



---

# **Universidad de Valladolid**

**Facultad de Ciencias Económicas**

**y Empresariales**

**Trabajo de Fin de Máster**

**Máster en Contabilidad y Gestión Financiera**

## **Análisis comparativo del marco normativo de la Auditoría en España y Colombia**

**Presentado por:**

***María Alejandra Bedoya Pacheco***

**Tutelado por:**

***Luis Ángel Sánchez Pachón***

***Valladolid, 15 de Julio de 2022***

## Contenido

Resumen.....	4
Abstract .....	4
Acrónimos .....	5
Introducción.....	6
Algunos aspectos conceptuales .....	9
Capítulo 1: Evolución de la regulación de la auditoría en España y en Colombia .	12
1.1    Antecedentes históricos de la auditoría.....	12
1.2    Antecedentes históricos de la auditoría en España .....	16
1.3    Antecedentes históricos de la Revisoría Fiscal en Colombia.....	20
Capítulo 2: La profesión de auditoría de cuentas en España y en Colombia .....	25
2.1.    La Auditoría en España: concepto y significado. Sujetos (empresas) afectadas. ....	25
2.2    La Revisoría Fiscal en Colombia: Concepto y significado. Sujetos (empresas) afectadas .....	29
2.2.    El ejercicio de la actividad auditora y revisoría fiscal en España y en Colombia .....	36
2.2.1    El ejercicio de la actividad auditora en España. Auditores personas físicas y auditores personas jurídicas: Requisitos para el acceso a la profesión .....	36
2.2.2.    El ejercicio de la actividad de la Revisoría Fiscal en Colombia. Requisitos para el acceso a la profesión .....	45
2.3.    Control de la actividad de los auditores .....	57
2.3.1    Control de la actividad de los auditores en España. Control disciplinario: el ICAC .....	57
2.3.2    Control de la actividad de los revisores fiscales en Colombia. Control disciplinario (o su ausencia) y sistemas de responsabilidad.....	59
2.3.3    Responsabilidades .....	63
Conclusiones.....	68

Bibliografía .....	71
--------------------	----

### **Lista de Tablas**

<b>Tabla 1: 1</b> Historia de la auditoria .....	14
<b>Tabla 2:1</b> Resumen de la legislación española para los auditores .....	19
<b>Tabla 4: 2</b> Diferencias entre los auditores externos, internos y operativos en España .....	42
<b>Tabla 5:2</b> Factor diferenciador de la Revisoría Fiscal en Colombia.....	55

### **Lista de Figuras**

<b>Figura 1:1</b> Breve resumen del origen histórico de la auditoria.....	13
<b>Figura 2:1</b> Cambios normativos en el tiempo de la auditoria en España.....	19
<b>Figura 4:2</b> Articulación de la Ley 19/ 1988 y su Reglamento de 1990 para los auditores españoles (hoy derogados) .....	44

### **Lista de imágenes**

<b>Imagen 1: 2</b> Evolución de auditores personas físicas período 2012-2019 .....	38
<b>Imagen 2: 2</b> Evolución número de sociedades período 2010-2019.....	38
<b>Imagen 3: 2</b> Evolución de la auditores ejercientes a título individual período 2010-2019 .....	40
<b>Imagen 4: 2</b> Evolución facturación de sociedades período 2010-2019 .....	41

## Resumen

El objetivo del presente TFM es analizar el marco normativo que existe para los profesionales de contaduría que desempeñan como auditores en dos países, como son España y Colombia, se pudo exponer la forma como nacen, interpretan y aplican las normas de la auditoría y la revisión fiscal en España y Colombia, tras realizar un recorrido histórico por todo el ordenamiento jurídico español en disciplina de auditoría y para el caso colombiano se hizo un resumen sobre la historia de la revisoría fiscal ya que este es el profesional encargado de hacer las auditorías para este país. En España la profesión de auditoría es desempeñada por un profesional especializado y aprobado por el Registro Oficial de Auditores de Cuentas y en Colombia se conoce como Revisor Fiscal el cual debe ser aprobado por Consejo Técnico de la Contaduría Pública. Para finalizar, hizo un análisis de las sanciones que aplican en los dos países con respecto a incumplimiento de las normas nacionales e internacionales de auditoría.

**Palabras claves:** Auditoría, Contaduría Pública, Normatividad, Revisoría Fiscal

## Abstract

The objective of this TFM is to analyze the regulatory framework that exists for accounting professionals who work as auditors in two countries, Spain and Colombia, it was possible to expose how they are born, interpret and apply the rules of auditing and tax review in Spain and Colombia, after making a historical tour throughout the Spanish legal system in audit discipline and for the Colombian case a summary was made on the history of the statutory auditor since this is the professional responsible for making the audits for this country. In Spain, the auditing profession is performed by a specialized professional approved by the Official Registry of Auditors and in Colombia it is known as the Statutory Auditor who must be approved by the Technical Council of Public Accounting. Finally, he made an analysis of the sanctions applied in both countries with respect to non-compliance with national and international audit standards.

**Key words:** Auditing, Public Accounting, Regulations, Statutory Auditors

## **Acrónimos**

BOE Boletín Oficial del Estado

BOICAC: Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

CE Comunidad Europea

CoCio código de Comercio – Colombia

CTCP: Consejo Técnico de Contaduría Pública

ICAC: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

JCC: Junta Central de Contadores

LAC: Ley de Auditoría de Cuentas

NAGA Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas

NIA: Normas Internacionales de Auditoría

NIIF Normas Internacionales de información Financiera

NTA: Normas Técnicas de Auditoría

PUC: Plan Único de Cuentas

RAE: Real Academia Española

RF: Revisor Fiscal

UE: Unión Europea

## Introducción

Con la llegada de la globalización se ha venido desarrollando una integración de la economía entre los distintos países del mundo, propendiendo por la generación de información confiable y transparente en un lenguaje homogéneo ante los diferentes escenarios y usuarios de la información, en términos de esta situación se puede expresar que la auditoría genera un grado de confianza y seguridad razonable.

Es así como Colombia y España no son países ajenos a la globalización debido a la marcada influencia de los tratados de libre comercio, por ello surge la necesidad de expedir un marco técnico normativo.

Considerando que la razón fundamental de estos estándares es que la información contable-financiera cumpla con características como: comparabilidad, transparencia y confiabilidad. Los países que incorporan un modelo económico en donde se amplían las relaciones con el exterior e inician un proceso de adopción o implementación de normas internacionales en materia contable, deben ser partícipes y proceder según las leyes internacionales.

La convergencia a las NIA tiene una implicación directa en la administración de las organizaciones y la profesión contable; las diferentes áreas en las que el contador se desempeña hacen parte esencial del proceso de convergencia a estándares internacionales, pues se debe realizar un cambio estructural en el desarrollo de la auditoría que permita el cumplimiento de las características exigidas por la internacionalización de la información contable y financiera.

El presente TFM, tuvo objetivo central elaborar un análisis comparativo del marco normativo que regula la auditoría contable de España y Colombia, se pudo evidenciar que la auditoría en Colombia y España, marcan una gran diferencia ya que para el caso colombiano es la figura del revisor fiscal el encargado de elaborar

la auditoría ya sea externa o interna, para el caso de España la responsabilidad la tiene el auditor.

Como objetivos específicos se tendrán en cuenta los siguientes: (i) Establecer cuáles han venido siendo los cambios estructurales del marco normativo de la Auditoría en Colombia y España hasta la actualidad (ii) Analizar las similitudes y diferencias del desempeño de la profesión de auditor-revisor tanto en España como en Colombia.

Dentro de este marco de investigación la metodología empleada fue de tipo descriptivo con un enfoque cualitativo acorde con el desarrollo de los objetivos y el problema planteado de investigación permitiendo elaborar una comparación de las normas que regulan la auditoría contable en España y Colombia (Méndez, 2011, p. 27)

Ahora bien, el revisor fiscal en el caso de Colombia o auditor en España tienen la misma responsabilidad de presentar informes de los estados financieros o cuentas anuales que auditó.

En ambos países se hacen auditorías de distintos documentos contables, con diferentes denominaciones: balances generales, balances en la situación consolidado; Estado de resultados, estado de ingresos y gastos; cambios en el patrimonio, estado de cambios en el patrimonio neto; flujo de efectivo, estado de flujos en efectivo consolidado; notas que incluyen el resumen de políticas contables, memorias...

Por otra parte, se evidencia que los informes en España tienen como introducción las palabras hemos auditado y la firma con ROAC de la firma que lo presenta, esto quiere decir que la responsabilidad es de toda la firma, en parte diferente de lo que ocurre en Colombia donde el revisor fiscal es el responsable de lo que informa como persona natural el cual puede tener consecuencias penales, civiles y disciplinarias como lo expresa el Código de Comercio y la Ley 43 de 1990, lo que lleva a tener que centrarnos específicamente en este ámbito.

Es importante resaltar, por lo demás, que España adapta las Normas Internacionales de Auditoría a partir del año 2010, no obstante, su normatividad anterior era muy similar a las NIA. Mientras tanto Colombia lo hace a partir del 1 de enero de 2016 y su normatividad anterior difiere ampliamente de los estándares internacionales pues contaba tan solo con el artículo séptimo de la Ley 43 de 1990.



## **Algunos aspectos conceptuales**

Concepto de Auditoría: Según la Real Academia Española define la palabra auditoría como revisar, intervenir y verificar las cuentas de organización ya sea pública o privada, esto significa que la persona encargada es un profesional con competencias que es independiente que debe cumplir las obligaciones fiscales y jurídicas de la información financiera de una empresa con el objetivo de relatar un documento con para las mejoras de los procesos contables.

El auditor busca obtener la información adecuada después de su análisis de la contabilidad enfatizando los estados financieros y el sistema de control interno, con el fin de dar unas conclusiones razonables de forma independiente, con el fin de poder que esta cifras coincidan en todos sus aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y la situación financiera de dicha compañía y el resultado de sus operaciones, de acuerdo a unos principios de contabilidad generalmente aceptados y a la legislación vigente.

En la Ley 22 de 2015, se encuentra en el artículo 1.2 la definición del termino de auditoria en España de la siguiente manera: “Se entenderá por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que dicha actividad tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros.”

Moreno (2009) define el concepto de auditoría, como un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos relacionados, cuyo fin consiste en determinar el grado de correspondencia del contenido informativo con

las evidencias que le dieron origen, así como establecer si dichos informes se han elaborado observando los principios establecidos para el caso (p.6).

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

El revisor fiscal en Colombia es el encargado de realizar la auditoría, el cual lo define como la persona que realiza la auditoría, normalmente el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo o, en su caso, la firma de auditoría. Cuando una NIA establece expresamente que un requerimiento ha de cumplirse o una responsabilidad ha de asumirse por el socio del encargo, se utiliza el término “socio del encargo” en lugar de “auditor”. En su caso, los términos “socio del encargo” y “firma de auditoría” se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector público.

Por la procedencia del auditor se puede definir como auditoría interna: es aquella la puede ser aplicada en por personal que trabaja dentro de la organización, la cual está a servicio de la alta gerencia, es un mecanismo de control que brinda un dictamen interno sobre las actividades de toda la empresa, que permite ver que las políticas y procedimientos establecidos al interior sean aplicados de forma correcta a todas las áreas. E. Hevia (2006), la define como “El órgano asesor de la dirección que busca la manera de dotar a la empresa de una mayor eficiencia mediante el constante y progresivo perfeccionamiento de políticas, sistemas, métodos y procedimientos de la empresa”.

El Instituto de Auditores Internos (The Institute of Internal Auditors – IIA), define: “Auditoría Interna es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y

consulta concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno”.

El Instituto de Auditores Internos – IIA propone lo siguientes lineamientos para el caso de la Auditoría Interna, son: Definir sus principios básicos. Proporcionar un marco para ejercer y promover un amplio rango de actividades de auditoría interna. Establecer las bases para evaluar el desempeño de la auditoría interna. Fomentar la mejora de los procesos y operaciones de la organización.

La definición de la auditoría externa, que elaborada por personal externo a la empresa en donde examina y evalúan sus operaciones, para emitir una opinión veraz y técnica del sistema de control que se está desarrollando en esa área. J. L. Larrea & A. S. Suarez (citado por Lozano, 2014), define la auditoría como externa por su condición de legalidad y porque el auditor es ajeno a la empresa. Hay que tener en cuenta que, al no tener ninguna dependencia con la empresa, el trabajo del auditor es totalmente independiente y libre de cualquier influencia por parte de las autoridades de las empresas, generando así una mayor confiabilidad a terceros sobre los resultados arrojados.

Machado & López (2006) definen la Revisoría Fisca como una institución que busca dar respuesta a una necesidad social, proporciona confianza pública, fiscaliza al ente económico y da fe pública de que los controles minimizan los riesgos, la organización cumple con la normativa y los estados contables cumplen con la normatividad. (p.19).

De conformidad con el artículo 207 del Código de Comercio, la revisoría fiscal tiene como objetivos: el examen de la información financiera del ente a fin de expresar una opinión profesional independiente sobre los estados financieros y la evaluación y supervisión de los sistemas de control...” (CTCP, Pron. 7/94).

Según la Norma internacional de auditoría (NIA) 240, aunque aplica principalmente para la revisoría fiscal, también aplica para auditores y hace referencia a la manera como se auditará la información financiera de la empresa, el auditor debe identificar y evaluar los riesgos de errores de importancia relativa debido a fraude en los estados financieros, obteniendo la evidencia suficiente y apropiada, para diseñar e implementar los procedimientos necesarios y responder de manera apropiada (AOB Auditores).

En Colombia, con la expedición de la Ley 1314 de 2009, se incluyó, como obligación tácita, que el Revisor Fiscal realice sus actividades de control y fiscalización, con base en las Normas Internacionales de Información Financiera, de aseguramiento de la información, normas de calidad y de ética. Todas ellas reglamentadas por el Decreto 302 de 2015 y, posteriormente, compiladas en el Anexo 4 del Decreto Único Reglamentario 2420 de ese mismo año. Además de las ya establecidas en el ordenamiento jurídico, contempladas en el Código de Comercio y la Ley 43 de 1990 que reglamentó el ejercicio del Contador Público en Colombia.

## **Capítulo 1: Evolución de la regulación de la auditoría en España y en Colombia**

El presente capítulo busca hacer un recuento de la evolución de la regulación de la auditoría, sintetizando los fundamentos y estructuras generales de la auditoría, por lo cual se centra en la evolución de la auditoría como parte de un proceso que se inició en la rendición de cuentas, se desarrolló en la fiscalización y ahora se recontextualiza en el aseguramiento.

### **1.1 Antecedentes históricos de la auditoría**

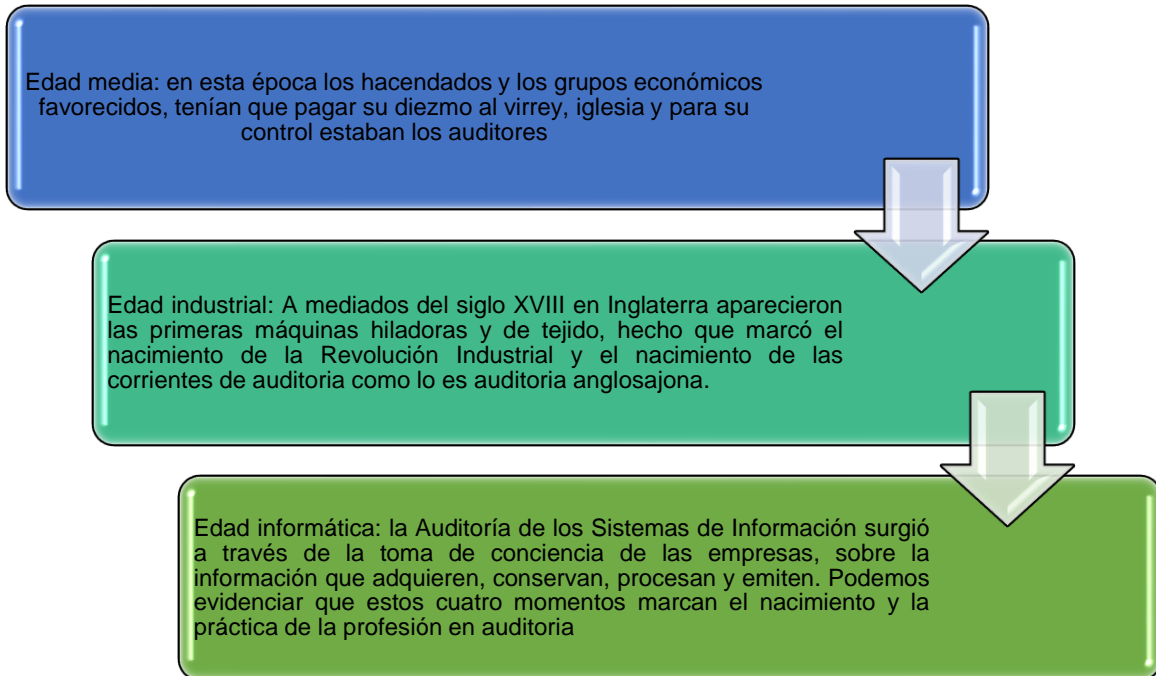
Acorde con lo expresado la auditoría tiene su origen en el Reino Unido, entendida ésta en los términos actuales, aunque ya en tiempos remotos se practicaban

sistemas de control para comprobar la honestidad de las personas y evitar fraudes, ya que se venían generando entre algunas familias pudientes, con el fin de que a través de los procesos de auditoría en el siglo XV, las cuales utilizaban a procesos de auditorías, con el fin de poder tener informes financieros transparentes, y evitar con los administradores de sus bienes alguna controversia o fraudes con respecto a sus bienes (Tapia Iturriaga, 2016).

Durante la Revolución Industrial se comenzó en Gran Bretaña, a causa de las quiebras que sufrieron pequeños ahorradores, para lo cual se comenzó a desarrollar la Auditoría buscando así lograr conseguir la confianza de inversores y de terceros interesados en la información económica. Así, la Auditoría no tardó en extenderse a otros países, sobre todo en aquéllos de influencia anglosajona (Tapia Iturriaga, 2016).

Los procesos de auditoría no son nuevos y han cumplido un rol histórico constatable, están plenamente delineados en tres momentos de acuerdo a Mantilla, (2009), el autor habla de una primera etapa Prehistórica de la que nosotros podemos prescindir, estos tres momentos los podemos apreciar en la siguiente figura:

**Figura 1:1** Breve resumen del origen histórico de la auditoria



Fuente: Elaboración de la autora adaptado de (Mantilla, 2009).

En esta figura se puede evidenciar los tres momentos que marcan el nacimiento y la evolución de la práctica de la auditoría.

El análisis que a continuación se presenta, centra la atención de manera especial en los significados del Término Auditoría en cada una de las culturas que más han condicionado la práctica en Latinoamérica (cultura anglosajona) y su evolución histórica, para entender un poco las diferencias y características que hoy se encuentran en las diversas latitudes.

**Tabla 1: 1** Historia de la auditoría

	<b>Edad media</b>	<b>Edad industrial</b>	<b>Edad Informática</b>
<b>Componente principal</b>	<b>Inventarios</b>	<b>Legalidad estatal profesional o técnica</b>	<b>Electrónica Tecnología de la información</b>
Énfasis organizacional	Patrimonio	Jerarquías	Procesos (Cadena de valor)

Materia prima	Datos	Información (Estados financieros)	Conocimiento presentación de reportes sobre el valor
Definición	Revisoría comprobación verificación 100% de inventarios (Mercancías) efectivo, títulos, valor	Auditoría independiente Análisis pruebas Estadísticos y no estadísticos Especialización funcional formal tangibles en papel	Aseguramiento evaluación de riesgo de negocio, entorno de mercado, Clientes, competencias tangibles intangibles
Criterio	Lo que diga el inventario de gastos	Lo que diga la norma (Legal, profesional, técnica) costos	Lo que aporte al negocio generación de valor
Resultados orientados por tecnología	Propietarios Papel manual	Accionistas Papel – maquina	Stakeholders Electrónica
Evidencia	Documentos Propiedad de los inventarios	De hallazgos, documentos de trabajo	Los documentos se convierten en datos, evidencia analítica.
Profesional	Contador persona natural	Contador público (persona natural o jurídica)	Contador profesional (persona natural o jurídica)

Fuente: Elaboración de la autora adaptado de (Aguirre, 2006)

Ahora bien, a través del tiempo los procesos de la auditoria se han identificado implícitamente desde el momento en que la humanidad permite el conocimiento y control de sus recursos ante terceros.

Sánchez (2005) expone que el tema de la auditoría en su concepción moderna nació en Inglaterra o al menos en ese país se encuentra el primer antecedente. No se conoce una fecha ya que en su investigación evidencio que se han encontrado datos y documentos que permiten asegurar que a finales del siglo XIII y principios del siglo XIV ya se auditaban las operaciones de algunas actividades privadas y las gestiones de algunos funcionarios públicos que tenían a su cargo los fondos del estado (Sánchez, 2005).

Solo hasta 1862 la auditoria se reconoce como profesión en Gran Bretaña por la ley de sociedades, en respuesta a la necesidad de las empresas para controlar sus recursos mediante un sistema contable. Años más tarde esta profesión se reconoció en América; en 1900 en los Estados Unidos. En esta fecha la auditoria, paso de tener solo como objetivos la detección y

prevención de fraudes y errores para analizar la fidelidad de los estados financieros. Los primeros intentos de regulación y estandarización se dieron mediante folletos emitidos por diferentes entes a principios del siglo XX (Suárez, 2002).

En su forma más primitiva, se considera la auditoría como el acto de confrontar lo escrito con pruebas o referencias sobre sucesos ocurridos con antelación. Su principal objetivo es observar la razonabilidad y precisión de los registros para otorgar certificación sobre los procesos, documentos y demás procedimientos y su veracidad y confiabilidad, sea cual sea su enfoque o estudio. Según Jiménez (2009), "la auditoría es el examen de las demostraciones y registros administrativos" (p.5), en la cual el auditor verifica que los procesos en una organización sean fidedignos, completos, útiles y reales.

## **1.2 Antecedentes históricos de la auditoría en España**

Es a partir de los años 70 que las empresas españolas se les da importancia a los servicios de auditoría, debido a que era normal el pago de los impuestos generados por la comercialización entre sociedades, este sistema permitía que estos obtuvieran créditos bancarios o por exigencia de los accionistas (Fernández, 1993) El autor Fernández elabora la reconstrucción histórica de la introducción de los profesionales de auditoría en España. El autor describe como desde el año de 1927 en Bilbao se crearon lo que se denominó censores jurado, quienes en el año 1942 crean lo que se conoce como el ICJCE (Instituto de censores jurados de cuentas de España), que es la institución que unifica a los profesionales y sociedades de cuentas, aclarando que la auditoría como profesión solo fue reconocida en España en el año 1960 (Fernández 1993, p. 67).

Luego para el siglo XIX, se intentó regular la auditoría por tres ocasiones, en el año 1910 se introdujo lo denominado como inspección de cuentas realizadas por un cuerpo de contadores llegó a convertirse en Ley (Villacorta, M & Müller, A. 2014, p. 147).



Para constatar los antecedentes anteriores bastará remitirnos a Villacorta, M & Müller, A. (2014). Se constata ahí cómo el primer intento por instaurar una revisión de la contabilidad ocurrió en las concesionarias del ferrocarril, dando paso al Proyecto de Ley de 30 de diciembre de 1919 que obligaba a estas empresas a llevar una cuenta especial de los ingresos suplementarios que obtuvieran, siendo intervenida por delegados del Ministerio de Fomento

El segundo intento considerado como la verdadera primera auditoría legal externa de cuentas en una empresa, se dio casi cuatro años más tarde con la creación de comisiones investigadoras de la contabilidad de las compañías concesionarias del ferrocarril MZA y NORTE. Esta revisión cumplía con seis características requeridas: estaba elaborada en función del marco normativo de información financiera vigente, era completa, tenía por objeto la emisión de un informe con los resultados de la revisión, externa, obligatoria, y derivada de un mandato legal. (Villacorta, M & Müller, A. 2014, p. 154).

Posteriormente, con la publicación de la Ley 19/1988 de 12 Julio ,de Auditoria de cuentas y el Reglamento de Auditoría aprobado por el Real decreto 1636/1990 de 20 de Diciembre (BOE) de 25 de Diciembre de 1990 y la creación del ICAC en 1988, la labor del auditor presentó cambios significativos en su ejecución y reglamentación con la finalidad de mejorar los estándares de calidad de la información que se generaban por medio del dictamen del auditor, evidenciado ello con la integración de España a la Unión Europea, hecho que impulsó la transparencia de la información económica y contable (Sánchez, 2008).

Para el año 1988, se comienza a regular lo denominado la auditoría en España, la cual es definida como parte de la actividad profesional que busca dar transparencia y fiabilidad de la información financiera y económica de las empresas privadas y estatales. Cabe considerar, por otra parte, que los auditores en España vienen regulados por la legislación que existe desde de 1988, la cual les permite además garantizar la calidad de sus servicios ya que esta rige todo lo relacionado con dicha actividad profesional.

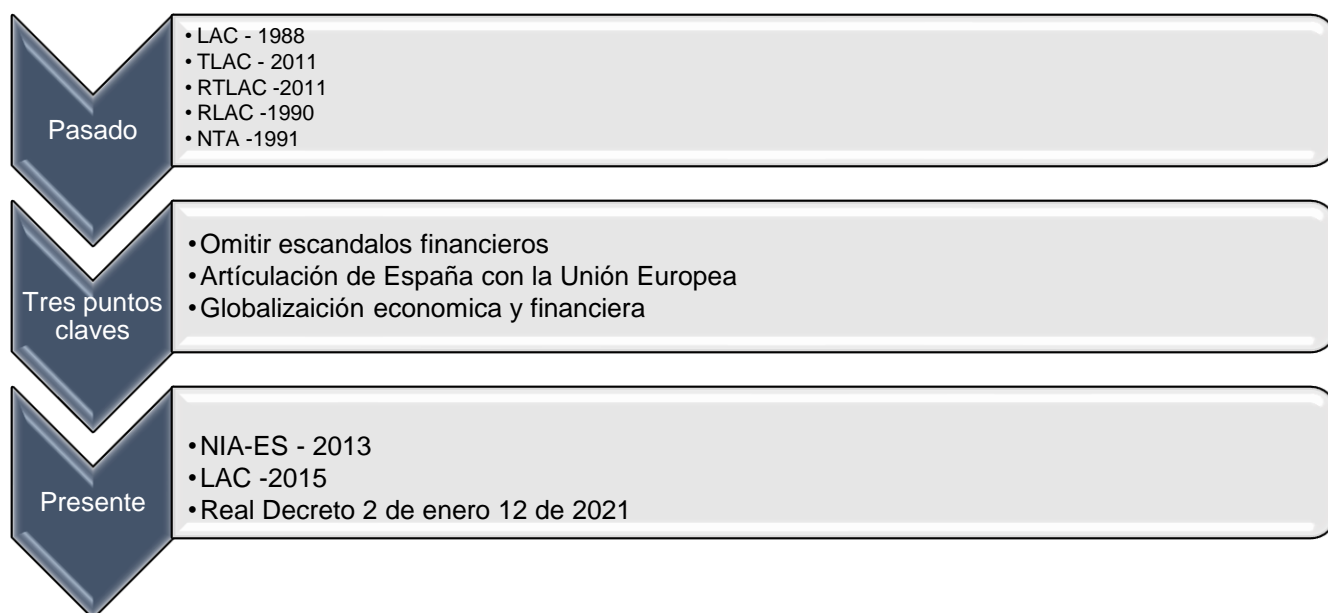
Estos profesionales son considerados como agentes comprometidos con la transparencia y su función es esencial para interés público. Para Gonzalo Angulo (2010), en España la auditoría se ha convertido en una actividad reclamada por la sociedad ya que estos profesionales generan confianza y muestran transparencia al ejercer su labor.

En España el auditor es uno de los profesionales más regulados y controlados, debido a su importancia para las empresas como lo expresan algunos autores que se han encargado de estudiar el tema (Martínez García 1992; Gonzalo Angulo 1995) Con el propósito de garantizar que los auditores lleven a cabo sus trabajos bajo los debidos parámetros de calidad, la legislación existente desde 1988 regula una serie de cuestiones relativas al ejercicio de esta actividad profesional, como son: el acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC), logrando que estos puedan actuar de forma independiente, incluyendo además que se les pueda hacer una supervisión pública, el cumplimiento del régimen disciplinario de infracciones y sanciones y el cumplimiento de una rigurosa normativa para la realización de los trabajos.

Debe señalarse, que esta normatividad ha tenido a través de los años algunos cambios actualizando además la función de los auditores, considerando además que tiene tres puntos claves que se deben considerar al ejercer dicha función: 1. Evitar los escándalos financieros a nivel local e internacional, 2. La permanencia de España en conjunto con los países miembros de la Unión Europea 3. Lograr que España pueda participar en la globalización económica articulado a los negocios locales y extranjeros.

En la siguiente imagen se hace una relación de los cambios normativos de la auditoría en España durante los años.

**Figura 2:1** Cambios normativos en el tiempo de la auditoría en España



Fuente: Elaboración de la autora

A continuación, en la siguiente tabla se hace un resumen de la normatividad vigente en España para los profesionales que trabajan como auditores:

**Tabla 2:1** Resumen de la legislación española para los auditores

Norma	Título de la norma	Objetivo
Ley 19 de julio 12 de 1988	Auditoría de Cuentas	Regulaba por primera vez en España la actividad de auditoría de cuentas, por la relevancia pública que desempeña al prestar un servicio a la entidad revisada y, al mismo tiempo, afectar e interesar también a los terceros que mantengan o puedan mantener relaciones con la misma. Incorpora la Directiva 84/253/CEE aprobado en abril 10 de 1984
Ley 2 de marzo de 1995	Sociedades de responsabilidad limitada	Modificó el apartado 4 del artículo 8 de la Ley de Auditoría de Cuentas, para introducir la posibilidad de prorrogar anualmente el contrato de auditoría una vez finalizado el período inicial contratado.
Ley 44 de noviembre 2002	Medidas de reforma del sistema financiero	Introdujo modificaciones sustanciales que afectaron a diversos aspectos: el examen de acceso al ROAC, cursos de formación continuada, vías de acceso específicas al ROAC, el deber de independencia y las causas de incompatibilidades, el deber de rotación del

		auditor en relación con determinadas entidades auditadas.
Ley 16 de julio 4 de 2007	Reforma y adaptación de la legislación mercantil	Adapta las normas de auditorías a la legislación mercantil
Real decreto legislativo 1/2011, de 1 de julio Derogado por L 22/2015 de 20 julio (Auditoría de Cuentas)	Por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (Vigente hasta el 17 de junio de 2016)	La presente ley tiene por objeto la regulación de la actividad de auditoría de cuentas, tanto obligatoria como voluntaria, mediante el establecimiento de las condiciones y los requisitos de necesaria observancia para su ejercicio, así como la regulación del sistema de supervisión pública y los mecanismos de cooperación internacional en relación con dicha actividad.
Ley 22 de julio 20 de 2015 Última modificación: 13 de abril de 2021	Requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión.	Ley es adaptar la legislación interna española a los cambios incorporados por la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, en lo que no se ajusta a ella. Junto a dicha Directiva, se ha aprobado el Reglamento (UE) n.º 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los

Fuente: Elaboración de la autora

### 1.3 Antecedentes históricos de la Revisoría Fiscal en Colombia

Con el objetivo de entender la evolución histórica de la Revisoría Fiscal en Colombia es necesario mencionar los hitos más relevantes y que normativa ha estado vigente.

En Colombia, la primera ley que mencionó la figura del Revisor Fiscal fue la Ley 58 de 1931; mediante ella, se creó la Superintendencia de Sociedades Anónimas. (Colombia, s.f.), posterior se crea la ley 73 de 1935 fue la primera norma sobre la revisoría fiscal que exigió la figura en todas las sociedades anónimas y que enunció funciones más alineadas con la protección del interés del empresario que con el interés público. El decreto 1946 de 1937 complementó la ley 73 de 1935 al ordenar el nombramiento del revisor fiscal por parte de la asamblea de accionistas (Almeira, 2008).

Aunque el objetivo principal de dicha ley era el de crear la Superintendencia de Sociedades Anónimas, con ella se establecieron también las limitaciones e

incompatibilidades de quien ejerciera como revisor fiscal, señalando aspectos como los grados de afinidad y consanguinidad, y la prohibición a tener titularidad sobre acciones de la sociedad que fiscalizaba.

Sin embargo, la ley citada entró en vigencia solo hasta el año 1937, lo que indica que aunque fue la primera en hablar de revisoría fiscal, no fue la primera en ser aplicada en el tema, pues en 1935 se promulgó la Ley 73 en la que se establecieron las funciones que debían cumplir los revisores fiscales en las sociedades; además, señaló que el nombramiento del revisor fiscal lo debía realizar la Asamblea General de Accionistas, y que su período debía ser igual al del gerente, contando además con la posibilidad de ser reelegido en el cargo (Castillo, 2010).

En la década de los 50's, con la expedición de los Decretos 2521 en 1950 y 2373 en 1956, se determinó que el revisor fiscal no solo firmaría los estados financieros, sino que también debería emitir una opinión sobre su preparación y fidelidad con respecto a los libros de contabilidad; durante esta misma década, el ejercicio de la revisoría fiscal se convirtió en privativo de los contadores públicos, pues con la expedición del Decreto 2373, se le confirió dicha exclusividad al profesional de la Contaduría Pública.

Posterior a la normativa que expone la exclusividad de los contadores públicos juramentados para el ejercicio de la revisoría fiscal es el decreto 1357 de 1941 norma que fue reemplazada mediante el decreto 2373 de 1956. El Instituto Nacional de Contadores Públicos creado en 1951 reglamento asignarle al contador público la función de Revisor Fiscal debido a que se determinó que tenía los conocimientos técnicos suficientes para ejercerla y en caso de incumplimiento contempló sanciones (Gómez, 2005).

En el año 1960 con la ley 145 que reglamento el ejercicio de la profesión de Contador Público y habilita al Revisor Fiscal a dar fe pública sobre los actos que relacionen a su empleador, asimismo, se define la firma de contadores como la

persona jurídica que se dedica a la prestación de servicios debe ser con autorización de la Junta Central de Contadores.

Posteriormente, en el año 1960 se expidió la Ley 145, a través de la cual se dictaron nuevas disposiciones para el ejercicio de la Contaduría Pública en Colombia, eliminando la categoría de contador inscrito y dejando únicamente la categoría de contadores públicos; además de lo anterior, la ley citada derogó el Decreto 2373 de 1956, pero conservó la obligatoriedad por parte de las sociedades de tener revisor fiscal y de que los mismos fuesen contadores públicos; con dicha ley también se determinó la inhabilidad del contador para dar fe pública cuando se encuentre en una relación de dependencia laboral, exceptuando de dicha disposición a los revisores fiscales (Gómez, 2005).

En el año 1971 se asignaron las funciones del revisor fiscal con el decreto 410 conocido en su momento como Código de Comercio entre las cuales se destacan la obligación de dictaminar con base en la aplicación de la técnica de cuentas, inhabilidades para el ejercicio del cargo y su obligatoriedad para las sociedades anónimas.

Se establecieron en los artículos 203 a 217, las compañías que debían tener Revisor Fiscal, se reguló la elección del mismo, se resaltaron las funciones e incompatibilidades, y se establecieron parámetros en cuanto al contenido del dictamen e informe que éste emitiera (Gómez, 2005).

La ley 43 de 1990 en donde se mencionan normas de auditoria, principios y demás, la cual es considerada como el estatuto del contador público. La ley 43 de 1990 es la que reglamenta la profesión del contador público y donde se encuentran las directrices sobre el cual se deben basar los lineamientos jurídicos y legales para ejercer la profesión contable. Entre los capítulos de esta ley se encuentran el ejercicio de la profesión, la vigilancia y dirección, derechos adquiridos y el código de ética profesional (Gómez, 2005).

En el año 1995 se emite la ley 222 la cual modifica el libro II del Código de Comercio se expide un nuevo régimen de procesos concursales y se dictan otras disposiciones, así como los preceptos que se relacionan con los administradores de sociedades comerciales y que podrán incidir de alguna manera en el régimen que nos ocupa. En esta ley se define que además del representante legal el liquidador y los miembros de junta son administradores. Asimismo, se mencionan los principios y deberes de los administradores, los cuales son obrar de buena fe, con lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios (Peña, 2012, pp. 98-99).

En el año 2009 la ley 1314 reglamentó el proceso de convergencia de las normas contables y de auditoría locales el objetivo de la ley fue la conformación de un sistema único y homogéneo de alta calidad y la regulación de los principios y normas. En este mismo año entra en vigencia la Norma Internacional de Control de Calidad 1 (NICC 1).

Esta normativa hace referencia a las responsabilidades de una firma sobre su sistema de control de calidad para auditorías y revisiones de estados financieros y otros trabajos para atestiguar y de otros servicios relacionados.

El objetivo de la NICC es entender lo que necesita lograrse y decidir si se necesita hacer más para lograr el objetivo. Mediados del año 2015 la normatividad contable en Colombia cambio por efecto de la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) como consecuencia la Revisoría Fiscal ha tenido una dinámica a los cambios impuestos en esta normativa.

En el año 2015 se expide el decreto 2496 por medio del cual reglamenta las normas de contabilidad, de información financiera y aseguramiento de la información. Posterior de la modificación del marco técnico normativo de las normas de aseguramiento de la información (Sistema Único de Información Normativa, 2016).

El Decreto 2132 de 2016 modificó de forma parcial el marco técnico normativo de las normas de aseguramiento de la información en cuanto al ámbito de aplicación, código de ética. Asimismo, incluyó la normativa para las entidades estables obligadas a aplicar el marco normativo quienes aplicaran las NIA.

El decreto está dividido en secciones la primera es acerca de la aplicación general del código de ética en donde se encuentran los principios fundamentales, en la siguiente sección se encuentra el modo en que deben actuar los profesionales de la contabilidad en ejercicio y finalmente los profesionales de la contabilidad en la empresa.

El Decreto 2170 de 2017 realizó una modificación de los marcos técnicos de las normas de información financiera y de aseguramiento de la información. En el año 2019 en el Decreto 2270 se compilan y actualizan los marcos técnicos de la Normas de Información Financiera para el Grupo 1, y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un Anexo No 6-2019 al Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, Decreto 2420 de 2015, y se dictan otras disposiciones (Gómez, 2005).

Para el caso colombiano, la Ley 1314 de 2009 fue la que dio apertura, legalidad y obligatoriedad a la convergencia de normas contables y de revisoría fiscal en el país, limitando la libertad económica para expedir normas contables de información financiera y de aseguramiento para de esta manera conformar un sistema único y homogéneo que le proporcionara a los estados financieros cualidades de comprensibilidad, comparabilidad, confiabilidad y relevancia, como influencia positiva en la toma de decisiones. (Ley 1314, 2009).

Finalmente, luego de hacer un recorrido por la historia de la Revisoría Fiscal, se pudo evidenciar como desde siempre ha estado presente, ya que todos los comerciantes buscaban un asesor externo para que revisaran las cuentas de sus administradores.



## **Capítulo 2: La profesión de auditoría de cuentas en España y en Colombia**

### **2.1. La Auditoría en España: concepto y significado. Sujetos (empresas) afectadas.**

Al consultar la Ley de Auditoría de Cuentas en España, esta define la auditoría, como una actividad relacionada con la revisión y la verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, realizados ciñéndose a la normatividad financiera que resulte de aplicación, siempre que aquélla tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que puede tener efectos frente a terceros. (Artículo 1.2). Aclara la norma que la actividad debe ser practicada por una persona cualificada e independiente, utilizando técnicas de revisión y verificación idóneas.

En el artículo 1.3 de la Ley de Auditoría de Cuentas en España, se aclara este concepto, expresando lo siguiente: uno de los objetivos de la auditoría es que se encargue de hacer una revisión anual de la cuentas anuales, donde puede verificar y dictaminar si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio y, de la situación financiera y de los resultados de la empresa auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que le sea aplicable; también comprenderá, en su caso, la verificación de la concordancia del informe de gestión con dichas cuentas (Artículo 1.3).

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas- ICAC (1991), aclara el concepto acorde a las normas de la auditoría, para lo cual utiliza el siguiente concepto: el objetivo principal de la auditoría es revisar las cuentas anuales de una entidad, el cual elabora un informe técnico sobre si dichas cuentas anuales expresan, en todos sus aspectos significativos. Los procedimientos de auditoría se diseñan para que el auditor de cuentas pueda alcanzar el objetivo expuesto anteriormente y no necesariamente para detectar errores o irregularidades de todo tipo e importe que

hayan podido cometerse” (<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1992-1086>, 1991).

En resumen, de acuerdo al concepto del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España -ICJCE, se da una definición de la auditoría como un sistema independiente que se encarga de investigar y evaluar la información de los estados contables de una empresa, con la expresión de una opinión sobre los mismos a la que se ha llegado aplicando normas y procedimientos aceptados.

El Registro de Economistas Auditores -REA, utiliza el significado para la auditoría como una expresión de una opinión sobre si unos estados financieros representan adecuadamente la situación financiera y patrimonial.

Al elaborar un análisis de lo expresado para el caso de España respecto al concepto y significado, se puede resumir los puntos que son comunes, que caracterizan las reglas básicas de la auditoría:

1. El auditor debe ser una persona con competencias contables, que debe ser cualificada y debe ser independiente, para lo cual este debe tener un título universitario contable, con experiencia y que sea competitivo en área de auditoría, con ética profesional, y que pueda elaborar su trabajo de forma independiente, con criterio, basado en las normas actuales y ser objetivo.
2. El auditor debe planificar el trabajo con el fin de aplicar algunas técnicas de revisión y verificación idóneas, buscando establecer cuáles son los programas y procedimientos documentados tanto en los documentos de trabajo como en los archivos correspondientes (temporal y permanente).
3. La función esencial del auditor, el cual se encargará de elaborar un examen de las cuentas las cuales deben ser una imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera, el cual debe incluir resultado de las operaciones y el sistema de control interno, para el cual el auditor debe hacer una razonabilidad de la información contable en los aspectos significativos

determinados por el principio de importancia relativa, por consiguiente se debe analizar cuáles son las directrices de la dirección, la protección de activos y la ausencia de errores y fraude.

4. Para lo cual el auditor debe cumplir con los principios y las normas aprobadas en España, esos se encuentran en el Código de Comercio, la Ley de sociedades de capital, el PGC, LAC y las normas del ICAC. Ante hechos para los que no existe legislación, se aplicarán normas nacionales o internacionales emitidas por organizaciones competentes en la materia, que no vayan en contra de la normativa específica.
5. Uno de los objetivos de la auditoría es relatar un informe transparente y que tenga un efecto ante terceros y las autoridades competentes. Por consiguiente, el auditor debe basarse en la razonabilidad de los estados financieros (balance, cuenta de pérdidas y ganancias, y memoria) y se basa en su análisis, siguiendo los principios y las normas de contabilidad generalmente aceptados

En cuanto a las entidades afectadas, en caso español habrá de tenerse en cuenta el art. 263 de la Ley de Sociedades de Capital, donde se establece que las cuentas anuales y en su caso, el informe de gestión debe ser revisados por un auditor de cuentas que previamente haya sido designado por la sociedad. No obstante, de esta obligación quedan exentas las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

- • Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.
- • Que el importe neto de su cifra actual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros.
- • Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

Teniendo en cuenta esto, las sociedades pierden esta facultad en caso de que dejen de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a las que se hace referencia anteriormente.

Por tanto, una sociedad queda exceptuada de la obligación de auditoría siempre y cuando al cierre del ejercicio objeto de auditar cumpla dos de los tres requisitos mencionados.

Con todo el art.265.2 de la Ley de Sociedades de Capital, contempla que aquellas sociedades que no estén obligadas a someter sus cuentas anuales al proceso de verificación de las mismas, podrán solicitar que se lleve a cabo ese procedimiento con cargo a la sociedad cuando así lo quieran los socios que representen al menos el cinco por ciento del capital social.

Esos socios minoritarios deben solicitar al registrador mercantil del domicilio social al que pertenezca la sociedad, que nombre a un auditor de cuentas para que efectúe esa revisión de las cuentas anuales de un determinado ejercicio, siempre que no hayan transcurrido tres meses a contar desde la fecha de cierre de dicho ejercicio.

Además, también puede darse el caso de que una sociedad en concreto se vea obligada judicialmente a realizar la auditoría de sus cuentas anuales cuando una persona que acredite interés legítimo así lo solicite. Esta disposición se recoge en el art. 40 del Código de Comercio de español.

En este procedimiento se hace necesario que el secretario judicial o Registrador Mercantil exijan al solicitante abonar los fondos necesarios para retribuir al auditor que va a llevar a cabo la función de auditoría.

La sociedad objeto de auditoría podrá oponerse a dicho nombramiento siempre y cuando pueda aportar una prueba documental donde se entienda que no procede dicho procedimiento o negando la legitimación del solicitante.

La resolución judicial sobre si procede o no dicha auditoría de cuentas será recurrible ante el Juez de lo Mercantil.

En el informe que emita el auditor pueden ocurrir tres cosas:.

Por una parte, el informe puede ser favorable para la sociedad. En este caso el solicitante no recupera los fondos que en un principio ha abonado para remunerar al auditor.

Por otra parte, el informe puede contener salvedades. En este caso, se dictaminará mediante resolución del Secretario Judicial o Registrador Mercantil, en quien debe recaer y en qué proporción el coste de auditoría.

Por último, el informe puede recoger una opinión desfavorable para la sociedad. En este caso, será la sociedad objeto de auditoría la que tiene que abonar al solicitante de la misma el importe íntegro que hubiera depositado éste en un primer momento.

## **2.2 La Revisoría Fiscal en Colombia: Concepto y significado. Sujetos (empresas) afectadas**

La revisoría fiscal es una institución que es ejercida en cabeza de un profesional de la Contaduría, capaz de dar Fe Pública sobre la razonabilidad de los estados financieros, validar informes con destino a las entidades gubernamentales y juzgar sobre los actos de los administradores. La Revisoría Fiscal es el órgano de control establecido por ley para ciertas empresas con funciones que pueden asimilarse a las de un auditor financiero independiente, a las de un auditor de gestión y auditor de cumplimiento. (Cuellar, 2003)

El concepto común o profesional de la revisoría fiscal, está ligada a su origen en la contabilidad y a los cambios que ha sufrido durante su proceso histórico. La normalización de la auditoría genera el concepto común, profesional o estático de la auditoría, introduciéndole las siguientes características y elementos:

En la Declaración Profesional No. 7 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, se define la revisoría fiscal como: Órgano de fiscalización que, en interés de la comunidad, bajo la dirección y responsabilidad del revisor fiscal y con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas, le corresponde dictaminar los estados financieros y revisar y evaluar sistemáticamente sus componentes y

elementos que integran el control interno, en forma oportuna e independiente en los términos que le señala la ley, los estatutos y los pronunciamientos profesionales. (CTCP, 1999).

La revisoría fiscal es una institución de origen legal a la que le corresponde vigilar integralmente los entes económicos, dando fe pública de sus actuaciones; con la obligación de rendir cuentas ante las autoridades pertinentes. Se trata de una interventoría integral de carácter general sobre un ente económico, con sus operaciones, decisiones y contratos, para emitir un informe de juicio profesional, con base en la evidencia y los hallazgos encontrados. (CTCP, 2008).

Por extensión, se puede afirmar que el revisor fiscal se puede entender como un Fiscal Empresarial, o un Interventor Integral, con poder de señalar conductas y comportamientos. De cualquier forma, para el ejercicio de la revisoría fiscal se exige la calidad de contador público con tarjeta profesional, inscrito en la Junta Central de Contadores; o ser una sociedad de contadores públicos con tarjeta de registro.

Su elección es responsabilidad de la asamblea general de accionistas, junta de socios o máximo órgano social, de acuerdo con los estatutos o las leyes, y la aceptación del cargo se debe hacer mediante documento acompañado de la solicitud de inscripción de su nombre en la Cámara de Comercio u organismo correspondiente. La vinculación del revisor puede hacerse mediante contrato laboral o contrato de prestación de servicios. Su desvinculación se produce a la terminación del contrato, por vencimiento del término, por mutuo acuerdo entre las partes, por remoción del cargo o por renuncia. (CTCP, 2008)

Según la Superintendencia de Sociedades: “La revisoría Fiscal desempeña un papel de especial importancia en la vida del país, a tal punto que una labor eficaz, independiente y objetiva, brinda confianza para la inversión, el ahorro, el crédito y en general contribuye al dinamismo y al desarrollo económico”. (Supersociedades, 2009).

El marco normativo de la revisoría fiscal en Colombia, se encuentra definido por la Ley 145 de 1960, la Ley 43 de 1990, el Código de Comercio, la Ley 222 de 1995 y el Decreto 2649 de 1993, entre otras.

Es el contador público que cumpla con los requisitos de idoneidad para el desempeño de la labor de Revisoría Fiscal y capacidad en la contratación.

Por revisoría fiscal se entienden los aspectos que se relacionan con el hecho de contratar a un contador público con capacidad y competencia, para que realice una revisión y evaluación al conjunto de elementos que forman el sistema de información contable con fines de peritaje, el cliente espera recibir aportes que le impriman confianza a la información contable objeto de revisión, para de este modo poder exponer públicamente la información de la organización y también para poder tomar decisiones efectivas (González, 2015).

La revisoría fiscal se rige por los siguientes principios (CTCP, 2008):

- a. Permanencia. Significa que la labor del órgano de fiscalización debe ser continua, para permitir una vigilancia constante sobre las operaciones, desde la preparación hasta la ejecución de las mismas.
- b. Integralidad. Significa que ninguna área, operación o función puede escapar de la labor del revisor fiscal.
- c. Oportunidad. La labor de inspección y vigilancia de la revisoría fiscal se debe dar de manera eficiente en el tiempo.
- d. Función preventiva. Las labores de revisoría fiscal deben buscar evitar el daño, los hechos no deseados, por medio de informes oportunos.
- e. Independencia. La revisoría fiscal debe estar a salvo de presiones administrativas, por ello el revisor no recibe órdenes o instrucciones de la junta directiva, ni de la presidencia o gerencia, ni de ningún otro estamento administrativo.
- f. Objetividad. El revisor fiscal, en sus actuaciones, debe observar imparcialidad, sustentada en la realidad.

g. Fe pública. Los informes y documentos suscritos por el revisor fiscal, tienen la calidad de “verdad”, es decir, un sello de fe pública, de refrendación de los hechos y de la atestación.

h. Actuación racional. La revisoría fiscal sustenta su ejercicio en un criterio racional y en un conocimiento basado en la lógica.

i. Cobertura general. Ningún aspecto o área de operación está vedado al revisor fiscal. Todas las operaciones o actos de una sociedad, así como sus bienes, son objeto de fiscalización.

j. Cumplimiento de normas de la profesión contable. El ejercicio de la revisoría fiscal se debe desarrollar en armonía con el respeto de las normas de la contaduría pública.

Respecto al Revisoría Fiscal, éste siempre debe mantener una actitud de independencia y ser neutral frente a su trabajo, además debe tener la capacidad suficiente para determinar si el criterio o parámetro ha sido aplicado en su totalidad de manera correcta en cada situación (Florián, 2016).

En relación con el cliente que contrata al Revisoría Fiscal, éste debe definir las necesidades que busca solucionar al momento de este hacer sus respectivas investigaciones, la cual genera expectativas que busca satisfacer, los objetivos, el enfoque, alcance, naturaleza, oportunidad, tipo de auditoría, la responsabilidad del auditor y quién es el receptor o receptores finales del informe.

La obligatoriedad de proveer el cargo de revisor fiscal tiene dos vertientes: legal y contractual. Las entidades obligadas a la revisoría fiscal son (CTCP, 2008):

- ✓ Entes económicos de carácter comercial, señalados en el artículo 203 del Código de Comercio: sociedades comerciales, sucursales de compañías extranjeras.
- ✓ Entes contemplados en la Ley 43 de 1990: sociedades comerciales con activos brutos iguales o superiores a 5000 salarios mínimos mensuales y/o



ingresos brutos iguales o superiores a 3000 salarios mínimos mensuales, durante el año inmediatamente anterior.

- ✓ Entidades financieras sometidas al control y vigilancia de la Superintendencia Financiera. Se incluyen: bancos; corporaciones financieras; corporaciones de ahorro y vivienda; compañías de financiamiento comercial, de leasing y de factoring; compañías de seguros (no corredores); almacenes generales de depósito; casas de cambio; fondos mutuos de inversión; administradoras de fondos de pensiones y cesantías; capitalizadoras; fiduciarias; cooperativas financieras de grado superior; Fondo de Garantías de Instituciones financieras; emisoras de acciones; bolsas de valores; comisionistas de bolsa; administradoras de fondos de inversión; calificadoras de valores.
- ✓ Entidades del sector salud: Entidades Promotoras de Salud, Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud.
- ✓ Organizaciones del sector solidario: cooperativas, precooperativas, fondos de empleados, asociaciones mutuales.
- ✓ Entes de carácter gubernamental: empresas industriales y comerciales del Estado, sociedades de economía mixta.
- ✓ Otras entidades: empresas de servicios públicos, cajas de compensación familiar, cámaras de comercio, corporaciones autónomas regionales, instituciones de utilidad común, instituciones educativas de carácter privado, asociaciones de autores, clubes deportivos profesionales, fondos ganaderos, asociaciones gremiales agropecuarias, empresas comunitarias, propiedad horizontal, unidades cerradas de uso industrial, comercial o mixto, las demás que contemplen las disposiciones legales.

Un concepto moderno de los procesos que realiza el Revisor Fiscal en el momento que este decide o es contratado para realizar una auditoría debe reconocer el hecho de que actualmente se realizan auditorías a otros objetos de estudio diferentes a la contabilidad, como consecuencia de las cambiantes necesidades de validación y verificación de las organizaciones y de que diversas ciencias y técnicas se han

apropiado del concepto de auditoría, y han hecho uso de su metodología adaptándola a su campo de acción.

Un concepto útil acerca de la revisoría fiscal es que esta no se debe limitar a aspectos particulares sino universales y debe considerar que en la actualidad las ciencias se integran al reconocer que las problemáticas son multidisciplinarias, que su solución es compleja y que se debe alcanzar en forma interdisciplinaria.

La Revisoría Fiscal conceptualmente se ve relacionada con la necesidad de conocer en profundidad la situación o estado de un objeto de estudio respecto a un criterio establecido previamente, razón por lo que es necesario apoyarse en un perito o persona experta en el objeto de estudio y la aplicación del criterio, este perito se denomina auditor, el que realiza su trabajo de modo independiente respecto a no tener ningún interés en el objeto de estudio que pueda desviar su criterio evaluador objetivo, imparcial y profesional, debiendo diagnosticar la situación o estado del objeto de estudio, por medio de la investigación y análisis para emitir una opinión profesional y plenamente fundamentada acerca del objeto de estudio en relación con el criterio establecido, con el propósito de asesorar sobre éste.

El artículo 205 del Código de Comercio contempla las inhabilidades para los revisores fiscales: “No podrán ser revisores fiscales:

1. Quienes sean asociados de la misma compañía o de alguna de sus subordinadas, ni en éstas, quienes sean asociados o empleados de la sociedad matriz;
2. Quienes estén ligados por matrimonio o parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil o segundo de afinidad, o sean consocios de los administradores y funcionarios directivos, el cajero auditor o contador de la misma sociedad,
3. Quienes desempeñen en la misma compañía o en sus subordinadas cualquier otro cargo. Quien haya sido elegido como revisor fiscal, no podrá desempeñar en la

misma sociedad ni en sus subordinadas ningún otro cargo durante el período respectivo”.

4. Incompatibilidades Se presentan incompatibilidades cuando el revisor fiscal directamente o a través de un tercero, realiza en la misma entidad actividades de auditoría externa, asesoría o consultoría, vinculación de personal o cualquier otro servicio de asesoría; la existencia de factores que interfieran su libre ejercicio profesional. (CTCP, 2008).

Los principales derechos del revisor fiscal se pueden resumir como sigue:

- ✓ El revisor fiscal tiene todos los derechos delegados por el Estado para el desempeño de sus funciones que implican la potestad de otorgar fe pública sobre libros y documentos, operaciones y resultados, bienes, derechos y obligaciones de las sociedades.
- ✓ Tiene el derecho a que se le respondan sus requerimientos de información para el cumplimiento de sus funciones.
- ✓ El revisor fiscal tiene el derecho a convocar a los órganos de la entidad, a intervenir, a presentar sus informes.
- ✓ Tiene el derecho a ser informado por la administración, sobre hechos, proyectos o decisiones que puedan incidir significativamente en el funcionamiento de la entidad.
- ✓ El revisor fiscal tiene derecho a que se le brinde todo lo necesario para el desempeño de sus funciones (recursos e infraestructura).
- ✓ Tiene el derecho a instruir a la administración sobre aspectos del control y vigilancia, sobre los recursos y bienes u otras materias pertinentes.
- ✓ El revisor fiscal puede renunciar a su cargo por justas causas, según los artículos 42 y 44 de la Ley 43 de 1990

Tomando como fuentes diversas normas, los deberes del revisor fiscal se resumen a continuación.

- ✓ El revisor fiscal debe planear, dirigir, ejecutar, supervisar; ajustar, y concluir acciones de fiscalización.
- ✓ Emitir en forma clara, oportuna, inequívoca los informes que le corresponden y hacer seguimiento sobre los mismos.
- ✓ Abstenerse de divulgar a terceros la información que conozca en el ejercicio de sus funciones.
- ✓ Actuar con independencia.
- ✓ Actuar con sujeción a las normas propias de la revisoría fiscal.
- ✓ Colaborar con las entidades gubernamentales conforme a las disposiciones legales.
- ✓ Denunciar a la junta central de contadores cuando el revisor fiscal saliente no colabore con la entrega de su cargo.
- ✓ Informar al máximo órgano sobre deficiencias o aciertos en la gestión administrativa.
- ✓ Denunciar prácticas fraudulentas.

## **2.2. El ejercicio de la actividad auditora y revisoría fiscal en España y en Colombia**

### **2.2.1 El ejercicio de la actividad auditora en España. Auditores personas físicas y auditores personas jurídicas: Requisitos para el acceso a la profesión**

En la Ley Española de Auditoría de Cuentas de 2015, artículo 1, se explica el objetivo de regulación de la actividad denominada auditoría, estableciendo los requisitos para ejercer su trabajo, además se regula el sistema de supervisión pública y cuáles serían los mecanismos de cooperación internacional para ejercer esta actividad.

En el artículo 2, se explica la regulación de la actividad de los auditores, entre las que se encuentran:

1. La persona que se va desempeñar como auditor debe ceñirse al reglamento diseñado bajo las normas de auditoría, partiendo del principio de ética e independencia y de control de calidad interno de los auditores de cuentas sociedades de auditoría ,además el auditor cuando hace auditorias que sean de interés público se debe al Reglamento de la Unión Europea n.º 537 de 2014, aprobado por el Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público, y lo establecido en el capítulo IV del título I de esta Ley.
2. La normatividad que regula la auditoria establece los principios y requisitos que deben observar los auditores de cuentas en la realización del trabajo de auditoría de cuentas y sobre las que deben basarse las actuaciones necesarias para expresar una opinión técnica responsable e independiente.

Es por esta razón que la normatividad de la auditoría en España se orienta acorde a lo expresado en la Ley y su respectivo Reglamento de desarrollo, además incluir lo expresado en las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea y en las normas técnicas de auditoría.

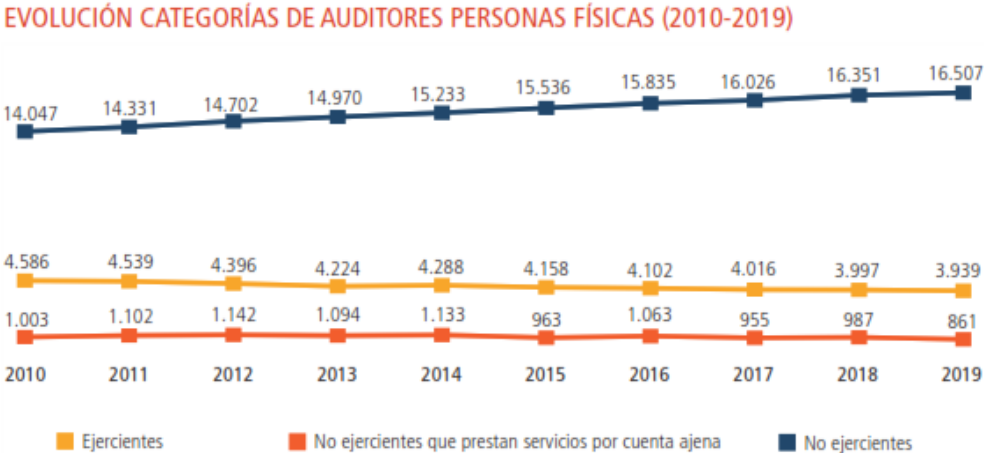
Teniendo presente que la Unión Europea en el tema de la auditoría ha emanado una serie de normas internacionales de auditoría, como la norma internacional de control de calidad, es importante considerar otras normas internacionales emitidas por la Federación Internacional de Contables a través del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento, siempre que sean pertinentes para la actividad de auditoría de cuentas regulada en esta Ley.

Las normas técnicas de auditoría tendrán por objeto la regulación de los aspectos no contemplados en las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea.

Igualmente, el auditor debe regirse bajo las normas de ética, las cuales establecen los principios de competencia profesional, diligencia debida, integridad y objetividad, sin perjuicio de lo establecido en las secciones 1.ª y 2.ª del capítulo III del título I.

Por lo tanto el auditor al ejercer su trabajo, no solo debe tener en cuenta la normativa de auditoría, sino que debe considerar las normas de ética y las normas de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades para que al momento de llevar a cabo la labor de auditoría, esta se adapte y revise partiendo de los principios que fueron admitidos por los países miembros de la Unión Europea, además de tener presentes las normas internacionales de auditoría adoptadas por los países miembros de la Unión Europea.

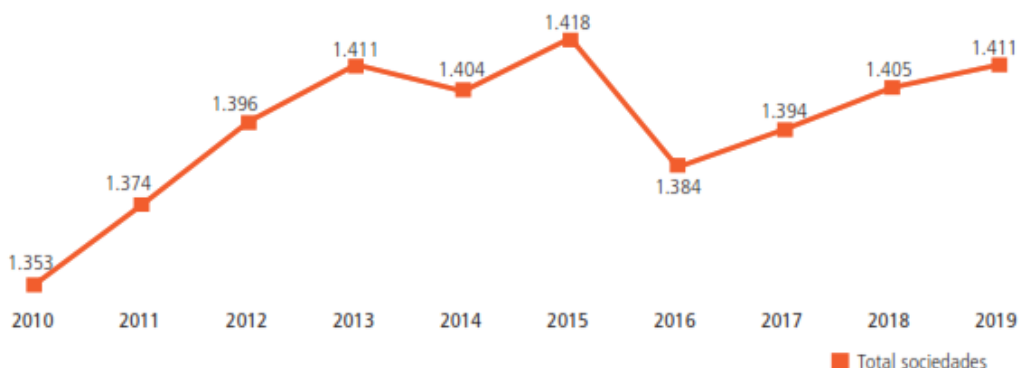
**Imagen 1: 2** Evolución de auditores personas físicas período 2012-2019



Fuente: Tomado de REA auditores (2021)

**Imagen 2: 2** Evolución número de sociedades período 2010-2019

### EVOLUCIÓN NÚMERO SOCIEDADES (2010-2019)



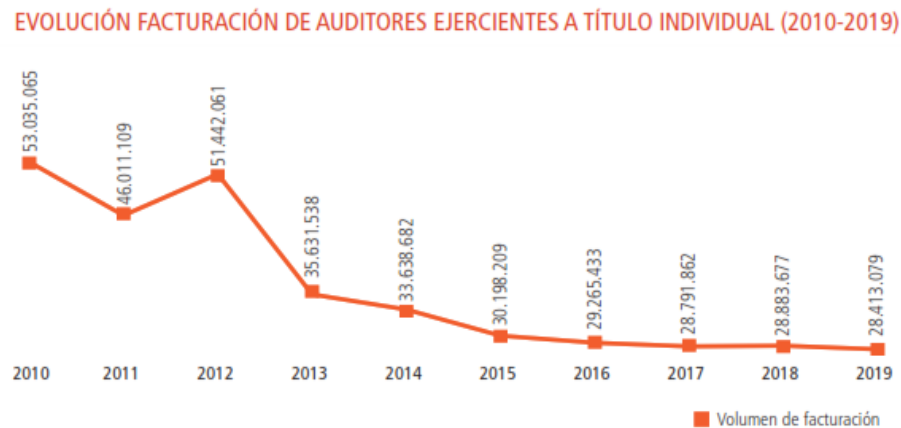
Fuente: Tomado de REA auditores (2021)

En Capítulo II de la Ley 22 de 2015, se explica cuáles son los requisitos para ejercer profesionalmente como auditor, los cuales se resumen a continuación:

1. Podrán realizar la actividad de auditoría de cuentas las personas físicas o jurídicas que, reuniendo las condiciones a que se refieren los artículos 9 a 11, figuren inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y presten la garantía financiera a que se refiere el artículo 27.
2. El Registro Oficial de Auditores de Cuentas será público y su información será accesible por medios electrónicos.
3. En el caso de auditores de cuentas, contendrá la siguiente información: a) Nombre, dirección, número de registro y situación en la que se encuentren inscritos. b) En el caso de estar inscrito en situación de ejerciente, se indicará el domicilio profesional, dirección de página web, y número de registro de la sociedad o sociedades de auditoría con las que está relacionado. c) Todas las demás inscripciones como auditor de cuentas ante las autoridades competentes de otros Estados miembros y como auditor en terceros países, con indicación, de las autoridades competentes para la inscripción, y en su caso, los números de registro. d) Las sanciones impuestas como

consecuencia del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, de conformidad con lo establecido en el artículo 82.

**Imagen 3: 2** Evolución de la auditores ejercientes a título individual período 2010-2019



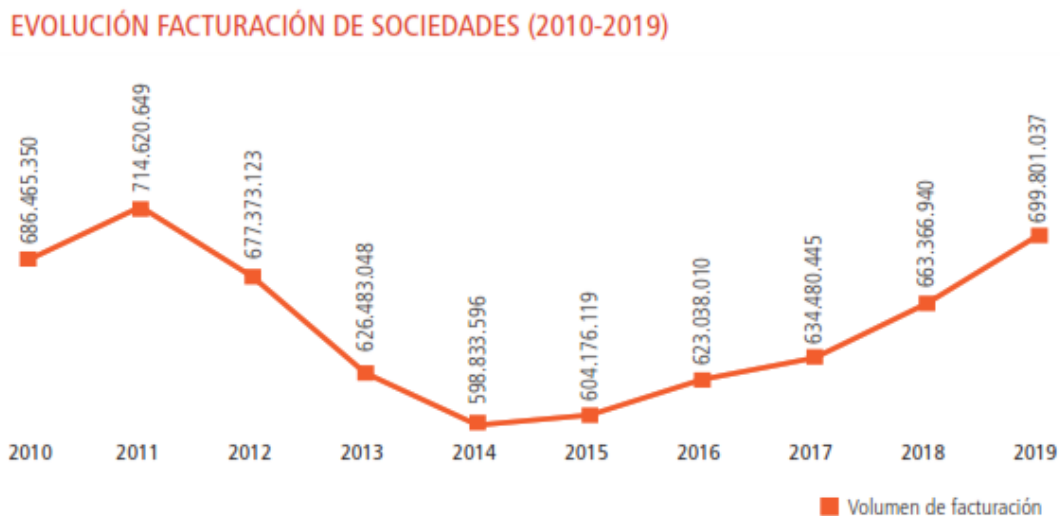
Fuente: Tomado de REA auditores (2021)

4. En el caso de las sociedades de auditoría, contendrá la siguiente información:
  - a) Nombre, domicilio social, forma jurídica, dirección de cada oficina en la que realice su actividad, número de registro y dirección de página web.
  - b) Nombre, apellidos, dirección y número de registro de cada uno de los socios, con indicación de quien o quienes ejerzan las funciones de administración o de dirección.
  - c) Nombre, apellidos, dirección y número de registro de los auditores de cuentas al servicio de la sociedad de auditoría, con identificación de los que estén designados expresamente para realizar auditorías y firmar informes de auditoría en nombre de la sociedad y del periodo de vigencia de dicha designación.
  - d) Si la sociedad está vinculada a las entidades a que se refieren los artículos 19 o 20, deberá aportar información de los nombres y direcciones de dichas entidades, o indicación de donde puede obtenerse públicamente dicha información.



- e) Todas las demás inscripciones como sociedad de auditoría ante las autoridades competentes de otros Estados miembros y de terceros países, con indicación de la autoridad competente para la inscripción y, en su caso, el número de registro.
  - f) En su caso, si la sociedad de auditoría está inscrita en virtud de lo establecido en el artículo 11.4, indicación del Estado miembro de origen en el que estuviera autorizado.
  - g) Las sanciones impuestas como consecuencia del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, de conformidad con lo establecido en el artículo 82.
5. En el caso de auditores de cuentas, así como de sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países, deberán figurar de forma separada, debiendo en todo caso identificarse como tales aquellos a que se refieren respectivamente el artículo 10.3 y el artículo 11.5, con la mención de que no están autorizados para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas en España.

**Imagen 4: 2** Evolución facturación de sociedades período 2010-2019



Fuente: Tomado de REA auditores (2021)

6. La inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas no facultará para el ejercicio de otras actividades distintas a las previstas en el artículo 1, que requerirán

las condiciones de titulación y colegiación exigidas por la legislación aplicable en cada caso.

7. Los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, salvo aquellos a los que se refiere el artículo 10.3, deberán seguir cursos y realizar actividades de formación continuada, los cuales podrán ser impartidos, en la forma y condiciones que se establezcan reglamentariamente, por las corporaciones representativas de los auditores de cuentas, las entidades docentes autorizadas u otras entidades.

Por lo que respecta a la diferenciación de la auditoría externas, de la interna y de la operativa, convendrá advertir que se considera que la auditoría interna no es tan autónoma, ya que este trabaja en la misma empresa. Algunos consideran que este no cumple con el principio de independencia, el auditor interno debe ocupar un nivel jerárquico en la empresa suficiente para que se sienta respaldado en su actuación. Además, la normatividad reconoce las diferentes clases de auditorías, como lo muestra la siguiente tabla considerando que existen tres tipos de auditores: externos, internos y operativos.

**Tabla 3: 2** Diferencias entre los auditores externos, internos y operativos en España

<b>Auditor Externo</b>	<b>Auditor Interno</b>	<b>Auditor Operativo</b>
Es ejerce como profesional independiente, que demuestra que reúne los requisitos en formación acorde como lo exige la Ley	En la empresa tiene una relación laboral dependiente de la empresa.	Este no cumple con la norma legal y no se le exige
Emite un concepto	Este debe demuestre sus competencias porque es un profesional con titulación académica	Profesional con experiencia en organización.
Este debe cumplir con los terceros una responsabilidad que puede tener sanciones: civiles, penales y profesionales	Este hace informe donde elabora algunas recomendaciones.	Propone modificaciones
Su principal función es analizar todos los procesos de los estados contables y emite opinión sobre su razonabilidad	Solo responde a la empresa.	Responde frente al que le contrató.
Aplica normas y principios generalmente aceptados	Evalúa el sistema de control interno y propone mejoras para la consecución de los objetivos	Analiza la organización y establece mejoras eficientes
Lo ampara el secreto profesional.	Carece de normas generalmente aceptadas; las establecen las organizaciones en función de los objetivos.	Aplica técnicas de organización y su experiencia.

Emite un informe breve y sintético, según modelos preestablecidos.	Sólo depende de su propia ética profesional.	Depende de su propia ética profesional y del acuerdo firmado.
El informe tiene efectos frente a terceros	Emite informes extensos y descriptivos del control interno, con propuestas de mejora.	Emite informes a la Dirección con las acciones a llevar a cabo
Realiza su actividad puntualmente y en cortos periodos de tiempo dentro del ejercicio contable.	El informe es de utilidad interna.	El informe es de uso exclusivo de la Dirección.
	Realiza su actividad de forma continuada durante todo el ejercicio contable	Realiza su actividad puntualmente y en un periodo de tiempo adecuado.

Fuente: Elaboración de la autora

En la Ley 22 de 2015, de 20 de julio, en el artículo 8. Registro Oficial de Auditores de Cuentas, se encuentra cuáles son los requisitos para ser auditor en España, lo primero para tener presente se encuentra los requisitos básicos: Ser mayor de edad, carecer de antecedentes penales por delitos dolosos, tener unos estudios mínimos o una determinada experiencia práctica, la legislación actual que determina los requisitos para ser auditor también tiene en cuenta la importancia de la experiencia laboral. Por ello, se solicita a titulados universitarios una formación práctica mínima de 3 años. Y para todos aquellos que no disponen de formación universitaria, pero sí de la titulación necesaria para acceder a este, 8 años mínimo de formación práctica.

Poseer los conocimientos mínimos necesarios para ejercer su profesión, Superar las pruebas de reconocimiento de capacidades oportunas, estas pruebas corresponden a unos exámenes que organiza y reconoce el Estado. Estas pruebas corresponder a dos exámenes, uno teórico y otro práctico.

Además, se deben considerar entre otras consideraciones, las condiciones que se exige los artículos 9-11, donde se expresa que estos deben estar inscritos en el registro en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y presten la garantía financiera a que se refiere el artículo 27.

Para el caso de las sociedades de auditoría, expresa esta norma las siguientes condiciones: El nombre de la sociedad, el domicilio, que tipo de forma jurídica, número de registro y dirección de página web.

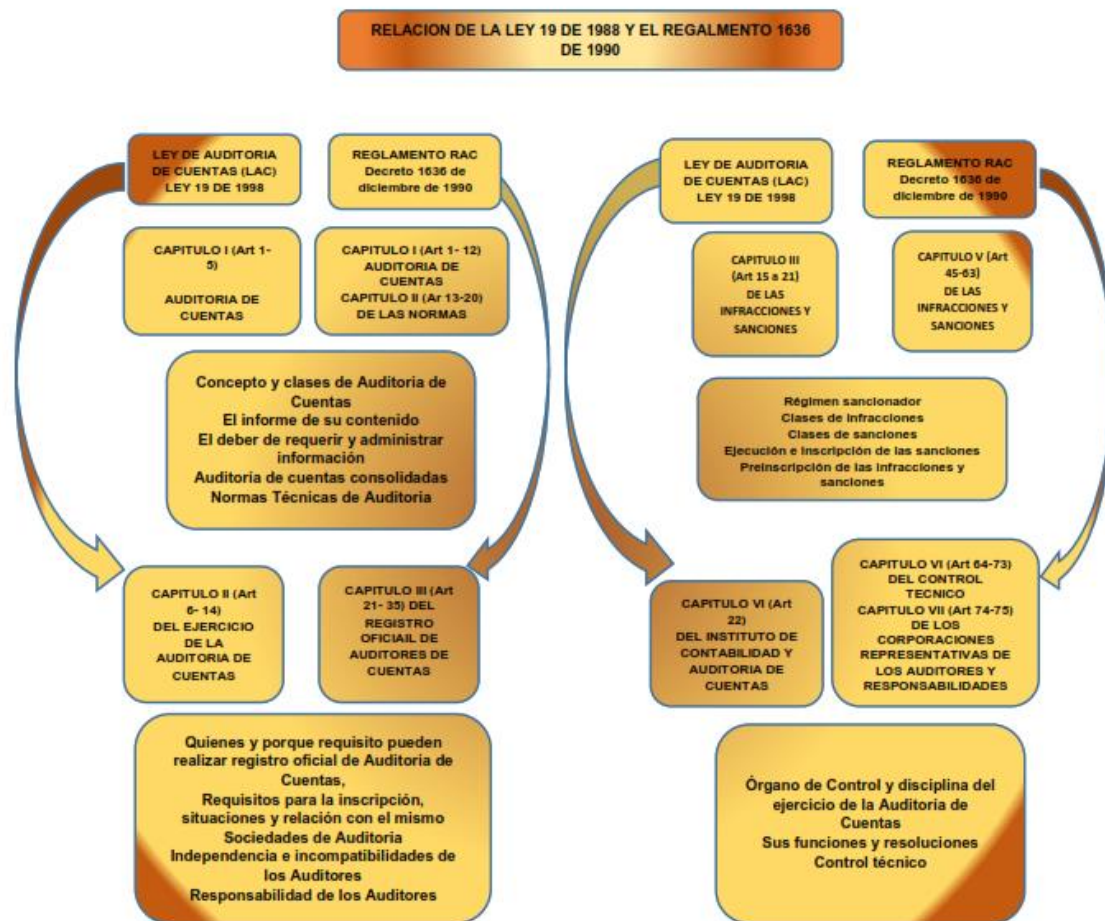
Se debe incluir estos datos por socio: nombre, apellidos, dirección y número de registro de cada uno de los socios, con indicación de quien o quienes ejerzan las funciones de administración o de dirección.

Nombre, apellidos, dirección y número de registro de los auditores de cuentas al servicio de la sociedad de auditoría, con identificación de los que estén designados expresamente para realizar auditorías y firmar informes de auditoría en nombre de la sociedad y del periodo de vigencia de dicha designación.

Desde sus inicios la Ley 19 de 1998 modifico el Código de Comercio español, obligando a las sociedades individuales y aquellas que tienen cuentas consolidadas, lo mismo a las sociedades que superen un determinado número de capital, deben hacer auditorías anuales las cuales deben ser incluidas en el registro mercantil (Yuber, 2012)

La aprobación de la antigua Ley “Auditoria de Cuentas” y su Reglamento de 1990, han servido de guías utilizadas por los Auditores en España, al verificar su contenido, se establecían las siguientes relaciones que muestra la siguiente figura:

**Figura 3:2** Articulación de la Ley 19/ 1988 y su Reglamento de 1990 para los auditores españoles (hoy derogados)



Fuente: Tomado del Libro Blanco de la Auditoría de Cuentas de España

Sobre su análisis puede verse Rejon (2015)

## 2.2.2. El ejercicio de la actividad de la Revisoría Fiscal en Colombia. Requisitos para el acceso a la profesión

Actualmente el ejercicio de los revisores fiscales en Colombia, se encuentra adscrito al Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia es miembro de la International Federation of Accountants (IFAC) y, por lo tanto, aplican sus normas incluyendo el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad. (Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia, 2016).

El Congreso de la República aprobó la Ley 1314 de 2009 fue la que dio apertura, legalidad y obligatoriedad a la convergencia de normas contables y de auditoría en el país, limitando la libertad económica para expedir normas contables de información financiera y de aseguramiento para de esta manera conformar un sistema único y homogéneo que le proporcionara a los estados financieros cualidades de comprensibilidad, comparabilidad, confiabilidad y relevancia, como influencia positiva en la toma de decisiones. (Ley 1314, 2009)

Definición y objetivo de la revisoría fiscal:

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

2. De conformidad con el artículo 207 del Código de Comercio, la revisoría fiscal tiene como objetivos: el examen de la información financiera del ente a fin de expresar una opinión profesional independiente sobre los estados financieros y la evaluación y supervisión de los sistemas de control..." (CTCP, Pron. 7/94).

El Código de Comercio en sus artículos 203 a 217, preceptúa lo referente a esta institución, al igual que la Ley 43 de 1990 en sus artículos 1º, 7º, 13, 37, 45, entre otros.

Del estudio de tales disposiciones, en términos generales podemos concluir que para ejercer la revisoría fiscal se requiere tener la calidad de contador público, ser designado por la asamblea de la empresa o por el órgano que haga sus veces en los casos en que la ley o los estatutos obliguen a ella (contar con revisoría fiscal), y

no estar incurso en ninguna de las causales de inhabilidad, incompatibilidad o conflicto de intereses consagradas en la ley.

Esta figura de la a revisoría debe ser, acorde con su naturaleza: permanente, de cobertura total, independiente en acción y criterios y preventiva, características que se expresan de la siguiente manera:

a) Permanencia: su labor debe cubrir las operaciones en su fase de preparación, celebración y ejecución, su responsabilidad y acción deben ser permanentes,

b) Cobertura total: su acción debe ser total, de tal manera que ningún aspecto o área de operación de la empresa esté vedado al revisor fiscal.

c) Independencia de acción y criterios: el revisor fiscal debe cumplir con las responsabilidades que le asigna la ley y su criterio debe ser personal, basado en las normas legales, en su conciencia social y en su capacidad profesional. En todo caso su gestión debe ser libre de todo conflicto de interés que le reste independencia y ajena a cualquier tipo de subordinación respecto de los administradores que son, precisamente, los sujetos pasivos de su control...

d) Función preventiva: la vigilancia que ejerce el revisor fiscal debe ser de carácter preventivo, sus informes oportunos, para que no se incurra en actos irregulares o no se persevere en conductas ajenas a la licitud o a las órdenes de los órganos superiores," (Circ. Externa 007 de 1996, Superintendencia Bancaria).

En el campo relativo a las funciones, y teniendo en cuenta la naturaleza de su entidad respecto de la cual se formula la consulta, debemos remitirnos a lo estipulado en el Código de Comercio o en normas especiales, los estatutos y el contrato suscrito.

Por otra parte, las inhabilidades y las incompatibilidades son establecidas por la ley con miras a garantizar la igualdad para acceder a los cargos públicos, la imparcialidad, la transparencia y la equidad, y que, en el caso específico de los contadores públicos, estas causales están íntimamente relacionadas con los principios de integridad, objetividad e independencia, consagrados en el artículo 37 numerales 1º, 2º y 3º, que expresan:

**Integridad.** El contador público debe ser recto, honesto y sincero al realizar su trabajo profesional.

**Objetividad.** El contador público debe ser imparcial y no debe permitir que los prejuicios contrarresten su objetividad.

**Independencia.** El contador público en su práctica profesional deberá ser y aparentará ser libre respecto de cualquier interés que pudiera considerarse como incompatible con la integridad y la objetividad... Es la calidad que le permite al contador público dar un juicio imparcial y tener una deliberación objetiva respecto de los hechos establecidos para llegar a una opinión o a una decisión”. (CTCP, Pron. 3/94).

El Código de comercio, en su artículo 207 contempla las siguientes funciones generales del revisor fiscal:

1. “Cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajustan a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva.
2. Dar oportuna cuenta, por escrito, a la asamblea o junta de socios, a la junta directiva o al gerente, según los casos, de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios.
3. Colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia de las compañías y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados.



4. Velar porque se lleven regularmente la contabilidad de la sociedad y las actas de las reuniones de la asamblea, de la junta de socios y de la junta directiva, y porque se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines.
5. Inspeccionar asiduamente los bienes de la sociedad y procurar que se tomen oportunamente las medidas de conservación o seguridad de los mismos y de los que ella tenga en custodia a cualquier otro título.
6. Impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales.
7. Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente.
8. Convocar a la asamblea o a la junta de socios a reuniones extraordinarias cuando lo juzgue necesario.
9. Cumplir las demás atribuciones que le señalen las leyes o los estatutos y las que, siendo compatibles con las anteriores, le encomiende la asamblea o junta de socios.”

Además de las anteriores existen muchas otras diseminadas en el Código de Comercio, en el Estatuto anticorrupción y en algunas circulares de las Superintendencias. Algunas se derivan de las siguientes actuaciones:

- ✓ La junta directiva deliberará y decidirá válidamente con la presencia y los votos de la mayoría de sus miembros, salvo que se estipulare un quórum superior. La junta podrá ser convocada por ella misma, por el representante legal, por el **revisor fiscal** o por dos de sus miembros que actúen como principales.
- ✓ Los documentos indicados en el artículo anterior, junto con los libros y demás comprobantes exigidos por la ley, deberán ponerse a disposición de los accionistas en las oficinas de la administración, durante los quince días hábiles que precedan a la reunión de la asamblea. Los administradores y funcionarios directivos, así como el **revisor fiscal** que no dieren

cumplimiento a lo preceptuado en este artículo, serán sancionados por el superintendente con multas sucesivas de diez mil a cincuenta mil pesos para cada uno de los infractores.

- ✓ Cuando se trate de sociedades cuyas acciones no se negocien en los mercados públicos de valores y se ofrezcan en pública suscripción mediante avisos u otros medios de publicidad, será necesario que, como anexo al reglamento de suscripción de las acciones, se publique el último balance general de la sociedad, cortado en el mes anterior a la fecha de solicitud del permiso y autorizado por el **revisor fiscal**.
- ✓ En las sociedades en las que sea meramente potestativo el cargo de **revisor fiscal**, éste ejercerá las funciones que expresamente le señalen los estatutos o las juntas de socios o Asambleas Generales, ejercerá las funciones indicadas, con el voto requerido para la creación del cargo; a falta de estipulación expresa de los estatutos y de instrucciones concretas de la junta de socios o Asamblea General, ejercerá las funciones indicadas anteriormente. No obstante, si no es Contador Público, no podrá autorizar con su firma balances, ni dictaminar sobre ellos.

Del Revisor Fiscal se desprenden responsabilidades derivadas del numeral 5 artículo 26 de la Ley 43 de 1990 donde se expone que los estos tendrán la obligación de denunciar ante las autoridades penales, disciplinarias y administrativas los actos de corrupción, así como la presunta realización de un delito contra la administración pública, contra el orden económico y social, o un delito contra el patrimonio económico que hubiere detectado en el ejercicio de su cargo. También tendrán la obligación de hacer conocer estos hechos ante los órganos sociales y de la administración de la sociedad.

Según el Concepto 000921 de 2020 el Consejo Técnico de la Contaduría Pública - CTCP, se aclaran cuáles son las normas que rigen actualmente al ejercicio de la revisoría fiscal.

Se resume lo siguiente:

Para la Revisoría Fiscal, es el artículo 207 del Código de Comercio se establecen las funciones de estos profesionales en Colombia, considerando además que en la Ley 43 de 1990, entró a reformar la profesión contable, en la cual se estable cuáles son los parámetros que rigen el actual ejercicio de la revisoría fiscal,

Considera el legislador como primero que se deben seguir con lo establecido respecto a los funciones que aparecen en Código de Comercio, además se deben considerar que la Ley 43 de 1990 con el ejercicio de la Revisoría Fiscal, se debe tener presente lo que establece las reformas de la Ley 1314 de 2009, para lo cual esta norma se reglamenta con Decreto 2420 de 2015, que incluye todas las normas de contabilidad, información financiera y aseguramiento, y otros decretos que lo modifican adicionan o sustituyen, contienen los nuevos requerimientos para los revisores fiscales.

En Colombia es obligatorio el nombramiento del revisor fiscal, especialmente para las sociedades anónimas, la cual se diferencia de la auditoría independiente la cual es voluntaria, el nombramiento es voluntario, y en Colombia, este lo puede cualquier tipo de persona jurídica o natural, de acuerdo a las necesidades del servicio que solicita la empresa.

Ante las responsabilidades del trabajo y los informes que emite, en el caso de la revisoría fiscal es emitido por una persona natural, el caso de no poder hacerlo lo puede reemplazar el suplente, es cual puede llegar a ser nombrado en idénticas circunstancias que el principal.

En cuanto a la independencia profesional, el revisor fiscal tiene sus limitaciones, ya que, si decide postularse para su reelección, no puede haber intereses personales o que generen algún conflicto, con el fin de este profesional se convierta en factor de intereses personales, ya que la norma es muy clara sobre el tema de la ética, el cual debe tomar sus decisiones claras y concisas sin afectar a nadie.

Aunque la ley no prohíbe la relación de dependencia laboral, no cabe duda que ésta puede afectar la independencia ante terceros, especialmente en el caso de su

nombramiento. No obstante hay que tener presente que la Ley 50 de 1990, la figura de los revisores fiscales, puede sostenerse sobre la base de un contrato civil.

Para el caso de los términos al elaborar el informe, se dan algunas deferencias, el revisor fiscal lo hace de forma singular. Además, los informes deben ir firmados por el revisor fiscal y deben ir acompañado con el número de su tarjeta profesional de contador público.

A través de los diversos informes, el revisor fiscal materializa su ejercicio de revisoría. En el Código de Comercio se consagran los siguientes:

Los informes sobre los balances generales se presentan al cierre del ejercicio contable y cada vez que se requieran estados financieros dictaminados. El Código de Comercio en el artículo 208, el cual contempla lo siguiente:

- 1) Si ha obtenido las informaciones necesarias para cumplir sus funciones;
- 2) Si en el curso de la revisión se han seguido los procedimientos aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas;
- 3) Si en su concepto la contabilidad se lleva conforme a las normas legales y a la técnica contable, y si las operaciones registradas se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la asamblea o junta directiva, en su caso;
- 4) Si el balance y el estado de pérdidas y ganancias han sido tomados fielmente de los libros; y si en su opinión el primero se presenta en forma fidedigna, de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, la respectiva situación financiera al terminar el período revisado, y el segundo refleja el resultado de las operaciones en dicho período,
- 5) Las reservas o salvedades que tenga sobre la fidelidad de los estados financieros.

Además de lo anterior, el Revisor Fiscal en Colombia es el responsable y veedor de que las normas contables establecidas en Colombia ya sean las normas locales, las normas internacionales de auditoría NIA, las normas internacionales de información financiera NIIF, las normas de control interno y las normas

internacionales de contabilidad NIC, se cumplan bajo los parámetros establecidos, y de acuerdo con las políticas contables que cada empresa establezca. (Rodríguez, 2017)

El informe a la asamblea o junta de socios se presenta anualmente. Se consagra en el Código de Comercio en el artículo 209, el informe del revisor fiscal a la asamblea o junta de socios deberá expresar:

- 1) Si los actos de los administradores de la sociedad se ajustan a los estatutos y a las órdenes o instrucciones de la asamblea o junta de socios;
- 2) Si la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas y de registro de acciones, en su caso, se llevan y se conservan debidamente,
- 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.

Además, contempla la norma que otros informes debe entregar el Revisor Fiscal:

- ✓ Informes ocasionales sobre irregularidades en las operaciones.
- ✓ Informes periódicos y ocasionales solicitados por organismos del Estado o por disposiciones legales.
- ✓ Informes a las autoridades tributarias.

De acuerdo con el contenido de los informes, estos suelen clasificarse en: dictámenes, atestaciones, instrucciones, denuncias y reportes. (CTCP, 2008).

- ✓ El dictamen corresponde al juicio profesional del revisor, en que expresa una valoración de hallazgos y evidencia a través de un procedimiento técnico científico. De acuerdo con el Comité para la elaboración del Proyecto de Ley sobre Revisoría Fiscal, conformado, entre otros, por la Superintendencia de Sociedades y el Ministerio de Desarrollo Económico, las modalidades de dictámenes se derivan de las formas que pueden asumir: beneplácito, con salvedades, con incertidumbres o reservas, negativo o abstención.

- ✓ Dictamen es el de los estados financieros (Ley 222 de 1995, artículo 38, relacionado anteriormente con el artículo 208 del Código de Comercio).

Los dictámenes también deben versar sobre: el cumplimiento de las obligaciones con el Sistema de Seguridad Social Integral; la concordancia entre los estados financieros y el informe de gestión; la gestión administrativa y el control interno; el procesamiento electrónico de datos, la estructura del Departamento de sistemas, la seguridad de la información; el medio ambiente. (Comité para la elaboración del Proyecto de Ley sobre Revisoría Fiscal).

Las atestaciones corresponden al testimonio del revisor fiscal en el que expone la responsabilidad que asume respecto de algún documento de la administración. Deben contener: título, fecha de emisión, destinatario, declaración objeto de atestación, criterio para examinar, fuentes de evidencia, procedimientos aplicados, limitaciones, conclusión obtenida, datos y firma del revisor. (Comité para la elaboración del Proyecto de Ley sobre Revisoría Fiscal).

Las instrucciones son documentos en los que se ponen en conocimiento errores, irregularidades, fraudes, ilícitos, deficiencias de control interno, propuestas de corrección. Deben contener: título, fecha de emisión, destinatario, hechos que constituyen su objeto, criterio al cual debieron sujetarse los hechos, propuesta de correctivos, datos y firma del revisor. (Comité para la elaboración del Proyecto de Ley sobre Revisoría Fiscal).

Las denuncias proceden cuando el revisor fiscal encuentra que los autores son renuentes a implementar los correctivos instruidos. Deben contener: título, fecha de emisión, destinatario, hechos que constituyen su objeto, criterio al cual debieron sujetarse los hechos materia de las denuncias, datos y firma del revisor. (Comité para la elaboración del Proyecto de Ley sobre Revisoría Fiscal).

Los reportes son informes sobre las actividades realizadas por el revisor sobre diversos tópicos durante su ejercicio. Deben contener: título, fecha de emisión, destinatario, descripción de la gestión realizada por la revisoría fiscal, recomendaciones para la eficiencia y eficacia de la revisoría fiscal, datos y firma del revisor. (Comité para la elaboración del Proyecto de Ley sobre Revisoría Fiscal).

Este tipo de herramientas brinda elementos de control estándar para todas las empresas, permitiendo su adaptación para cada una de ellas, así como el desarrollo de actividades para su implementación y fortalecimiento continuo de manera particular según sus características, complejidad y dimensiones. (Rodríguez, 2014)

**Tabla 4:2** Factor diferenciador de la Revisoría Fiscal en Colombia

<b>Factor diferenciador</b>	<b>Revisoría Fiscal</b>
Origen del nombramiento	Es de carácter obligatorio en sociedades anónimas
Responsabilidad por el trabajo y por el dictamen	Una solo personal natural, en su ausencia no hay quien los sustituya a excepción de su suplente el cual es nombrado en idénticas circunstancias que el principal.
Independencia profesional	La independencia tiene limitaciones por el hecho de que al permitirse su reelección se puede crear un conflicto de intereses entre los resultados de su examen y su reelección.
Terminología usada en el dictamen	El profesional expresa su dictamen siempre en singular de primera persona del singular.
Firma usada en el dictamen	Es la firma autógrafa de persona natural., Contador Público
Ejercicio personal	Se debe ejercer siempre en forma personal, aunque puede designar una firma de contadores en la Revisoría Fiscal, esta firma debe nombrar una persona natural para desempeñarse como Revisor Fiscal.
Funciones	Son mucho más amplias ya que debe dictaminar la razonabilidad de los estados financieros y autorizados con su firma.
Alcance	El control ejercido por la revisoría fiscal al ente económico es integral a todas las áreas y operaciones de la empresa

Fuente: elaboración de la autora

Para el caso de ejercer la revisoría fiscal se requiere tener la calidad de contador público profesional, es decir, se debe tener el título de contador público, y, además, se debe tener la respectiva tarjeta profesional.

La ley 43 de 1990 en su artículo 13 dice claramente que para desempeñarse como revisor fiscal se debe tener la calidad de contador público, y el código de comercio en su artículo 215 dice también que el revisor fiscal deberá ser contador público.



## **2.3. Control de la actividad de los auditores**

### **2.3.1 Control de la actividad de los auditores en España. Control disciplinario: el ICAC**

Actualmente, uno de los países europeos cuyo modelo de normalización contable es muy específico en cuanto al papel atribuido a la información contable, que sirve como instrumento para la toma de decisiones es España. Al respecto Sánchez (2014) expresa que “la auditoría mejora y aporta calidad a las decisiones de gestión de la empresa”. (p.33).

El papel de la auditoría profesional en España ha experimentado una transformación sin precedentes. Principalmente se da tras la internacionalización y con el posicionamiento de las primeras multinacionales, seguido por el desarrollo de normas que finalmente se incorporaron en un marco regulatorio. Parte de la normatividad que interviene en las organizaciones tiene su origen en la regulación de las entidades financieras. El punto de inflexión de dicha regulación sobre la industria española se produjo en 2011 con la creación de las tres autoridades supervisoras europeas<sup>1</sup> (Blasco, 2015, pp. 5-27).

Para el caso particular de España, la auditoría juega un papel fundamental en la detección oportuna de riesgos, razón por la cual para el año 2015 hasta hoy bajo la Ley de Sociedades de Capital entra en vigencia la política de riesgos en conjunto con la reglamentación de la Comisión de Auditoría, cuyo fin es desarrollar entre otras funciones la de supervisión de la eficacia del control interno, la auditoría interna y los sistemas de gestión de riesgos incluidos los fiscales en compañías con valores que cotizan en mercados. (Blasco, 2015, p. 9)

---

<sup>1</sup> Autoridades Supervisoras Europeas: son las autoridades de supervisión micro prudencial del sector financiero; conformado por la Autoridad Bancaria Europea, la Autoridad Europea de Seguros y Pensiones de Jubilación y la Autoridad Europea de Valores y Mercados (por sus siglas en inglés, EBA, EIOPA y ESMA, y conjuntamente, ESA)

Actualmente, la función de auditoría depende en gran medida del uso de nuevas tecnologías, razón por la cual, esta debe evolucionar hacia los modelos QERM (gestión de riesgos empresariales), los cuales aportan el análisis necesario para la identificación de riesgos en tiempo real. El uso de las tecnologías aporta a la función de auditar una visión dinámica y activa que permite responder consistente, eficiente y rápidamente a los riesgos que se presenten (Blasco, 2015, p.32).

El régimen disciplinario de los auditores en España deriva de lo dispuesto para la responsabilidad de índole administrativa recogida en la LAC. Las infracciones se califican de muy graves (art. 72), graves (art. 73) y leves (art. 74). La potestad sancionadora se atribuye al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), que habrá de ejercerla conforme a lo dispuesto en la Ley 3/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y en la Ley 40/2015, de 1 de octubre de, Régimen Jurídico del Sector Público, así como en la propia LAC y en los Reglamentos que la desarrollen.

Entre las infracciones graves figura el incumplimiento de las normas de auditoría que pudiera tener un efecto significativo sobre el resultado del trabajo de auditoría y, por ello, sobre el informe. El Tribunal Supremo ha declarado que la inobservancia por el auditor de esas normas evidencia una falta de diligencia que, salvo que se aporte prueba en contrario, permite considerar acreditada la culpabilidad como elemento subjetivo del ilícito administrativo. También la falta de verificación de los sistemas de control interno de la sociedad que se audita constituye una infracción administrativa que debe ser objeto de sanción.

Las infracciones leves prescriben al año, las graves a los dos años y las muy graves a los tres desde la comisión de la infracción. Caben interrupciones conforme al art. 85 LAC.

Las sanciones a las infracciones varían, lógicamente, según el tipo de infracción. Lo más frecuente son multas, pero en las graves y muy graves el ICAC puede sancionar con baja provisional o definitiva respectivamente en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Cabe añadir que la responsabilidad del auditor también puede ser de tipo penal cuando, en el ejercicio de la actividad auditora haya incurrido, como autor o cómplice (y conviene advertir que como cómplice puede serlo en los delitos societarios) en algunos de los delitos o faltas tipificados como tales en el Código Penal.

### **2.3.2 Control de la actividad de los revisores fiscales en Colombia. Control disciplinario (o su ausencia) y sistemas de responsabilidad**

En Colombia corresponde al Congreso de la República concebir las leyes, siendo el Estado el primer órgano normativo en materia contable. En cuanto a la regulación contable, es la Ley 43 de 1990 la que reglamenta la profesión del Contador público en Colombia, y la obligatoriedad de llevar contabilidad está contenida en el Código de Comercio. A nivel contable público, la Constitución Política de Colombia de 1991 establece que en materia regulatoria de las normas de contabilidad y de auditoría en el país, el artículo 6° de la Ley 1314 señala que:

Bajo la dirección del Presidente de la República y con respeto de las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública a cargo de la Contaduría General de la Nación, los ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, obrando conjuntamente, expedirán principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, con el fundamento en las propuestas que deberá presentarles el Consejo Técnico de la Contaduría Pública -CTCP, como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información. Una de las funciones en el caso colombiano que los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, expedir normas de contabilidad y de información financiera y de aseguramiento de la información, previo a las propuestas presentadas por el CTCP.

En cuanto al CTCP, este será el organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información. Bajo el

Decreto 691 de marzo 4 de 2010 se modifica la conformación del CTCP, se señala el procedimiento para la designación de sus miembros, su período, inhabilidades e incompatibilidades, además de otras disposiciones. (Legis, 2015, p.76).

En el artículo 8, del Decreto 691 de 2010 regula las Inhabilidades E Incompatibilidades. Hay que remitirse al artículo 11 de la Ley 1314 de 2009, aclara que aquellos que conforman el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, se les puede aplicar las reglas aplicables, en su totalidad, en los aspectos de las inhabilidades, impedimentos, incompatibilidades, eso significa que cuando hay manejo de conflictos de interés se debe considerar la normas consagradas en la Ley 734 de 2002 o demás normas que las adicionen, modifiquen o sustituyan, lo cual deberá publicarse en las convocatorias que se realicen para el efecto.

El artículo 2° establece que sus miembros serán 4, donde 3 deben contar con la calidad de Contadores Públicos, con conocimiento y experiencia por más de diez (10) años en dos o más de las siguientes áreas o especialidades: revisoría fiscal, investigación contable, docencia contable, contabilidad, regulación contable, aseguramiento, derecho tributario, finanzas, formulación y evaluación de proyectos de inversión o negocios nacionales e internacionales.

Las funciones del CTCP se centran en adelantar investigaciones técnico-científicas sobre temas relacionados con las normas de contabilidad y su aplicación, y las normas y procedimientos de aseguramiento de la información, servir como órgano asesor y consultor del Estado y de los particulares en todos los aspectos técnicos relacionados con el desarrollo y el ejercicio de la profesión, pronunciarse y proponer a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo principios, normas, interpretaciones sobre la legislación relativa a la aplicación de las normas de contabilidad, información financiera, aseguramiento de la información y el ejercicio de la profesión, entre otras.

El Decreto 3048 de 2011 crea la Comisión Intersectorial de Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, con el fin de garantizar la coordinación y colaboración de las autoridades de supervisión y

entidades públicas con competencias sobre entes públicos y privados. (PUC, 2014, p.5).

La supervisión en cuanto a las funciones de inspección, vigilancia y control corresponderá a las entidades designadas por el Gobierno Nacional como la Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales-DIAN adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público con el objetivo de garantizar la seguridad fiscal del Estado y la protección del orden público económico nacional, mediante la administración y el control de las obligaciones tributarias, aduaneras, cambiarias, los derechos de explotación y los gastos de administración sobre los juegos de suerte y azar explotados por entidades públicas del nivel nacional y la facilitación de las operaciones de comercio exterior en condiciones de equidad, transparencia y legalidad.

En el artículo 9° de la Ley 1314 de 2009 la define como una Unidad Administrativa Especial con personería jurídica, creada por el Decreto Legislativo 2373 de 1956, adscrita al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. La JCC es el tribunal disciplinario y órgano de registro de la profesión contable.

Estará a su cargo el establecimiento de normas sobre ética profesional, y la aplicación de las sanciones por el ejercicio irregular de la profesión en cualquiera de sus ámbitos. La JCC estará conformada por 7 miembros con una duración de dos años. La entidad encargada de las sanciones es para los auditores en el país es la Junta Central de Contadores.

Botero (2018), explica como la Ley 1314 de 2009, ante lo expresado en el párrafo anterior se puede analizar que para las Superintendencias y la Junta Central de Contadores, considerando como las autoridades de supervisión y autoridad disciplinaria, son los actores clave para los procesos articulándose además con los actuales Estándares Internacionales de Información Financiera, al ser las entidades responsables de vigilar el cumplimiento del mismo; sin embargo, es cuestionable el

rol desempeñado por dichas autoridades y la ejecución a cabalidad de sus funciones.

Con relación a la Revisoría Fiscal, no existe a nivel internacional el ejercicio de la figura tal como está contenida dentro del ordenamiento jurídico colombiano; esta institución es propia del país. En otras naciones existe para la vigilancia de las sociedades una institución similar a la revisoría fiscal, con distintas denominaciones: Censores de Cuentas, Comisarios de Cuentas y de fiscalización, Auditores....

En relación con las incompatibilidades de la institución de la Revisoría Fiscal en Colombia, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, ente encargado de la orientación técnico-científica de la profesión contable y de la investigación de los principios de contabilidad y normas de Auditoría de aceptación general en el país (Ley 43 de 1993), en el año de 1998, se pronunció al respecto en el concepto N° 161 de febrero 27 de 1998 que a la letra dice:

El Contador Público de una persona jurídica, sin importar su forma de vinculación con la misma no puede en ningún momento pasar a ser su revisor fiscal, como quiera que entraría a auditar su propia labor de contador que desarrollo en el pasado inmediato, lo cual equivale a constituirse en juez y parte de sus propias actuaciones y ello es de suyo inadmisibile y atenta contra los principios básicos de la ética profesional consagrados en el artículo 37 de la Ley 43 de 1990 y se encontraría incurso en un conflicto de intereses.

Debe entenderse que la inhabilidad descrita es aplicable en cualquier época, es decir el paso del tiempo no la subsana, es permanente, lo que equivale a sostener que un Contador Público no podrá dictaminar como revisor fiscal su propio trabajo desarrollado como contador en la misma empresa, esté vinculado a ella como contratista independiente o como empleado.

### **2.3.3 Responsabilidades**

La responsabilidad del revisor fiscal surge como consecuencia de sus actos y en algunos casos, de los realizados por terceros. Para declarar la responsabilidad se requieren pruebas de que se actuó con culpa, la presencia de un daño y una relación de causalidad entre los dos. La exoneración de responsabilidad se puede dar por fuerza mayor, caso fortuito, hechos de terceros, o culpa exclusiva del afectado. (CTCP, 2008).

Dependiendo de la determinación de la culpa, la responsabilidad puede ser objetiva o subjetiva. Es objetiva o de resultados, cuando la obligación de reponer se fundamenta en el producto y no en el proceso; es decir, cuando la conducta se califica por las conclusiones y no por los medios utilizados.

Al presunto responsable se le entiende como culpable y debe probar su inocencia. Esta forma de culpabilidad es intimidante, y para algunos es un buen instrumento de control preventivo. La responsabilidad subjetiva es de medios y la carga de la prueba es de quien reclama o juzga; por lo mismo, se debe probar negligencia o imprudencia en acciones u omisiones, para que exista condena o sanción. Las fuentes de responsabilidad pueden ser: violación de derechos, incumplimiento de obligaciones, abuso de derechos y generación de daños a terceros. (CTCP, 2008).

Adicionalmente, el dictamen del revisor fiscal y su trabajo ha sido objeto de los pronunciamientos No. 1, 2, 4,5,6 y 7 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

La naturaleza de la responsabilidad puede ser: civil, penal, social, contravencional o administrativa y disciplinaria. La responsabilidad civil, contractual (por obligaciones adquiridas mediante un contrato) o extracontractual (sin nexo contractual), genera consecuencias patrimoniales en la indemnización por daños y perjuicios del afectado.

La responsabilidad penal surge de la comisión de un delito y genera penas de multa o de privación de la libertad. La responsabilidad social se produce ante un daño que

tiene efectos sociales (confiabilidad, credibilidad) o colectivos (contaminación, por ejemplo). (CTCP, 2008).

Ante la responsabilidad civil el revisor fiscal es derivada del ejercicio de su profesión; administrativa como quiera que está sujeto en caso de incumplimiento a las sanciones impuestas por las autoridades según el ordenamiento legal (Arts 216 C. de Co., 23 del Decreto 2920 de 1982 y 12 ordinal 6o de la Ley 32 de 1979); disciplinarias que pueden ser impuestas por la Junta Central de Contadores (artículos 23,24,25, 26 y 27 de la Ley 43 de 1990); y penal (Ley 190 de 1995 y artículos 42,43 y 45 de la Ley 222 de 1995).

La responsabilidad contravencional o administrativa se fundamenta en la necesidad de velar por el cumplimiento de las normas legales en comportamientos que no constituyen delitos, como la omisión de cumplimiento de funciones del cargo, o hacerlo de forma irregular o negligente. Genera sanciones como amonestación, multa, suspensión o interdicción para ejercer la revisoría fiscal, impuestas principalmente por los organismos de inspección, control y vigilancia, y la DIAN. La responsabilidad disciplinaria se da en la esfera profesional y sólo puede ser aplicada por pares o iguales. (CTCP, 2008).

El artículo 41 de la Ley 43 de 1990 dispone que “El contador público en el ejercicio de las funciones de revisor fiscal, no es responsable de los actos administrativos de las empresas o personas a las cuales presta sus servicios”.

El artículo 211 del Código de Comercio contempla “El revisor fiscal responderá de los perjuicios que ocasione a la sociedad, a sus asociados o terceros por negligencia o dolo en el cumplimiento de funciones”.

En la Ley 222 de 1995 se consagra la responsabilidad penal. El artículo 42 dispone que “Los administradores y el revisor fiscal, responderán por los perjuicios que causen a la sociedad, a los socios o a terceros por la no preparación o difusión de los estados financieros”.



El artículo 43 señala que “sin perjuicio de lo dispuesto en otras normas, serán sancionados con prisión de uno a seis años, quienes a sabiendas:

- 1) Suministren datos a las autoridades o expidan constancias o certificaciones contrarias a la realidad.
- 2) Ordenen, toleren, hagan o encubran falsedades en los estados financieros o en sus notas”.

El inciso segundo del artículo segundo del artículo 45 de la Ley 222 consagra que “la aprobación de las cuentas no exonera de responsabilidad a los administradores, representantes legales, contadores públicos, empleados, asesores o revisores fiscales”.

En el Código de Comercio se recogen varias normas relacionadas con la responsabilidad del revisor fiscal y sanciones respectivas. El artículo 57, presenta ciertas prohibiciones sobre los libros de comercio, cuyas violaciones conllevan a que, además de las acciones penales a que haya lugar, el responsable pague multas, y de no identificarse el responsable de las infracciones, serán solidariamente responsables del pago de la multa el propietario de los libros, el contador y el revisor fiscal, si éste incurriere en culpa (artículo 58).

El artículo 62 incluye las sanciones por violación de reserva de los libros: “El revisor fiscal, el contador o el tenedor de los libros que violen la reserva de los mismos, será sancionado con arreglo al Código Penal en cuanto a la violación de secretos y correspondencia, sin perjuicio de las sanciones disciplinarias del caso”.

El artículo 157 señala las sanciones por falsedades en los balances: “Los administradores, contadores y revisores fiscales que ordenen, toleren, hagan o encubran falsedades cometidas en los balances, incurrirán en las sanciones previstas en el Código Penal para el delito de falsedad en documentos privados y responderán solidariamente de los perjuicios causados”.

En el artículo 211 ordena que “El revisor fiscal responderá de los perjuicios que ocasione a la sociedad, a sus asociados o a terceros, por negligencia o dolo en el cumplimiento de sus funciones”.

La responsabilidad penal del revisor fiscal que autoriza balances o rinde informes inexactos, se consagra en el artículo 212: “El revisor fiscal que, a sabiendas, autorice balances con inexactitudes graves, o rinda a la asamblea o a la junta de socios informes con tales inexactitudes, incurrirá en las sanciones previstas en el Código Penal para la falsedad en documentos privados, más la interdicción temporal o definitiva para ejercer el cargo de revisor fiscal”.

En el artículo 216 se establecen las sanciones por el incumplimiento de funciones del revisor fiscal:

“El revisor fiscal que no cumpla las funciones previstas en la ley, o que las cumpla irregularmente o en forma negligente, o que falte a la reserva prescrita en el artículo 214, será sancionado con multa hasta de veinte mil pesos, o con suspensión del cargo, de un mes a un año, según la gravedad de la falta u omisión.

En caso de reincidencia se doblarán las sanciones anteriores y podrá imponerse la interdicción permanente o definitiva para el ejercicio del cargo de revisor fiscal, según la gravedad de la falta”.

Sobre las sanciones impuestas al revisor fiscal, también se pronuncia el artículo 217:” Las sanciones previstas en el artículo anterior serán impuestas por la Superintendencia de Sociedades, aunque se trate de compañías no sometidas a su vigilancia, o por la Superintendencia Bancaria, respecto de sociedades controladas por ésta. Estas sanciones serán impuestas de oficio o por denuncia de cualquier persona”.

La responsabilidad por suministrar datos, expedir constancias o certificados discordantes con la realidad contable, se encuentra reglamentada en el artículo 293 del Código de Comercio:

“Los administradores y funcionarios directivos, los revisores fiscales y los contadores que suministren datos a las autoridades, o expidan constancias o certificados discordantes con la realidad contable, serán sancionados en la forma prevista en el artículo 238 del Código Penal. Si hubiere falsedad en documento privado con perjuicio de los asociados o de terceros, se aplicará el artículo 240 del mismo Código. Si las afirmaciones falsas estuvieren destinadas a servir de prueba, se aplicará el artículo 236, ibídem. Quienes aparezcan comprometidos en los hechos contemplados en este artículo, serán solidariamente responsables de los perjuicios sufridos por los asociados o por terceros”.

## Conclusiones

Dentro de este orden de ideas se concluye en el presente TFM, cuyo objetivo central fue hacer un análisis comparativo de la normativa de auditoría contable entre España y Colombia, se expresa lo siguiente:

Se pudo mirar la forma como nacen, interpretan y aplican las normas de la auditoría y la revisión fiscal en España y Colombia, tras realizar un recorrido histórico por todo el ordenamiento jurídico español en disciplina de auditoría y para el caso colombiano se hizo un resumen sobre la historia de la revisoría fiscal ya que este es el profesional encargado de hacer las auditorías para este país.

Para el caso del Revisor Fiscal en Colombia ha presentado cambios normativos a través de la historia, no obstante, el cambio más significativo es el que se da con el Decreto 302 de 2015, el cual imponen un cambio de normativa local a una normativa internacional, la cual ha sido expandida a varios países del mundo.

La revisoría Fiscal en Colombia es una disciplina establecida como el órgano de control y vigilancia de las empresas de cierta envergadura, las cuales deben cumplir con unos requisitos mínimos para el nombramiento de Revisor Fiscal, el cual es nombrado por la asamblea de accionistas o la junta de socios, según el artículo 204 del Código de Comercio.

La facultad que tiene la asamblea de accionistas o junta de socios para nombrar revisor fiscal, es indelegable, esto quiere decir que no se puede encargar su nombramiento al gerente, ni tampoco a la junta directiva, ni a ningún otro cuerpo o ente, Una vez se haya elegido el revisor fiscal y/o el suplente, se procede a la vinculación, con la formalización de la contratación del revisor fiscal por la empresa por medio de un contrato de prestación de servicios profesionales a un año.

De acuerdo con el Código de Comercio, corresponde a la revisoría fiscal de cualquier organización “desarrollar y ejecutar el examen crítico, sistemático y detallado de los sistemas de información financiera, de gestión y legal de la sociedad, realizado con independencia por un contador público y utilizando técnicas específicas, con el fin de emitir un informe profesional sobre la razonabilidad de la información financiera, la eficacia, eficiencia y economicidad en el manejo de los recursos y el apego de las operaciones económicas a las normas contables, administrativas y legales que le son aplicables, para la toma de decisiones que permitan la mejora de la productividad de la misma”. (Código de comercio, art.207 numeral 6).

En Colombia existen el rol del revisor fiscal ejercido solo por un Contador Público titulado, con tarjeta profesional vigente, el cual está alineado por el Código de Comercio (Artículo 203 a 217), la orientación profesional para el ejercicio profesional de la Revisoría Fiscal en Colombia (2008), las NAGA, Ley 43 de 1990 (Artículos 10 y 37) y ahora por los Decretos 302 de febrero 20 del 2015, Decreto 2496 y 2420 de 2015.

Las NIA prometen cambios sustanciales, enfocados a mejores controles para las organizaciones, por esta razón en función del revisor fiscal es necesario darle cumplimiento a las exigencias que se imparten con estos estándares internacionales para así obtener enfoques objetivos de aseguramiento y de control, dando como producto final información verídica y real.

Cabe resaltar que con la aplicabilidad de las NIA, cambian el modelo actual del revisor fiscal, debido a que actualmente se encarga de un sistema integral que incorpora contextos de calidad, gestión y de control organización, situación que difiere a la naturaleza de las NIA, las cuales se encaminan a funciones financieras, escenario que se evidenciara muy posiblemente a corto plazo y que traerá posibles discusiones a favor o en contra por la transformación a la que se aproxima la institución de la Revisoría Fiscal en Colombia.

Resumiendo lo planteado sobre el análisis en los dos países que se ha analizado a lo largo del desarrollo del trabajo, se ha podido identificar que las Normas Internacionales de Información Financiera son de actual cumplimiento en ambos, en Colombia se está llevando a cabo un proceso de adaptación a ellas desde el 2016, el cual aún no ha culminado, en España se ha venido condicionado diferentes modificaciones introducidas en el marco legal comunitario de la Unión Europea así como el análisis la Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas, la Directiva 2014/56/UE y el Reglamento de la Unión Europea 537/2014.

En conclusión, el tema central y objetivo de este documento era elaborar un análisis comparativo de la normativa que regula la auditoría en España y Colombia, se pudo evidenciar como en Colombia un revisor fiscal cumple la función de auditoria en las empresas tanto interna como externa, dando como resultado los informes de balances y estados de situación financiera, que permita que su labor sea desempeña netamente en aspectos financieros como sucede en España, donde la auditoria es más exigente como profesión y como visión dentro de las empresas.

## Bibliografía

Aguirre, O. (2006). *Enciclopedia de Auditoría* (Décima Edición ed.). Madrid: Cultura.

Almeira, S. (2008). Historia de la Revisoría fiscal en Colombia.

<http://www.gerencie.com/historia-de-la-revisor-fiscal-en-colombia.html>

Arguelles, R. (2010). Incompatibilidades

<http://www.gerencie.com/incompatibilidades.html>

Blasco, E. M. (2015). *Desafíos de Auditoría Interna en el Horizonte 2020*. (Tesis de Grado). Instituto de Auditores Internos. España.

[https://auditoresinternos.es/uploads/media\\_items/150326visi%C3%B3n2020\\_auditor%C3%ADa-interna.original.pdf](https://auditoresinternos.es/uploads/media_items/150326visi%C3%B3n2020_auditor%C3%ADa-interna.original.pdf)

Botero Bedoya, Ángela S., Marulanda Tejada, C., Muñoz Osorio, L. M., & Álvarez Osorio, M. C. (2018). Proceso de implementación de las NIIF en Colombia: un acercamiento a las autoridades de vigilancia definidas en la ley 1314 de 2009. *Contaduría Universidad De Antioquia*, (73), 131–162. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n73a06>

Carvajal, P & Ramírez, M, (2010). La Auditoría al Disponible y La Seguridad Razonable Sobre Las Cifras Reveladas. (Tesis de Grado, Universidad del Valle, Santiago de Cali, Colombia). Recuperado de <http://www.monografias.com/trabajos-pdf4/auditoria-al-disponible-seguridadrazonable/auditoria-al-disponible-seguridad-razonable.pdf>

Castillo, K. et al. (2010). Historia y concepto de la revisoría fiscal.

<http://revisorfiscalup.blogspot.com/p/historia.html>

Cuellar, G. (2003). Teoría general de la auditoría y la revisoría fiscal.  
<http://fccea.unicauca.edu.co/old/tgarf/tgarfse16.html>

Gómez, Y. (2005). Revisoría fiscal: mito ó realidad colombiana.  
<http://contaduria.udea.edu.co/proyecto/archivos/rev/rev20/REVISORIA.pdf>

Fernández Peña, E (1993) La auditoría de cuentas en España en 1993. *Revista Partida Doble*, ISSN 1133-7869, N° 41, pp. 60-73

Florián, C. (2016). La Auditoría, Origen y Evolución como se introduce en Colombia. (Semillero de Investigación. (Tesis). Universidad Libre de Colombia. Recuperado de <http://www.unilibre.edu.co/bogota/pdfs/2016/4sin/C20.pdf>

Grimaldo. L (2014). La Importancia de las Auditorías Internas y Externas dentro de las Organizaciones.  
[https://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/handle/10654/13537/Importancia%20de%20las %20Auditorias.pdf? sequence=1](https://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/handle/10654/13537/Importancia%20de%20las%20Auditorias.pdf?sequence=1)

Gómez, A. (2015). Análisis del Régimen Disciplinario de Infracciones y Sanciones en la Auditoría de Cuentas en España. [Tesis doctoral] Recuperado De [https://repositorio.unican.es/Xmliui/Bitstream/Handle/10902/8051/Gomezgarciaadrian. Pdf?Sequence=1](https://repositorio.unican.es/Xmliui/Bitstream/Handle/10902/8051/Gomezgarciaadrian.Pdf?Sequence=1)

González, L. A. (2015). *La Auditoría Integral Herramienta para el Desempeño Eficiente en las Empresas o Instituciones Públicas o Privada de Colombia*. (Trabajo de Grado, Universidad Militar Nueva Granada, Manizales). Recuperado de <https://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/handle/10654/13752/AUDITORIA%20INTE?sequence=2>



Hevia, E (2006) Fundamentos de la auditoría interna, Madrid: Instituto de Auditores Internos de España, Segunda edición

Lozano, L. C. (2014). Importancia de las Auditorías Internas y Externas dentro de las Organizaciones.

<http://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/10654/13537/1/Importancia%20de%20las%20Auditorias.pdf>

Machado, M., y López, O. (2006). La incidencia del modelo contable en la auditoría: Caso de la Revisoría Fiscal. Revista internacional Legis de Contabilidad y Auditoría, 10-56.

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

Martínez-Pina M. (2016). El nuevo régimen jurídico de las auditorías de cuentas de entidades de interés público: Transparencia y Comisión de Auditoría. Revista Española de Control Externo. Recuperado de <http://www.tcu.es/export/sites/default/.content/PdfAbsys/52MartinezPinaRegimenjuridicoauditorias.pdf>

Méndez, A. C. E. (2011). Metodología, Diseño y desarrollo del proceso de investigación. <https://es.scribd.com/document/324262554/METODOLOGIA-DE-LA-INVESTIGACION-CARLOS-MENDEZ-1-pdf>

Quintanar, Enrique. (1993) Normas de Auditoría generalmente aceptadas

REA auditores (2021, enero) Auditoría de cuentas auditoría de cuentas en España, Valor añadido

<https://rea.economistas.es/Contenido/REA/Estudios/ESTUDIO%20AUDITORIA%20DE%20CUENTAS%20ENERO%202021.pdf>

Rejón, M. *Entrevista en desarrollo proyecto Incidencia de las NIA en el ejercicio de la Revisoría Fiscal en Colombia*. "Grabación Video". Madrid, España. (V. Estepa, Entrevistador)

Rodríguez, J. A. (2017). Cumplimiento de las Normas Colombianas en la Revisoría Fiscal. (Trabajo de Grado, Universidad Militar Nueva Granada, Bogotá, Colombia).

<https://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/handle/10654/16969/Rodriguez%20Salinas%20Javier%20Alfonso%202017.pdf?sequence=7>

Sánchez Gómez A. (2005). Definición genérica de auditoría y sus etapas. Recuperado de: <http://www.gestiopolis.com/definicion-generica-auditoria-etapas/>

Sánchez, C. Á. (2005) Análisis crítico de la estructura organizacional en las). *Análisis crítico de la estructura organizacional en las OFCC*. México: Editorial Frehe Univ.

Sánchez, G. A. (1 de 12 de 2008). <http://auditsonmer.blogspot.com.co>. (auditsonmer.blogspot.com.co) Recuperado el 31 de 03 de 2022, de [http://auditsonmer.blogspot.com.co/2008/10/antecedentes-histicos-de-laauditora\\_16.htm](http://auditsonmer.blogspot.com.co/2008/10/antecedentes-histicos-de-laauditora_16.htm)

Suárez, F. (2002). Antecedentes de los Organimos Fiscalizadores. *Revista Mexicana La Glosa*, 12-14. Obtenido de [www.icesi.edu.co/revistas/index.php/estudios\\_gerenciales/article/view/185/html](http://www.icesi.edu.co/revistas/index.php/estudios_gerenciales/article/view/185/html)

Tapia Iturriaga, C. G. (2016). *Antecedentes de la auditoría* (1ª edición ed.). México: ECOE Ediciones. Obtenido de <https://vlex.com.mx/vid/antecedentes-auditoria-670850457>

Villacorta, M & Müller, A. (2014), Primeras aproximaciones a la auditoría legal externa de cuentas en España: comisiones investigadoras de la contabilidad de NORTE y MZA en 1923 Revista Española de Historia de la Contabilidad No. 20 p. 147 <https://www.researchgate.net/publication/321093344>

Yuber, Pilar. (2012) *La Auditoria en España: Estudio Empíricos* Madrid: Civita Ediciones.

## **Legislación**

BOICAC (1991) Boletín oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría y Cuentas, n.º 4. <https://www.icac.gob.es/publicaciones/no-4-boletin-del-instituto-de-contabilidad-y-auditoria-de-cuentas>

Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (2008, junio). *Ejercicio profesional de la revisoría fiscal*.

Comisión Europea. (2010). *libro verde, Política de auditoría: lecciones de la crisis*. Recuperado de: <https://publications.europa.eu/es/publication-detail/-/publication/08744053-2f56-415a-a985-7ceaef3d3b3a/language-es>

IFAC - Internacional Federation of Accountans (Federacion Internacional de Contadores). *Normas Internacionales de Auditoria*. Obtenido de <http://www.ifac.org/>

Instituto Nacional de Contadores Públicos. (2016). Instituto Nacional de Contadores Públicos. Recuperado de [www.incp.org.co/que-cambios-vendran-y-como-se-proyecta-la-auditoria-en-el-futuro/](http://www.incp.org.co/que-cambios-vendran-y-como-se-proyecta-la-auditoria-en-el-futuro/)

Jefatura del Estado «BOE» núm. 173, de 21 de julio de 2015 Referencia: BOE-A-2015-8147 <https://www.boe.es/buscar/pdf/2015/BOE-A-2015-8147-consolidado.pdf>

Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. Boletín Oficial del Estado

Norma Internacional de Auditoría 240 (NIA-ES 240). (2013) Responsabilidades del Auditor en la Auditoría de Estados Financieros con Respecto al Fraude. de <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20240%20p%20def.pdf>