerdo con las circunstancias. El objetivo es determinar el alcance de las pruebas que desarrollará para establecer el cumplimiento por parte de la entidad de las decisiones estatutarias, de la asamblea o de la junta de socios, según corresponda y de la junta directiva, si es el caso. Parágrafo 1: El plan a que se hace referencia en el presente artículo deberá ponerse en consideración y aprobación de la asamblea de accionistas, o junta de socios en su caso, y en conocimiento de la junta directiva u órgano equivalente de la entidad, dentro de los tres meses siguientes a su designación. El desarrollo del plan no obsta para que el revisor fiscal pueda, en cualquier tiempo, efectuar las evaluaciones que considere pertinentes de acuerdo con las circunstancias e informar al órgano social competente de las irregularidades de importancia encontradas en su trabajo. Lo anterior no implica el examen de la totalidad de las operaciones para satisfacerse del logro del objetivo del presente artículo
Art. 207, No 2 del Código de Comercio. Dar oportuna cuenta, por escrito, a la asamblea o junta de socios, a la junta	Informes del revisor fiscal sobre irregularidades en desarrollo del plan de trabajo. En desarrollo del plan al que se hace referencia en el numeral 1. °, el revisor fiscal producirá los informes que estime convenientes como resultado de las evaluaciones que efectúe. Las irregularidades que detecte en

FUNCIONES DEL REVISOR FISCAL	
Revisoría Fiscal	Nuevo Marco Normativo
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.	desarrollo de sus funciones, de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 2.o del artículo 207 del Código de Comercio, deberán ser informadas oportunamente a las instancias allí indicadas. Parágrafo: No obstante, lo dispuesto en este artículo, el revisor fiscal deberá igualmente informar oportunamente de cualquier irregularidad de la que haya tenido conocimiento, a la instancia social que corresponda, en desarrollo o no del plan de trabajo de que trata este decreto.
Art. 207, No 3 del Código de Comercio. 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.	Ámbito de colaboración con las entidades gubernamentales. La colaboración con las entidades a las que hacen referencia los numerales 3.o y 10.o del artículo 207 del Código de Comercio se entenderá en el ámbito de las actividades de evaluación propias de los revisores fiscales, en su calidad de contadores públicos, y no sobre asuntos propios de la administración, caso en el cual la colaboración deberá solicitarse directamente al representante legal de la entidad.
Art. 207, No 4 del Código de Comercio. 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 por qué se conserven debidamente la correspondencia de la	Alcance de las recomendaciones del revisor fiscal a la entidad a la que preste sus servicios. Las funciones de impartir instrucciones incluidas en los numerales 4.o y 6.o del artículo 207 del Código de Comercio se entenderán como la facultad del revisor fiscal de emitir recomendaciones a la entidad a la que preste sus servicios, como resultado del trabajo desarrollado y soportado en evidencia. Tal facultad no implicará injerencia alguna del revisor fiscal en las decisiones administrativas o financieras que tome la administración de la entidad. El revisor fiscal deberá realizar seguimiento a las acciones

FUNCIONES DEL REVISOR FISCAL	
Revisoría Fiscal	Nuevo Marco Normativo
sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines.	correctivas ordenadas por la entidad gubernamental de inspección y vigilancia, e informar a la administración, a la junta directiva, si existe, a la asamblea o junta de socios y a la entidad de supervisión los incumplimientos a estos requerimientos en orden a la importancia que tengan. Asimismo, se deberá practicar la auditoría de cumplimiento de leyes y regulaciones, especialmente la relacionada con la legislación contable.
Art. 207, No 5 del Código de Comercio. Inspeccionar asiduamente los bienes de la sociedad y procurar que se tomen oportunamente las medidas de conservación o seguridad de estos y de los que ella tenga en custodia a cualquier otro título.	Alcance de las inspecciones. Las inspecciones que realice el revisor fiscal en cumplimiento de las responsabilidades establecidas en los numerales 5.o y 6.o del artículo 207 del Código de Comercio se efectuarán en desarrollo del plan de trabajo, el cual deberá incluir la evaluación del control interno y las pruebas de auditoría sobre la información financiera en función del riesgo de auditoría establecido por él. Se deben emplear pruebas de controles sobre el control interno y pruebas sustantivas de auditoría sobre la información financiera, en función del riesgo establecido
Art. 207, No 6 del Código de Comercio. Impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales.	

FUNCIONES DEL REVISOR FISCAL	
Revisoría Fiscal	Nuevo Marco Normativo
Art. 207, No 7 del Código de Comercio. Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente.	Alcance de la función de autorización. La función establecida en el numeral 7.o del artículo 207 del Código de Comercio se entenderá cumplida con la emisión del dictamen del revisor fiscal sobre los estados financieros de la entidad y su firma en ellos, la cual implicará la asunción de las responsabilidades que se derivan de su investidura y la ejecución de las pruebas de auditoría necesarias para llegar a formarse una opinión sobre los estados financieros evaluados. Para los estados financieros intermedios, se emitirán informes sobre revisión de estados financieros. Para los estados financieros finales, se emitirá un informe integral que cubre el dictamen sobre los estados financieros.

Fuente: Revisoría Fiscal ejercida con Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento Blanco L. Yanel

(2017, p 3-7).

Según Díaz y Garay (2016) “dentro de las funciones del Revisor Fiscal, se encuentra la administración de riesgos, como un aspecto de relevancia en los procesos de auditoria, frente a la normativa internacional de auditoria, como lo enuncia Mejía (2011:37), que una de las grande diferencias entre las NAGAS y las NIAS, es el aspecto de enfoque, el cual parte de detección y no de prevención, indicando que es necesario establecer cambios en el estilo de auditar pasando de una auditoria reactiva a una auditoria proactiva.

Tal como se ha mencionado anteriormente el enfoque del trabajo en Auditoría y Revisoría Fiscal con la nueva normatividad está orientado hacia los riesgos, lo que significa que desde la fase de la planeación el trabajo debe centrarse la administración de los riesgos y no tanto en la revisión tradicional de transacciones, puesto que ello impide enfocarse en aquellas situaciones de mayor riesgo y dificultan la prevención de que los dichos riesgos se materialicen o realicen.

Para observar los cambios que se presentan en las funciones de la Revisoría Fiscal con la aplicación de Normas de Aseguramiento de la Información, a continuación, se incluye un cuadro comparativo de las funciones del revisor fiscal de acuerdo a la norma colombiana y de acuerdo a la norma internacional:

Tabla 5 Cuadro comparativo en NIAs y marco normativo local colombiano.

Revisor fiscal		
Norma colombiana	Normas internacionales (NIAS- NIIF)	Modificaciones
1. Certificar que las operaciones realizadas en las empresas cumplan con las leyes del Estado y las políticas de la entidad.	1. El revisor fiscal deberá evaluar que las operaciones se ejecuten de acuerdo a las disposiciones legales.	1. Permanece igual.
2. Informar a las directivas de la organización acerca de posibles irregularidades que puedan alterar el normal funcionamiento de las actividades.	2. Comunicación con quienes gobiernan la entidad.	2. Permanece igual.
3. Acompañar a las entidades gubernamentales a ejercer la inspección, vigilancia o control de las empresas e informar cuando haya lugar o le sean solicitados.	3. Cumplir de forma adecuada los requerimientos solicitados por las entidades gubernamentales encargadas de la inspección y vigilancia de las empresas, entendiendo que se debe informar cuando haya lugar respecto a los estados financieros.	3. Asegurar que el revisor fiscal atienda los requerimientos de las entidades gubernamentales a partir de los estados financieros.

Revisor fiscal		
Norma colombiana	Normas internacionales (NIAS- NIIF)	Modificaciones
4. Velar porque la información contable se realice bajo los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), y así mismo se realicen las actas pertinentes a raíz de las reuniones de asambleas, junta de Socios y junta directiva.	4. Verificar el proceso contable de la empresa y conservar la documentación pertinente al periodo evaluado.	4. Enfoque directamente a los estados financieros
5. Inspeccionar constantemente los activos de la empresa y gestionar la conservación o seguridad de los mismos.	5. Evaluar que el control interno actúe de acuerdo con las políticas y procedimientos de la entidad.	5. El revisor fiscal no se hace cargo del control interno, sin embargo, debe asegurarse que exista y se ejecute de forma eficiente.
6. Hacer la debida planeación para realizar la inspección de manera eficiente y solicitarla información que le permita mantener un control sobre los recursos de la entidad.	6. Solicitar la información y documentación necesarias para realizar la auditoría de los estados financieros.	6. Enfoque directamente a los estados financieros.
7. Atestar con su firma los estados financieros, adicionalmente desarrollar el correspondiente dictamen o informe.	7. Dictaminar los estados financieros.	7. Permanece igual.
8. Realizar asambleas extraordinarias cuando lo considere necesario.	8. Realizar los documentos pertinentes en el momento que sea necesario para remitirlos a los órganos superiores.	8. El revisor fiscal no está a cargo de realizar las funciones administrativas, sin embargo brinda la documentación pertinente.

Revisor fiscal		
Norma colombiana	Normas internacionales (NIAS-NIIF)	Modificaciones
9. Cumplir las demás atribuciones que le señalen las leyes o los estatutos.	9. El revisor fiscal deberá ser independiente para dar cumplimiento a la Ley 1314 de 2009 y las NIAS.	9. Dar cumplimiento a la Ley 1314 de 2009, respetando el principio de independencia.

Fuente: Impacto y análisis de las normas internacionales en el desarrollo de las funciones del revisor fiscal en Colombia. *Mónica Alexandra Ahumada Quiroga, Edwin Steven Matallana Chilito, David Leonardo Ardila Segura. (2016)*

7.3.3. Proyecto de Ley que reforma las funciones del Revisor Fiscal.

El 3 de octubre de 2016 el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo publicó en su portal un proyecto de Decreto con el cual se agregaría un nuevo capítulo a su Decreto Único 1074 de 2015 estableciendo una reglamentación especial sobre la forma en que los Revisores Fiscales cumplirían las funciones que se les asignan en los artículos 207 y 208 del Código de Comercio.

Con el mencionado proyecto también se buscaba la compatibilidad de las funciones del Revisor Fiscal contenidas en el Código de Comercio con las Normas de Aseguramiento de la Información. Esto debido a que desde la entrada en vigencia de la Ley 1314 de 2009 se ha presentado el debate de la convergencia, y en relación a la Revisoría Fiscal, el debate se ha presentado porque “dentro de las funciones del revisor fiscal se encuentra la elaboración del informe acorde con lo establecido en el art. 208, del Código de Comercio; y si se destaca el numeral 4, que indica la opinión del Revisor Fiscal, en relación al concepto de información fidedigna bajo normas de contabilidad generalmente aceptadas, se visualiza en este punto un conflicto entre la ley 1314/2009, Decreto 302/2015 y lo establecido en el Código de Comercio” (Díaz, 2016, p. 16)

Adicionalmente, Díaz (2016) pone en manifiesto que “la Dirección de Impuestos y Aduanas (DIAN), establece el registro de las operaciones acorde con el decreto 2640/93, con criterios de medición establecidos en el Estatuto Tributario. Situación, que ocasiona problemas al Revisor Fiscal, por la interpretación de las normas de doble propósito; por un lado, información basada en principios contables locales y por otro, información de estándares internacionales, combinado con los problemas internacionales de independencia mental, evolución del ejercicio de la Revisoría Fiscal, que involucran de forma inherente el juicio del profesional para señalar la transparencia de la información financiera, la cual se encuentra inmersa a las exigencias de los procesos de globalización y las leyes internas que retrasan los procesos de armonización” (p. 16)

El Ministerio de Comercio presentó el proyecto discusión por los profesionales de la Contaduría Pública, estableciendo un plazo hasta el 14 de octubre de 2016 y si se lograba aprobar entraría en vigencia el 1 de enero de 2018. Sin embargo, de acuerdo al análisis realizado por varios profesionales de la profesión contable, este proyecto tenía que ser modificado, pues presentaba varias inconsistencias. Un ejemplo de inconsistencias es lo que plantea Mantilla (2016): “en la perspectiva de las funciones está claro que hay demasiadas funciones para los revisores fiscales, muchas de ellas contradictorias entre sí, técnicamente mal elaboradas y que incluso ni siquiera el gobierno nacional tiene una lista actualizada de cuáles son. Por eso se busca una solución racional, esto es, agrupar las funciones compatibles y asignarlas a distintos contadores públicos principalmente alrededor de la auditoría de estados financieros, la auditoría interna (asesoría y evaluación), las certificaciones tributarias y el cumplimiento normativo” (p. 3).

En esta situación, tal como lo establece Blanco (2017) “al no existir armonía entre el contenido de los artículos 2017, 208 y 209 del Código de Comercio y las normas internacionales de auditoría y aseguramiento, el Gobierno ha pretendido reglamentar dichos artículos. Para ese fin ha puesto a consideración del público en general el proyecto de reglamento antes mencionado, lo cual es una tarea pendiente que no será fácil tratándose de un código (p. 16)

Siguiendo con Blanco, “el objetivo del reglamento es loable al pretender utilizar las normas de auditoría y aseguramiento en el ejercicio de la Revisoría Fiscal, pero la vía de una reglamentación parece que no es la apropiada para definir el alcance de la Revisoría Fiscal utilizando las normas internacionales” (p, 20)

7.3.4. Informe del Revisor Fiscal.

Cómo se manifestó anteriormente la Revisoría Fiscal desde el contexto del nuevo marco normativo de las NAI implica no enfocarse solamente en los controles tradicionales, sino que, tal como lo establece Ruiz (2016), implica la búsqueda de proteger los activos de la organización, así como auditar el cumplimiento de normativas (sean estas internas o externas), políticas y directrices, y principios fundamentales de gestión moderna de empresas, en todo lo concierne a la calidad de los productos y servicios, niveles de satisfacción de los clientes, eficiencia de los procesos administrativos y productivos.

El artículo 207 del Código de Comercio señala que el Revisor Fiscal tiene como función autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente, y en relación a este último los artículos 208 y 209 expresan que:

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

Según lo señalado en el Código de Comercio, se podría decir que el Revisor Fiscal debe presentar dos informes:

- a. El primer informe es el contemplado en el Art. 2018 del Código de Comercio en relación al dictamen sobre los estados financieros.

- b. El segundo informe es el contemplado en el Art. 209, el cual está relacionado con la evaluación del cumplimiento de las disposiciones estatutarias y de la asamblea o junta de socios y con la evaluación del control interno.

Como se puede evidenciar son dos informes que el Revisor Fiscal ha debido presentar de manera separada, sin embargo, muchas veces se habían presentado dichos informes como si fuesen unos solo.

Al respecto el Artículo 1.2.1.5. del Decreto 2420 de 2015 señala que para efectos de la aplicación del artículo 1.2.1.2. Señala que no será necesario que el revisor fiscal prepare informes separados, pero sí que exprese una opinión sobre cada uno de los temas para contenidos en ellos.

En ese orden de ideas, es importante señalar que bajo la normatividad internacional el informe que incluye el dictamen sobre los estados financieros será realizado de acuerdo con las Normas de Auditoría Internacionales NIAS, y el informe que incluye la opinión sobre el cumplimiento de leyes, control interno, disposiciones estatutarias y de la asamblea o junta de socios se realizará aplicando ISAE.

La importancia de dichos informes que han sido producidos por el Revisor Fiscal radica en que a través de ellos se está comunicando los resultados de su trabajo, es decir, si la información financiera es confiable y reporta la realidad financiera de las empresas, y si está cumpliendo con las demás disposiciones estatutarias.

Al respecto, la normatividad internacional señala en las NIAS 700 y 705 el contenido de los informes de auditoría y la calidad de los resultados, y el establecimiento de una opinión y reporte de informes financieros.

Antes de la entrada en vigencia de las NAI, la preparación del informe se realizaba de conformidad con el Artículo 7 de la Ley 43 de 1990, y que en síntesis, el contenido del informe en el cual el Revisor Fiscal debía expresar: el alcance y su dictamen sobre lo

razonable de la información contenida en los estados financieros examinados; si los estados financieros se han preparado de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia; si tales principios han sido aplicados de manera uniforme en el período corriente en relación al período anterior; si se presenta alguna salvedad, explicando de manera clara e inequívoca dicha salvedad. En excepciones, 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.

De acuerdo a la normatividad internacional, el informe del Revisor fiscal deberá elaborarse de conformidad con la NIAS 700, la cual proporciona una estructura de cómo presentar informes de auditoría con opinión sin modificar, puesto que el objetivo del auditor es formarse una opinión sobre los estados financieros de la empresa basándose en una evaluación de la información y en las conclusiones extraídas de las evidencias obtenidas, y así poder expresarlo de una manera clara y precisa mediante un informe escrito (Ruiz, 2016). La Norma Internacional de Auditoría 705, denominada “Modificaciones a la opinión en el dictamen del Auditor Independiente”, en su forma y contenido del informe del revisor fiscal se ven afectados cuando expresa una versión modificada.

Adicional a lo anterior, se debe manifestar que las NIAS 700 y 705 señalan la responsabilidad, los requerimientos de ética y la forma de ejecutar la elaboración y presentación de los informes.

El revisor fiscal posee una función representativa en la empresa, tanto en la presentación de informes como en la auditoría que debe realizar dentro de la compañía al control interno y al área de contabilidad. Sus funciones están plasmadas en el Código de Comercio (1971), de acuerdo con el cual debe ser objetivo, realizar sus actividades con independencia e imparcialidad (art. 207), y preparar el dictamen de acuerdo con sus artículos 208 y 209, citados anteriormente.

El numeral 3 del Artículo 7 de la Ley 43 de 1990, relacionado con la rendición de informes según NAGAS indica que el dictamen del Revisor Fiscal deberá tener un título, destinatario, párrafo introductorio, además deberá declarar la responsabilidad de la administración por los estados financieros, establecer hasta dónde llega la responsabilidad del revisor fiscal, la opinión del mismo y su respectiva firma con fecha del dictamen correspondiente y dirección de domicilio (Ruiz, 2016).

Sin embargo, de acuerdo con la Ley 1314 de 2009, la elaboración y presentación de los informes que se ejecuten por parte del revisor fiscal se deben realizar según lo establecido por el Decreto 302 de 2015, ya que, es este el que normaliza la Ley 1314 y estipula los parámetros y condiciones de la presentación de la información financiera. Con la llegada de la Ley 1314 y la promulgación del Decreto 302, la Revisoría Fiscal debe profundizar en la realización de las funciones establecidas en el Código de Comercio, puesto que actuará también como auditor interno, y se requerirá de la misma una mayor calidad en los informes emitidos, tanto para la compañía, como para terceros, ya que, además de notificar la situación financiera de la compañía, también deberá manifestar su opinión sobre los procesos y el funcionamiento de la empresa. (Ruiz, 2016).

En ese sentido informe elaborado según NIAS 700 y 705, incluirá lo siguiente:

- a. La información ha sido preparada según el marco de información aplicable.
- b. El trabajo se llevó a cabo de acuerdo con las normas internacionales de auditoría.
- c. La evidencia de auditoría fue suficiente, adecuada y libre de incorrecciones materiales.
- d. Se obtuvo seguridad razonable de la información financiera.
- e. Los aspectos específicos de las prácticas y políticas contables de la entidad.
- f. Si la información financiera es relevante, comparable, fiable y comprensible.
- g. Y si los estados financieros y las notas explicativas expresan imagen fiel, de acuerdo

con los hechos y transacciones contables y, a su presentación, estructura y contenido.

Teniendo en cuenta lo anterior el informe, si la opinión del Revisor Fiscal no es modificada, el auditor y/o revisor fiscal debe especificarlo y realizar el informe de acuerdo con la NIAS 700, tal como lo señala el Decreto 0302 de 2015, de acuerdo con la cual deberá contener lo siguiente:

1. Un título;
2. Un destinatario;
3. Un apartado introductorio en el que se identifiquen los estados financieros auditados (identificará la entidad en la que los estados financieros han sido auditados, el título de cada estado, incluido en los estados financieros; resumen de las políticas contables y fecha o periodo que cubre cada uno de los estados financieros incluidos).
4. Una descripción de la responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros (los responsables de la preparación de los estados financieros).
5. Una descripción de la responsabilidad del auditor que incluya una referencia a las Normas Internacionales de Auditoría y a las disposiciones legales o reglamentarias; y una descripción de lo que se entiende por auditoría de conformidad con dichas normas.
6. La opinión del auditor sobre los estados financieros y una referencia al marco de información financiera aplicable utilizado para preparar los estados financieros.
7. Firma del auditor.
8. Fecha del informe de auditoría.
9. Dirección del auditor.

En abril de 2017 el CTCP presentó un modelo de informe de acuerdo a la nueva normatividad, en el cual manifiestan que la Superintendencia de Sociedades, recomendó a los Revisores Fiscales, tomar como modelo para el dictamen, el informe bajo Normas de

Aseguramiento de la Información –NAI- sugerido por el CTCP. Y por la otra, de consulta de la normatividad vigente (DUR 2420 de 2016, anexo 4), así como indagación de informes emitidos por otros profesionales. Dicho modelo aplica para emitir una opinión sin salvedades en una compañía Pymes:

7.3.5. Modelo Informe del Revisor Fiscal con ISAE para PYMES.

Señores
Compañía ALFA S.A.
Asamblea General de Accionistas
Informe sobre los estados financieros consolidados

He auditado los estados financieros adjuntos de la Compañía Alfa S. A. y sus subsidiarias, que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2016 y 2015, el estado del resultado integral, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo, correspondientes a los ejercicios terminados en dichas fechas, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. Los estados financieros terminados el 31 de diciembre de 2015, fueron preparados bajo el Decreto 2649 de 1993 y simultáneamente la entidad efectuó el proceso de transición al nuevo marco técnico normativo, tal como se describe en el párrafo de énfasis.

Responsabilidad de la gerencia en relación con los estados financieros

La Gerencia es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con el Decreto 3022 de 2013, compilado en el Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, que incorpora las Normas Internacionales de Información Financiera para PYMES, y del control interno que la Gerencia considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del Revisor Fiscal en relación con los estados financieros

Mi responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basado en mi auditoría. He llevado a cabo la auditoría de conformidad con la Parte 2, Título 1° del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, que incorpora las Normas Internacionales de Auditoría – NIAS. Dichas normas exigen que 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. 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 Compañía de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la Compañía. 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 gerencia, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros. Considero que la evidencia de auditoría que he obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para mi opinión.

Opinión sin salvedades En mi opinión, los estados financieros consolidados presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera de la Compañía Alfa S. A. y sus subsidiarias a 31 de diciembre de 2016 y 2015, así como sus resultados y flujos de efectivo correspondientes a los ejercicios terminados en dichas fechas, de conformidad con el Decreto 3022 de 2013, compilado en el Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, que incorpora las Normas Internacionales de Información Financiera para PYMES.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

Además, informo que durante los años 2016 y 2015, la Compañía ha llevado su contabilidad conforme a las normas legales y a la técnica contable; las operaciones registradas en los libros de contabilidad y los actos de los administradores se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la Junta de Socios y Junta Directiva; la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas y de registro de acciones se llevan y se conservan debidamente; el informe de gestión de la Administración guarda la debida concordancia con los estados financieros separados, y la Compañía ha efectuado la liquidación y pago oportuno al Sistema de Seguridad Social Integral.

Opinión sobre control interno y cumplimiento legal y normativo

Además, el Código de Comercio establece en el artículo 209 la obligación de pronunciarme sobre el cumplimiento de normas legales e internas y sobre lo adecuado del control interno. En cumplimiento de la Parte 2, Título 1° del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, apliqué los principios contenidos en la NIEA 3000 para realizar mi evaluación. Mi trabajo se efectuó mediante la aplicación de pruebas para evaluar el grado de cumplimiento de las disposiciones legales y normativas por la administración de la entidad, así como del funcionamiento del proceso de control interno, el cual es igualmente responsabilidad de la administración. Para efectos de la evaluación del cumplimiento legal y normativo utilicé los siguientes criterios: normas legales que afectan la actividad de la entidad; estatutos de la entidad; actas de asamblea y de junta directiva; y otra documentación relevante

Para la evaluación del control interno, utilicé como criterio el modelo COSO. Este modelo no es de uso obligatorio para la compañía, pero es un referente aceptado internacionalmente para configurar un proceso adecuado de control interno. El control interno de una entidad es un proceso efectuado por los encargados del gobierno corporativo, la administración y otro personal, designado para proveer razonable seguridad en relación con la preparación de información financiera

confiable, el cumplimiento de las normas legales e internas y el logro de un alto nivel de efectividad y eficiencia en las operaciones. El control interno de una entidad incluye aquellas políticas y procedimientos que (1) permiten el mantenimiento de los registros que, en un detalle razonable, reflejen en forma fiel y adecuada las transacciones y las disposiciones de los activos de la entidad; (2) proveen razonable seguridad de que las transacciones son registradas en lo necesario para permitir la preparación de los estados financieros de acuerdo con el marco técnico normativo aplicable al Grupo 2, que corresponde a la NIIF para las PYMES, y que los ingresos y desembolsos de la entidad están siendo efectuados solamente de acuerdo con las autorizaciones de la administración y de aquellos encargados del gobierno corporativo; y (3) proveer seguridad razonable en relación con la prevención, detección y corrección oportuna de adquisiciones no autorizadas, y el uso o disposición de los activos de la entidad que puedan tener un efecto importante en los estados financieros.

También incluye procedimientos para garantizar el cumplimiento de la normatividad legal que afecte a la entidad, así como de las disposiciones de los estatutos y de los órganos de administración, y el logro de los objetivos propuestos por la administración en términos de eficiencia y efectividad organizacional.

Debido a limitaciones inherentes, el control interno puede no prevenir, o detectar y corregir los errores importantes. También, las proyecciones de cualquier evaluación o efectividad de los controles de periodos futuros están sujetas al riesgo de que los controles lleguen a ser inadecuados debido a cambios en las condiciones, o que el grado de cumplimiento de las políticas o procedimientos se pueda deteriorar.

Esta conclusión se ha formado con base en las pruebas practicadas para establecer si la entidad ha dado cumplimiento a las disposiciones legales y estatutarias, y a las decisiones de la asamblea y junta directiva, y mantiene un sistema de control interno que garantice la efectividad y eficiencia de las operaciones, la confiabilidad de la información financiera y el cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables. Las pruebas efectuadas, especialmente de carácter cualitativo, pero también incluyendo cálculos cuando lo consideré necesario de acuerdo con las circunstancias, fueron desarrolladas por mí durante el transcurso de mi gestión como revisor fiscal y en desarrollo de mi estrategia de Revisoría Fiscal para el periodo. Considero que los procedimientos seguidos en mi evaluación son una base suficiente para expresar mi conclusión.

Opinión sobre el cumplimiento legal y normativo

En mi opinión, la entidad ha dado cumplimiento a las leyes y regulaciones aplicables, así como a las disposiciones estatutarias, de la asamblea de accionistas y de la junta directiva, en todos los aspectos importantes.

Opinión sobre la efectividad del sistema de control interno

En mi opinión, el control interno es efectivo, en todos los aspectos importantes, con base en el modelo COSO.

Párrafo de énfasis

Colombia realizó cambio de su marco normativo contable para el Grupo 2, al cual pertenece la entidad, a partir del 1° de enero de 2016, razón por la cual el año de transición fue el período comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de

2015. Durante este periodo, la compañía llevó la contabilidad para todos los efectos legales de acuerdo con el Decreto 2649 de 1993 y, simultáneamente, obtuvo la información de acuerdo con el nuevo marco normativo de información financiera para PYMES contenido en el Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y sus modificatorios, con el fin de permitir la construcción de información financiera que pueda ser utilizada para fines comparativos en los estados financieros en los que se aplica por primera vez el nuevo marco normativo. La información financiera generada durante el año 2015 no fue puesta en conocimiento público ni tenía efectos legales en dicho momento, pero fue objeto de los procedimientos de auditoría expresados en este informe y fue utilizada para preparar los estados financieros del año 2015 que hacen parte integral de los estados financieros comparativos adjuntos.

Nombre del Profesional
Revisor Fiscal
T.P. N° XX-XXX

Marzo 15 de 2017
Carrera XX N° XX- XX
Bogotá Colombia

Proyectó: Daniel Sarmiento P.
Aprobó: WFF/LHMM/GGL/DSP.

8. ENCUESTA ACERCA DE “LAS NORMAS DE ASEGURAMIENTO DE LA INFORMACIÓN EN EL EJERCICIO DE LA REVISORÍA FISCAL EN COLOMBIA”.

8.1. Descripción de la encuesta.

Por medio de la presente encuesta y de conformidad con el mecanismo del cuestionario se formulan una serie de preguntas que pretenden identificar aspectos relevantes relacionados con la convergencia a Normas de Aseguramiento de la Información en el ejercicio de la Revisoría Fiscal; por ende, dicha información servirá como insumo para el análisis de los posibles efectos que tendrá la Revisoría Fiscal con la entrada en vigencia de las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento.

8.2. Diseño de encuesta.

UNIVERSIDAD DEL VALLE
FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN
PROGRAMA DE CONTADURÍA PÚBLICA

OBJETIVO: La presente encuesta tiene como propósito analizar el efecto de las Normas de Aseguramiento de la Información-NAI-en el ejercicio de la Revisoría Fiscal.

ALCANCE: Contadores Públicos en el ejercicio de Revisor Fiscal y/o Auditores Externos mediante reconocidas firmas prestadoras de estos servicios.

Edad: _____

Tiempo de Ejercicio como revisor fiscal o auditor independiente. _____

1. ¿Considera usted que la entrada en vigencia de las Normas de Aseguramiento de la Información-NAI- afecta el ejercicio de la Revisoría Fiscal?

- a) SI
- b) NO

2. ¿Actualmente se siente capacitado para enfrentar los cambios en el ejercicio del revisor fiscal, que genera la implementación de las Normas de Aseguramiento de la Información?

- a) SI
- b) NO

3. ¿Cree que con la implementación de las Normas de Aseguramiento de la Información se generará un incremento en los costos por honorarios del revisor fiscal?

- a) SI
- b) NO

4. ¿Considera que una de las ventajas que trae la implementación de las Normas de Aseguramiento de la Información en Colombia, se traduce en mejoramiento en la calidad y el grado de confianza de la información financiera?

- a) SI
- b) NO

5. La resistencia al cambio o el reto de actualización y adaptación a las Normas de Aseguramiento de la Información, es considerada por muchos auditores como la mayor desventaja de la implementación de las mismas. ¿En su caso, está de acuerdo con tal afirmación?

- a) SI
- b) NO

6. ¿Cuál de los siguientes usuarios de la información serán los más beneficiados con la implementación de las Normas de Aseguramiento de la Información?

- a) Los inversionistas
- b) El Estado
- c) Los empresarios
- d) Los clientes
- e) todos los anteriores.

7. ¿Cree, que la entrada en vigencia de las Normas de Aseguramiento de la Información limitará la autonomía y criterio en la emisión de los dictámenes de Revisoría Fiscal?

- a) SI
- b) NO

8. ¿Cree que, con la vigencia y aplicación de las NAI, permite que el ejercicio de la auditoría y/o Revisoría Fiscal sea comparable con el de otras jurisdicciones?

8.2.1. Tipo de población.

La encuesta va dirigida a contadores públicos que se desempeñen en los cargos de Revisor Fiscal o auditoría, quienes han tenido experiencia en normatividad local e internacional en diversos sectores y empresas en Colombia. La población objeto de este estudio se eligió teniendo en cuenta su nivel académico y trayectoria en el campo de la auditoría y la Revisoría

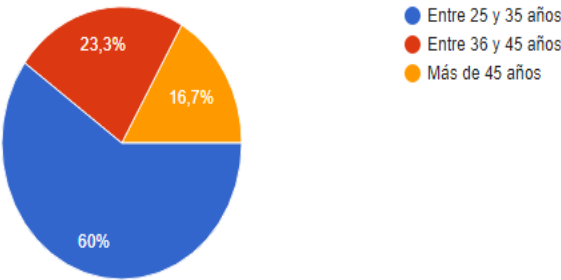
Fiscal. Para ello se estableció contacto con algunos miembros (30 Revisores Fiscales) pertenecientes a firmas de auditoría y Revisoría Fiscal presentes en la ciudad de Cali.

8.2.2. Análisis de los resultados de la encuesta.

Después de haber realizado las encuestas, se procedió a tabular y graficar la respectiva información recopilada para su análisis.

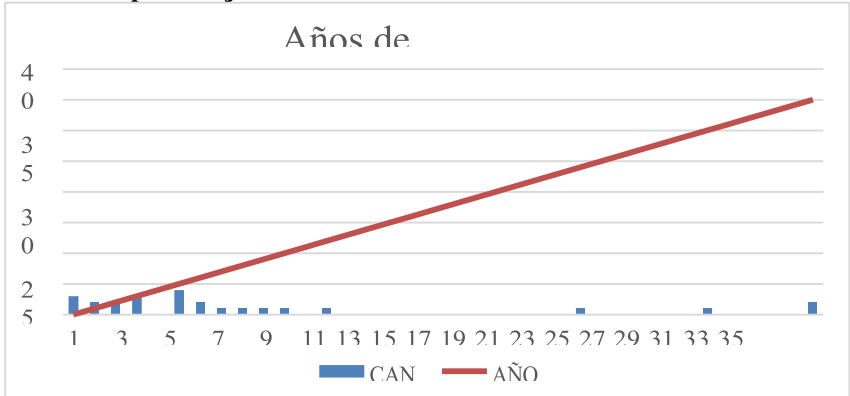
Edad de los participantes de la encuesta.

Edad-Encuestados	Frecuencia	%
Entre 25y 35 años	18	60,0%
Entre 36 y 45 años	7	23,3%
Más de 45 años	5	16,7%
Total	30	100,0%



La edad de los participantes en la encuesta realizada esta comprendida así: 1) Entre 25 y 35 años: 60%, 2) Entre 36 y 45 años: 23.3% y 3) Más de 45 años: 16.7%.

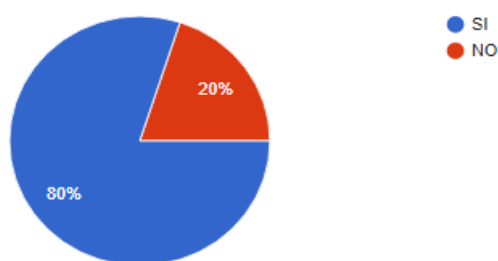
Tiempo de Ejercicio como revisor fiscal o auditor.



De los encuestados, 25 personas contestaron y el estimado se encuentra entre 0 y 35 años de experiencia. De dicha muestra, 4 personas respondieron que cuentan con 5 años desarrollando actividades en cargos de auditoría y/o Revisoría Fiscal; mientras que 2 personas contestaron 35 años.

1. ¿Considera que la entrada en vigencia de las Normas de Aseguramiento de la Información-NAI- afecta el ejercicio de la Revisoría Fiscal?

Respuesta a pregunta 1	Frecuencia	%
Si	24	80,0%
No	6	20,0%
Total	30	100,0%



En el presente proyecto de investigación, se ha planteado como interrogante si las Normas de Aseguramiento de la Información-NAI- afectan de algún modo el ejercicio de la Revisoría Fiscal. Por lo tanto, se ha formulado como pregunta de la encuesta anteriormente descrita con el fin de obtener una percepción más amplia acerca de dicha cuestión, por parte de profesionales dedicados a ejercer la profesión contable en cargos relacionados con la auditoría y la Revisoría Fiscal. Como se puede observar en el gráfico anterior, el **80%** de los encuestados asegura que las NAI sí afecta el ejercicio del Revisor Fiscal, mientras que un **20%** sostiene que no existe un efecto en la misma. Lo que significa, que para la mayoría de los encuestados desde su propia experiencia sugiere que la entrada en vigencia de las Normas de Aseguramiento de la Información –NAI- sí involucra cambios en el desarrollo del ejercicio de la Revisoría Fiscal en Colombia.

Los efectos están relacionados con un aumento de responsabilidades para el Revisor Fiscal

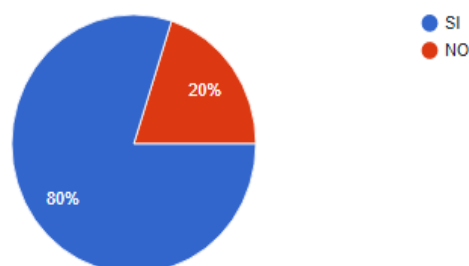
debido a que en su trabajo aplicara no solamente normas de auditoria, pues también debe aplicar otras normas relacionadas con calidad, control interno, información financiera, código de ética.

La aplicación de NAI implica cambios en la emisión del informe del Revisor Fiscal, pues para la emisión de dictamen de los Estados Financieros el Revisor Fiscal debe aplicar Normas Internacionales de Auditoria y para la opinión sobre el Control Interno, Cumplimientos de Ley y Estatutarios debe aplicar ISAE.

En las Normas Locales (Normas Generalmente Aceptadas de Auditoría) el proceso de auditoria es muy general, mientras que las NAI poseen un contenido más detallado y específico de aplicación. Además las NAI incluyen un anexo en donde brinda explicación para facilitar su aplicación.

2. ¿Actualmente se siente capacitado para enfrentar los cambios en el ejercicio del revisor fiscal, que genera la implementación de las Normas de Aseguramiento de la Información?

Respuesta a pregunta 2	Frecuencia	%
Si	24	80,0%
No	6	20,0%
Total	30	100,0%

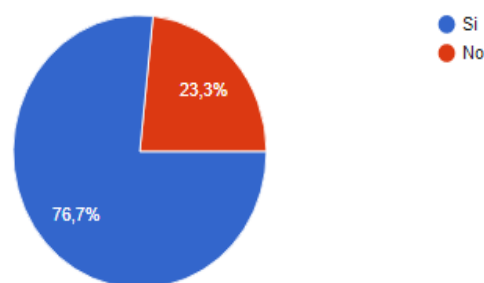


Las Normas de Aseguramiento de la Información, representan un reto para los profesionales contables, que se dedican a labores de Revisoría Fiscal y Auditoría debido a los cambios en normatividad, y complejidad académica que éstas traen consigo; por lo tanto, en la encuesta del presente trabajo de investigación se ha cuestionado acerca de qué tan preparados se encuentran los encuestados para enfrentar dicho reto, a lo que ellos han respondido así:

El 20% de los participantes, admiten no estar capacitados para enfrentar los cambios relacionados con las NAI y su implementación, mientras que el 80% sostiene que sí se encuentran en capacidad de comprender, aplicar y analizar los cambios de las NAI frente a la Revisoría Fiscal. Lo que quiere decir, que las personas que se sienten capacitadas para desarrollar su labor de Revisor Fiscal y/o Auditor bajo los estándares de las NAI, han tenido que no sólo dedicar tiempo, sino también recursos extras para su educación especializada y actualización del papel frente a los estándares internacionales de la información. Otro factor muy importante es el grado de experiencia el cual facilita el proceso de aplicación de las NAI

3. ¿Cree que con la implementación de las Normas de Aseguramiento de la Información se generará un incremento en los costos por honorarios del revisor fiscal?

Respuesta a pregunta 3	Frecuencia	%
Si	23	76,7%
No	7	23,3%
Total	30	100,0%



Como se ha sostenido ya en varias ocasiones, las implementaciones de los Estándares Internacionales de Contabilidad representan un cambio constante y un trabajo de capacitación permanente en el Contador Público que ejerza como Revisor Fiscal o Auditor, generando un valor agregado a su labor y conocimientos, que permiten que sea competitivo en el mercado global y sus exigencias; para no quedar sumido en la obsolescencia y el desconocimiento que lleven a los profesionales a perder oportunidades de empleo y experiencia en el campo mencionado.

De modo que, es importante para el trabajo de investigación presente, cuestionar a los

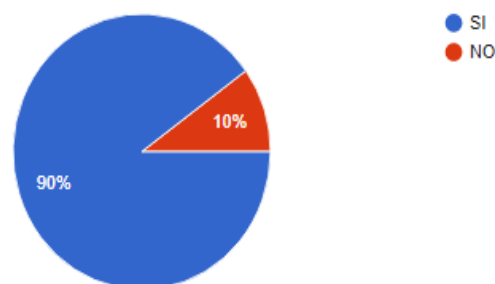
participantes de la encuesta aplicada, si consideran que con la implementación de las Normas de Aseguramiento de la Información se generará un incremento en los costos por honorarios del revisor fiscal; teniendo presente que éstos deben invertir recursos económicos, de tiempo y demás en los procesos de capacitación, actualización y aprendizaje que exige la implementación de las nuevas normativas contables como el aseguramiento y confiabilidad de la información.

De esta manera, y teniendo como preámbulo el contexto anterior, los encuestados procedieron a responder así: Un 76.7% afirman que sí se presentarán incrementos en los honorarios por los servicios de Revisoría Fiscal y Auditoría prestados, ya que aseguran que al tener nuevos conocimientos que van a aportar de manera benéfica a las compañías que los contraten, y además, poseer las habilidades necesarias para reforzar la confiabilidad, precisión y auditoría de la información como lo requiere la normatividad brindan un valor agregado y por consiguiente elevan los costos por honorarios.

Sin embargo, el 23.3% de los encuestados no están de acuerdo con la respuesta de los anteriores, sosteniendo que a pesar de que la capacitación y la inversión de tiempo por parte de los contadores agrega un valor a sus carreras, no repercuten en los costos de los honorarios por los servicios de Auditoría y/o Revisoría Fiscal, ya que la búsqueda de la confiabilidad de la información siempre ha sido el fin de la labor del Revisor Fiscal, incluso antes de que se crearan los Estándares Internacionales. Por otro lado, también afirman que la actualización y capacitación es tarea propia del profesional para no perder oportunidades de empleo futuras y que le permita estar a la vanguardia para no ser discriminado en el mercado laboral internacional.

4. ¿Considera que una de las ventajas que trae la implementación de las Normas de Aseguramiento de la Información en Colombia, se traduce en mejoramiento en la calidad y el grado de confianza de la información financiera?

Respuesta a pregunta 4	Frecuencia	%
Si	27	90,0%
No	3	10,0%
Total	30	100,0%



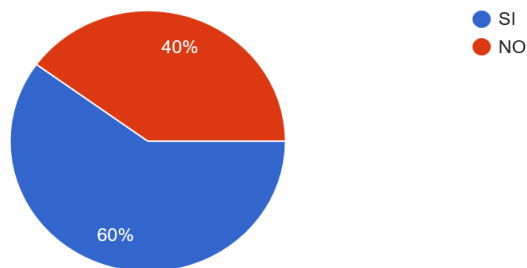
Las Normas de Aseguramiento de la Información buscan mejorar la calidad, la transparencia y la confianza de la información, entre otros objetivos. Según el CTCP (2014) “por mandato de la Ley 1314 de 2009, el Estado, bajo la dirección del Presidente de la República y de las autoridades de regulación, "(_) intervendrá la economía, limitando la libertad económica, para expedir normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, que conformen un sistema Único y homogéneo de alta calidad, comprensible y de forzosa observancia, por cuya virtud los informes contables y, en particular, los estados financieros, brinden información financiera comprensible, transparente y comparable, pertinente y confiable, Útil para la toma de decisiones económicas por parte del Estado los propietarios, funcionarios y empleados de las empresas, los inversionistas actuales o potenciales y otras partes interesadas, para mejorar la productividad, la competitividad y el desarrollo armónico de la actividad empresarial de las personas naturales y jurídicas, nacionales o extranjeras Con tal finalidad, en atención al interés público, expedirá nomas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de información, en los términos establecidos en la presente ley” (p. 1)

De los encuestados el 90% responde que una de las ventajas que trae la implementación de las Normas de Aseguramiento de la Información en Colombia, se traduce en mejoramiento

en la calidad y el grado de confianza de la información financiera y solamente el 10% respondió que las NAI no mejorarían la calidad y confianza de la información financiera.

5. La resistencia al cambio o el reto de actualización y adaptación a las Normas de Aseguramiento de la Información, es considerada por muchos auditores como la mayor desventaja de la implementación de las mismas. ¿En su caso, está de acuerdo con tal afirmación?

Respuesta a pregunta 5	Frecuencia	%
Si	18	60,0%
No	12	40,0%
Total	30	100,0%



Esta pregunta se realiza tomando como base el artículo de investigación Impacto de las Normas de Aseguramiento en la Revisoría Fiscal (Pérez et al, 2010), en la que se preguntó a 8 revisores fiscales acerca de las desventajas de la implementación de Normas de Aseguramiento de Información, obteniendo como respuesta que las desventajas están relacionadas con resistencia al cambio tanto por parte de auditores como por parte de clientes, aumento en costos por procesos financieros y contables que desarrolla, corto período para su implementación, entre otros. En la encuestada mencionada la mayor desventaja con un 86% de los encuestados responde que la desventaja se encuentra en la resistencia al cambio, por esta razón se consideró preguntar si hoy en día esa continúa siendo la desventaja.

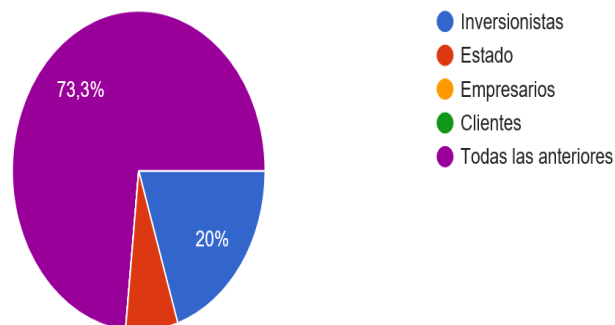
Según los resultados, se observa que el 60% considera que el reto al cambio es un factor que dificulta la implementación de las Normas de Aseguramiento de la Información y el 40% respondió que este factor no es una desventaja.

Como se manifestó en el planteamiento del problema de investigación, el Estado, en uso de sus facultades y por medio de la Ley 1314 de 2009 ha establecido la obligatoriedad de

cumplir con la aplicación de las Normas de Aseguramiento de la Información, y de no acatar estas disposiciones se estaría incurriendo en una falta del artículo 37 del código de Ética.

6. ¿Cuál de los siguientes usuarios de la información serán los más beneficiados con la implementación de las Normas de Aseguramiento de la Información?

Respuesta a pregunta 6	Frecuencia	%
Inversionistas	6	20,0%
Estado	2	6,7%
Empresarios	0	0,0%
Clientes	0	0,0%
Todas las anteriores	22	73,3%
Total	30	100,0%



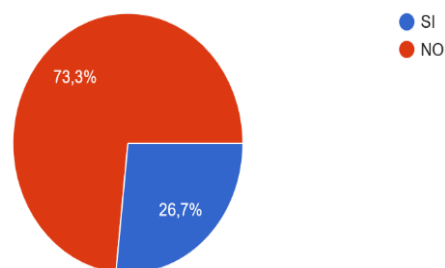
Esta pregunta se realiza partiendo de lo establecido en el Art. 1 de la ley 1314, que señala que por mandato de esta ley, el Estado, bajo la dirección del Presidente la República y por intermedio de las entidades a que hace referencia la presente ley, intervendrá la economía, limitando la libertad económica, para expedir normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, que conformen un sistema único y homogéneo de alta calidad, comprensible y de forzosa observancia, por cuya virtud los informes contables y, en particular, los estados financieros, brinden información financiera comprensible, transparente y comparable, pertinente y confiable, útil para la toma de decisiones económicas por parte del Estado, los propietarios, funcionarios y empleados de las empresas, los inversionistas actuales o potenciales y otras partes interesadas, para mejorar la productividad, la competitividad y el desarrollo armónico de la actividad empresarial de las personas naturales y jurídicas, nacionales o extranjeras. Con tal finalidad, en atención al interés público, expedirá normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de

información, en los términos establecidos en la presente ley

Según los resultados de la encuesta, el 7% responde que quien se beneficiará en mayor medida con la aplicación de las Normas de Aseguramiento de la Información es el Estado, el 20% responde que los inversionistas, y el 73,3% responde que en general se beneficiaran los inversionistas, el Estado, los empresarios, los clientes, tal como lo señala el Art. 1º de la ley 1314 de 2009.

7. ¿Cree, que la entrada en vigencia de las Normas de Aseguramiento de la Información limitará la autonomía y criterio en la emisión de los dictámenes de Revisoría Fiscal?

Respuesta a pregunta 7	Frecuencia	%
Si	8	26,7%
No	22	73,3%
Total	30	100,0%



Según Blanco (2006, P. 1235) la independencia es “el estado de la mente que permite la provisión de una opinión sin ser afectado por influencias que comprometan el juicio profesional permitiéndole al individuo que actúe con integridad y ejerza objetividad y escepticismo profesional.

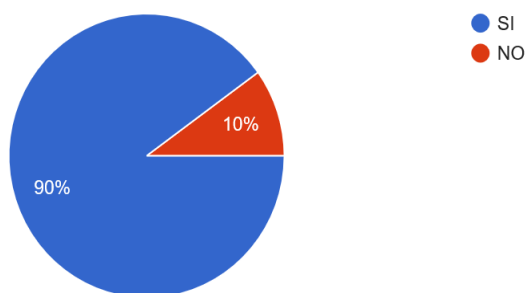
Otra de las posturas que yacen frente al tema, es la de (Díaz, 2008) para quien, “precisamente el hecho de que la independencia mental sea algo no tangible, una posición que el Revisor asume, dificulta poder evaluar el cumplimiento de la norma de actuación con independencia, puesto que únicamente es el propio auditor quien conoce la realidad de sus pensamientos”.

De ahí se surge la importancia de cuestionar si la entrada en vigencia de las Normas de Aseguramiento de la Información limitará la autonomía y criterio en la emisión de los

dictámenes de Revisoría Fiscal, dando como resultado que para el 73,3% la entrada en vigencia de las Normas de Aseguramiento de la Información no limitará la autonomía (independencia) y criterio en la emisión de los dictámenes de la Revisoría Fiscal, mientras que para el 26,7% si afectaría.

8. ¿Cree que, con la vigencia y aplicación de las NAI, permite que el ejercicio de la auditoría y/o Revisoría Fiscal sea comparable con el de otras jurisdicciones?

Respuesta a pregunta 4	Frecuencia	%
Si	27	90,0%
No	3	10,0%
Total	30	100,0%



Según la Orientación Pedagógica No 13 del CTCP (2015) las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) constituyen el conjunto de normas contables con mayor aceptación a nivel mundial. El desarrollo de las tecnologías, entre ellas las referidas a las de comunicación de datos, ha facilitado la movilidad de los recursos entre los diferentes mercados financieros en el planeta. Hoy día, los inversores y las entidades demandantes de financiación con cierta dimensión acuden a los mercados financieros internacionales para captar recursos (p. 4)

Los costos de las transacciones en estos mercados se reducen sensiblemente si existe información sobre los demandantes de recursos; además, dicha información ha sido elaborada y revisada con estándares de calidad y criterios comparables. No es aventurado afirmar que, en materia de información financiera y aseguramiento de la información, se ha producido una gran transformación del panorama existente respecto al siglo xx (CTCP, 2015, p. 4).

Teniendo en cuenta lo anterior, se ha considerado importantes preguntar si las NAI al constituir normas de aceptación a nivel mundial, tal como lo señala el CTCP, permiten que el ejercicio de la auditoría y/o Revisoría Fiscal sea comparable con el de otras jurisdicciones.

Los resultados indican que el 90% de los encuestados asegura que la entrada en vigencia favorecería la comparabilidad del ejercicio de la auditoría y/o Revisoría Fiscal con el de otras jurisdicciones y un 10% que no; confirmándose lo señalado por el CTCP en su orientación No 13.

9. CONCLUSIONES.

- La Revisoría Fiscal en Colombia es una figura generadora de confianza para los usuarios de la información contable, que ejercida por un profesional de la Contaduría Pública permite brindar fe pública sobre la razonabilidad de los Estados Financieros, validar informes con destino a entidades gubernamentales y así mismo fiscalizar, vigilar e inspeccionar sobre los actos de los administradores. Dando así garantía de credibilidad, profesionalismo, calidad y confianza en la emisión de información.
- La Revisoría Fiscal ha sufrido distintos cambios normativos a lo largo de la historia, el más representativo se encuentra establecido en el Decreto 302 de 2015; por medio del cual se reglamenta la ley 1314 de 2009 y se pronuncia sobre el marco técnico normativo para las Normas de Aseguramiento de la Información (NAI) por sus siglas en inglés. Sin embargo, dicho decreto ha sido parcialmente modificado por el Decreto 2132 de 2016 en materia de las NAI. Uno de los cambios más evidentes es la responsabilidad que recae sobre el Revisor Fiscal al ser el único que tiene potestad de aplicar las normas anteriormente mencionadas, sin dejar a un lado las disposiciones del Código de Comercio.
- Los cambios que principalmente se evidencian en el ejercicio de la Revisoría Fiscal están relacionados con el cumplimiento de nuevos marcos normativos que incluyen normas de auditoría, de calidad, de ética, de servicios relacionados, entre otros, que el Contador Público debe acoger para prestar un servicio que garantice la confianza de los usuarios de la información.
- Las Normas de Aseguramiento de la Información a diferencia de las NAGAS tienen un enfoque basado en administración de riesgos, lo cual permite enfocarse en dichos riesgos desde la fase de la planeación del trabajo de Revisoría Fiscal. En ese sentido el enfoque es hacia la identificación del riesgo y luego a hacia el control que mitigue ese riesgo. Esto permite que la Revisoría Fiscal sea más eficiente y no se base en una revisión tradicional de

transacciones.

- Con respecto a la preparación y emisión del informe o dictamen que debe realizar el Revisor Fiscal, debe tener en cuenta y desarrollar su trabajo conforme a las Normas de Aseguramiento de la Información. Con el Decreto 302 de 2015 se establece que el Revisor Fiscal debe elaborar su dictamen sobre los Estados Financieros utilizando Normas Internacionales de Auditoría, y en relación a las otras disposiciones del Código de Comercio, como opinión sobre el Control Interno y Cumplimiento Legal, deberá utilizar ISAE.
- La incidencia de las NAI en el papel del Revisor Fiscal podrá reflejar los cambios en las funciones de este como auditor de balances y estados de situación financiera que le permita desarrollar sus actividades en aspectos financieros tal como sucede en otros países como México y España. Dicho cambio transformará la visión del Revisor Fiscal en las empresas y en general, la sociedad y usuarios de la información específicos; permitiendo así que las oportunidades para los profesionales contables sean más amplias y puedan desarrollarse a nivel internacional. Lo anterior se confirma en la encuesta realizada a los Revisores Fiscales, ya que el 90% considera que las NAI facilitan la comparabilidad con otras jurisdicciones.
- La convergencia representa un reto en el ejercicio de la Revisoría Fiscal, ya que el proceso de capacitación y adaptación a los lineamientos internacionales contables y de información debe ser rápido. Por lo cual es necesario que organismos como el CTCP brinden las orientaciones necesarias para que los profesionales de la Contaduría Pública puedan actuar de acuerdo a nuevas disposiciones normativas.
- El Contador Público que asuma el rol de revisor Fiscal deberá aplicar NAI y para ello debe cumplir ciertos requisitos profesionales y personales tales como: experiencia, espíritu de investigación, capacidad de análisis, carácter, prudencia, relaciones interpersonales,

cuidado y diligencia profesional, y como factor muy importante ética. Por tanto, se concluye que la educación y continua actualización es un requisito muy importante en el desarrollo del Revisor Fiscal dado el grado de responsabilidad que representa ante la sociedad y el avance y construcción de una mejor situación de la misma.

- La encuesta realizada con revisores fiscales que trabajan en firmas de auditoría nacionales, internacionales y aquellos revisores fiscales que prestan sus servicios de manera independiente, confirma que las Normas de Aseguramiento de la Información afectan el ejercicio de la Revisoría Fiscal debido a los cambios como el nuevo enfoque a los riesgos en el proceso de auditoría, el cumplimiento de nuevos estándares tales como el de calidad para la emisión de sus informes. Además la mayoría de los encuestados responden que se encuentran capacitados para aplicar NAI, y otros manifiestan que ya están aplicando.
- Según 76% de los revisores fiscales encuestados, la oportunidad para los revisores fiscales que surge con las NAI está en el aumento de servicios que el Revisor Fiscal puede prestar a los usuarios, lo cual es cierta medida genera un aumento en los honorarios. Esto podría traducirse en un mejoramiento de la calidad y de confianza en la información, que beneficia a inversionistas, empresarios, clientes, etc.
- Una de las propuestas para enfrentar los retos que representan los cambios propuestos por las Normas Internacionales citando a Cardozo (2016), es establecer cómo alinear los estándares globales de aseguramiento con las funciones existentes de revisoría fiscal. Hasta la fecha se han presentado proyectos a discusión de reforma al Código de Comercio en relación a las funciones de la Revisoría Fiscal con el fin de eliminar cualquier incompatibilidad con las NAI. Sin embargo en el campo de acción los Revisores Fiscales ya han empezado aplicar la normatividad internacional desde la entrada en vigencia de las mismas, lo cual se puede evidenciar en los informes o dictamen de algunas compañías.

- Finalmente se concluye que ante los cambios en el ejercicio de la Revisoría Fiscal es necesario que los profesionales que desempeñen cargos de control y fiscalización reciban capacitación en materia de las Normas de Aseguramiento de la Información y su cumplimiento; así como también tener en cuenta dentro de su preparación los aspectos en, procedimientos y objetivos a la hora de revisar estados financieros emitidos bajo NIIF con el objeto de garantizar la confiabilidad y certeza de la información.

10. BIBLIOGRAFIA.

- ARENS, ALVIN A.; RANDAL J. ELDER; MARK S. BEASLEY (2007). Auditoria. enfoque integral. Decimoprimer edición. Pearson Education, México. Recuperado de: <https://docs.google.com/file/d/0B2YbtfoxxviQWXZmZWNYeEdpQWs/edit>
- BETANCUR JARAMILLO, LILIAM (2014). El riesgo moral en la Revisoría Fiscal. Criterio Libre, vol. 2 (20) 247-275. ISSN 1900-0642. Universidad Libre, Bogotá Colombia. Recuperado de: <http://www.unilibre.edu.co/CriterioLibre/images/revistas/20/14-Revista-Criterio-Libre-V12-20-Articulo%2011.pdf>
- BLANCO, Y. (2017) Revisoría Fiscal Ejercida con Normas Internacionales de Auditoria y Aseguramiento. Ecoediciones. Bogotá Colombia.
- CORTES CASAS, M. A. (2015). Normas internacionales de aseguramiento un desafío para la Revisoría Fiscal en Colombia (Bachelor's thesis, Universidad Militar Nueva Granada). Recuperado de: <http://unimilitar-dspace.metabiblioteca.org/handle/10654/6619>
- CARDOZO CUENCA, H. (2016). Auditoría del Sector Solidario, Normas de Aseguramiento de la Información (NAI)/ Normas Locales (NAGAS). Ecoediciones, Bogotá.
- CEDEÑO P (2016). Auditoría Integral a los activos fijos depreciables. Revista Científica Dominio de las Ciencias, Universidad Laica “Eloy Alfaro” de Manabí, Manta, Ecuador. Vol. 2. Recuperado de: <https://www.google.com.co/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwiJ64 tpOjaAhVL0IMKHcKrDIIQFggmMAA&url=http%3A%2F%2Fdialnet.unirioja.es%2Fdescarga%2Farticulo%2F5761572.pdf&usg=AOvVaw1tfBTdkzOLYxSEVXmAYSeO>
- CHIAVENATO (1999). Administración de Recursos Humanos. Quinta Edición Editorial McGraw Hill. Recuperado de: [http://www.ucipfg.com/Repositorio/MAES/MAES-08/UNIDADES-APRENDIZAJE/Administracion%20de%20los%20recursos%20humanos\(%20lect%202\)%20CHIAVENATO.pdf](http://www.ucipfg.com/Repositorio/MAES/MAES-08/UNIDADES-APRENDIZAJE/Administracion%20de%20los%20recursos%20humanos(%20lect%202)%20CHIAVENATO.pdf)

- CRUZ J. (2013). El Revisor Fiscal frente al trabajo de aseguramiento de la información. VII Encuentro Red para la formación en Revisoría Fiscal. Modernización: retos para la Revisoría Fiscal, Pontificia Universidad Javeriana Bogotá, mayo 16 de 2013. Recuperado de: http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/nov/memorias_rev_fiscal_foro_firmas/eventos_rev_fiscal/VII_revisoría_fiscal/Doc_Ponencia2_ULibre.pdf
- CTCP (2008) – Orientación profesional ejercicio profesional de la Revisoría Fiscal
- CTCP (2014). Propuesta de Normas de Aseguramiento de la Información financiera para la convergencia hacia estándares internacionales para las entidades de los grupos 1 y 2. Disponible en: http://www.ctcp.gov.co/files/documents/DOC_CTCP_6B2N7_149.pdf
- CTCP (2015). Orientación pedagógica sobre la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS). Orientación pedagógica 013. AECA Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Instituto Nacional de Contadores Públicos, Banco Mundial. Recuperado de: <http://www.ctcp.gov.co/puerta/athena/files/docs/1472852232-7796.pdf>
- DÍAZ E, GARAYY. (2016) “efectos de la implementación de los estándares internacionales de información financiera y de auditoría en el ejercicio del revisor fiscal en Colombia fase i”. Universidad Libre. Recuperado de: <http://www.unilibre.edu.co/bogota/pdfs/2016/4sin/B45.pdf#page=2&zoom=auto,-99,488>
- DÍAZ MEJÍA, J. (2011). Diferencia entre las NIAS y las NAGAS en la Contaduría Pública en Colombia. Dictamen Libre, 8, 32-38
- ESTEPA DÍAZ, L. V. (2016). Incidencia de las Normas Internacionales de Auditoría en el ejercicio profesional de la Revisoría Fiscal en Colombia. Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia. Recuperado de: <http://repositorio.uptc.edu.co/handle/001/1602>
- FRANCO, R. (2001). Evolución histórica del Control. Revista No5 Ene-Mar. Legis. Recuperado de:

http://legal.legis.com.co/document?obra=rcontador&document=rcontador_7680752a7d50404ce0430a010151404c

GARETH R. JONES (2008). Una perspectiva de la teoría de la agencia. En: Teoría Organizacional, diseño y cambio en las organizaciones. México. Quinta edición, Pearson Educación.

IAASB (2013). Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados. Edición 2013 parte I. Traducido y revisado por IberAm. Recuperado de: http://www.ctcp.gov.co/files/documents/DOC_CTCP_GW2R3_419.pdf

KOONTZ/O'DONNELL (2012). Administración una perspectiva global y empresarial. Parte 6, El Control. McGraw Hill, 14ª edición, México.

LEURO CARVAJAL, A. P. (2016). Convergencia de normas internacionales de auditoría y aseguramiento en las pymes colombianas y su relación con los riesgos asumidos por los auditores. Tendencias, 17(1), 142-153.

MANTILLA, S. A., & SAMUEL, A. (2010). Impacto de la Ley 1314 de 2009 en la organización de la profesión contable colombiana. Recuperado de: http://globalcontable.com/archivosgenerales/secciones/ifrs/articulos/samantilla/Impacto_profesional_ley1314.pdf

MANTILLA, S. A. (2009). Auditoría de Información Financiera. Bogotá: ECOE Ediciones.

MANTILLA, S.A. (2015). Estándares Internacionales de Aseguramiento de la Información Financiera (ISA/NIAS). Ecoediciones. Bogotá Colombia.

MANTILLA, S.A. (2017). Tendencias Internacionales en Auditoría de Estados Financieros, más allá de las NIAS y de las NAI. Ecoediciones. Bogotá Colombia

MEJÍA, J. F., & DARWIN, C. (2004). Algunas anotaciones importantes del Informe ROSC sobre la Contabilidad y la Auditoría en Colombia. Recuperado de: http://web.usbmed.edu.co/usbmed/mercatura/nro5/docs/estandares_calidad.doc

- MONTAÑO, E. (2014). Control Interno, auditoria y aseguramiento, Revisoría Fiscal y gobierno corporativo. Cali, Colombia: Programa Editorial, Universidad del Valle.
- PEÑA BERMUDEZ, J. M. (2000). Control, auditoria y Revisoría Fiscal incluye contraloría y ética profesional. Bogotá: Eco Ediciones.
- PEREZ W, RODRIGUEZ MARY, BERMUDEZ J (2010). Impacto de las Normas de Aseguramiento de la Información en la Revisoría Fiscal. Revista Virtual de Estudiantes de Contaduría Pública. Facultad de Ciencias Económicas-Departamento de Ciencias Contables, Universidad de Antioquia.
- PINEDA, W. A. P., Uribe, M. L. R., & BERMÚDEZ, J. C. (2012). Impacto de las normas de aseguramiento en la Revisoría Fiscal. Adversia, (9). Universidad de Antioquia. Recuperado de: <https://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/adversia/article/view/11711>
- PROYECTO DE LEY DE INTERVENCIÓN ECONÓMICA 2003, por medio de la cual se señalan los mecanismos por los cuales se adoptan en Colombia los estándares internacionales de contabilidad, auditoría y contaduría, se modifican el Código de Comercio, la normatividad contable y se dictan otras disposiciones relacionadas con la materia.
- ROCHA TORRES, Y., & CHICO PINTO, Á. L. (2016). Análisis del decreto 0302 del 20 de febrero de 2015 y sus posibles impactos en el ejercicio de la Revisoría Fiscal en Colombia. Universidad San Buenaventura Seccional Cartagena. Recuperado de: <http://bibliotecadigital.usb.edu.co/handle/10819/4423>
- RODRIGUEZ, P. (2006). La Auditoría Integral, Soporte Fundamental Del Proceso De Revisoría Fiscal. Tesis de Especialización para optar al Título de Especialista en Revisoría Fiscal, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Antioquia, Medellín, Colombia.
- ROSC (2003). REPORT ON THE OBSERVANCE OF STANDARDS AND CODES (ROSC). Corporate Governance Country Assessment. Colombia Agosto 2003. Recuperado de:

<http://documents.worldbank.org/curated/en/904971468242403109/pdf/350210CO0Corporate0governance0roscg1col.pdf>

RUIZ-VARGAS, M. A. (2016). Evolución de las funciones del Revisor Fiscal y de la presentación de sus informes bajo las Normas de Aseguramiento de la Información. Memorias, 14(25). Universidad Cooperativa de Colombia. Recuperado de: <https://revistas.ucc.edu.co/index.php/me/article/view/1531>

TABORDA, A., & YEPES, L. (2015). La Revisoría Fiscal frente al proceso de convergencia de las normas internacionales de auditoría y de aseguramiento de la información. Universidad San Buenaventura. Recuperado de: <http://www.bibliotecadigital.usb.edu.co/handle/10819/3364>

SANCHEZ C. W (2017). Teoría del Control. Control, SCI & Auditoría. Editorial Ediciones de la U, 2017.

SANDOVAL MORALES H. (2012). Introducción a la Auditoría. México. Derechos reservados por RED TERCER MILENIO. Primera edición. Recuperado de: http://www.aliat.org.mx/BibliotecasDigitales/economico_administrativo/Introduccion_a_la_auditoria.pdf