

# Diagnóstico de la implementación en Colombia de las Normas Internacionales de Control de Calidad y del Código de Ética en el trabajo de los revisores fiscales en las organizaciones del grupo 2

*Diagnosis of the implementation in Colombia of the International Standards for Quality Control and the Code of Ethics in the work of tax auditors in group 2 organizations*

Recibido: 06-09-2017 • Aprobado: 11-12-2017 • Página inicial: 181 - Página final: 201

Oscar Ramón López Carvajal\*  
Luis Fernando Gómez Montoya\*\*

**Resumen:** la pregunta que guía esta investigación es: ¿Cuál es el diagnóstico de la implementación en Colombia, de las Normas Internacionales de Control de Calidad y del Código de Ética, en el trabajo de los revisores fiscales en las organizaciones del grupo 2?; la cual coincide con el objetivo general. Dos objetivos específicos: Analizar el grado de preparación de las organizaciones en cuanto a tecnología adecuada y conocimientos, y diseñar una metodología de enseñanza de las normas internacionales de auditoría por parte de las instituciones. Se requirió de un enfoque investigativo basado en métodos de recolección de datos, utilizando como fuentes primarias las encuestas y secundarias, entrevistas grupales y análisis de documentos. En conclusión se amerita una revisión sobre el nivel de exigencias en conocimiento y sujeción a las normas, específicamente el Código de Ética y Normas Internacionales de Control de Calidad y poca existencia de software que apoyen esta tarea.

**Palabras clave:** NIAS, normas de control de calidad, normas de código de ética, revisor fiscal.

**Abstract:** The question that guides this research is: What is the diagnosis of the implementation in Colombia, the International Standards of Quality Control and the Code of Ethics, in the work of the tax reviewers in the organizations of group 2?. Which coincides with the general objective. Two specific objectives: To analyze the level of preparation of the organizations in terms of adequate technology and knowledge and to design a methodology for teaching international auditing standards by the institutions. It required a research approach based on data collection methods, using as primary sources the surveys and secondary, group interviews and document analysis. In conclusion, a review on the level of requirements in knowledge and subjection to standards is warranted, specifically the Code of Ethics and International Standards of Quality Control and little existence of software to support this task

**Keywords:** NIAS, quality control standards, Code of Ethics standards, fiscal reviewer.

JEL: Q17 - O13

\* Magister en Ciencias de la Administración y Contador Público. Docente de planta de la Universidad de Antioquia. [ramon.lopez@udea.edu.co](mailto:ramon.lopez@udea.edu.co)

Enlace ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4539-3672>

\*\* Magister en Administración y Contador Público. Docente de tiempo completo de la Universidad de Antioquia. [fgomez1@gmail.com](mailto:fgomez1@gmail.com)

Enlace ORCID <https://orcid.org/0000-0002-4736-056X>

## **Diagnostico de la mise en œuvre en Colombie des normes internationales pour le contrôle de la qualité et du code de déontologie dans le travail des contrôleurs des impôts des organisations du groupe 2**

**Résumé:** la question qui guide cette recherche est: quel est le diagnostic de la mise en œuvre en Colombie, les normes internationales de contrôle de la qualité et le code de déontologie, dans le travail des examinateurs des taxes dans les organisations du groupe 2? Ce qui coïncide avec l'objectif général. Deux objectifs spécifiques: analyser le niveau de préparation des organisations en termes de technologie et de connaissances adéquates et concevoir une méthodologie pour l'enseignement des normes internationales d'audit par les institutions. Il nécessitait une approche de recherche basée sur les méthodes de collecte de données, en utilisant comme sources primaires les enquêtes et les entrevues secondaires, en groupe et l'analyse documentaire. En conclusion, un examen du niveau des exigences en matière de connaissance et de soumission aux normes est justifié, en particulier le Code d'éthique et les normes internationales de contrôle de la qualité et la faible existence de logiciels pour soutenir cette tâche.

**Most-clés:** NIAS, normes de contrôle de la qualité, normes du Code de déontologie, examinateur fiscal.

## **Diagnóstico da implementação na Colômbia das Normas Internacionais para Controle de Qualidade e do Código de Ética no trabalho de auditores fiscais em organizações do grupo 2**

**Resumo:** a questão que orienta esta pesquisa é: Qual é o diagnóstico da implementação na Colômbia das Normas Internacionais para Controle de Qualidade e do Código de Ética, no trabalho dos auditores fiscais nas organizações do grupo 2? coincide com o objetivo geral. Dois objetivos específicos: Analisar o grau de preparação das organizações em termos de tecnologia e conhecimento adequados e elaborar uma metodologia para o ensino de padrões internacionais de auditoria pelas instituições. Foi necessária uma abordagem de pesquisa baseada em métodos de coleta de dados, utilizando pesquisas primárias e secundárias, entrevistas em grupo e análise documental como fontes primárias. Em conclusão, é necessária uma revisão do nível de requisitos em conhecimento e conformidade com os padrões, especificamente o Código de Ética e Padrões Internacionais de Controle de Qualidade e pouca existência de software para apoiar esta tarefa.

**Palavras-chave:** NIAS, padrões de controle de qualidade, normas do Código de Ética, revisor fiscal.

## Introducción

El presente trabajo es el resultado de una investigación financiada por el Centro de Investigaciones y Consultorías –CIC- de la Facultad de Ciencias Económicas, con las empresas colombianas del grupo II (Artículo 2. Decreto 302 de 2015), en cuanto a la implementación del Código de Ética y las normas internacionales de control de calidad para el año 2017.

La siguiente pregunta de investigación, ¿Cuál es el diagnóstico respecto a la utilización por primera vez en Colombia, de las normas internacionales de control de calidad y del código de ética, en el trabajo de los revisores fiscales en las organizaciones del grupo 2 a las que aplica el Decreto 302 de 2015 (Decreto 2420 de 2015), en cuanto a la sujeción a las normas?, define el curso a seguir en esta investigación.

El lector de este trabajo encontrará en principio la descripción de los antecedentes que dieron origen a la decisión de estudiar el tema del Código de Ética y las Normas de Control de Calidad; los cuales se originan desde el ingreso de Colombia al neoliberalismo; época de apertura económica en todos sus sectores: producción, servicios, salud, educación, infraestructura, etc., con miras a romper barreras y comunicarse con el mundo; lo cual implicó entrar en una dinámica de sometimiento a estándares, como las Normas Internacionales de Auditoría.

Luego se presenta la justificación, como un interés de contribuir al estudio de un tema vigente como las Normas Internacionales de Control de Calidad y el Código de Ética en su primer año de implementación; analizar el grado de preparación de los revisores fiscales pertenecientes a las organizaciones del grupo II, para esta responsabilidad e indagar por la sujeción a las normas del Decreto 302 de 2015 y reglamentarios; finalmente como resultado de esta investigación, se plantea un borrador de propuesta sobre la forma como deben ser estudiadas la Normas Internacionales de Auditoría por parte de los futuros contadores.

Seguidamente se aborda la metodología, donde se explica el tipo de investigación desarrollada: el tamaño, la selección de la muestra y los tipos de instrumentos de investigación definidos para obtener la información objeto de análisis. Finalmente, como en toda investigación, se presentan los resultados obtenidos mediante análisis de documentos, entrevistas y encuestas, y, por último, la conclusión final donde se emitirá un diagnóstico respecto a como se ve en Colombia el proceso de implementación del Código de Ética y las Normas de Control de Calidad.

## Metodología

El problema que orienta a esta investigación, se define a partir de la premisa de que no se tiene una clara comprensión en cuanto al conocimiento de las nuevas normas de auditoría y las herramientas que han de utilizarse para su implementación.

Con base en la anterior pregunta de investigación, puede observarse allí:

(...) planteamientos abiertos, los cuales paulatinamente se van enfocando en conceptos relevantes de acuerdo con la evolución del estudio, no se da un direccionamiento en su inicio, existe una fundamentación en la experiencia, es un caso único, se aborda el entendimiento de este problema en todas sus dimensiones internas, externas y lo más importante, es que a partir de este planteamiento cualitativo se aprende de experiencias y puntos de vista de los individuos (Hernández, 2006).

Esta investigación exige una forma de desarrollo sin apego estricto a un orden predefinido; al contrario, con frecuencia se puede observar que es muy posible que se precise regresar al punto de partida para afianzar puntos de vista o reconsiderarlos; es una manera de ir y venir en el recorrido de las indagaciones.

Lo anterior lleva a considerar esta investigación de tipo cualitativo, inductivo, como quiera que constituye el abordaje de una problemática nueva que a partir del año 2016 (implementación de las normas de aseguramiento), empieza a regir en Colombia y sobre lo cual se generan inquietudes en cuanto al nivel de preparación y disponibilidad de recursos para hacer frente a la puesta en marcha adecuada de las normas acá mencionadas.

Se requirió de un enfoque investigativo basado en métodos de recolección de datos no estandarizados; lo cual permitió conocer diferentes formas de abordar el problema, mejorar el entendimiento de la información y profundizar en las interpretaciones. Como fuentes de información primaria se decidió, de un lado, por entrevistas grupales, las cuales fueron utilizadas para averiguar sobre el nivel de preparación del gremio de contadores públicos, *ad portas* de iniciar la puesta en marcha de las normas internacionales de auditoría y, por el otro, se utilizaron guías de estándares internacionales de educación de la IFAC y micro currículos de control en universidades, para consultar sobre posibles metodologías de enseñanza de la auditoría.

También fueron utilizadas encuestas guiadas por preguntas previamente definidas y estructuradas desde la herramienta de formularios de Google, para obtener información respecto al cumplimiento de las principales normas. Hacia el final del proceso de recolección de información, se buscó originar una relación entre la teoría y la investigación inductiva, en razón a que a partir de las respuestas obtenidas de los actores (revisores fiscales), se interpretan situaciones individuales.

### **Selección de la encuesta como instrumento de investigación**

La intención de llegar a un diagnóstico respecto a la implementación de las normas internacionales de control de calidad y normas del código de ética, requería responder la siguiente pregunta: ¿A quién se entrevista? En este sentido, los revisores fiscales constituyen los actores más importantes, como quiera que son ellos los que tienen demasiada información respecto al tema y de cómo han venido implementando dichas normas.

Para llevar a cabo esta parte, se partió del detalle de las normas en el Decreto 302 de 2015, tanto para la primera parte relacionada con el Código de Ética como en la segunda identificada con las Normas Internacionales de Control de Calidad; ambos objetos de estudio de esta investigación. El interés es indagar por la pertinencia del factor en cuanto a si se cumple o no. Las respuestas a tales preguntas generan el insumo necesario para documentar la búsqueda en esta investigación, cumplimiento de normas antes mencionadas por parte de los grupos de encargo.

### **Selección de la muestra poblacional para la encuesta**

Para determinar la muestra, se tuvo en cuenta, en principio, la intención de sondear a nivel del área metropolitana aquellas organizaciones privadas (del grupo II) que han quedado cubiertas con los requerimientos mencionados en el Decreto 302 de 2015 (artículo 2): tener activos mayores a 30.000 SMMLV de activos.

La selección de la muestra poblacional, partió de la consulta sobre empresas ubicadas en el Valle de Aburrá y extractadas desde la base de datos del Sistema de Información y Reporte Empresarial (SIREM) de la Superintendencia de Sociedades, donde se presentan los estados financieros con corte a 31 de diciembre a nivel empresarial o agregado (sectores/regiones) para los años 2012-2015, que son suministrados por las empresas que se encuentran sometidas a inspección y vigilancia por esta Superintendencia.

El total de la población obtenida consta de 460 empresas, hecha la primera depuración en relación con el cumplimiento del monto de activos antes mencionado, cuya base de información consta de: nombre comercial, el municipio al cual corresponde, Código de Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU), el cual define las actividades económicas de los empresarios de la manera más precisa, el sector al cual pertenece y el total de activos a 31 de diciembre de 2015. El propósito de esta base de datos es apoyar la definición del tamaño de la muestra, la cual se busca, sea lo más representativa posible, y para ello uno de los criterios para esta representatividad es que cubra los principales sectores de la economía. Se puede observar que en este listado existen empresas pertenecientes a los siguientes nueve sectores: comercial, servicios, producción, financiero, construcción (arquitectura y obras civiles), inmobiliarios, salud, educación, cultura (y deportes).

Luego de esta primera depuración, se asumió adicionalmente un nuevo criterio al interior del grupo de investigación, de trabajar con empresas ubicadas únicamente en la ciudad de Medellín; como quiera que es esta ciudad donde se tiene la mejor economía y más empleo en Latinoamérica, según el último ranking del Instituto Brookings de Estados Unidos, donde se dice que fue la ciudad latinoamericana con mayor crecimiento en 2015.

Una vez efectuado el filtro anterior de la información obtenida a partir de la base indicada de la Superintendencia de Sociedades, la muestra resultante se redujo a 392 empresas estrictamente de Medellín, con representación de los sectores antes indicados.

Ahora bien, para definir el tamaño de la muestra objeto de la aplicación del instrumento de investigación, se procedió a aplicar la fórmula estadística para una muestra normal finita, donde se conoce el total de la población y se desea saber cuántos del total se desea estudiar:

$$n = \frac{N \times Z_a^2 \times p \times q}{d^2 \times (N - 1) + Z_a^2 \times p \times q}$$

Donde: N: total de la población  
 $Z_a$ : 1,96 al cuadrado (si la seguridad es del 95%)  
P: proporción esperada  
q: 1-p (en este caso 1-0,05= 0,95  
d: precisión (se usa un 6%) = 0,06

$n = 392 * (1,96)^2 * 0,90 * 0,10 / (0,06)^2 * 391 + (1,96)^2 * 0,90 * 0,95 = 45$  es el número de empresas objeto del estudio.

## **Identificación del tamaño de la muestra**

Luego de este cálculo, se precisa definir cuáles son las empresas a encuestar de toda la población. Para ello se calculó el rango de probabilidad teniendo en cuenta la población, con el fin de asignar a cada empresa la misma probabilidad de ser seleccionada para la encuesta, y se calcularon los rangos de valores teniendo en cuenta el límite inferior y superior en el cual se ubicaría cada empresa; finalmente se generaron números aleatorios entre 0 y 1, que al evaluarlos en los rangos de probabilidad, nos permitieron establecer las empresas a incluir en la muestra, a partir del listado extraído de la base de datos de la Superintendencia de Sociedades.

Después de tener esta base de datos así obtenida (cuya lista no se transcribe en el trabajo), se precedió a iniciar los trámites de contacto con estas organizaciones y sus respectivos revisores fiscales, con el fin de aplicar el instrumento de la encuesta soportado en los formularios de Google.

## **Resultados**

### **Antecedentes de la investigación**

Como se entenderá, los servicios de auditoría en el mundo están sometidos a estándares internacionales, con la intención de ser medidos frente al mercado mundial; en la dinámica de un neoliberalismo que lo que busca es optimizar el capital financiero. Esta circunstancia lleva a que en Colombia, como en el resto del mundo, los revisores fiscales estén obligados a trabajar bajo unas normas de aseguramiento de la información financiera, lo cual se produjo a partir de la emisión de la Ley 1314 de 2009, por el cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información; se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento.

A partir de la citada norma, Colombia decidió acogerse a los estándares de La International Federation of Accountants (IFAC), creada con el fin de servir al interés público y de fortalecer al profesional contable en el mundo; ayudando de esta forma al crecimiento económico, estableciendo en los distintos países normas profesionales de una alta calidad y fomentando el cumplimiento. Es importante aclarar que, dentro de sus funciones, tres se destacan fundamentalmente: desarrollar normas internacionales de auditoría y revisión, de control de calidad, y el código de ética para contadores profesionales.

Esta ley produjo en su momento toda clase de reacciones en pro y en contra desde la academia, las firmas de auditoría y los revisores fiscales, puesto que, si bien ya se vislumbraba en el panorama decisiones en este sentido, el gremio de los auditores no se encontraba lo suficientemente preparado para enfrentarse a una modalidad con nuevos estándares, pues se venía trabajando con base en la Ley 43 de 1990 (mediante la cual se reglamenta la profesión de contador público en Colombia), y en uno de sus apartes se adoptaba las Normas de Auditoría Generalmente aceptadas (NAGAS); principios fundamentales de auditoría, emitidas en 1948 por los Estados Unidos de Norteamérica.

Hay que recordar que dicha ley asignó al Consejo Técnico de la Contaduría Pública para presentar la propuesta, basada en los estándares de la IFAC, y ello conllevó a discusiones sobre adaptación, adopción o convergencia de las normas, lo cual no resultó una decisión fácil, antes de definirse por la convergencia.

Seis años después se emite el Decreto 302 de 2015 y posterior Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, donde se reglamenta la Ley 1314 de 2009, sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información, objeto de esta investigación. Se hace acá una precisión, en relación con la puesta en marcha de tales estándares y precisamente lo relacionado con el artículo 2, donde se menciona que será de aplicación obligatoria para los revisores fiscales pertenecientes al grupo 1 y a quienes, no perteneciendo a tal grupo, lo quieran hacer voluntariamente. El grupo seleccionado por esta investigación corresponde al Grupo 2, cuyo periodo de implementación corresponde al año 2017.

## **Justificación**

Trabajar en el tema de las normas internacionales de auditoría, específicamente en lo que tiene que ver con el Código de Ética y Normas Internacionales de Control de Calidad, resulta útil en aspectos como el académico, control al interior de las organizaciones y a nivel país, tal como se reflexiona en el siguiente escrito:

El mundo académico espera planteamientos de los docentes en el tema que se viene mencionando, a fin de contribuir al mundo empresarial, al Estado, a la economía, a la sociedad y a la construcción de directrices fortalecidas en bien de la comunidad en general. La universidad se convierte entonces en esa intermediación con las empresas de lo cual surge una sinergia con la creación de mayor valor en conocimiento.



Es por lo anterior que las universidades entienden tal compromiso y hacen esfuerzos para que sus equipos de profesores estén atentos a las manifestaciones surgidas en nuevos acontecimientos o legislaciones de todo orden. De igual manera, la institución universitaria gana reconocimiento en el medio desde su participación oportuna en temas coyunturales ante la sociedad.

Resulta, además, de profundo interés para esta investigación, indagar por el nivel de preparación de los revisores fiscales al enfrentarse a este reto (en cuanto a disponibilidad de tecnología necesaria y sujeción a las normas); así como también por nuevas metodologías de enseñanza de las Normas Internacionales de Auditoría en las facultades de Contaduría, con el correspondiente valor agregado para los futuros contadores públicos.

### **Marco teórico**

Las escuelas anglosajona y latina resultan referentes importantes en el tema del control: la Revisoría Fiscal se origina en el modelo latino, el cual es originariamente estatal; orientado al cuidado de los bienes públicos y el control que ejerce se caracteriza por constituir un proceso integral en tres formas: control previo-perceptivo y curativo; jamás adopta alguna especialización.

De otro lado, en el modelo anglosajón (el cual sí admite la especialidad: operacional, administrativa, de gestión), prima el interés hacia la protección de la propiedad privada, delegándole esta responsabilidad a terceros que supervisen dicho control, a través de la figura de rendición de cuentas. Se puede decir entonces que el modelo anglosajón ha tenido como interés principal la protección del interés privado puesto que, en delegación de los propietarios, se ocupa de la inspección de la gestión de sus negocios a los administradores a través del mecanismo de la rendición de cuentas, cuya síntesis está representada en la información financiera. Se orienta a los procesos de revelación de los estados financieros dirigidos a los mercados de valores y otros usuarios de la información contable (Scribd, 2011).

Desde esta visión del enfoque anglosajón se puede deducir cómo en el caso colombiano la actividad de auditoría externa fue iniciándose a partir de las inversiones extranjeras en Colombia, y en las cuales auditores foráneos llegaban para revisar los movimientos contables soportes de estas inversiones; donde el interés se centraba en la verificación de la razonabilidad de los estados financieros; esto generó que se fueran conformando grupos nacionales de auditores, que con el tiempo fueron asumiendo las tareas relacionadas con la

auditoría externa de estados financieros en las empresas que iban formándose en la economía del país, pero ya bajo un modelo naciente: la Revisoría Fiscal.

Ahora bien, la auditoría externa se sustenta en el control interno, cuya evaluación define el alcance de las revisiones que se han de efectuar para lograr los hallazgos, que son finalmente informados en el dictamen con destino a los usuarios de la información. Por tal razón, es responsabilidad de las organizaciones en cabeza de la administración, de mantener un sistema de control interno que genere confianza en relación con la confiabilidad de la información financiera, la eficiencia de las operaciones, el cumplimiento de las leyes que le son aplicables, la prevención y manejo de los riesgos que afectan el cumplimiento de los objetivos.

Lo anterior implica la puesta en marcha de un modelo de control que conciba la integralidad en sus diferentes elementos: ambiente de control, evaluación de riesgos, actividad de control, información y comunicación, y un monitoreo permanente, tal como lo describe el “Informe del Comité Of Sponsoring Organization Of the Treadway Commission-COSO, producto de los cinco organismos profesionales financieros más importantes de los Estados Unidos, y quienes en 1992, originaron un nuevo marco conceptual de control interno, con el objetivo fundamental de integrar las diversas definiciones y conceptos vigentes para este momento, en su versión inicial COSO I (Marco integrado de control interno) y COSO II y COSO III posteriormente.

Se puede observar entonces que con base en el control se ha logrado un fortalecimiento en la auditoría, lo cual resulta supremamente importante en el desarrollo de la tarea emprendida por la Federación Internacional de Contadores –IFAC, organismo rector de la actividad contable en el mundo, creada con el objetivo de servir al interés público y de fortalecer al profesional contable; ayudando de esta forma al crecimiento económico; estableciendo en los distintos países normas profesionales de una alta calidad y fomentando su cumplimiento.

La IFAC y el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría, han emitido las normas internacionales de auditoría (NIAs), y el gobierno colombiano a través del Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), ha retomado estas normas (convergencia) para ser implementadas en las organizaciones. Para ello las clasificó en dos grupos.

Ahora bien, en cuanto al aseguramiento de la información financiera, su objetivo es hacer posible que el auditor exprese una opinión sobre si los estados

financieros están preparados respecto de todo lo sustancial, de acuerdo con un marco conceptual para informes financieros identificados. En la formación de la opinión de auditoría, el auditor obtiene suficiente evidencia de auditoría apropiada para poder sacar conclusiones.

En relación con las normas sobre ética, el Código de Ética Profesional, tiene como función sensibilizar al profesional para que su ejercicio se desenvuelva en el ámbito de honestidad, legitimidad y moralidad en beneficio de la sociedad. A diferencia de las normas legales en el caso de las normas éticas, no se da la facultad punitiva del Estado para sancionar su incumplimiento; la observancia de la ética depende exclusivamente de la voluntad de quien se ha impuesto por sí mismo a cumplirla.

Las Normas Internacionales de Control de Calidad, como parte de esta investigación, requieren conformar un sistema soportado en políticas diseñadas para alcanzar el objetivo y de los procedimientos necesarios para implementar y realizar un seguimiento de cumplimiento de dichas políticas.

Como se podrá observar, la temática de este escrito esta categorizada en cuatro aspectos fundamentales: Control, Auditoría, Código de ética y Normas de control de calidad, de los cuales se ha hecho acá un abordaje somero de su fundamentación teórica.

## **Pregunta de investigación**

¿Cuál es el diagnóstico, respecto a la utilización por primera vez en Colombia, de las normas internacionales de control de calidad y del código de ética, en el trabajo de los revisores fiscales en las organizaciones del grupo II a las que aplica el Decreto 302 de 2015 (Decreto 2420 de 2015) en cuanto a la sujeción a las normas?

## **Objetivos**

### **General**

Elaborar un diagnóstico, respecto a la utilización por primera vez en Colombia, de las Normas Internacionales de Control de Calidad y del Código de Ética en el trabajo revisores fiscales en las organizaciones del grupo II a las que aplica el Decreto 302 de 2015 en cuanto a la sujeción a las normas.

## Específicos

- Analizar el grado de preparación de las organizaciones para implementar por primera vez las normas de auditoría de control de calidad y código de ética, en cuanto a la disponibilidad de tecnología adecuada.
- Diseñar una metodología de enseñanza en las instituciones universitarias, con base en la experiencia de implementación de las normas internacionales de auditoría por parte de las organizaciones.

## Análisis de información primaria

### Entrevistas grupales con expertos

Durante el proceso de la investigación se dio lugar a un espacio en el cual se invitó a diferentes expertos en el tema del control y la auditoría, quienes además de sus conocimientos teóricos, presentan una trayectoria importante en el tema del aseguramiento de información financiera, independientemente o en diferentes firmas de Auditoría. Las sesiones presenciales se programaron con los contadores públicos:

Tabla 1.

Contadores públicos

Nombre del contador	Tipo de vinculación	Nombre de la Firma
Fabio Tobón	Independiente	
Sonia Montoya	Socia de firma	Grant Thornton y Caso Auditoría
Jaime Alberto Guevara	Docente y revisor fiscal	Universidad de Antioquia
Edgar Muñoz	Socio de firma	Deloitte

Elaboración propia, 2017.

Durante estas sesiones de expertos se debatió en torno al *modus operandi* de la implementación de las normas para las empresas pertenecientes al grupo II, que es específicamente la población elegida para obtener información.

Este tipo de metodología de investigación centró la atención tanto en los aportes respecto a la interpretación de los decretos 302 de 2015 y 2101 y 231 de 2016, desde el punto de vista de aclaración teórica; como también a escuchar sus experiencias con miras a la preparación de los revisores fiscales para la implementación de las normas. Es de destacar que estas actividades desarrolladas enriquecieron el proceso, puesto que esta dinámica resulta muy propicia para debatir los diferentes temas.

### **Entrevistas grupales**

Los invitados sugirieron trabajar con organizaciones del grupo II de empresas, ya que conceptuaban que las Grandes Compañías (grupo I), ya tienen toda una estructura montada para atender esta nueva responsabilidad; en cambio, en este trabajo de investigación resultaría más útil evaluar el proceso en empresas más pequeñas.

Se puso en evidencia el gran desconocimiento de algunos revisores fiscales independientes sobre estos temas de ética y de normas internacionales de control de calidad, destacando dos tipos de auditores: los relacionados con firmas multinacionales, que por obligación deben estar al tanto sobre estos temas, y los segundos, los otros auditores, que constituyen un mundo completamente diferente, al primero y que posiblemente han hecho una lectura breve sobre la nueva normativa, o lo han hecho demasiado rápido; entre estas se encuentran las pequeñas firmas y los revisores fiscales independientes.

Gran parte de este desconocimiento y falta de interés, es responsabilidad de los contadores públicos, quienes básicamente se dedican a tareas en el campo tributario. Esto podría explicarse también por prejuicios, sobre la contabilidad dentro de las empresas en las que se atañe su existencia, solo gracias a la tributación.

Llamó también la atención la participación de los invitados en calidad de contadores públicos de firmas, por cuanto fueron claros en el avance que registran sus respectivas firmas, en relación con las metodologías de trabajo. Algunos de ellos proporcionaron algunas matrices muy útiles para repasar, y hacer seguimiento a modo de lista de chequeo, de todas las normas que un revisor fiscal debe repasar para asegurarse que no existan amenazas, y si ellas existieren, que se hayan implementado las respectivas salvaguardas.

## Metodología de la enseñanza

Se pretendió indagar por la mejor forma de enseñar las Normas Internacionales de Auditoría en los programas de Contaduría Pública; para ello se definieron dos tipos de información: un barrido de la producción académica sobre el tema de estándares internacionales de aseguramiento de la información que esté vigente en este momento, y los micro currículos de diferentes universidades, con lo cual se logró una interesante recopilación que brindó una base fundamental para proponer una metodología de enseñanza de los estándares internacionales de aseguramiento de la información. Es de aclarar que con todos los insumos obtenidos a partir de las encuestas, se efectuó un proceso de triangulación de las distintas fuentes, muy necesario en un proceso de investigación.

El grupo de investigación en sus debates sobre el análisis del estudio del arte relacionado con la metodología de estudio de los Estándares Internacionales de Aseguramiento de la Información financiera, ha propuesto, basado en lo planteado en la mencionada norma, incluir dentro del micro currículo de la Unidad de Organización Curricular (UOC)-Control, el estudio de las normas internacionales a partir del estudio de casos; dado que resulta una didáctica interesante para un tema que puede resultar pesado, si no se ayuda con una metodología motivante para el estudiante.

## Encuestas a los revisores fiscales

La razón de ser de las preguntas reflejadas en el instrumento mencionado, es generar respuestas al objetivo general planteado en esta investigación; como quiera que de esta forma se va a confrontar la realidad del proceso de auditoría seguido por los revisores fiscales en su día a día, con el direccionamiento al que invitan las mencionadas normas.

Estos resultados obtenidos constituirán un material importante de consulta para la academia y una oportunidad de los docentes para evaluar en qué punto de madurez se encuentran las organizaciones para enfrentarse a la implementación de las normas en cuanto a tecnología disponible y nivel de preparación.

## Conclusiones

Luego de conocerse los resultados y proceder a su análisis, se pretende en esta última parte dar una conclusión sobre el trabajo de investigación; lo cual se hará por temas, tratando con ello ser lo suficientemente claro, para quienes

tengan la oportunidad de acercarse a este escrito y les resulte entendible el diagnóstico que seguidamente se detalla y que se relaciona directamente con la pregunta de investigación planteada en principio y los objetivos tanto generales como específicos:

### **Firmas de auditoría**

Llama la atención para esta investigación el peso que tiene la figura de firmas de auditoría, sobre el auditor independiente; toda vez que de acuerdo con los resultados obtenidos en la encuesta, se muestra un 62.5% perteneciente a firmas, frente a un 37.5% independientes; este comportamiento puede tener un significado en cuanto a que la revisoría fiscal ejercida en nuestro país a través de una firma de auditoría y consultoría legalmente conformada, podría ofrecer mejores condiciones para llevar a cabo la auditoría de estados financieros más ajustada a las normas; por ejemplo, muy seguramente existirá un equipo de revisión del control de calidad; habrá más recursos de personal especializado en temas específicos; una estructura administrativa más fortalecida que proporcione una mayor segregación de funciones e identificación de niveles de autoridad y responsabilidad.

Con lo anterior no se desconoce la importante labor que un revisor fiscal independiente ejecuta en una organización, cuando éste se encuentra lo suficientemente preparado en cuanto a conocimientos propios de su quehacer; así como su comportamiento ético y su compromiso con la profesión, eso es un hecho; no obstante, es evidente que la facturación en cuanto a honorarios se refiere, puede ser significativamente más alta la primera que la segunda y ya el cliente será quien tome la decisión de acuerdo con su criterio. Pero es innegable que una revisoría fiscal realizada por una firma puede ofrecer más garantías.

### **Software de auditoría**

El analizar los resultados se encuentra que el 78,1% admite no disponer de un software de auditoría, mientras que un 21,9% responde que sí tiene software. Es innegable que, con el paso de los tiempos, la disponibilidad de un software se ha convertido en herramienta absolutamente necesaria, como apoyo a la ardua labor que significa soportar un encargo de aseguramiento de información financiera, cuando se maneja tanta información; sin embargo, existe una mínima disponibilidad de estos sistemas para la realización de la labor.

El software de auditoría es a menudo diseñado para automatizar muchos aspectos del proceso de auditoría, para que los recursos de tiempo y de la empresa se puedan guardar. La responsabilidad de un revisor fiscal o auditor externo, en tanto su labor de aseguramiento de la información financiera, crece día a día, y ello trae consecuencias bien onerosas en el evento de que su desempeño esté por debajo del esperado, máxime si es ocasionado por no contar con las herramientas necesarias.

Al consultar vía internet se conocen los ofrecimientos que en este campo hace el mercado. Allí se encuentra por ejemplo el Voyager, tal como lo mencionan los auditores, que facilita la realización del trabajo por parte de los revisores.

También en esta búsqueda se encuentra: Software de Auditoría: ACL, Planning Advisor, Cobit Advisor, Audicontrol, con tres aplicaciones: administración de proyectos, auditoría interna, GRC. Otros tipos de software de auditoría incluyen cuatro áreas muy importantes: planificación de la auditoría, ejecución-supervisión, análisis de riesgo y análisis y evaluación de bases de datos.

A manera de conclusión y con base en los resultados obtenidos en las encuestas, es innegable que las empresas han crecido y por tanto todos sus procesos, incluyendo el trabajo de aseguramiento. Esta circunstancia exige una tecnificación acorde con las necesidades del momento, y aún se evidencia que en este campo falta todavía mucho desarrollo tecnológico, sobre todo en nuevas firmas de auditoría emergentes, que se están comprometiendo con la comunidad al emitir opiniones sin una adecuada plataforma tecnológica.

### **Código de ética**

No obstante, no corresponder a un número importante de respuestas por parte de los auditores, sí se generaron algunos comentarios que apuntan a demandar más compromiso por parte de los revisores fiscales personas naturales o de aquellas firmas emergentes sobre algunas acciones relacionadas con la ética, como las siguientes:

- Para 9 de los 32 encuestados, se presenta una práctica repetitiva por parte de uno o más de los miembros del equipo de encargo de auditoría, al presionar por parte de alguno de los miembros del equipo de encargo, sobre qué recomendación de la revisoría fiscal, debe ser implementada. Hay que tener un especial cuidado en este aspecto, pues claramente esto constituye una amenaza contra alguno de los principios fundamentales; principalmente la objetividad e independencia.



- También ocurre lo mismo cuando 8 de los 32 encuestados manifiestan que en sus firmas se observan posibles intereses financieros que puedan existir al interior de los equipos de encargo o familiares con la empresa auditada. Al igual que el punto anterior, esta circunstancia justifica unas salvaguardas bien documentadas.
- En lo que tiene que ver con honorarios, 10 de los 32 encuestados mencionan que en sus firmas de auditoría se registran honorarios del revisor fiscal, que bien pudieran constituir préstamos a la empresa auditada. Al igual que en los anteriores puntos, si bien no son hallazgos por un número importante de respuestas, el solo hecho de que existan, dispara las alarmas frente a este tema.
- Hay un punto que amerita resaltarse y tiene que ver con el marketing que manejan el pool de contadores, cuando de vender su imagen se refiere. Puesto que partiendo de las versiones de los mismos revisores fiscales encuestados, se incurre en exageraciones con respecto a las cualidades de su firma, o peor aún desprestigiar la imagen de la otra parte, con tal de conseguir clientes. Estas conductas son reprochables y obviamente afectan el manejo ético de la profesión.

### **Programa de control de calidad**

Los encargos de aseguramiento de la información llevan consigo un inmenso compromiso con la comunidad, dado que como resultado de todo un proceso de evaluación de la información financiera, se produce finalmente un informe en el cual el revisor fiscal emite una opinión en la cual va implícito un aseguramiento de la veracidad de la información y para ello es imprescindible la existencia de un programa muy completo, liderado por un revisor de control de calidad, con trayectoria que sustente una excelente calidad del proceso de auditoría y un cumplimiento estricto de las normas internacionales de control de calidad y de código de ética.

De acuerdo con cuatro de las respuestas totales obtenidas por parte de los auditores (de firmas emergentes), hay carencia de contratación de revisores de control de calidad; aspecto que debe mejorarse si se quiere llegar a un trabajo con excelencia.

En síntesis, se puede apreciar que aún falta más preparación por parte de algunos revisores fiscales (personas naturales o formas emergentes) de empresas de tamaño mediano o pequeñas, las cuales son aquellas que están incluidas

en el grupo II, a efectos de responder a la altura de las exigencias, pues tal como se advirtió en párrafos anteriores, los respectivos revisores fiscales no disponen de una suficiente tecnología para apoyar su trabajo y, además, el nivel de capacitación para este tipo de trabajos especializados, deja entrever cierto desconocimiento del Decreto 302 y sus reglamentarios.

De igual manera, se nota que para algunas firmas emergentes aún no resulta esencial el manejo de un programa de Control de Calidad y por tanto su sometimiento al cumplimiento de las normas respectivas.

Por su parte, el comportamiento ético de ese segmento de contadores, de alguna manera deja entrever situaciones que obviamente constituyen amenazas, ya sea la objetividad, la independencia y por ende la integridad.

### **Metodología de enseñanza**

Con el fin de cumplir con uno de los objetivos específicos, se planteará seguidamente un borrador de propuesta para el aprendizaje de las Normas Internacionales; sobre lo cual se analizó en párrafo anterior, producto de un barrido de información que se llevó a cabo durante el trabajo de campo; relacionado con programas académicos y su didáctica, en diferentes universidades.

Este punto conlleva una metodología de enseñanza por equipos de trabajo, previamente definidos por el docente y con unas guías de trabajo que definen los siguientes aspectos:

- El estudio se debe realizar por tipos de normas así: Normas Internacionales de Auditoría (NIA), Normas Internacionales de Revisión (NITR), Normas Internacionales de trabajo para atestiguar (ISAE), Normas Internacionales de servicios relacionados (NISR), Código de la IFAC y Normas de Control de calidad.
- Los miembros del equipo jugarán por roles donde habrá un revisor de control de calidad y los demás como auditores.
- El estudio se debe realizar por tipo de normas, y en cada sesión de clase, repartirse un documento con un estudio de caso relacionado con el tema, para su análisis y discusión en grupo.
- A excepción del Código de Ética y NICC, que se estudian simultáneamente, el resto del estudio de las normas se debe hacer individualmente.

- Previamente a la sesión de clase, se requerirá un ambiente virtual, donde el estudiante tendrá oportunidad de aproximarse a las normas para su conocimiento inicial mediante un tutorial lo suficientemente amigable, a partir del cual se generará un proceso de aprendizaje paulatino y que va fortalecido por preguntas y ejercicios prácticos.
- La dinámica de enseñanza requerirá documentación soporte al estudio de caso planteado, que el docente del grupo incluirá dentro de su evaluación del proyecto de aula.
- Cada que termine un tipo de norma y a modo de consolidar conocimientos, se programará una tele conferencia con un experto (revisor fiscal) que hablará de sus experiencias en relación a esa Norma.
- Deberá diseñarse un cronograma del proceso, donde quede claro el número de horas presenciales y de estudio independiente, la bibliografía que se utilizará y el caso a tratar en determinada sesión.
- La evaluación se definirá de un lado con los trabajos grupales presentados en cada sesión y un examen individual.

Es importante anotar que el estudio del Código de Ética y las Normas Internacionales de Control de Calidad (NICC) significó una oportunidad grande para el equipo de investigación, puesto que permitió conocer de cerca un tema que resulta supremamente vigente y de todo el interés para los futuros contadores públicos, con quienes queda un compromiso grande relacionado con el diseño de una metodología de enseñanza, que, como ya se indicó anteriormente, debe estar acompañada de estudios de casos, para hacer que el proceso enseñanza aprendizaje tenga un valor agregado.

Por último, es importantísimo enfatizar que el tema del aseguramiento de información financiera de las empresas medianas pertenecientes al grupo II, según artículo 2 Decreto 302, llevado a cabo por una gran parte de revisores fiscales independientes o vinculados a firmas de auditoría emergentes, amerita una revisión sobre el nivel de exigencias en cuanto al conocimiento y sujeción a las normas, específicamente el Código de Ética y Normas Internacionales de Control de Calidad; así como también la existencia de software que apoyen una tarea tan importante como lo es el de generar un informe de aseguramiento de la información financiera.

## Referencias

- Auditool. (2017). Auditool. Retrieved from <https://www.auditool.org/blog/auditor%C3%ADa-externa/2607-lo-que-todo-auditor-de-conocer-de-la-ifac-international-federation-of-accountants>
- Cardona, J. y Zapata, M. (2004). Estándares internacionales para la formación del contador público. *Revista Contaduría Universidad de Antioquia*, 44, 149-179.
- Castillo, C., Cordoba, J. y Villarreal, J. (2014). Estándares Internacionales de Educación (IES) en Contabilidad y aseguramiento: Nuevos retos de la profesión contable. *Tendencias*, 15(2), 118-135.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2004). Enterprise Risk Management (ERM) –Integrated Framework ERM Standard (CosoEnterprise Risk Management).
- Congreso de la República de Colombia. (2009). Ley 1314. Bogotá, Colombia.
- Congreso de la República de Colombia. (2017). *Ley 1314 de 2009*. Recuperado de [http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley\\_1314\\_2009.html](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1314_2009.html)
- Definición ABC. (2017). *Definición ABC*. Recuperado de <https://www.definicionabc.com/politica/organismo-multilateral.php>
- Dinero. (2015). Revista Dinero. Recuperado de <http://www.dinero.com/economia/articulo/exportaciones-servicios-colombia/214572>
- Hernández, R. (2010). *Metodología de la Investigación*. (5 Edición). Ciudad de México, México: Mcgraw Hill.
- IFAC. (2015). IFAC. Recuperado de [http://www.ifac.org/system/files/publications/files/ES\\_A4\\_IFAC\\_Background\\_Info.pdf](http://www.ifac.org/system/files/publications/files/ES_A4_IFAC_Background_Info.pdf)
- IFAC. (1998). Guías Internacionales de Auditoría. Recuperado de <https://www.ifac-control.org/publications/1998-2000>
- IFAC. (2015). IFAC. Recuperado de [http://www.ifac.org/system/files/publications/files/ES\\_A4\\_IFAC\\_Background\\_Info.pdf](http://www.ifac.org/system/files/publications/files/ES_A4_IFAC_Background_Info.pdf)

Instituto Mexicano de Contadores Públicos-IFAC. (2010). Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad. Ciudad de México, México. Recuperado de <http://imcp.org.mx/areas-de-conocimiento/auditoria/este-manual-reunidas-todas-las-normas-internacionales-de-auditoria-y-la-norma-internacional-de-control-de-calidad-con-la-nueva-redaccion-del-consejo-de-normas-internacionales-de-auditoria-y-atestiguamien/>

Ministerio de Educación Nacional. (1999). *Circular externa 033*. Bogotá, Colombia: Junta Central de Contadores Públicos.

Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. (2015). *Decreto 302*. Bogotá, Colombia.

Pazos, D. y Vega, C. (2017). *Ilustrados*. Recuperado de <http://www.ilustrados.com/tema/6643/neoliberalismo-Colombia-Antecedentes-desarrollo-presente.html>

López, L. (2013). Estándares Internacionales de Educación Contable. *Apuntes del Cenes*, 32(55), 239-261.

Revista Dinero. (2017). Revista Dinero. Recuperado de <http://www.dinero.com/economia/articulo/exportaciones-servicios-colombia/214572>

Superintendencia de Sociedades. (2017). Supersociedades. Recuperado de [http://www.supersociedades.gov.co/delegatura\\_insolvencia/reorganizacion\\_empresarial/Documents/Modificacion\\_Circular\\_Basica\\_Juridica.pdf](http://www.supersociedades.gov.co/delegatura_insolvencia/reorganizacion_empresarial/Documents/Modificacion_Circular_Basica_Juridica.pdf)

### **Para citar este artículo:**

López, Ó. y Gómez, L. (2017). Diagnóstico de la implementación en Colombia de las Normas Internacionales de Control de Calidad y del Código de Ética en el trabajo de los revisores fiscales en las organizaciones del grupo 2. *En-Contexto*, 6(9), 181-201.

