

**INCIDENCIA A LA IMPLEMENTACION DE LAS NIA 700R, 705R Y 720R EN LA
REVISORIA FISCAL COLOMBIANA.**

***GUSTAVO CASTRO PUELLO.**

***FREDDY DE JESUS MESTRE GOMEZ.**

YINA PAOLA CHARRIS PIMENTEL.

ELVIA MILENA CRISPIN PABÓN.

DESCYRETH VALDES ESTRADA.

UNIVERSIDAD DEL SINU ELIAS BECHARA ZAINUM, SECCIONAL CARTAGENA.

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS, ADMINISTRATIVAS Y CONTABLES.

ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA.

CARTAGENA DE INDIAS, D.T Y C.

2021

CONTENIDO

INTRODUCCION	4
1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA DE INVESTIGACION.	6
1.1. Formulación del Problema.	7
1.2. Sistematización del Problema.	7
2. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN.	9
2.1. Objetivo General.	9
2.2. Objetivos Específicos.	9
3. JUSTIFICACION.	10
4. MARCO DE REFERENCIA.	13
4.1. Estado de Arte	13
4.2. Marco Teórico.	25
4.3. Marco Historico.	30
4.4. Marco Legal.	34
4.5. Marco Conceptual	35
5. DISEÑO METODOLOGICO.	38
5.1. Clase de Investigación.	38
5.2. Tipo de Investigación.	38
5.3. Diseño de Investigación.	39
6. RESULTADO	40
6.1. Identificar las disposiciones previas a la normativa establecida en el Decreto 302 del 2015.	40
6.2. Establecer los lineamientos de la NIA 700R, 705R y 720R en el ejercicio de la revisoría fiscal.	51
6.3. Analizar la incidencia en la revisoría fiscal por la adopción de las NIAS 700R, 705R y 720R.	58
6.3.1. Similitudes y Diferencias entre la NIA700R y las NAGAS.	60
6.3.2. Similitudes y Diferencias entre la NIA705R y las NAGAS.	61
6.3.3. Similitudes y Diferencias entre la NIA720R y las NAGAS.	61
7.CONCLUSIONES.	63
8. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS.	65

LISTA DE TABLAS.

Tabla 1. Matriz Comparativa sobre las exigencias previas a las NIA para la expedición de informes por cuenta del Revisor Fiscal. 48

Tabla 2. Matriz Informativa sobre las NIA700R, 705R y 720R. 57

Tabla 3. Incidencia de las NIA en la Revisoría Fiscal a partir de los comentarios de expertos. 59

INTRODUCCION

La institución de revisoría fiscal en Colombia es fundamental para llevar a cabo la ejecución correcta de las técnicas necesarias para garantizar la salvaguarda de la información financiera de las empresas, por lo que se entiende como el ente de control fijado por la ley que bajo los estatutos profesionales y en la dirección de un experto de la Contaduría Pública, el cual según la Corte Constitucional ostenta el privilegio de dar fe pública sobre cada uno de los actos celebrados por personas naturales y jurídicas con el fin de atestiguar la presunción legal de los actos celebrados (Corte Constitucional de Colombia, 2000).

Es importante resaltar que, mediante el proceso de globalización, la implementación de normas internacionales de auditoría en el país atrajo ciertas discrepancias con respecto a los cambios que se hacían necesarios al someterse a esta normativa, puesto que, anteriormente las leyes colombianas no hacían énfasis en las funciones específicas a desarrollar por dicho ente y mucho menos la importancia real del mismo dentro de las compañías.

Dicho esto, en la presente investigación se pretende exponer, cuál ha sido la incidencia de la implementación de las NIAS 700R, 705R y 720R en la revisoría fiscal colombiana teniendo como objetivo principal desarrollar un análisis que nos permita dar respuesta al problema planteado, realizando una revisión bibliográfica de diferentes autores, contenidos web y establecer las distintas disposiciones normativas referentes al ejercicio de la revisoría fiscal colombiana, además, realizando un contraste entre el marco normativo que regía la revisoría fiscal anteriormente y el que la conduce después de la implementación de NIA.

Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) tienen relación directa con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) razón por la cual, la incursión de las segundas hace necesaria la implementación de las primeras, es claro que desde el año 2016 cuando se

comienzan a implementar las NIA no todas las empresas las acatan ya sea, por desconocimiento de la misma la cual ha sido causal de discusión.

A pesar de lo expuesto anteriormente se considera que dichos cambios pueden ser benéficos es así como, mediante la investigación a realizar se demostrara que tan significativos han sido la NIA700R, 705R y 720R en la revisoría fiscal colombiana.

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA DE INVESTIGACION.

Con el transcurrir de los años a través de la globalización se han vivido diversos cambios en todos los ámbitos económicos y contables, especialmente lo referente a mecanismos de control que permiten evitar especulaciones y un mal manejo de la información financiera que se emite dentro de las empresas.

Es así que en Colombia buscando implementar sistemas de control útiles y eficientes se han creado he implementado leyes y decretos que han dado dirección y control a los revisores fiscales en el desempeño de sus funciones, las cuales están contempladas en la Ley 43 de 1990, y el Código de Comercio (art. 207. Funciones del revisor fiscal)

El contador público en Colombia en su ejercicio como Revisor Fiscal ha sido uno de los perfiles más sancionados por la Junta Central de Contadores, tal como lo menciona (alemán, 2017), quien indica que la segunda labor más sancionada de un profesional de la Contaduría Publica es la de la labor como revisor fiscal, esto principalmente por falta a los principios de ética profesional.

Por otro lado, (Pineda, 2012) muestra como entre los años 2010 y 2012 las sanciones a los revisores fiscales se dieron en su mayor parte por faltar a la ética Profesional. En cuanto, al periodo comprendido entre 2013 y 2019 (Rojas, Edily & Bolaño, Diana, 2020); señalan a la falta de ética profesional como el principal causante de las sanciones, por lo cual el pico mas alto entre los años 2010 a 2019, fue el año 2016.

Por su parte, (López Carvajal, 2013) plantea que “la revisoría fiscal asume una responsabilidad ante la sociedad por sus omisiones”, situaciones que se presentan en gran parte por la falta de controles frente al ejercicio profesional del revisor fiscal.

Todo lo anterior nos lleva a reflexionar sobre la efectividad del ejercicio de la revisoría fiscal y la de las normas que la rigen, ya que de ser estas lo suficientemente efectivas deberían generar controles suficientes para la disminución de conductas adversas por parte del profesional que afecten a las organizaciones. Dentro de las funciones del revisor fiscal enunciadas en el código de comercio de Colombia se encuentra la de “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” sin embargo, Colombia actualmente se encuentra ubicado en el puesto 97, entre 180 países, en el índice de corrupción con un puntaje de 37, lo cual lo ubica en el rango de los más corruptos.

Con el presente trabajo se busca evidenciar cual ha sido realmente la incidencia de la implementación de estas normas en este país, sus ventajas y desventajas, puesto que trabajaran con las **NIAS 700R, 705R y 720R** las cuales contemplan los informes del revisor fiscal sustentada por evidencias adecuadas y suficientes para extraer conjeturas que permitan el alcance de la auditoría realizada.

1.1. Formulación del Problema.

¿Cuál es la incidencia de la adopción en la NIA 700R, 705R y 720R en la revisoría fiscal colombiana?

1.2. Sistematización del Problema.

¿Que disposiciones previas al Decreto 302 del 2015 se brindaban sobre el ejercicio de la revisoría fiscal?

¿Cuáles son los lineamientos de la NIA 700R, 705R y 720R aplicable al ejercicio de la revisoría fiscal en Colombia?

¿Cómo incide la adopción de las NIA 700R, 705R y 720R?

2. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN.

2.1. Objetivo General.

Explicar la incidencia en la revisoría fiscal por la adopción de la NIAS 700R, 705R y 720R.

2.2. Objetivos Específicos.

Identificar las disposiciones previas a la normativa establecida en el Decreto 302 del 2015.

Establecer los lineamientos de la NIA 700R, 705R y 720R en el ejercicio de la revisoría fiscal

Analizar la incidencia en la revisoría fiscal por la adopción de las NIAS 700R, 705R y 720R.

3. JUSTIFICACION.

Con la presente investigación se busca presentar los aspectos importantes en los que se evidencian cambios estructurales en la figura de la Revisoría Fiscal en Colombia, a partir de la implementación de las normas internacionales de auditoría NIA 700R, 705R y 720R, llevando a cabo una disparidad entre las normas nacionales e internacionales, se pretende llegar a un análisis de las implicaciones que trae la acogencia de las NIA anteriormente mencionadas, planteando los puntos principales que se enfocan a modificaciones en la Revisoría Fiscal, contrastando los marcos teóricos que rigen actualmente a los objetos de investigación en los que se evidencian diferencias, mediante un análisis exhaustivo de las bases teóricas enseñadas a través de la academia, además del conocimiento de diferentes puntos de vista que profesionales contables aporten a la investigación con el objetivo de indagar las diferentes posiciones que existen entre los contadores acerca de la atribución y cambios que trajo consigo la nueva normativa en específico NIA 700R, 705R y 720R.

Mediante la Ley 1314 del 2009, el Congreso de Colombia reglamento los estándares internacionales de información financiera y de aseguramiento, en los cuales incluye la NIA, estas normas se han aplicado en gran parte del mundo por lo cual no podía ser ajeno a Colombia, pero es a partir del Decreto 302 del 2015 que se da su obligatoriedad y aplicabilidad a partir del año 2016.

Así mismo, el desarrollo metodológico de esta iniciativa, deberá contar con la suficiente claridad respecto al momento por el que hoy atraviesa la economía mundial y en cuyos diferentes entornos: político, económico, social, empresarial, académico y profesional están en términos como apertura económica, globalización, internacionalización, armonización, normas o estándares internacionales, entre otros, los cuales no son ajenos a la profesión

contable, ni a la práctica desarrollada por la Revisoría Fiscal.

Los Contadores Públicos deben estar al tanto de los cambios actuales que se dan al interior del país, siendo de esta manera personajes activos, partícipes en aportes importantes que contribuyan al mejoramiento de la profesión. Ya que un profesional de la contaduría pública ejerciendo la labor de revisor fiscal siendo proactivo, teniendo claro sus principios, funciones e interesado por los factores mencionados es capaz de acoplarse con facilidad a los distintos cambios que pueda enfrentar, además brindar soluciones prácticas a los posibles percances futuros, estas aptitudes toman gran importancia al aplicar las NIA 700R, 705R y 720R, porque esta norma se basa en la redacción del informe de auditoría sobre los estados financieros y su posición frente a otra información, por tanto el auditor deberá revisar que la información contable se esté llevando conforme a la normativa actual, que se estén tomando en cuenta las decisiones tomadas por la junta directiva, como también informes acerca de la misma o un empleado en específico, índices financieros o datos trimestrales, entre otros, manteniendo una actitud imparcial y revisando todos los departamentos para así minimizar el riesgo en la mayor proporción posible, de esta manera lograra aplicar sus principios y que la información al final del periodo auditado sea fiable.

A partir de la problemática planteada, se buscan las posibles razones que expliquen y preparen la adopción de nuevas posturas para la gestión llevada a cabo por el Revisor Fiscal a partir de los estándares prescritos en contabilidad que fundamenten el objeto primario de este estudio. Participando así mismo, en cualquiera de los puntos concluyentes a los cuales se llegue, en un llamado que alerte a la profesión en la manera en cómo a partir de este importante cambio, deberán enfocarse las técnicas y metodologías de enseñanza del profesional contable, particularmente en relación con las competencias, tácticas y normas

que deberán ser asumidas por el Contador Público que opte por el ámbito de la Revisoría fiscal.

4. MARCO DE REFERENCIA.

El desarrollo del presente proyecto “Incidencia de la implementación de las Nías 700 y720 en la Revisoría Fiscal Colombiana”, tendrá en consideración los siguientes marcos; teórico, conceptual, y legal, para obtener óptimos y excelentes resultados, los cuales son fundamentales para la consecución de los objetivos propuestos.

El marco referencial es la fundamentación teórica, el cual permite ubicar el tema objeto de investigación dentro del conjunto de las teorías existentes y así precisar a nueva corriente de pensamientos y conocimientos que soportaran el estudio a realizar, con el fin de dirigir al diseño metodológico que será implementado para esta investigación.

4.1. Estado de Arte

Los antecedentes de la investigación son muy importantes porque permiten obtener un conocimiento previo sobre la creación teórica y metodológica de la investigación, para el desarrollo del presente trabajo hemos indagado una serie de documentos que nos arrojan los antecedentes expuestos en la siguiente información; Se analizará los diferentes puntos de vista acerca de las incidencias de las NIAs 700 y 720 en la revisoría fiscal realizando estas estructuras para poder identificar que tanto ha incidido en torno a la revisoría fiscal colombiana y de la misma manera tener más amplitud sobre la investigación que estamos realizando.

1. Análisis comparativos de la presentación de un informe de auditoría transparente entre las NAGAS, revisoría fiscal y NIA.

Autor y Referencia.

Jiménez Pulido, L. F., & Olachica Murcia, M. (2016). Análisis comparativo de la presentación de un informe de auditoría transparente Referente a las NAGAS, revisoría fiscal y NIA.

Planteamiento Problema.

Esta investigación se realizó con el fin de comprender cuales han sido los cambios que han surgido en la estructura de un informe de auditoría y su respectiva transparencia en la presentación de este, el cual se visualiza desde tres componentes: las normas de auditoría generalmente aceptadas en Colombia (NAGAS), la revisoría fiscal en Colombia y las normas internacionales de auditoría (NIA).

Objetivo General.

Analizar los cambios que han surgido en la revisoría fiscal con la implementación de las NIA.

Metodología.

Esta investigación se basó en los cambios que han surgido con la llegada de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) frente a la presentación de los informes de auditoría de una manera más transparente con respecto a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS) y la Revisoría Fiscal en Colombia.

Resultados.

Se evidencio que a través de La implementación de las Normas Internacionales de auditoría ha permitido una Nueva estructura y forma de analizar los resultados obtenidos de un periodo determinado, debido a que, si no se realizan los informes en base a las NIA, los inversionistas no tendrían la misma Confianza y seguridad de realizar proyectos con las compañías colombianas.

2. Impacto de las Normas Internacionales de Auditoría- NIAs en el dictamen del revisor fiscal de las entidades financieras que cotizan en la BVC, año 2012-2016.

Autor y Referencias.

Herlendy Vanessa Gómez Jerez (2012-2016).

Planteamiento Problema.

Desde la década de los años 30, la revisoría fiscal surge a partir de la necesidad de establecer entidades y mecanismos de control para la Sociedades Anónimas, con el fin de evitar las especulaciones y el mal manejo que se le estaba dando a la información financiera de las empresas que cotizaban en la Bolsa de Valores de Bogotá.

Objetivo General.

Analizar el impacto de la implementación de las Normas Internacionales de Auditoría – NIA, referente a los dictámenes emitidos por el Revisor Fiscal.

Metodología.

El proyecto se realizó a través de una investigación descriptiva, porque permitió conocer las diferencias entre los dictámenes emitidos por las entidades del sector financiero integradas en la

BVC conforme a las Normas de Auditorías Generalmente Aceptadas – NAGAs, y las Normas Internacionales de Auditoría –NIAs, para el periodo 2012- 2016

Resultados.

Como resultado de las ejecuciones previstas en las etapas de la auditoría, las NIAs 700 - 720 contemplan la emisión del informe del Revisor Fiscal sustentada por evidencia adecuada y suficiente para extraer conjeturas que permitan el alcance de la auditoría realizada, y paralelamente aumente el grado de confianza de los stakeholders, pues, la Ley responsabiliza a los auditores a detectar omisiones.

3. Incidencia de las normas internacionales de auditoría en el ejercicio profesional de la revisoría fiscal en Colombia.

Autor y Referencia.

Leydy Vanessa Estepa Díaz (2016). Trabajo de grado modalidad monografía para optar al título de profesional de Contador Público.

Planteamiento Problema.

En Colombia existe una normatividad que da claridad de las funciones, obligaciones y las características de la información que se presenta por parte de la Revisoría Fiscal, en las cuales se ordena la armonización de las normas de contabilidad, auditoría y Revisoría Fiscal con las normas internacionales, buscando garantizar la calidad, suficiencia y oportunidad de la información que se suministre a los asociados y a terceros

Objetivo General.

Determinar la incidencia de las Normas Internacionales de Auditoría en el ejercicio profesional de la Revisoría Fiscal en Colombia.

Metodología.

La investigación se realizó desde un enfoque detallado de tipo deductivo e inductivo, mediante el análisis de archivos, documentos y entrevistas que determinaron la incidencia de las NIA en el ejercicio de la Revisoría Fiscal. Se inició con un análisis en general acerca de la situación actual del ejercicio de la Revisoría Fiscal en el país, posteriormente se analizó la incidencia en un país latinoamericano como México y un país europeo como España, para así lograr establecer cómo se encuentra Colombia frente a estos países y cuál será la mejor opción de aplicabilidad respecto a normas de auditoría en el ejercicio de la Revisoría Fiscal.

Resultados.

Como se pudo evidenciar la Revisoría Fiscal actualmente en Colombia considera un amplio espacio normativo que le permite ejercer con respaldo y seguridad el ejercicio profesional dentro de las organizaciones, sin embargo se observa que con cada Ley, Decreto o Circular, se amplían su responsabilidad en la organización, lo cual permite respaldo a la entidad de la información revisada por el fiscalizador, no obstante genera inquietud a los revisores fiscales que además de verificar toda actividad relacionada con la empresa, debe responder y certificar las solicitudes que envíen los entes de control, por lo cual se necesitaría precisar la naturaleza de la Revisoría Fiscal, para así lograr un camino más acorde con el perfil profesional y las necesidades reales de control y verificación por parte del revisor fiscal dentro de las organizaciones.

4. El nuevo Modelo de dictamen del Revisor Fiscal.

Autor y Referencia.

CPAAI Cabrera y Asociados S.A. (1 de Junio de 2018). *CPAAI Cabrera y Asociados S.A.*

Resumen.

A raíz de la aparición de las NIAS y su adopción en Colombia los procesos de auditoria de información financiera han sufrido cambios de gran importancia en el contexto de la profesión del Auditor independiente y el revisor fiscal. Los cambios introducidos por el decreto 2170 de 2017, plantean modificaciones sustanciales en la estructura del dictamen del auditor independiente, estas modificaciones fueron incluidas en la NIA 700, en la cual se deja clara la estructura en que se debe presentar el dictamen antes mencionado.

El documento muestra las principales diferencias que se originan producto de la implementación de la NIA 700 y la 705, en algunos apartes, así como algunas notas en cuanto a la vigencia de la norma se indica que esta empezara a regir a partir del 1 de enero de 2019.

Objetivo General.

Analizar los principales cambios que se presentaron en el contenido del informe del auditor independiente a la luz de la NIA 700.

Metodología.

El documento es un análisis normativo realizado desde el punto de vista técnico, este se realizó analizando cada uno de los puntos más relevantes que plantea la NIA 700, y observando de manera detallada como estos cambios afectan la estructura del dictamen del auditor privado y/o revisor fiscal.

Resultados.

Se encontró que el dictamen del auditor independiente y/o revisor fiscal presento cambios sustanciales y no solo en su forma si no de fondo también, dentro de los principales cambios presentados se encuentra la estructura propiamente dicha, a la cual se le adicionaron algunos apartes nuevos y se modificaron algunos puntos que ya estaban incluidos pero que su confección fue modificada. Se hace precisión en el documento de algunos puntos de información adicional que se deben incluir en el dictamen, así como detalles sobre cuando emitir uno u otro tipo de dictamen, de acuerdo con los hallazgos obtenidos durante la auditoria y la opinión construida por el responsable de la auditoria. Según el autor (CPAAI Cabrera y Asociados S.A., 2018) la estructura del dictamen se manejaba anteriormente así:

“Titulo – Destinatario - Apartado Introdutorio - Responsabilidad de la Dirección en Relación con los Estados Financieros - Responsabilidad del Auditor - Opinión del Auditor - Otras Responsabilidades de Información - Firma del Auditor - Fecha del Informe de Auditoría - Dirección del Auditor.” (pág. 1)

Sin embargo, posterior a la nueva revisión de la NIA se presenta la siguiente estructura, según (CPAAI Cabrera y Asociados S.A., 2018) es la siguiente:

“Titulo – Destinatario – Opinión del Auditor (Dos párrafos) – Fundamento de la Opinión – Cuestiones Clave de la Auditoría (NIA 701) – Responsabilidades de la Dirección y de los responsables del Gobierno de la Entidad en Relación con los Estados Financieros – Responsabilidad del Auditor – Otras Responsabilidades de

Información – Nombre del Socio Encargado – Firma del Auditor – Fecha del informe de Auditoría – Dirección del Auditor.” (Pág. 1)

El documento indica que se presentaron variaciones en la opinión del auditor, donde incluyen varios aspectos adicionales que se deben tener en cuenta al momento de desarrollarlo. Respecto a la conclusión del juicio del revisor fiscal también se agrega que se debe indicar la expresión “fielmente tomados de los libros”.

En cuanto al aparte denominado fundamento de la opinión, se agrega que debe expresar que la auditoría se hizo conforme a las NIAs, las responsabilidades que el auditor asume al realizar la auditoría y el cumplimiento de las responsabilidades y obligaciones que establecen las normativas legales y el código de ética profesional.

Así como de los puntos anteriores en la NIA 700 se explica cada una de las partes que contiene el dictamen del revisor fiscal indicando como debe construirse cada parte del informe y se deja claro además la fecha a partir de la cual entra en vigor las modificaciones reglamentadas a través de la NIA antes mencionada.

5. Efectos de la implementación de las Normas Internacionales de Aseguramiento de la Información en el trabajo del Revisor Fiscal en Colombia.

Autor y Referencia.

Alfairo Jiménez Pedroza.

Jiménez, A. (2017). *Repositorio Universidad Tadeo Lozano*.

Planteamiento Problema.

¿Qué cambios en su desempeño profesional enfrentan los Revisores Fiscales con la puesta en marcha de los Estándares Internacionales de Aseguramiento de la información en Colombia a través del Decreto 0302 de 2015?

Objetivo General.

El objetivo de este ensayo de investigación es mencionar los posibles efectos en el desempeño del trabajo del Revisor Fiscal al aplicar las Normas Internacionales de Aseguramiento de la Información en las Entidades obligadas por el Decreto 0302 de 2015, o sus modificaciones o compilaciones, teniendo en cuenta que antes de la expedición de este decreto el Revisor Fiscal tenía otro marco normativo para la realización de sus procedimientos de auditoría. Para esto, se ha contrastado la opinión de expertos en la materia para llegar a determinar unas posibles consecuencias en esta labor e inclusive en la formación que deben tener los Revisores Fiscales; dicha actividad se realizó a través de la revisión de literatura y, la aplicación de una entrevista a dichos expertos.

Metodología.

El ensayo se realizó a través de la entrevista a expertos, en la cual a través de la indagación con los mismos se pudo ir construyendo un panorama general de los cambios que enfrentan los revisores fiscales a la luz de los nuevos cambios normativos implementados por la NIA.

Resultados.

Entre las principales conclusiones encontradas se tienen:

- La expedición e implementación de las Normas Internacionales de Auditoría exige por parte de los Revisores Fiscales una preparación continua, ya que los estándares cambian de forma constante.
- Es una oportunidad para aplicar las mejores prácticas internacionales en las empresas y darles un valor agregado.
- Las Universidades deben ajustar sus programas y capacitar a su cuerpo docente en Normas Internacionales de Auditoría.
- Se debe propiciar la investigación en las nuevas generaciones de Contadores.
- El Revisor Fiscal además de cumplir con los Estándares de auditoría tiene otras obligaciones contempladas en otras leyes y decretos.

6. Incidencia del nuevo marco normativo de auditoría en el ejercicio de la revisoría fiscal en Colombia.

Autores y Referencia.

Blas Enrique Barreto Mardach; Mónica Marchena Rivera, Artículo de Divulgación (junio de 2016).

Objetivo General.

Describir la incidencia de la obligatoriedad de la implementación del nuevo marco normativo de auditoría enmarcado en los estándares desarrollados por el IAASB en el ejercicio de la Revisoría Fiscal en Colombia.

Metodología.

Este artículo es de tipo descriptivo, su análisis se basó en la recolección de datos, a través de encuestas y la metodología utilizada es la revisión bibliográfica. La población sobre la que se ha hecho el estudio la conforman todos los contadores públicos en Colombia y la muestra está constituida por cinco profesionales de este gremio que ejercen como Revisores Fiscales. Para desarrollar el trabajo se recurrió a fuentes secundarias, tales como: libros, tesis y documentos relacionados con normatividades enfocados al ejercicio de la revisoría fiscal y a las NIA (Normas Internacionales de Auditoría) y además se acudió a fuentes primarias, tales como encuestas, a las cuales se les realizó un análisis exploratorio de datos que permitieron lograr el objetivo, que consistía en describir la incidencia de la obligatoriedad de la implementación del nuevo marco normativo de auditoría en el ejercicio de la Revisoría Fiscal en Colombia.

Resultados.

Mediante el trabajo de campo se obtuvieron los siguientes resultados: Con respecto a que si identificaban y recordaban cuáles son las normas que regulan el nuevo marco normativo, respondió el 60% de los encuestados que era la Ley 1314 de 2009; el 40% respondió que no sabían cuáles eran las normas; es decir, ninguno de los cinco, identifica el Decreto 0302 de 2005 que comprende el marco técnico de la auditoría y ninguno de ellos, tiene claro que ambas normas están ligados a la expedición de la implementación del nuevo marco normativo de auditoría.

En relación con la Incidencia de la implementación del nuevo marco técnico de auditoría en el ejercicio de su profesión, todos expresaron que influía en la revisión del trabajo, en la confiabilidad de la información, en la emisión del dictamen y en la calidad del trabajo

Ahora bien, frente a los resultados obtenidos de las encuestas se puede inferir que falta socialización, preparación, capacitación constante y compromiso por parte de los revisores fiscales frente al tema, pues al proceso de convergencia no se le está dando la importancia que amerita, todavía hay mucho desconocimiento de las normas que son de obligatorio cumplimiento. Es importante tener presente que estos cambios normativos no solo traerán ventajas para las empresas que requieran los servicios de los revisores fiscales, la globalización también abarca a la profesión, lo que conllevaría a prestar servicios a nivel mundial.

7. La Aplicación De Las NIAs Para La Preparación Del Dictamen Del Revisor

Fiscal.

Autor y Referencia.

Keyla Andrea Arévalo Segura; Shadia Lorena Borja Coley; Roberto José Ruiz Tapia Tesis De Pregrado Universidad Cooperativa de Colombia Facultad De Ciencias Administrativas Contables y Comercio Internacional (Santa marta 2017).

Planteamiento Problema.

Cuál es el impacto de la aplicación de las NIAs en la preparación del dictamen del revisor fiscal como sujeto de control, supervisión y vigilancia por parte del estado, así como las implicaciones que trae la aplicación de las NIAs en la elaboración del dictamen del revisor fiscal.

Objetivo General.

Recaltar la importancia de analizar los impactos de las NIAs en la Labor del Revisor Fiscal y su implicación en los dictámenes del revisor fiscal.

Metodología.

El tipo de investigación será de cualitativa, la investigación cualitativa produce datos descriptivos trabaja con las propias palabras de las personas, y con las observaciones de su conducta, esta no parte de hipótesis y, por lo tanto, no pretende demostrar teorías existentes, más bien busca generar teoría a partir de los resultados.

Resultados.

El proceso de convergencia pretende sustituir la Revisoría Fiscal por la Auditoría Financiera regulada en los Estándares Internacionales de Aseguramiento, hecho que se encuentra en contravía de la estructura jurídica nacional, destruye el ejercicio de la fe pública y junto con los Estándares Internacionales de Información Financiera eliminan la función probatoria de la contabilidad, destruyen la función forense inherente a la Contaduría Pública (Franco, 2016).

4.2. Marco Teórico.

La *American Accounting Association* da un concepto amplio y define la auditoría como “un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con informes sobre las actividades económicas y otros acontecimientos relacionados. El fin del proceso consiste en determinar el grado de correspondencia del contenido informativo con las evidencias que le dieron origen, así como determinar si dichos informes se han elaborado observando los principios establecidos para el caso”. (Associatio, AAS, 1972)

En cuanto a la Teoría General de Sistemas (TGS) significa una ruptura y un avance considerable en relación con el paradigma de la ciencia, para su aplicación en las denominadas ciencias- no exactas. Según Van John en su enfoque de sistemas determina que la TGS no es un

método para la solución de problemas específicos dado que esto depende de cada una de las ciencias particulares. Su nivel de generalización derivado de corresponder a un paradigma propio le permite ser considerada como una ciencia equiparable, para muchos, a la filosofía y a la matemática, junto con las cuales conforman las denominadas ciencias puras, esto es, la auténtica ciencia – ciencia. (VAN, 1987)

El método (enfoque, paradigma) de sistemas, se ha desarrollado en la ciencia con el propósito de tener en cuenta todas las interacciones entre los elementos del sistema cuya conducta pretende predecir, en contraste con el enfoque de “clásico” que estudia aisladamente para suponerlo más tarde, los elementos constitutivos y algunas relaciones individuales. (Mantilla, 2005)

Esta teoría en sus principios básicos determina que cada sistema tiene subsistemas, los cuales se encuentran debidamente organizados para que cada uno de estos reciba y entregue información, y así lograr el objetivo planteado. En las organizaciones, la entidad es una estructura que se representa como un sistema y se visualiza a través de la toma de decisiones, tanto individuales como colectivas.

Pero ¿A qué se considera sistema? Es un conjunto de componentes interrelacionados entre sí formando un todo, los cuales siguen un objeto en general y cada acción que este produzca afectara al sistema como tal. Teniendo en cuenta que la institución de la Revisoría Fiscal se desarrolla en una organización, la cual se considera como un sistema social, integrado por grupos de trabajo e individuos y que estos grupos o individuos trabajan entre sí para lograr el objetivo de la empresa, se hace necesario observar cada uno de los elementos y componentes que forman este sistema llamado organización y así determinar en cuales de estos elementos es que se está incurriendo para entrar en problemas financieros dentro de las organizaciones, que contrarrestar la imagen hacia la institución de la Revisoría Fiscal en el país y que perjudican directamente la

economía de la organización, además de llegar a determinar cómo sería para la organización en su conjunto con la incidencia al cambiar de una normatividad como la actual por una internacional y si en realidad aportaría mejores resultados.

En el mismo orden la teoría General del Control (TGC) está elaborada para sistemas que ya están en operación, los cuales regular esas operaciones a fin de continuar satisfaciendo las expectativas y moviéndose en dirección de los objetos propuestos. Según Van Gich, la TGC hace parte de la más amplia revolución generada por la TGS, y considerada como el mejor instrumento conceptual de análisis moderno (Gich, 1987) y del cual ha tenido dos grandes evoluciones: convencionales y moderna.

En cuanto a la teoría del control convencional solo considera importantes las señales de entrada, salida y error; está basada en la relación entrada – salida (caja negra) o función transferencial, su proyecto se basa en procedimientos de tanteo y ajuste, en cambio la teoría del control moderna es una tendencia inclinada hacia una complejidad mayor debido a los requerimientos de tareas complejas y buena exactitud, basada en el concepto de estado y se aplica a sistemas de múltiples entradas y múltiples salidas, lineales o no lineales, invariantes o variables, en el tiempo con o sin perturbaciones provenientes del medio ambiente externo.

Mantilla define el control como un conjunto de normas, procedimientos, y técnicas a través de las cuales se mide y se corrige el desempeño para asegurar la consecución de objetivos y metas, el cual constituye un todo, un que, esto es, un objetivo, (Mantilla, 2005) y así se expresaría qué para que exista control debe haber cumplimiento de normas o estándares que indiquen como se va a llegar al objetivo que se tiene previsto evitando errores u haciendo correcciones dentro de la organización, considerando esta como un sistema.

Así mismo a la Teoría General de Control, se fundamenta mediante el control que se debe ejercer dentro de las organizaciones como un sistema compuesto por subsistemas y que generan múltiples entradas y salidas de información, lo cual estaría directamente relacionado con el ejercicio de la Revisoría Fiscal, al tener que dar cumplimiento a las normas y Leyes para su buen desempeño, igualmente ejercer el control de cada área o subsistema del cual se esté recibiendo información y así evitar perturbaciones y errores como casos mencionados anteriormente, y que dan como resultado económicos y sociales desfavorables para las organizaciones empresariales, de igual manera se deben tener en cuenta en cuanto a la aplicabilidad de una nueva normativa para que esta se de en un todo de una forma eficiente y efectiva con el debido control de toda la organización y que la actual teoría lo puede permitir.

Razón por la cual las teorías de auditoría, se basa principalmente en tres; agencia, información y seguros.

Se inicia hablando sobre la teoría más fuerte que ha tenido la auditoría, que es la teoría de agencia la cual hace referencia a supervisión u monitoreo, lo cual es analizado formalmente como un problema de agencia para ser solucionado por medio de la toma de decisiones.

Seguidamente se habla de la teoría de información basando su argumento señalando que los inversionistas demandan estados financiero-auditados, permitiendo proporcionar información útil para la inversión y así reducir riesgos, mejorar la toma de decisiones y obtener ganancias a partir de las utilidades derivadas del intercambio resaltando del valor económico de la información.

Por último, se encuentra la teoría de aseguramiento, que se refiere a la manera como los administradores escogen si tener o no un auditor y así poder evitar pérdidas atribuibles a estados financieros defectuosos. (Mantilla, 2005).

Evidenciando que estas tres teorías, se basan en obtener una información de alta calidad para evitar pérdidas dentro de las organizaciones, y por ello se relación al perfil encargado de fiscalizar los entes económicos, más específicamente el profesional en ejercicio de la Revisoría Fiscal, el cual está a cargo de la fiscalización y el control y del cual dependería en gran medida que las normas se apliquen a su totalidad, y en el caso de una nueva normativa comprenderla a totalidad para dar aseguramiento que la auditoria dentro de la organización se está ejerciendo en la debida forma.

Es importante destacar que las Norma Internacional de Auditoría 700R, 705R y 720R se encuentran entrelazadas en donde se infieren en cada una de ella.

NIA 700 trata sobre la forma y contenido del informe del auditor sobre los estados contables auditados para lo cual debe revisar y evaluar las conclusiones derivadas de los elementos de juicio obtenidos que sustentan su opinión. La opinión debe ser escrita y referirse a los estados en su conjunto.

Establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la forma y contenido del dictamen del auditor como un resultado de una auditoría de los estados financieros de una entidad, desempeñada por un auditor independiente.

El auditor deberá analizar y evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida como base para la de la evidencia de auditoría obtenida como base para la expresión de una opinión sobre los estados financieros.

En cuanto a la **NIA 720** abarca en las responsabilidades que tiene el auditor con respecto a otra información, tanto financiera como no financiera (distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente), incluida en el informe anual de una entidad. El informe

anual de una entidad puede consistir en un solo documento o en un conjunto de documentos que tienen el mismo propósito. Esta NIA está redactada en el contexto de una auditoría de estados financieros realizada por un auditor independiente. En consecuencia, los objetivos del auditor en esta NIA se deben interpretar en el contexto de los objetivos globales del auditor enumerados en el apartado 11 de la NIA 2001. Los requerimientos de las NIA están diseñados para permitir al auditor alcanzar los objetivos especificados en las NIA y, en consecuencia, los objetivos globales del auditor. La opinión del auditor sobre los estados financieros no cubre la otra información, y esta NIA no requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más allá de la que se requiere para formarse una opinión sobre los estados financieros.

Adicional, contextualiza que el auditor lea y considere la otra información porque la existencia de una incongruencia material entre otra información y los estados financieros o el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría puede indicar que existe una incorrección material en los estados financieros o en la otra información, lo que puede menoscabar la credibilidad tanto de los estados financieros como del informe de auditoría correspondiente. Esas incorrecciones materiales también pueden influir de manera inadecuada en las decisiones económicas de los usuarios para quienes se prepara el informe de auditoría.

4.3. Marco Histórico.

“La auditoría se originó en la práctica de la contabilidad; la cual desde los inicios de la sociedad se encarga de desarrollar un sistema de información en el que se realiza una acumulación y registro ordenado de datos acerca de factores productivos en los que existe interés, con la intención de clasificarlos en cuentas que los representen así: derechos (activos), obligaciones (pasivo y patrimonio), entradas (ingresos) y salidas (egresos), para tener

conocimiento acerca del valor de éstos y con base en dicho conocimiento poder tomar decisiones.” (Arguello, 1976).

Desde el segundo viaje de Colón a América, se tiene conocimiento de los primeros tipos de auditoría y control, los Reyes Católicos designaron una persona con la misión de fiscalizar y controlar el manejo de los fondos y bienes de la expedición.

En 1511 se organizó en Santo Domingo, el Tribunal de la Real Audiencia, su principal función era la de fiscalizar a los virreyes y administrar la justicia y los territorios ocupados en América. En 1518, se constituyó el Consejo de Indias como órgano supremo de administración colonial, el cual ejerció funciones de máximo tribunal y cuerpo legislativo de apelación en asuntos contencioso, criminal, civil y administrativo.

Hacia el siglo XVI, en Colombia se formó la Real Audiencia de Santa Fe de Bogotá. Su objetivo era controlar los territorios y mejorar la administración. Su principal función consistía en unificar las rentas y derechos de la Corona, hacer los juicios a empleados que desempeñaban funciones fiscales y asegurar el flujo normal de los recaudos para la Corona.

Después de la Batalla de Boyacá se expide en Angostura la Ley Fundamental que crea la República de Colombia y con ello se replantea el enfoque del control y auditoría fiscal. De esta manera se dicta en octubre 23 de 1819 la “Ley Principal contra los Empleados de Hacienda”, que en su artículo primero decía: “El empleado de Hacienda Nacional a quien se le justificare sumariamente fraude o malversación de los intereses públicos o resultare alcanzado, se le aplicará irremisiblemente la pena de muerte, sin necesidad de formar más proceso que los informes de los tribunales”. (Bolívar, 1824) Decisión que a su vez fue avalada por Simón Bolívar

en su Decreto 12 de 1824. En cuanto al manejo y control del presupuesto, este fue asignado al Tribunal Mayor de Cuentas, quien revisaba la contabilidad del gasto público, así como a la Dirección y Superintendencia General de Hacienda, quienes tenían la función de contraloría.

En 1922 al generarse la crisis bancaria, el presidente de la República contrata una misión de expertos extranjeros, liderados por Edwin Walter Kemmerer, con el objetivo de organizar la Hacienda Pública, el sistema monetario, la reorganización del estado, la administración de ingresos y aduanas entre otros. A partir de este momento se crearon normas para el sector financiero y se diseñaron los organismos de control y vigilancia para el sector público. De este modo, el 19 de julio de 1923, mediante la ley 42 se crea el Departamento de Contraloría como ente autónomo e independiente con el fin de buscar y controlar sin influencias políticas.

En 1945 mediante acto legislativo No.1, se le dio a la Contraloría el carácter de auditoría contable como función principal fiscalizar el manejo del tesoro público.

En el año 1958 se reglamentó la Oficina Nacional de Contadores y se introdujo la figura fiscal de contador, su función principal consistía en examinar cuentas del presupuesto y revisar los contratos que firmarán los ejecutivos.

La Constitución de 1991 en sus artículos 209 y 269 establece que la administración pública deberá ejercerse bajo los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, estableciendo para ello que en todas las entidades estatales es obligatorio diseñar y aplicar de acuerdo a sus funciones, métodos y procedimientos de control interno, también se debe diseñar y organizar un sistema de evaluación de gestión y resultados de la administración pública.

En 1994, con el decreto 1826 y la Directiva Presidencial 02, se concretan acciones por el presidente de la República, como máxima autoridad administrativa, para posibilitar la implementación de los Sistemas de Control Interno en las entidades y organismos del orden nacional, mediante la creación de las Oficinas de Control Interno en la estructura de Ministerios y Departamentos Administrativos.

En 1997, en la Directiva Presidencial 01, se redefine el Sistema, se crea una armonía con los elementos generales contemplados en la Ley 87 de 1993, creando 10 pasos: esquema organizacional, plataforma estratégica, políticas, planeación, procesos y procedimientos, indicadores, sistema de información y comunicación, manual de funciones, administración del talento humano y de los recursos físicos y financieros y evaluación del Sistema de Control Interno.

En el año 2009 se emite la ley 1314 la cual reglamenta en sus artículos lo siguiente: Art 5°. De las normas de aseguramiento de información. 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. 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.

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

4.4. Marco Legal.

Fundamentado en la jurisprudencia y la normatividad colombiana, además de la normatividad internacional, para el desarrollo de este trabajo, se estudiaron las leyes, decretos, pronunciamientos, entre otros que guardan una relación directa con el objeto de estudio, desde el punto de vista de la contabilidad. Dentro de lo más relevante que son desarrollados a lo largo del proyecto, se encuentran:

- **Ley 43 de 1990:** De la profesión del contador público.
- **Ley 222 De 1995:** Régimen de sociedades.
- **Ley 1314 de 2009 Artículo 5:** Por la cual se regula los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia.
- **Orientación Profesional del ejercicio de la Revisoría Fiscal:** Emitida por el Consejo técnico de Contaduría Publica el 21 de junio de 2008
- **Decreto 302 de 20 de febrero de 2015:** Emitido por el ministerio de Industria y Comercio, el cual reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información.
- **Decreto 2420 de 2015:** Emitido por el Ministerio de Industria y Comercio en el cual se compilan los decretos reglamentarios de la ley 1314 del 2009 con respecto a NIIF y NIA.

- **Decreto 2496 de 2015:** Emitido por el Ministerio de Industria y Comercio, en el cual se compila y racionaliza las Normas de carácter Reglamentario, expedidas en desarrollo de la Ley 1314 del 2009, que rigen en materia de contabilidad, información financiera y aseguramiento de la información y contar con un instrumento jurídico único en la materia.
- **Decreto 2170 de 22 de diciembre de 2017,** expedido por el Ministerio de Comercio y Turismo mediante el cual modifico parcialmente los marcos técnicos de las normas de información financiera y de aseguramiento de la información.
- **Decreto 2483 de 2018,** se compilan y actualizan los marcos técnicos de información financiera NIIF para el grupo 1 y las normas de información financiera para las Pymes, NIIF para grupo 2, incorporados en el decreto 24020 de 2015, modificado por los decretos 2496 de 2015, 2131 de 2016 y 2017.
- **Código de Comercio,** En Capítulo VIII se encuentra estipulado los art 203 -217 abarca todo lo concerniente a la revisoría fiscal

4.5. Marco Conceptual

Auditor: Se llama auditor/a (o contralor/a en algunos países de América Latina) a la persona capacitada y experimentada que se designa por una autoridad competente o por una empresa de consultoría, para revisar, examinar y evaluar con coherencia los resultados de la gestión administrativa y financiera de una dependencia (institución gubernamental) o entidad (empresa o sociedad) con el propósito de informar o dictaminar acerca de ellas, realizando las observaciones y recomendaciones pertinentes para mejorar su eficacia y eficiencia en su desempeño.

Originalmente la palabra significa "oidor" u "oyente". (Murillo, 2013)

Revisoría Fiscal: institución de origen legal, de carácter profesional a la cual corresponde por ministerio de la ley bajo la responsabilidad de un profesional contable con sujeción a las normas que le son propia, vigilar integralmente los entes económicos

Auditor Independiente: Un contador público o despacho de contadores que realiza auditorías de entidades financieras comerciales y no comerciales.

Auditor Interno: Un auditor que contrata una empresa para auditar a nombre del consejo directivo y de la administración de la empresa

Audidores Externos: Se refiere a aquellos auditores profesionales que ejecutan auditorías anuales independientes por lo general de los Estados Financieros de una Entidad.

Auditoría contable: Es un examen el cual determina si los estados financieros fueron preparados de acuerdo con las normas contables vigentes en cada país o región. Originalmente surge de la necesidad de las empresas de validar su información económica, por parte de un servicio o empresa independiente. En las empresas grandes es habitual la existencia de un departamento de auditoría interna, pero también existen numerosas empresas dedicadas a la auditoría.

Auditoría de estados financieros: Una auditoría que se realiza para determinar si los estados financieros globales de cualquier entidad se presentan de acuerdo con criterios específicos (por lo general los PCGA)

Normas: Es un término que proviene del latín y significa “escuadra”. Una norma es una regla que debe ser respetada y que permite ajustar ciertas conductas o actividades. En el ámbito del derecho, una norma es un precepto jurídico.

Normas Internacionales de Auditoría: Estándar internacional emitido por el comité IASSB (International Auditing and Assurance Standards Board) de la IFAC (International Federation of

Accounts), el cual se considera un conjunto de requisitos y cualidades personales y profesionales que debe tener un Contador Público y Auditor al realizar su trabajo de Auditoría y emitir un dictamen o informe, garantizando calidad y veracidad en su trabajo. Las normas internacionales están siendo adoptadas por la mayoría de los países alrededor del mundo, al realizar un trabajo de auditoria de calidad.

Convergencia: Concurrencia, reunión, coincidencia, concentración, confluencia, concordancia, afinidad, unión, fusión.

Seguridad razonable: La seguridad razonable es una forma de expresar la limitación en el diseño del Sistema de Control Interno, según la cual se toman acciones costo-efectivas para prevenir o detectar oportunamente errores o irregularidades dentro de un nivel de materialidad tolerable.

Aplicabilidad: Cualidad de lo aplicable. Definiendo aplicable como todo aquello que se puede o debe aplicar. Definiendo a su vez, a aplicar como colocar un objeto o alguna cosa en contacto con otra, o sobre otra; poner en práctica o utilizar un determinado conocimiento o principio, para conseguir un cierto efecto.

5. DISEÑO METODOLOGICO.

La investigación se realizó desde un enfoque detallado de tipo deductivo e inductivo, mediante el análisis de archivos, documentos, que determinaron la incidencia de las NIA 700R, 705R y 720R en la Revisoría Fiscal. El cual se inició con un análisis en general acerca de la situación actual de la Revisoría Fiscal en el país.

5.1. Clase de Investigación.

Nuestra investigación es de orden cualitativa porque se pretende la observación de una problemática para la determinación de las posibles soluciones. Según (Martinez, Jorge, 2011), este clase de investigación es util ante escenarios cambiantes donde se pretende validar una realidad, en este caso sería la incidencia en la revisoria fiscal de las NIA700R, 705R y 720R.

5.2. Tipo de Investigación.

La presente investigación, se desarrolló mediante la investigación analítica documental con la recopilación de información en diversas fuentes, buscando principalmente determinar la incidencia con las NIA 700R, 705R y 720R en el Revisoría Fiscal Colombiana, teniendo en cuenta los diferentes elementos y características relacionadas con normas de auditoria internacionales (Hurtado, Jacqueline, 2017).

5.3. Diseño de Investigación.

Según (Hernandez, Roberto, 2017), el diseño de investigación es no experimental porque no se experimenta sobre una población o comunidad, mas bien, se realizara un estudio sin la intervención de los investigadores con las variables objeto de estudio.

6. RESULTADOS.

6.1. Identificar las disposiciones previas a la normativa establecida en el Decreto 302 del 2015.

El ejercicio de la Revisoría Fiscal es de suma importancia para el estado colombiano, lo referente a esta institución se le ha asignado al profesional de la Contaduría Pública, por medio del cual, se pretende ejercer control sobre las actividades empresariales, y de conformidad a la ley la opinión del Revisor Fiscal no merece la gravedad del juramento porque sus atestaciones deben ser a partir de su formación y experiencia basadas en la práctica, la técnica, la moral y la ética de la profesión.

De tal forma, que la expedición de los informes por cuenta de los revisores fiscales sobre los estados financieros tiene su regulación inicial a partir del Decreto 2373 de 1956 donde se indica lo siguiente:

Art 48. La firma con la que un contador juramentado expresa su concepto sobre un balance general, como revisor fiscal, auditor o interventor de cuentas, irá acompañada de un informe sucinto que deberá mencionar por lo menos:

- 1° Si ha obtenido todas las informaciones necesarias para cumplir sus funciones;
- 2° Si se siguieron durante el curso la revisión los procedimientos convenientes y necesarios aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas;
- 3° Si, en su concepto, la sociedad o institución lleva su contabilidad conforme a las normas legales y a la técnica contable y si las operaciones registradas se ajustan a los estatutos y a las decisiones de las asambleas generales o juntas directivas;
- 4° Si el balance y el estado de pérdidas y ganancias han sido tomados fielmente de los libros, y si en su opinión, el balance presenta en forma fidedigna, de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, la situación financiera de la sociedad al

terminar el periodo revisado, y si el estado de pérdidas y ganancias refleja el resultado de las operaciones en dicho período, y

5° Las reservas o salvedades a que estuviere sujetos su opinión sobre la fidelidad de los estados financieros, si las hubieren (Presidencia de la Republica de Colombia , 1956).

Estas disposiciones son transcritas en las próximas normas relacionadas con la reglamentación de la expedición de opiniones por cuenta de los revisores fiscales como lo fue la Ley 145 de 1960 y el Art. 208 del Código de Comercio. En definitiva, como mejora normativa se tiene lo establecido en el Art 209 del Código de Comercio, y las Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas (NAGAS), reglamentadas en el Art 7 de la Ley 43 de 1990.

El Artículo 209, del Código de Comercio señala:

1o) 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;

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

3o) 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 (Presidencia de la Republica de Colombia, 1971).

Lo indicado en el artículo mencionado extiende el alcance de la opinión del revisor fiscal hacia los aspectos de control interno de las empresas, lo cual para la fecha de expedición del Código de Comercio implicó una novedad, ya no solo, los revisores fiscales debían emitir en sus opiniones a través de informes lo referente a la fidelidad de la información contable de los estados financieros, ahora el alcance también se suscribe al mantenimiento del control interno. Es necesario señalar que, a partir de la Ley 222 de 1995 se realiza una diferenciación en los informes a expedir por cuenta de los contadores, quienes actúen como preparadores de información deberán expedir certificación a los estados financieros, por lo cual la opinión en

ellos estará relacionada con el respaldo hacia la gestión de los administradores o gerentes de las empresas.

Por otro lado, el dictamen lo podrá expedir un contador independiente o revisor fiscal asociado a la empresa donde se expide una opinión limpia o sin salvedades o por el contrario deberá darse una opinión con salvedades porque los estados financieros no han sido expedidos conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), tienen errores materiales importantes y la empresa no ejecuta un adecuado control interno.

Los artículos de la Ley 222 de 1995, donde se hacen referencia a la certificación y dictamen de los estados financieros son:

ARTICULO 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.

ARTICULO 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 (Congreso de la Republica de Colombia, 1995).

Continuando, y para entrar en detalles del compendio de normas para la realización de la practica de la auditoria bajo la figura de la revisoría fiscal a fin de brindar opiniones sobre los estados financieros y el control interno de las empresas, se promulgaron bajo la Ley 43 de 1990 las Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas (NAGAS). A partir de estas, se expidieron tres tipos de normas relacionadas con el profesional, el trabajo y la expedición de informes, por lo cual se mencionan a continuación:

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

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

3. Normas relativas a la rendición de informes. a) Siempre que el nombre de un Contador Público sea asociado con estados financieros, deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con tales estados. Si practicó un examen de ellos, el Contador Público deberá expresar claramente el carácter de su examen, su alcance y su dictamen profesional sobre lo razonable de la información contenida en dichos estados financieros. b) El informe debe contener indicación sobre si los estados financieros están presentados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. c) El informe debe contener indicación sobre si tales principios han sido aplicados de manera uniforme en el período corriente en relación con el período anterior. d) Cuando el Contador Público considere necesario expresar salvedades sobre algunas de las afirmaciones genéricas de su informe y dictamen, deberá expresarlas de manera clara e inequívoca, indicando a cuál de tales afirmaciones se refiere y los motivos e importancia de la salvedad en relación con los estados financieros tomados en conjunto. e) Cuando el Contador Público considere no estar en condiciones de expresar un dictamen sobre los estados financieros tomados en conjunto deberá manifestarlo explícita y claramente (Congreso de la Republica de Colombia, 1990).

En términos generales, en Colombia la figura del revisor fiscal es obligatoria en empresas que demanda un mayor control de recursos, este control se realiza por medio de una verificación continua lo cual permite mitigar los riesgos a los que pueden estar expuestas las organizaciones (legales, financieros, económicos, sociales, competitivos, laborales, entre otros).

La misión de la institución de la Revisoría Fiscal es clara en querer generar un enfoque de integridad y transparencia dentro de las organizaciones, como se ve señalado en las diversas normas que a lo largo de la historia del país han reglamentado la profesión del contador y su

ejercicio, en el cual debe brindar su opinión en representación del estado de las actuaciones de las empresas en la explotación de su objeto social.

Producto de la investigación realizada respecto a la normativa existente en materia de revisoría fiscal antes de la aparición del decreto 0302 de 2015 se identificó la existencia de las leyes y decretos expuestos a continuación:

Ley 58 de 1931: esta fue la primera que hizo referencia al revisor fiscal, entró en vigencia seis (6) años más tarde, planteo inicialmente las incompatibilidades en cuanto a este en el ejercicio de su profesión dejando claro que estaba impedido de ser propietario de acciones de la empresa a la que presta sus servicios y tener relación familiar con alguno de los miembros de la misma, así mismo estableció las responsabilidades que tiene frente a la sociedad y accionistas de la misma, con respecto a la primera estará en la obligación de responder de forma solidaria por los daños ocasionados sea por violación o negligencia en cuanto al ejercicio de sus labores, a su vez, a los accionistas responderá de la misma forma siempre y cuando los daños ocasionados sean de forma voluntaria. Pero, también sobre sale algo muy importante y es que este cargo no se le imponía a un contador público pues, no se consideraba recomendable que este la ejerciera por lo que era desarrollada por personas de otras profesiones.

Ley 73 de 1935: Esta ley describió con exactitud la Revisoría Fiscal y comenzó a regir mucho antes que la ley 58 de 1931, al momento que esta última entra en vigencia es cuando se coordinan y complementan entre sí de acuerdo a lo que cada una de ellas planteaba. Así mismo la ley 73 dispuso que todas las sociedades anónimas debían tener un Revisor Fiscal para que realizara ciertas funciones específicas dentro de las que están aquellas dispuestas por la norma y la asamblea general de accionistas, quien es la encargada de nombrarlo, establecerá tiempos por los que ejercerá y el reemplazo que tendrá bajo ciertas circunstancias; de acuerdo a lo indicado por la

misma no se concebía que fuese un contador quien ejerciera estas funciones sino un empleado que tuviera independencia y estuviera dispuesto a salvaguardar los bienes de la empresa.

Decreto 1357 de 1931: Mediante este se reglamentaron las funciones del contador público juramentado en las cuales se consagran las referentes a la revisoría fiscal, hasta este momento entonces se asignó al contador público como persona y profesional idóneo para ejercer como revisor fiscal pero aún con ciertas inconsistencias y a sabiendas que no todas las empresas se acogerían a este decreto.

Decreto 2521 de 1950: En este decreto se presentan una serie de cambios en algunos artículos referentes a la revisoría fiscal, uno de ellos es que la responsabilidad del revisor fiscal debe recaer sobre una persona natural independientemente de que el ente de la revisoría fiscal sea una persona jurídica, con respecto a éste, en normativas anteriores al presente decreto este punto estaba claro de forma implícita pero, aquí se plantea de forma explícita con el fin que no haya lugar a confusiones. Otro punto que es importante tener en cuenta se plantea en uno de los artículos del presente decreto es que el cargo de Revisor es incompatible con cualquier otro cargo o empleo de un ente público o de la sociedad donde labora, es aquí donde se resalta el principio de independencia, su labor no debe estar unida a otra área, aunque el desarrollo de sus actividades profesionales si debe abarcar todas las áreas de la entidad de acuerdo al principio de integridad.

Este decreto trae consigo una noción distinta en cuanto a la firma del revisor fiscal pues, plantea que además de esta, debe asignarse una opinión sobre el informe que está presentando y dicha opinión puede ser emitida por cualesquiera personas así no tuviere la calidad de contador público puesto que, no es un requisito.

Decreto 2373 de 1956: Hasta este momento se había considerado que la revisoría fiscal podía

ser realizada por un contador público , si bien es cierto para el año en mención algunas organizaciones ya contaban con esta figura profesional para llevar acabo sus procesos de vigilancia fiscal dentro de la empresa, debido a que en un decreto anterior ya se había establecido el derecho de estos profesionales de que fuesen los únicos en realizar esta función pero, solo hasta que se da la vigencia del presente decreto se logra subsanar las inconformidades presentadas por este fenómeno y mejorar esta área de la profesión. Por esta razón planteó que el revisor fiscal al ejercer en las empresas que por ley requerían de este debía estar inscrito como contador juramentado, resaltando, además, que quienes no cumplieran este requisito serian sancionados de acuerdo a lo estipulado en la norma hasta el punto de perder su cargo, de igual forma las empresas también incurrirían en sanciones al contratar estos servicios con personas que no cumplieran dicho requisito. Es así como después de un proceso queda de forma explícita mediante este decreto que la revisoría fiscal solo será desarrollada por un contador público y por ende descartado el hecho que una persona de otra profesión o que simplemente reuniera características como tener la voluntad de cuidar los bienes de la empresa pudiere figurar como revisor fiscal.

Ley 145 de 1960: Una vez más reafirma que para ejercer como revisor fiscal de una empresa que requiera del mismo por ley tendrá que ser contador público, también expone que junto al dictamen que expida presentará un informe en el que deberá especificar el cumplimiento de la empresa en materia legal de acuerdo a la revisión realizada y, dar a conocer si ésta le facilitó toda la información necesaria para la misma, por esto se afirma que dicha ley no trajo consigo ningún cambio respecto al decreto 2353 de 1956, teniendo en cuenta que la última parte aquí mencionada también está consagrada en dicho decreto.

Código De Comercio: Este da a conocer de forma explícita las sociedades que por obligación deban tener revisor fiscal y las disposiciones para las que no estén obligadas a tenerlo, estipula

sobre quien recae la responsabilidad de elección del mismo y el tiempo por el que este ejercerá, las funciones específicas que este tendrá dentro de la empresa y las inhabilidades para el desarrollo de la revisoría fiscal, además igual que la ley anterior estipula los requisitos que debe contener el dictamen e informe que presenta de los estados financieros y el informe presentado a los socios, siendo este último nuevo respecto a las demás normas que cobijan esta área. A su vez aclaró de quienes sería subordinado el revisor fiscal y por consiguiente a quienes debía rendir cuentas, de la misma forma trae consigo las sanciones que le serán impuestas en caso de incumplir con sus responsabilidades, así mismo se estipula una vez más que debe ser un contador público quien realice esta función teniendo en cuenta que no podrá ejercer en más de cinco sociedades al tiempo, aunque se encuentre nombrado en más de cinco.

Ley 43 de 1990: Esta ley estipula las sociedades comerciales que deben tener revisor fiscal en un aspecto mucho más preciso teniendo en cuenta que lo hace a través del monto de activos y/o ingresos que esta posea al finalizar el periodo contable. Además, se denota el hecho que esta ley adicionó la 145 del 60 y creó lo que se conoce como el consejo técnico de la contaduría, quien desde entonces asignó disposiciones profesionales con base en las obligaciones más importantes como, por ejemplo, la observancia de las disposiciones normativas en materia de revisoría fiscal y el cumplimiento de los principios de ética profesional para el contador que ejerza bajo esta figura.

Con todo lo establecido anteriormente podemos inferir que En Colombia, se puede visualizar que la Normativa Internacional NIIF-NIAS impactan tanto la información financiera como el ejercicio del Revisor Fiscal, por los problemas analizados a nivel internacional, como son los efectos de aplicación y comprensión de los estándares internaciones (NIIF-NIAS), que requieren cambios para realizar información de calidad, transformaciones en el enfoques por parte del Revisor Fiscal, su aceptación o rechazo que posiblemente den lugar a una nueva cultura. De igual modo, se ratifica que los problemas de interpretación de la norma afectan el desarrollo normal para el registro de los hechos económicos de las

organizaciones, lo cual conduce a dificultades en la emisión del juicio profesional al momento de dictaminar los informes financieros de las organizaciones por parte de los garantes de la información, que pueden repercutir en problemas legales por la condición de la profesión en cuanto a la Fe Pública.

De tal manera la labor del Revisor fiscal está basada en una auditoria de estados financieros, donde este tiene que velar por los procedimientos que se realizaron para su elaboración, realizar un análisis sobre los procesos utilizados en la empresa y el control interno, comprobando que todos fueron desarrollados según los estatutos y la normatividad vigente a nivel nacional.

A partir de lo relacionado en este capítulo, se ha realizado una matriz donde se resumen las exigencias normativas hacia el revisor fiscal en el cumplimiento de sus funciones, previo a la expedición de las normas de aseguramiento de la información.

Tabla 1. Matriz Comparativa sobre las exigencias previas a las NIA para la expedición de informes por cuenta del Revisor Fiscal.

Matriz Comparativa	Decreto 2373 de 1956	Ley 145 de 1960	Código de Comercio	Ley 222 de 1995	Ley 43 de 1990
PROPOSITO	Por el cual se reglamenta la profesión de contador, y se dictan otras disposiciones		Regular las actividades mercantiles		Reglamentar la profesión del Contador Publico
PARAFRASIS	En el Art. 48 se brindan las primeras instrucciones a tener en cuenta en la elaboración de informes sobre los estados financieros.	Lo indicado en el Art 48 del Decreto 2373 se transcribe igual en el Art 10 de la Ley 145 de 1960	Lo indicado tanto en el Decreto 2373 y la Ley 145 de 1960 se transcribe igual al Art 208. Sin embargo, en el Art 209 se refiere por primera vez a la estructura del informe.	Aquí se expresa por vez primera la diferencia entre certificación y dictamen de los estados financieros, dejando este último hecho al revisor fiscal.	Se avanza en la generación de normas para el ejercicio de la revisoría fiscal, por lo cual se reglamentan las NAGAS.
DISPOSICIONES	El Contador Público debía garantizar la fidelidad de la información en los estados financieros.		Se amplía las acciones sobre los cuales puede brindar una opinión el revisor fiscal. Incluyendo estatutos, custodia de bienes, registro contable y conservación de la información.	La opinión del revisor fiscal mediante el dictamen debe acompañar los informes de la administración y los estados financieros.	Se regulan las NAGAS a partir de los indicado en el Art 7. Existen 3 tipos de normas a partir de la expedición de la Ley 43 de 1990.
ESTRUCTURA DEL INFORME	Debe mencionar que: 1. Si ha obtenido todas las informaciones necesarias para cumplir sus funciones; 2. Si se siguieron durante el curso la revisión los procedimientos convenientes y necesarios aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas; 3. Si, en su concepto, la sociedad o institución lleva su contabilidad conforme a las normas legales y a la técnica contable y si las operaciones registradas se ajustan a los estatutos y a las decisiones de las asambleas generales o juntas directivas; 4. Si el balance y el estado de pérdidas y ganancias han sido tomados fielmente de los libros, y si en su		Se adiciona lo indicado en el Art 209, así: 1. Si los actos de los administradores de la sociedad se ajustan a los estatutos y a las ordenes o instrucciones de la asamblea o junta de socios; 2. Si la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas de registro de	Art 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	a) Siempre que el nombre de un Contador Público sea asociado con estados financieros, deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con tales estados. Si practicó un examen de ellos, el Contador Público deberá expresar claramente el carácter de su examen, su alcance y su dictamen profesional sobre lo razonable de la información contenida en dichos estados financieros. b) El informe debe contener indicación sobre si los estados financieros están presentados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. c) El informe debe contener indicación sobre si tales principios han sido aplicados de manera uniforme en el período corriente en relación con el período anterior. d)

	opinión, el balance presenta en forma fidedigna, de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, la situación financiera de la sociedad al terminar el periodo revisado, y si el estado de pérdidas y ganancias refleja el resultado de las operaciones en dicho período, y 5. Las reservas o salvedades a que estuviere sujetos su opinión sobre la fidelidad de los estados financieros, si las hubieren.	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.	conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas.	Cuando el Contador Público considere necesario expresar salvedades sobre algunas de las afirmaciones genéricas de su informe y dictamen, deberá expresarlas de manera clara e inequívoca, indicando a cuál de tales afirmaciones se refiere y los motivos e importancia de la salvedad en relación con los estados financieros tomados en conjunto. e) Cuando el Contador Público considere no estar en condiciones de expresar un dictamen sobre los estados financieros tomados en conjunto deberá manifestarlo explícita y claramente.
TIPOS DE INFORME	1. Conforme		1. Auténticos - Conformes (Art. 39)	1. Sin Salvedades
	2. Con reservas o salvedades			
TECNICAS DE AUDITORIA	Interventoría de Cuentas			Art. 7, Normas Relativas a la Ejecución del Trabajo, Literal C. Analisis, Inspección, Observación, Interrogación, Confirmación u otros procedimientos.
DEROGADA POR LA NORMA	Modificado por Decreto 99 de 1958	Ley 43 de 1990	Ninguna	Ley 1314 de 2009, Decreto 302 de 2015.
	Art. 23 de la Ley 145 de 1960			

Fuente: Elaboración propia de los autores.

6.2. Establecer los lineamientos de la NIA 700R, 705R y 720R en el ejercicio de la revisoría fiscal.

Las Normas de Aseguramiento de la Información son acogidas en el país por la adopción reglamentada en la Ley 1314 de 2009. El decreto reglamentario es el 302 del año 2015, por lo cual se integra a la práctica de la revisoría fiscal en Colombia lo señalado en las normas de aseguramiento.

En específico, para este capítulo se tratarán las normas relacionadas con la expedición de informes por cuenta de los revisores fiscales como profesionales contables que deben aplicar técnicas de auditoría para la opinión favorable o no de los estados financieros.

El dictamen emitido bajo la NIA 700 tiene una serie de cambios en relación con el dictamen elaborado bajo NAGAS, las cuales se deben tener presentes en el momento de elaborar el mismo.

Esta nueva normatividad muestra cambios dirigidos a una mejor ordenación y clasificación de los diferentes párrafos y otros cambios de terminología para adaptarlos mejor a la actualidad.

TITULO:

Este título dirá “informe de auditoría independiente”, el cual pone de manifiesto que el revisor fiscal ha cumplido todos los requerimientos de ética incluidos en las Normas de Aseguramiento de la Información (NAI) y el Código de Ética.

DESTINATARIO:

El informe va dirigido a las personas para las cuales se les preparan el informe, a menudo los accionistas o a los responsables del gobierno de la entidad.

PARRAFO INTRODUCTORIO:

El dictamen deberá identificar la entidad y el conjunto de estados financieros (se debe especificar si corresponden a separados, individuales, principales, combinados o consolidados) incluyendo la fecha y el período cubierto por los estados financieros. Debe a su vez incluir una declaración en la que se establezca que los estados financieros son responsabilidad de la administración de la entidad, así como que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre los estados financieros con base en la auditoría.

PÁRRAFO DE ALCANCE:

El dictamen del auditor debe describir el alcance de la auditoría declarando como fue conducida de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, o de acuerdo con normas o prácticas nacionales relevantes según sea apropiado. Debe a su vez incluir una declaración de como la auditoría fue planeada y realizada a fin de obtener seguridad razonable de que los estados financieros están libres de errores importantes.

PARRAFO DE OPINION:

El informe incluirá una sección titulada “Opinión”, se debe declarar la opinión del auditor sobre si los estados financieros están presentados razonablemente respecto de todo lo importante y si cumplen con los requisitos de ley y estatutarios.

Debe incluir en forma precisa

- Nombre de la entidad auditada.
- Exponer cuáles son los estados financieros que son objeto de análisis.
- Mencionar que estos fueron auditados.
- Especificar la fecha o el período que abarcan.

FUNDAMENTO DE LA OPINIÓN:

En esta sección, la cual debe incluirse inmediatamente después de la sección de opinión, con el título “Fundamento de opinión”, el revisor fiscal debe:

- Manifestar que la auditoría fue llevada de acuerdo con las NIA
- Hacer una relación a la sección en la que se describen las responsabilidades del revisor fiscal con relación a las NIA.
- Mencionar que se goza de independencia frente a la entidad y de conformidad con los requerimientos del Código de Ética emitido por la IFAC, y los establecidos en la Ley 43 de 1990.
- Exponer si se considera que la evidencia de auditoría obtenida ha proporcionado una base suficiente y adecuada para formar una opinión.

DECLARACION DE QUE LOS ESTADOS FINANCIEROS SON RESPONSABILIDAD DE LA GERENCIA:

Se debe aclarar que los estados financieros son elaborados por la compañía y que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre estos.

RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR:

La responsabilidad del revisor fiscal, es obtener una seguridad razonable (no siendo esta una seguridad absoluta) en cuanto a si los estados financieros están libres de incorrección material, fraude o error.

- Que la información es material, si individualmente o de forma agregada se puede prever razonablemente que influye en las decisiones de los usuarios.

- . Emitir un informe donde se exprese la opinión del auditor.

- Que se ha aplicado el juicio y escepticismo profesional en el desarrollo de la auditoría.

- Que se emite una opinión sobre la información de los estados financieros, basándose en los principios de las NIA.

- En qué consiste una auditoría, estableciendo que las responsabilidades del revisor fiscal son identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros, obtener conocimiento del control interno relevante para la auditoría, evaluar las políticas contables y concluir si existe incertidumbre o no sobre condiciones que generen dudas respecto a si la entidad puede continuar como empresa en funcionamiento.

- El revisor fiscal se comunica con los responsables de gobierno de la entidad para hacerles conocer el alcance de la auditoría, el momento de realización, las normas aplicables y los hallazgos.

DECLARACION DE QUE SU EXAMEN LE HA PROVISTO UNA EVIDENCIA SUFICIENTE PARA SU OPINION:

El auditor debe declara evidencia suficiente y competente para emitir su dictamen.

- FECHA DEL DICTAMEN:

El revisor fiscal tendrá en cuenta que la fecha del dictamen no puede ser inferior a quince (15) días hábiles antes de la celebración de la Asamblea General o Junta de socios y en cuanto a las NIA la fecha del dictamen será el día de terminación de la auditoría.

- DIRECCION DEL AUDITOR:

Tanto el revisor fiscal como en las normas internacionales el dictamen deberá nombrar la ubicación específica.

- FIRMA DEL AUDITOR:

El dictamen deberá ser firmado a nombre de la firma de auditoría, a nombre personal o de ambos, según sea apropiado.

La NIA 720 abarca la responsabilidad que tiene el auditor referente a otra información que contienen estados financieros auditados y el correspondiente dictamen de auditoría.

Otra información: Información financiera y no financiera (diferente al estado de situación financiera, estado de resultado u otros estados financieros) que es incluida en el documento de los estados financieros y el dictamen del auditor, conforme a las normas o regulaciones pertinentes, cuando se requieran.

Esta información puede incluir: informes sobre las operaciones, resúmenes financieros, datos de empleo, desembolsos de capital planeados, índices financieros, nombres de funcionarios y datos sobre inversiones de capital, informes sobre las operaciones de la entidad por parte de la dirección.

- **Inconsistencia:** Otra información que contradice la expuesta en los estados financieros, la cual puede afectar las conclusiones alcanzadas de la auditoría, así como de la evidencia obtenida y los soportes en los que se basa el auditor para formar su opinión.

- **Errores de hecho:** Otra información presentada en forma incorrecta, y que no tiene relación alguna con los argumentos presentados en los estados financieros y que puede afectar la credibilidad del documento que contiene los estados financieros.

- **Consideración de otra información:** El auditor debe leer toda la otra información encontrada para así determinar si existe alguna inconsistencia de importancia relativa con los estados financieros. Para esto, el auditor debe tener acceso a esta otra información antes de la presentación del dictamen, y así poder responder adecuadamente a las posibles inconsistencias materiales y errores de hecho.

- **Inconsistencias materiales:** Si al revisar la otra información encuentra inconsistencias materiales, se determinará si es necesaria una revisión a los estados financieros auditados o a la otra información. Cuando esa revisión es necesaria y la administración se niega a hacerla el auditor deberá cambiar la opinión, así como lo establecen las normas internacionales de auditoría, comunicarlo a los encargados del gobierno corporativo cuando sea posible, y describir la situación en un párrafo de otro asunto en el dictamen. Si la situación lo exige el auditor podrá retener el dictamen o retirarse del trabajo, cuando sea posible de acuerdo a las normas y regulaciones pertinentes.

- **Errores materiales de hecho:** Cuando el auditor se encuentra con estos errores durante su revisión de la otra información, debe comunicarlo y discutirlo con la administración, y si es

necesario la administración puede consultar a una tercera parte calificada, para tomar las decisiones adecuadas.

El auditor no tiene la responsabilidad de determinar si la otra información se presenta de forma correcta o incorrecta.

Sin embargo, se hace necesario examinarla porque es posible que contenga incorrecciones que puedan relacionarse con la información presentada en los estados financieros.

Razón por la cual se evidencia que en cuanto a lo que concierne la revisoría fiscal ha sido trascendental en las NIA 700, 705 y 720, pues destaca la responsabilidad que tiene el Revisor Fiscal en la formación de opiniones, la razón de prueba más conveniente y el contenido del informe que debe ser difundido para los resultados de la auditoría, generando cambios referentes a todos los aspectos relacionados con el método de auditoría, y luego, cuando se emita la opinión de las respectivas conclusiones, esta normativa tendrá un impacto significativo, que puede tener un marca positiva o negativa que contempla en el informe, así mismo se considera que la NIA es una normatividad que permitirá contribuir al sólido desarrollo económico internacional al establecer estándares de alta calidad, promover la integración internacional y expresar opiniones sobre temas de interés público de la misma manera., pronunciarse sobre cuestiones de interés público. Por lo tanto, el Revisor Fiscal debe realizar mejoras en el crecimiento intelectual requerido para la mejor adopción de estos estándares internacionales (Jimenez, Luisa & Olachica, Maritza, 2016).

En términos generales, las principales características de las NIA700R, 705R y 720R son:

Tabla 2. Matriz Informativa sobre las NIA700R, 705R y 720R.

Matriz Informativa	NIA 700R	NIA 705R	NIA 720R
NOMBRE	Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los EEFF	Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.	Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados.

ALCANCE	Estructura y Contenido del Informe de Auditoría		Información No Financiera en los Estados Financieros
REQUERIMIENTOS	1. Marco de Información Financiera, 2. Seguridad Razonable, 3. Prácticas Contables de la entidad, 4. Políticas Contables, 5. Estados Financieros.		1. Documentación soporte requerida para garantizar la certeza de la opinión del auditor.
TIPO DE OPINION	1. Favorable	Opinión Modificada	1. Favorable
	2. No Favorable (NIA705R)		

Fuente: (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de España, 2016).

Se ha realizado el énfasis sobre la NIA 700R, 705R y 720R porque la investigación se orienta sobre la expedición de los informes de auditoría, siendo la primera norma mencionada la relacionada con la expedición de opiniones por cuenta del revisor fiscal cuando los estados financieros y demás información financiera generan un concepto favorable, mientras que, si es lo contrario el revisor fiscal o auditor deberá usar la NIA 705R por lo cual debe entregar una opinión no favorable o modificada. Así como, la NIA 720R se usa como respaldo para generar una mayor confiabilidad en la opinión del auditor, porque se aplica a la revisión de información no financiera que acompaña la generación de la información financiera de la entidad.

6.3. Analizar la incidencia en la revisoría fiscal por la adopción de las NIAS 700R, 705R y 720R.

Las NAGAS como conjunto normativo para el ejercicio de la auditoría en Colombia, fueron expedidas en 1990, bajo la Ley 43, como parte de la dinámica internacional de normalización de los procedimientos para la aplicación de la Revisoría Fiscal en el caso colombiano, o en términos generales, para el ejercicio de la auditoría en cualquier país.

Dicha normalización de procedimientos a nivel global fue resultado de estudios de auditoría en el ámbito internacional, por lo que, en Colombia permitió pasar de las mismas disposiciones contempladas en el Decreto 2373 de 1956, Ley 145 de 1960 y el Artículo 208 del Código de Comercio.

Frente a las NAGAS, como normas de aplicación general para la auditoria en el ejercicio de la revisoría fiscal desde 1990, hasta la expedición de la Ley 1314 de 2009 y sus decretos únicos reglamentarios 2420 y 2496 de 2015, junto con el Decreto 302 del mismo año; se tiene que; indico el ejercicio de la auditoria como soporte de la revisoría fiscal indicando bajo tres tipos de normas los aspectos a tener en cuenta por parte del profesional contable.

En cuanto, a las normas de aseguramiento de la información su numeración esta asociada a la intencionalidad del ejercicio de auditoria y la fase en la cual el profesional contable se encuentra aplicando la auditoria, también esta relacionada con el rol de este ante la revisión de la información financiera.

Es importante mencionar que, las NAGAS no tienen un énfasis en cualquiera de las diferentes auditorias a realizar, por lo que, las NIA se orientan mas a la auditoria financiera o de estados financieros, porque son un compendio de estándares que soportan los principios de contabilidad generalmente aceptados, los cuales en Colombia desde el año 2009, son las NIC-NIIF.

De igual forma, se debe tener en cuenta la opinión de expertos en la temática para tener claridad sobre la incidencia de la NIA700, NIA705R y 720R en el ejercicio de la revisoría fiscal, como consta a continuación:

Tabla 3. Incidencia de las NIA en la Revisoría Fiscal a partir de los comentarios de expertos.

Incidencia de las NIA en la Revisoría Fiscal	Rafael Franco		Samuel Mantilla		Daniel Sarmiento	
	NAGA	NIA	NAGA	NIA	NAGA	NIA
Funciones del Revisor	Control Integral	Control Discrecional	Acorde al tipo de entidad	Según Rol del Auditor	Fiscalización y Aseguramiento	Aseguramiento
Responsabilidad del Revisor	Penal y Civil	Mermada al aplicarse un sistema de evaluación	Alta por su responsabilidad con el estado	Normas desactualizadas.	Especifica acorde a lo indicado por la norma	Según los riesgos asociados al aseguramiento de la información.
Estructura del Informe	Acorde a lo señalado por la norma	Predeterminada	No esta predeterminado	Predeterminada	Existen recomendaciones a nivel normativo, pero es libre la estructura.	Predeterminada

Certificaciones Adicionales	Basta con ser Contador Público Titulado	Las empresas están optando por solicitar certificaciones internacionales	Ninguna	Certificados Internacionales	Solo es necesario ser Contador Publico	Certificados Internacionales
------------------------------------	---	--	---------	------------------------------	--	------------------------------

Fuente: Elaborado por los autores a partir de (Estepa, Leydy, 2016).

Acorde a lo señalado por los expertos, se establece que las NIA aportan una estructura predeterminada para los informes de los estados financieros, y su énfasis en particular está orientado hacia la auditoria de estados financieros o auditoria financiera, e incluso los autores aquí señalados se refieren a las NIA como un sistema evaluativo carente de control integral, por la cual los aspectos de control interno no puede ser dejados solo a la seguridad razonable de un proceso evaluativo, que es a posteriori de las actividades mercantiles del ente auditado.

Continuando, la incidencia por la adopción de las NIA 700R, 705R y 720R se puede apreciar por las similitudes y diferencias entre las NAGAS y las NIAS. Por lo tanto, estas se presentación a continuación:

6.3.1. Similitudes y Diferencias entre la NIA700R y las NAGAS.

Como similitud se tiene que en las NAGA se hace referencia al carácter del examen y su alcance, también sobre el dictamen profesional; esos términos son homólogos en las NIA bajo los Términos del Encargo de Auditoria e Informe de Auditoria respectivamente. Dentro del informe de auditoría se determina la razonabilidad de la información contenida sobre los estados financieros y si estos fueron elaborados dentro del marco de información financiera aplicable. La NAGA y la NIA 700 hacen referencia a una construcción por parte del auditor de una opinión y/o dictamen con información clara sobre los estados financieros.

Como diferencia se tiene que En la NAGA hace énfasis solo en el estudio de la razonabilidad de la información de los estados financieros, mientras que la NIA 700 expresa que este informe

debe ser escrita, basada en la evidencia de auditoría y da una estructura y contenido para este.

6.3.2. Similitudes y Diferencias entre la NIA705R y las NAGAS.

Como similitud se tiene que ambas reglamentaciones se refieren a la opinión con salvedades como una salvaguarda del auditor frente a hallazgos de fraudes o errores materiales de alta importancia con afectación al control interno del ente. De la misma manera, ambas normas presentan la abstención como parte de la negación del auditor a la hora de emitir una opinión.

Mientras que, como diferencia la NAGA solo menciona la posibilidad de expresar salvedades. La NIA 705 establece dos tipos más de opinión modificada y dos razones por las cuales resulta adecuada, adicional a las situaciones en las que se requiere una opinión modificada, la determinación del tipo de opinión modificada, estructura y contenido del informe de auditoría cuando se expresa una opinión modificada, y la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.

En cuanto, a la abstención la NIA705R menciona las situaciones por las cuales un auditor se puede abstener de generar su opinión.

6.3.3. Similitudes y Diferencias entre la NIA720R y las NAGAS.

En cuanto, a la NIA720R son el primer conjunto de normas por las cuales se asocia la responsabilidad del auditor a otra información de índole no financiero que acompañe a los estados financieros del ente. Aunque, las NAGAS fundamentadas en el Control Integral, a pesar de no establecer de manera tácita aspectos como los mencionados por la NIA720R, exigieron al auditor en su vigencia la necesidad de contemplar la revisión de todos los documentos necesarios para dar su opinión (Monroy, Alvaro & Hernandez, Natalia, 2014).

En términos generales, la incidencia principal de las NIA700R, 705R y 720R, esta relacionada con la disposición tacita de lo relacionado con la expedición de informes y la opinión del auditor, en su defecto, revisor fiscal por la adición de este cuerpo normativo a partir de lo indicado en el Decreto 302 de 2015.

Las instrucciones explicitadas dadas por la NIA, facilitan el rol del revisor fiscal porque orienta su trabajo a la realización de lo señalado normativamente y evita sesgos e imparcialidades en la opinión. Sin embargo, la principal desventaja de aplicar un cuerpo normativo internacional radica en su aplicación tardía porque desde su revisión o modificación en el organismo internacional encargado de su vigencia hasta la reglamentación en Colombia mediante decreto, pueden pasar alrededor de 3 o mas años.

Lo anterior sucede, porque el organismo encargado de traducir oficialmente al español los estándares internacionales de contabilidad, información financiera y de aseguramiento de la información, es la Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés), la cual coloca a disposición de cada uno de los entes normativos de los países miembros la adopción de las modificaciones realizadas, las cuales deben pasar en el país de destino por un proceso de adopción, que incluye las etapas de transición y adopción plena.

7.CONCLUSIONES.

Con posterioridad, al logro de los objetivos específicos de la presente investigación se puede concluir que, en Colombia, desde la regulación de la praxis contable y la auditoria como complemento a la misma, se generaron cambios significativos a la hora de expedirse el Código de Comercio, la Ley 222 de 1995 y las NAGAS bajo la Ley 43 de 1990.

En su respectivo orden, el Código de Comercio adiciono en su Art 209 mayores disposiciones para la expedición de los informes por cuenta del revisor fiscal, que los ya contemplados desde el Decreto 2373 de 1956. A su vez, la Ley 222 de 1995 clasifico los informes acordes al rol del profesional contable frente a la información financiera del ente, siendo llamado certificación de estados financieros quienes participan en la emisión de la información financiera, y para aquellos como en ejercicio de revisor fiscal deben emitir dictámenes.

En cuanto, a las NAGAS a la hora de ser expedidas mediante el Art 7 de la Ley 43 de 1990, se tiene una mejor orientación sobre la revisoría fiscal porque señala de manera clara cuales son los alcances del ejercicio de auditoria.

No obstante, en el proceso de apertura económica y libre mercado del país desde 1990 se decide adoptar por cuenta del gobierno nacional en el año 2009, por la expedición de la Ley 1314, los estándares internacionales de contabilidad, información financiera y aseguramiento de la información.

Este último compendio normativo brinda las garantías para la confiabilidad de la información contable y financiera emitida por los entes públicos y privados con domicilio en el país, por lo cual, las NIA como parte del compendio de normas de aseguramiento buscan la articulación del ejercicio de la auditoria con la institución de la revisoría fiscal para brindar a los profesionales

contables un compendio normativo para la ejecución de su trabajo cuando se encuentren en el rol de revisor fiscal.

Para finalizar, la NIA 700R, 705R y 720R tienen una gran incidencia en el actual ejercicio de la revisoría fiscal porque al ser normas de índole tácito basadas en reglas mas no en principios asociados al juicio profesional, su aplicabilidad debe ser al 100% para garantizar la seguridad razonable de la opinión de quien actúa como revisor fiscal, so pena de tener imputabilidad de su responsabilidad en el ámbito penal y civil.

8. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS.

- Congreso de la Republica de Colombia. (1990). *Ley 43* . Obtenido de Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas: https://www.mineducacion.gov.co/1621/articulos-104547_archivo_pdf.pdf
- Congreso de la Republica de Colombia. (1995). *Ley 222*. Obtenido de http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0222_1995.html
- Corte Constitucional de Colombia. (2000). *Sentencia C530/00*. Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2000/C-530-00.htm>
- CPAAI Cabrera y Asociados S.A. (1 de Junio de 2018). *CPAAI Cabrera y Asociados S.A.* Obtenido de <https://cpaaicabrerayasociados.co/el-nuevo-modelo-de-dictamen-del-revisor-fiscal/>
- Estepa, Leydy. (2016). *Incidencia de las normas internacionales de auditoria en el ejercicio profesional de la Revisoría Fiscal en Colombia*. Obtenido de <https://repositorio.uptc.edu.co/bitstream/001/1602/1/TGT-337.pdf>
- Gich, V. (1987). *Teoria General de Sistema*. Mexico: 2 Edicion .
- Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas de España. (2016). *Norma Internacional de Auditoria 700,705 y 720 Revisadas*. Obtenido de https://www.auditorsensors.com/uploads/20170615/NIA_ES_700_revisada.pdf
- Jiménez, A. (2017). *Repositorio Universidad Tadeo Lozano*. Obtenido de https://expeditiorepositorio.utadeo.edu.co/bitstream/handle/20.500.12010/3754/Efectos%20NIAs_en_la_RF.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Jimenez, Luisa & Olachica, Maritza. (2016). *Analisis comparativo de la presentación de un informe de auditoria transparente referente a las NAGAS, Revisoría Fiscal y NIA*. Obtenido de https://ciencia.lasalle.edu.co/cgi/viewcontent.cgi?article=1640&context=contaduria_publica
- MANTILLA, s. (2005). *Auditoria de la informacion Financiera*. Bogota: Eco e Ediciones.
- MANTILLA, S. (2005). *Definicion de Control.Auditoria de Informacion Financiera*. Bogota: Eco e Edicion .
- MANTILLA, S. (2005). *Sistema de Control , Sistema de Informacion Financiera*. Bogota: Eco e Edicion.

- Monroy, Alvaro & Hernandez, Natalia. (2014). *Analisis comparativo a las normas de auditoria generalmente aceptadas en Colombia Versus los Estandares Internacionales de Auditoria en el Marco de la Ley 1314 de 2009*. Obtenido de <https://bibliotecadigital.univalle.edu.co/bitstream/handle/10893/17322/CB-0516850.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Presidencia de la Republica de Colombia . (1956). *Decreto 2373* . Obtenido de Por la cual se reglamenta la profesión de contador, y se dictan otras disposiciones: <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=75696>
- Presidencia de la Republica de Colombia. (1971). *Codigo de Comercio*. Obtenido de <https://www.ccb.org.co> › download › version › file
- Rojas, Edily & Bolaño, Diana. (2020). *Conductas y Sanciones Disciplinarias relacionadas con la Responsabilidad Social y la etica del Revisor Fiscal*.