

5 Estándares Internacionales

Opinión

5.1 La profesionalización de la auditoría en Colombia y la transformación de la revisoría fiscal

Samuel Alberto Mantilla B

Aunque pocos estén dispuestos a reconocerlo, en Colombia no existe profesión auditora. Lo que hay es una contradicción impresionante:

- (1) la obligatoriedad legal de aplicar unas normas de auditoría (Art. 7 Ley 43/90) para una función que es de 'firmar el balance' pero que no es una función de auditoría; y
- (2) la prestación de servicios de revisoría fiscal (que se entiende no es auditoría pero que se ejerce como si fuera auditoría) o la prestación de servicios de auditoría (que no necesariamente son en estricto cumplimiento de los objetivos de la auditoría sino del cumplimiento normativo).

Ello, en un contexto de estándares internacionales ha hecho crisis y se necesitan soluciones de fondo.

Una alternativa es dejar la revisoría fiscal tal y como está (con los mismos supuestos conceptuales y algunas mejoras menores).

Otra alternativa es transformar la revisoría fiscal ya sea dejándole la función de auditar los estados financieros según los estándares internacionales (lo cual implica cambiar la estructura conceptual de 'firmar el balance' por la de 'auditar los estados financieros' y, en consecuencia quitarle las otras funciones y asignárselas a otros contadores en ejercicio profesional público) o ya sea quitándole la función de auditar los estados financieros (dejándole todas las demás funciones y su reconocimiento como órgano societario, lo cual implica crear la profesión de los auditores financieros).

Las transformaciones necesarias conllevan un cambio cualitativo grande con efectos cuantitativos importantes: pasar de las **funciones** (derivadas de ser órgano societario) a los **objetivos** (cuyo logro los estándares internacionales exigen documentar). En términos jurídicos ello implica abandonar la ya superada teoría jurídica de los órganos societarios e incorporar las teorías jurídicas actuales centradas en el gobierno corporativo.

Todo esto tiene profundidad que merece recibir atención cuidadosa. Sin embargo, parece que la balanza se está inclinando hacia la primera alternativa y en

función de ello se está congelando la emisión de las normas de aseguramiento en convergencia con los estándares internacionales.

Se vuelve urgente, entonces, pensar y actuar en función de crear en Colombia la profesión de los auditores alrededor del objetivo de 'obtener seguridad razonable para dar seguridad razonable actuando en defensa del interés público.' ¿Serán mayores los desafíos que las acciones para enfrentarlos?

En el presente trabajo se realiza un análisis de lo anterior.

Un contexto para el análisis

Por diversos medios y en distintos escenarios se ha manifestado que lo relacionado con la emisión de las normas de aseguramiento, en convergencia con los estándares internacionales, ha sido puesto en el congelador por el CTCP.

El ya débil plan de trabajo ajustado al 30 de junio de 2012¹ que como debido proceso contempla: (1) obtener los derechos de uso de las normas por parte de IFAC; (2) elaborar el borrador de propuesta de las normas para discusión pública; y (3) publicar el borrador de propuesta de las normas para comentarios, no se sabe si ha sido desarrollado o si hay avances 'en privado', ajenos a la discusión pública.

En consecuencia, posiblemente este final de año 2012 tengamos normas de información financiera (para microempresas y las NIIF para el Grupo 1, y quizás en el año siguiente las NIIF para el Grupo 2) pero no que se tenga ni la obligatoriedad de hacer públicos los estados financieros (seguirán presentándose 'para la superintendencia') y ni el requerimiento de que sean auditados según los estándares internacionales de auditoría (ISA Clarificados) en el contexto del aseguramiento de la información financiera.

Ese congelamiento está acompañado por:

1. La insistencia de mantener la revisoría fiscal tal y como está (sin necesariamente adecuarla a los estándares y prácticas internacionales) y en mantener la profesión contable tal y como está (sin incorporar el Código de Ética para Contadores Profesionales y sin hacer los cambios organizacionales que se necesitan en consecuencia). La información que se ha filtrado muestra que esto es decisión tomada.

¹ El documento oficial se puede descargar en: http://ctcp.gov.co/sites/default/files/Consolidación_Plan_Detallado_junio_30_2012_AJUSTADO_OCTU%20BRE_DE_2012_1.pdf

2. La promoción e impulso del proyecto de ley 077 que propone unas reformas al CTCP y a la JCC, para beneficiar a los promotores de la hipoteca ética pero de manera alguna para incorporar los estándares internacionales que implicarían que el CTCP fuera el normalizador nacional y el vocero técnico ante IASB e IAASB, principal, pero no únicamente; y la JCC como junta independiente de supervisión y vigilancia de la profesión.

Así las cosas, he planteado que, en vista que se quieren mantener las actuales instituciones tal y como han venido funcionando, se abre en el horizonte la alternativa de crear la profesión auditora.

La justificación conceptual más importante que hay para trabajar en este nuevo horizonte es que no se puede continuar con el esquema de 'firmar los estados financieros' (y adicionalmente firmar de todo, incluidas las certificaciones) y se hace necesario incorporar el esquema de 'auditar los estados financieros' con los rigores de:

- (1) un sistema único de registro, publicación y consulta,
- (2) el sometimiento a controles internos fuertes en toda su cadena de valor; y
- (3) la auditoría según los ISA clarificados y a cargo de auditores independientes.

Este planteamiento reconoce una realidad: en Colombia se firman los estados financieros (al estilo notarial de la fe pública contable) pero no se auditan. Ello, incrustado en la normativa legal y acompañado de la anquilosada discusión de que la revisoría fiscal 'es más' porque es control integral, permanente, concomitante, etc. (con base en la ya superada teoría jurídica de los órganos societarios) y que la auditoría 'es menos' porque es práctica anglosajona e instrumento del imperialismo (desconociendo los requerimientos del gobierno corporativo).

Debe reconocerse, también que quienes han ejercido la auditoría generalmente:

1. Se han escudado en la regulación y reglamentación legal ('cumplimos con la ley'): el artículo 11 de la ley 43/90 es apenas la primera página de las normas de auditoría generalmente aceptadas (NAGA) y con base en él se ejerce una práctica demasiado generalista que siempre desemboca en las amplias facultades que tiene el contador público (persona natural) para hacer de todo sin referentes específicos. En el caso de la revisoría fiscal, se hacen

malabares para cumplir las funciones (que asignan el Código de Comercio y demás normas legales) aplicando las NAGA.

2. Han privilegiado el entrenamiento, pero no la educación. Estando claro que el entrenamiento apoya los procesos comerciales y en cambio la educación eleva los espíritus, la consecuencia es que se ejerce con una carencia de justificaciones teóricas: el esquema del aseguramiento de la información hoy les es extraño y no saben qué son los ISA clarificados. Es abismal la diferencia entre la formación universitaria (los programas de contaduría) y la práctica de la auditoría (que en últimas se limita a lo legal/tributario y que no siempre distingue entre auditoría y revisoría fiscal).

¿De verdad se va a hacer la convergencia?

He insistido, desde hace varios años, que la problemática de la revisoría fiscal no tiene solución diferente a una decisión de Estado porque no hay acuerdos (y no los habrá) ni al interior de la profesión, ni entre las distintas superintendencias, ni entre los empresarios.

Por esa razón he considerado que, si de verdad se va a hacer convergencia hacia los estándares internacionales es prioritario se incorporen primero los ISA clarificados (convirtiéndolos en las normas colombianas de aseguramiento de la información) y como consecuencia se realicen las transformaciones que de ello se derivan:

- En el caso de la revisoría fiscal, he manifestado que al gobierno nacional (tiene las facultades que le da la ley 1314/09) le corresponde decidir si, como consecuencia de la incorporación de los ISA clarificados, la revisoría fiscal va o no a realizar la auditoría de estados financieros:
 1. Si la opción escogida es SÍ, será necesario:
 - (1) que a otro contador público (otro contador profesional en ejercicio independiente) se le asignen las otras funciones no compatibles con la auditoría de estados financieros; (2) se eleven los requerimientos para el ejercicio de la revisoría fiscal (alrededor de la condición básica de independencia); y (3) se organice el sistema de registro, inspección y vigilancia (una junta independiente o una sala especializada de la JCC)
 2. Si la opción escogida es NO, será necesario:
 - (1) definir quién va a realizar la auditoría de los estados financieros (según estándares internacionales); y (2) delimitar las relaciones entre el revisor fiscal y el auditor de los estados financieros

ros. Esta opción es menos práctica y genera más inconvenientes pero en últimas puede derivarse en ella a causa de las presiones y los intereses por no modificar la revisoría fiscal.

- En el caso de los estados financieros (que son la materia prima básica para hacer la auditoría), como consecuencia de la introducción de los IFRS (NIIF), será necesario crear un sistema único de registro, consulta y publicación de los estados financieros de las empresas del Grupo 1 y del Grupo 2. Porque esta es una carga que no se le puede ni se le debe asignar al Grupo 3 (microempresas), así el CTCP en aras de la 'formalización empresarial' haya tergiversado los estándares internacionales con su propuesta. Aquí surgen dos tipos de transformaciones:
 1. Los estados financieros tienen que dejar de ser 'para la superintendencia' y debe privilegiarse, como lo señalan los IFRS (NIIF), que sean de propósito general (Cfr. 'el conjunto completo de los estados financieros de propósito general').
 2. La práctica de 'firmar el balance' (y sus complementos: firmar las certificaciones y firmar de todo) **no es equivalente a auditar los estados financieros**: los ISA clarificados definen unos objetivos a lograr por el auditor, señalan unos requerimientos que se tienen que aplicar y aportan un material de aplicación para los auditores y para los usuarios de la auditoría. Si para el gobierno nacional es muy importante 'firmar el balance' ello puede significar mantener la actual revisoría fiscal y abrir la puerta a la creación de la profesión de la auditoría de estados financieros. Lo que definitivamente ya nadie se cree es que la firma del balance (por el revisor fiscal) sea lo mismo que auditar los estados financieros (según los estándares internacionales).

Falencias que siguen creciendo

Debe reconocerse que normalmente estas propuestas caen en el vacío a causa de que se privilegian intereses particulares, ya sea de tipo comercial ('la necesidad de contratar'), ya sea de tipo gremial ('no se puede dejar sin trabajo a los contadores públicos') o porque las autoridades poco conocen de estas cosas. Mientras tanto, las falencias siguen en aumento:

- Continúa creciendo de manera vertiginosa la normatividad relacionada con la revisoría fiscal: todo quien tenga alguna autoridad le cuelga algo aunque no existan ni las capacidades ni las posibilidades

de realizarlo, y mucho menos la coherencia teórica necesaria para la efectividad. Entre otras cosas, esas mismas 'autoridades' pronto salen de sus puestos, el problema queda y tampoco hay medios para vigilar o controlar su ejercicio.

- Los diferentes tipos de gremios profesionales continúan privilegiando sus viejas ideologías y posiciones de carácter político y están ciegos y sordos ante cualquier estudio o evidencia objetiva que muestre la necesidad de las transformaciones urgentes.
- Las personas naturales continúan aceptando esas cargas, felices porque tienen trabajo. De vez en cuando protestan porque las obligaciones son muchas y la paga no se ve ('nadie nos defiende').
- El afán está puesto en contratar ('lograr que me nombren o que una firma me designe') para luego sub-contratar con estudiantes para que hagan lo mismo de siempre.

Un precio que hay que pagar

Así las cosas, la afirmación de que conviene evitar en el orden del día de las asambleas de socios lo relacionado con la revisoría fiscal y las apropiaciones para los honorarios del revisor fiscal destinarlas mejor a apoyar causas filantrópicas,² merece recibir la atención debida. No tanto para reaccionar apasionadamente y defender la revisoría fiscal porque sí o atacar al rival, sino para reconocer que hoy su problema central es que **ni es revisoría ni es auditoría: los contadores ofrecen revisoría ('firmar el balance'), fieles a la normatividad vigente, pero los empresarios quieren auditoría ('seguridad razonable')**.

Los diagnósticos ya son ampliamente conocidos. Las propuestas abundan y son de todos los matices. Los actores normales (los contadores) están anestesiados y no quieren actuar. Los gremios insisten en privilegiar sus ideologías. Le toca al gobierno nacional y decidir, incluso con el riesgo de equivocarse.

De acuerdo con mi entender, vuelvo a insistir que la adopción de los estándares internacionales (contabilidad, auditoría y control interno) es la tabla de salvación para el rescate y la reivindicación de la profesión contable, en general, y de la revisoría fiscal, en particular. Ciertamente ello no viene gratis y hay que pagar el precio que implica realizar los cambios de manera oportuna.

² Tal y como lo propone en Gonzalo Palau Rivas en Portafolio (3-12-2012): <http://www.portafolio.co/columnistas/donde-estaba-la-revisoria-fiscal>

En lo que se refiere a la revisoría fiscal, así un amplio sector de la profesión continúe oponiéndose, el horizonte está en la auditoría de los estados financieros según estándares internacionales y se hace necesario avanzar hacia ese horizonte, no con posicionamientos ideológicos sino con instrumentales técnicos y teóricos coherentes. Para que ojalá algún día se reconozca que el objetivo clave (estratégico) de la profesión es actuar en el interés público.

Pero así como el auditor, para dar seguridad razonable, debe primero tener seguridad razonable, para entender a la auditoría de estados financieros como el horizonte de la revisoría fiscal es necesario tener bien claro cuál es el horizonte de la auditoría de estados financieros.

El horizonte de la auditoría de estados financieros

La auditoría de bajo costo empezó raudamente a ser cosa del pasado. Ahora las condiciones, derivadas de las prácticas de gobierno corporativo y de la imple-

mentación de los estándares internacionales, son radicalmente diferentes:

- El solo entrenamiento no es suficiente y se requiere educación, experiencia, exámenes y educación continuada: una certificación (licencia) a obtener y mantener.
- La formación no puede ser solamente comercial sino que debe ser integral, altamente dependiente de las relaciones (tanto humanas como de comunicación).
- Quien atiende el cliente no puede ser un estudiante sino el equipo de auditoría, integrado por profesionales certificados en auditoría.

En consecuencia, es necesario tener claro qué es obvio ya en la auditoría de estados financieros y cuáles son los temas que se están debatiendo para garantizar su futuro. Las tablas que se presentan a continuación ofrecen una síntesis de ello.

| Lo obvio en la auditoría de estados financieros | |
|---|--|
| 1. Estructura conceptual del aseguramiento | <ul style="list-style-type: none"> • Téngase bien presente: la estructura conceptual del aseguramiento, no cualquier otra estructura. • Porque es obvio que la revisión y la atestación también son cosa del pasado. • Hoy la clave está en: 'obtener seguridad razonable para dar seguridad razonable.' • La teoría jurídica de los 'órganos societarios' (que está en la raíz del actual Código de Comercio) hace rato que fue superada como teoría jurídica y fue reemplazada por lo que genéricamente se denomina 'gobierno corporativo,' que trae una definición de control completamente diferente.³ |
| 2. Estructura metodológica: auditoría basada-en-riesgos | <ul style="list-style-type: none"> • Son cosa del pasado la comprobación 100% y el muestreo selectivo. • La temática de los riesgos ya no es como se entendía antes (riesgo inherente, riesgo de detección y riesgo de control) sino que implica la identificación, valoración y respuesta frente a los riesgos que sean importantes para el logro de los objetivos. Entonces, ¿cuáles son los objetivos? |
| 3. Adopción ISA clarificados | <ul style="list-style-type: none"> • Proceso técnico basado en las estructuras conceptual y metodológicas mencionadas, organizado a través del establecimiento de objetivos y la definición de los requerimientos para el logro de los mismos, acompañado de material de aplicación y otro de carácter explicativo. • Aunque en Colombia muchos (demasiados) no quieran la adopción e insistan en redactar normas propias ('que sí son legales'), la verdad de Perogrullo es que no se pueden implementar los estándares internacionales estando en contra de ellos o cambiándolos mediante redacciones acomodadas, se necesita adoptarlos y mantenerlos en su integridad. • Cosa diferente es participar (cosa que pocos hacemos) en los procesos previos a la emisión de los estándares. • Para la adopción de los ISA se están utilizando tres enfoques que en últimas llegan a lo mismo: (1) requeridos por ley o regulación; (2) adopción por ley local; (3) las normas nacionales son los ISA.⁴ |

| | |
|------------------------------|---|
| <p>4. Sistema ISA</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Cuatro componentes: ético, conceptual, técnico y de calificación. • Lo que se resalta aquí es que lo técnico no funciona de manera aislada (como en Colombia tantas veces se pretende hacer creer que por llenar unas planillas o cumplir unos formatos se están haciendo las cosas bien) sino que necesita mostrar sus interrelaciones con los valores (la ética), los conceptos (teóricos), la calidad y las calificaciones (educación, experiencia, exámenes, licenciamiento/certificación, y educación continuada. • Vea una explicación detallada de esto en: 'amenazas, impactos y otros miedos'.⁵ • Da pena que para muchos (demasiados) estos cuatro elementos sean desconocidos, los discutan y quieran mantenerse en el pasado. La verdad es que son obvios porque son 'el estado del arte.' Tener menos que ello es estar anquilosados en el pasado (que pudo ser glorioso). |
|------------------------------|---|

³ Un análisis importante sobre este tema es cómo los IFRS (NIIF) han logrado incorporar (para efectos de consolidación e ingresos ordinarios) un concepto de control completamente nuevo, derivado de las prácticas de gobierno corporativo. Ciertamente, otro tema que tampoco se está debatiendo en el país con la profundidad que requiere.

⁴ La información oficial al 30-11-2012, disponible en: <http://www.ifac.org/about-ifac/membership/compliance-program/basis-isa-adoption> muestra los siguientes datos: de 126 jurisdicciones, 11 los requieren (grupo 1), 32 los adoptaron (grupo 2), en 29 son las normas nacionales (grupo 3) y 54 de alguna manera están en proceso pero todavía no hay plenas claridades al respecto. De América, dos están en el grupo 1 (Costa Rica y Honduras), seis en el grupo 2 (Bahamas, Barbados, Canadá, República Dominicana, Guatemala y Guyana), dos en el grupo 3 (Chile y México), y once están empezando (Argentina, Bolivia, Brasil, Colombia, Estados Unidos, Salvador, Haití, Nicaragua, Paraguay, Perú y Venezuela).

⁵ <http://samantilla.com/?p=533>

| | |
|---|---|
| Qué se está debatiendo en relación con la auditoría de estados financieros - I - | |
| Propuestas en el Parlamento Europeo | |
| Sin lugar a dudas son las que están 'jalando' el tema y donde el debate está más acalorado el debate. De acuerdo con el análisis realizado por ICAEW las propuestas legislativas se pueden clasificar en tres grupos: | |
| <p>(1) Propuestas queden mejor la calidad de la auditoría</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Revelación de los papeles de trabajo a terceros países • Responsabilidad del auditor del grupo • Reporte al comité de auditoría • Diálogo entre auditores y supervisores financieros • Transparencia en la presentación de reportes • Prohibición de cláusulas restrictivas • Rotación del socio clave de auditoría • Traspaso del archivo de auditoría al auditor entrante • Renuncias, a ser comunicadas a las autoridades competentes • Monitoreo del desarrollo del mercado, incluyendo el sistema de responsabilidad • Planes de contingencia • Certificación Pan-europea de la calidad • Reglas de propiedad • Calibración de la auditoría para las entidades más pequeñas |

| | |
|---|--|
| <p>(2)</p> <p>Propuestas que podrían fortalecer la auditoría, si se enmiendan</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Alcance • Organización interna & independencia de la entidad auditada • Desempeño de la auditoría & presentación de reportes de auditoría • Estándares internacionales de auditoría • Reporte público de auditoría • Presentación de reportes sobre hechos o decisiones materiales, a las autoridades competentes • Comité de auditoría • Coordinación regulatoria a nivel de la Unión Europea • Pasaporte • Prestación transfronteriza de los servicios de auditoría |
| <p>(3)</p> <p>Propuestas que deterioran la calidad de la auditoría</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Limitación de los honorarios de auditoría por servicios relacionados de auditoría • Servicios de no-auditoría • Licitación obligatoria • Rotación obligatoria • Aseguramiento de la calidad & rol de las asociaciones profesionales |

Qué se está debatiendo en relación con la auditoría de estados financieros - II -

Propuestas en Estados Unidos

El ambiente está relativamente más calmado porque se ha consolidado la US-PCAOB y sus procesos de emisión de estándares (a la fecha van 16 estándares de auditoría 'nuevos'), de vigilancia y de cumplimiento forzoso. La profesión auditora (por la vía del AICPA) ha revisado los estándares de auditoría (los ha clarificado, y son bastante similares a los ISA).

En esa 'calma relativa' se destacan :

- Enfoques potenciales para el modelo de la presentación de reportes del auditor, que pudieran elevar la transparencia y la relevancia para los usuarios del estado financiero
- Si, y cómo, participar en actividades de extensión e investigación en relación con el enfoque del auditor para la detección del fraude.
- Fortalecimiento de las actividades de inspección a nivel local, pero también los planes para fortalecer los vínculos con las autoridades de la China para la vigilancia de las auditorías de las compañías públicas.
- Estándares propuestos sobre:
 - o Modelo de presentación de reportes del auditor
 - o Consideraciones cuando parte de la auditoría es realizada por otros auditores
 - o Estructura para la codificación de los estándares de la PCAOB
 - o Auditoría del valor razonable
 - o Uso de especialistas
 - o Consideración de los asuntos relacionados con empresa en marcha
- Re-exposición o adopción de estándares finales sobre los siguientes temas:
 - o Transparencia de la auditoría – identificación del socio del compromiso y otras firmas de contaduría pública que participan en la auditoría
 - o Auditorías de agentes de bolsa (corredores-distribuidores)
 - o Confirmaciones de auditoría
 - o Partes relacionadas, transacciones inusuales importantes, y compensación del ejecutivo
 - o Comunicaciones con los comités de auditoría

Ciertamente, hacen falta más tablas sobre las propuestas que se están desarrollando en otros países como la China y Suráfrica. Sin embargo, permiten ver de manera clara cuál es el horizonte común hacia donde se está avanzando.

Una reflexión final

En relación con tales propuestas, se esté o no de acuerdo con ellas, está claro que:

1. La auditoría es una necesidad para el funcionamiento de la economía en general y de los mercados en particular. No auditoría no constituye siquiera un tema de consideración.
2. Los auditores deben mejorar sustancialmente.

Por su parte, la profesión contable tiene claro que las propuestas son de fondo y los cambios vienen en serio, reconociendo incluso que hay una lucha grande de poderes⁶. Sean cualesquiera las nuevas legislaciones que se promulguen, traerán un 'apretón fuerte' para los auditores y es mejor prepararse antes.

En Colombia, estos temas son exóticos (¿o esotéricos?). No se mencionan y tampoco se habla de ellos. Como se puede observar, son críticos para la auditoría (o la revisoría fiscal) de las empresas de los Grupos 1 y 2 del Direccionamiento Estratégico, pero principalmente para el Grupo 1. Por eso insisto en que es grave el congelamiento que el CTCP ha hecho del proceso para la emisión de las normas colombianas de auditoría y aseguramiento de la información (en convergencia con los estándares internacionales).

Ante la inercia del CTCP y de las superintendencias, centrados en los formalismos 'de ley' pero ineficaces en los resultados, tendremos que prepararnos para más Interbolsas, Coopsalud, DMG y similares, sobre quienes los promotores de la hipoteca ética guardan sepulcral silencio.

La profesión contable colombiana, en general, y los revisores y auditores, en particular, no pueden seguir aferrados a los modelos y las prácticas del pasado. Se hace necesario desprenderse de las viejas costumbres y de las antiguas teorías, a fin de encarar los desafíos que ofrece el mundo.

Para que ojalá algún día se reconozca que el objetivo clave (estratégico) de la contaduría profesional es actuar en el interés público.

⁶ Véase, por ejemplo, el análisis de Liz Loxton en 'Audit & Beyond' bajo el título "Audit's big power struggle" (<http://www.icaew.org>).

5.2 Revisoría fiscal y aseguramiento: ¿antagónicos, complementarios o intercambiables?

Daniel Sarmiento P.

En momentos en los cuales se discute la aplicación de los estándares de aseguramiento de la información en Colombia, ya expedido el Decreto 2784 de 2012 para aplicación de las NIIF plenas, surgen diversas inquietudes acerca de la aplicación de los estándares internacionales y el ejercicio de la revisoría fiscal.

¿Son incompatibles ambas funciones? ¿Son complementarias? ¿Son sustituibles? ¿Implican los estándares de aseguramiento la desaparición de la revisoría fiscal? Estos y muchos otros interrogantes se hacen hoy profesionales de la contaduría y usuarios de la información financiera en el país.

La revisoría fiscal en la actualidad

No puede discutirse la evolución histórica que ha tenido la práctica de la revisoría fiscal, cuyo primer estatuto se encuentra en la Ley 73 de 1935.

Las amplias funciones que luego se trasladaron al Código de Comercio (C. Cio.), han permitido la emisión de una profusa regulación imponiendo cada vez nuevas responsabilidades en el ejercicio.

El estatuto de la profesión de contador público (Ley 43 de 1990), que hubiera sido una oportunidad ideal para incluir reformas sustanciales que ya en ese entonces muchos sectores reclamaban, no incluyó ninguna modificación de fondo en esta materia.

Llama la atención que desde la primera referencia oficial al revisor fiscal, que corresponde a la Ley 58 de 1931, hasta las últimas leyes que han tocado el tema, no se ha hecho nunca en ninguna norma legal una definición de la revisoría fiscal. Consideramos que de aquí parte una buena cantidad de las confusiones que se han generado sobre la naturaleza, el alcance y el ejercicio de esta actividad.

Un primer intento de producir una definición "oficial"¹ de la revisoría fiscal fue el que hizo el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) en 1994. El Pronunciamiento 7 decía lo siguiente:

"Es un órgano de fiscalización que, en interés de la comunidad, bajo la dirección y responsabilidad del

¹ Cabe recordar que la Corte Constitucional mediante Sentencia C-530 de 2000, declaró inexecutable el parágrafo del artículo 7 de la Ley 43 de 1990, dejando sin efecto vinculante los pronunciamientos del CTCP.

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”.

En esta definición se observan de entrada varios aspectos contradictorios. Por un lado, declara la revisoría fiscal como órgano de fiscalización, pero por otro, dice que debe ceñirse a las normas de auditoría generalmente aceptadas. A nuestro modo de ver, fiscalización y auditoría financiera son cosas distintas. Adicionalmente, menciona la responsabilidad de “*evaluar sistemáticamente los componentes y elementos que integran el control interno*”, aspecto que no tiene ese alcance en una auditoría de estados financieros.

Esta definición fue utilizada por algunas superintendencias para calificar la revisoría fiscal como órgano de fiscalización. Sin embargo, ha habido otras corrientes. Algunos académicos la han considerado como órgano societario y otros como institución y así se plasmó en algunos proyectos de ley que se presentaron a comienzos del presente siglo y que naufragaron sistemáticamente.

Actualmente es innumerable la cantidad de situaciones en las que se exige la actuación del revisor fiscal, para certificar cosas de diversa índole, para firmar declaraciones tributarias y para dictaminar estados financieros.

A pesar de la ausencia de una definición oficial de la revisoría fiscal, de las funciones que le han sido definidas se desprenden algunas características, tal como someramente lo indicamos a continuación.

Designación: debe hacerla el máximo órgano social (C. Cio. Art. 204).

Periodo: igual al de la Junta Directiva (C. Cio. Art. 206).

Alcance de la función: en la práctica las responsabilidades conferidas en los artículos 207 al 209 le impiden limitar el alcance del trabajo.

Responsabilidades: diversas normas, especialmente en el C. Cio. y la Ley 43 de 1990, implican responsabilidades en lo civil, lo administrativo, lo disciplinario y lo penal.

Relación con el control interno: las condiciones del ejercicio, hacen que el control interno no sea evaluado solamente como base para definir la extensión y el alcance de las pruebas de auditoría sino como un objetivo mismo de la función de revisoría fiscal.

Informes: reportes en cualquier tiempo; certificaciones en diversas normas; dictamen e informe adicional sobre requerimientos del artículo 209 del C. Cio. y otras leyes que han exigido pronunciamientos expresos en el informe a la asamblea de accionistas (por ejemplo Decreto 1406 de 1999 y Ley 603 de 2000).

Ya podemos ir observando que el ejercicio de la revisoría fiscal de acuerdo con estándares de aseguramiento necesita una profunda reingeniería.

Para fundamentar un poco mejor lo anterior, es necesario hacer también una revisión somera del concepto de aseguramiento de la información.

Algunos aspectos importantes acerca del aseguramiento.

Hasta el siglo pasado, solo se hablaba de auditoría de estados financieros. Pero a partir de 1993, el AICPA comenzó a hablar de los servicios de seguridad razonable. La nueva tendencia fue acogida por IFAC y fue así como en 2001 apareció el Estándar Internacional de Auditoría sobre Contratos de Aseguramiento ISA 100 - 2001.

La primera pregunta que surge es ¿cuál es la diferencia entre auditoría y aseguramiento?

Empecemos por decir que el término “aseguramiento” es equivalente, de acuerdo con el glosario de IFAC, al término “seguridad razonable”. Este es definido como “un grado de seguridad alto, aunque no absoluto”.

En la versión autorizada en español por el IAASB, emisor de los estándares de aseguramiento, el contrato de aseguramiento (encargo que proporciona un grado de seguridad), se ha traducido como “*Encargo en el que un profesional ejerciente² expresa una conclusión con el fin de incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes destina el informe distintos de la parte responsable acerca del resultado de la evaluación o medida de la materia objeto de análisis, sobre la base de ciertos criterios. El resultado de la evaluación o medida de la materia objeto de análisis es la información que se obtiene al aplicar dichos criterios...*”

Como se observa, un contrato de aseguramiento involucra un servicio de los contadores públicos que busca incrementar la confianza de los usuarios en la información que ha sido materia de evaluación, aplicando

² “Profesional ejerciente” es un término que nos suena raro. La traducción de la definición es “Un profesional de la contabilidad en ejercicio”. El original es practitioner, definido como “A professional accountant in public practice”. A todas luces, en el fondo el sentido del término es el de contador público.

unos criterios establecidos. La manifestación del evaluador se da a través de su conclusión, la cual varía dependiendo del nivel de seguridad ofrecido.

Los niveles de seguridad permitidos son de dos tipos: seguridad limitada y seguridad razonable. En el primer caso, el riesgo del encargo (riesgo de que el profesional exprese una conclusión inadecuada cuando hay incorrecciones importantes en la materia objeto de análisis), se considera aceptable, mientras en el segundo, bajo. Esto ocurre porque el alcance del trabajo es distinto en ambos casos. Mientras que en el primero, los procedimientos son de revisión limitada y por lo tanto fundamentalmente de tipo analítico, en el segundo, el alcance implica el desarrollo de todas las pruebas de auditoría necesarias para producir una conclusión de alta confiabilidad.

Cuando se trata de información financiera histórica, el ISRE 2400 es el estándar que establece las condiciones de los contratos de aseguramiento limitado. El párrafo 1 de este estándar dispone:

“El propósito de esta Norma Internacional sobre Trabajos de Revisión (ISRE por su sigla en inglés) es establecer normas y proporcionar guías acerca de las responsabilidades profesionales de un profesional en ejercicio, cuando este, que no es el auditor de una entidad, emprende un acuerdo para revisar los estados financieros y sobre la forma y contenido del informe que el profesional en ejercicio emite en conexión con esa revisión”³.

Como se observa, en el caso de información financiera histórica, un contrato de aseguramiento limitado no es ejecutado por el auditor de la entidad. Esto lleva a pensar que si por norma local una entidad es objeto de este tipo de revisión, no se trata de una auditoría formal de acuerdo con las ISA.

Vale la pena hacer esta referencia, considerando que el inciso 2 del artículo 2 de la Ley 1314 dispone:

“En desarrollo de esta ley y en atención al volumen de sus activos, de sus ingresos, al número de sus empleados, a su forma de organización jurídica o de sus circunstancias socio-económicas, el Gobierno autorizará de manera general que ciertos obligados lleven contabilidad simplificada, emitan estados financieros y revelaciones abreviados o que éstos sean objeto de aseguramiento de información de nivel moderado.”

Teniendo en cuenta que la contabilidad simplificada ya está regulada mediante el Decreto 2706 emitido en

diciembre pasado, definiéndose que será aplicada por las entidades pertenecientes al Grupo 3 del Direcciónamiento Estratégico del CTCP, en la práctica las microempresas, se estaría obligando a estos pequeños negocios a contratar servicios de revisión, lo cual podría resultar inconveniente en términos del costo-beneficio, amén de la duda que surge acerca de la real necesidad de que entes de esta naturaleza deban contar con ese servicio.

Finalmente, es importante anotar que el aseguramiento no es un servicio que se presta solamente en términos de auditoría financiera. Hay otros campos sobre los que se pueden construir acuerdos de aseguramiento. El estándar internacional que establece los lineamientos para este tipo de acuerdos es la Norma Internacional sobre Contratos de Aseguramiento 3000 (ISAE, por su sigla en inglés). En este estándar se permiten nuevamente los dos niveles de aseguramiento: seguridad limitada y seguridad razonable, de acuerdo con el alcance contratado. Los ISAES 3400 y 3402 traen lineamientos para algunos tipos específicos de materias de aseguramiento.

Con base en lo anterior, puede responderse el interrogante planteado acerca de la diferencia entre auditoría y aseguramiento, concluyendo que la auditoría de estados financieros en los términos de las ISA, es una forma de contrato de aseguramiento.

Esto no significa que estemos hablando de la auditoría tradicional, fundamentalmente basada en pruebas selectivas, puesto que es evidente el cambio de enfoque de los estándares de auditoría desde la iniciación del proyecto Claridad, que terminó en 2009 y que le dio una nueva dimensión a este servicio, en aras de incrementar la confianza en la conclusión del auditor, con una base conceptual fuerte, el cumplimiento de altos requerimientos éticos y un gran énfasis en el control de calidad de los trabajos.

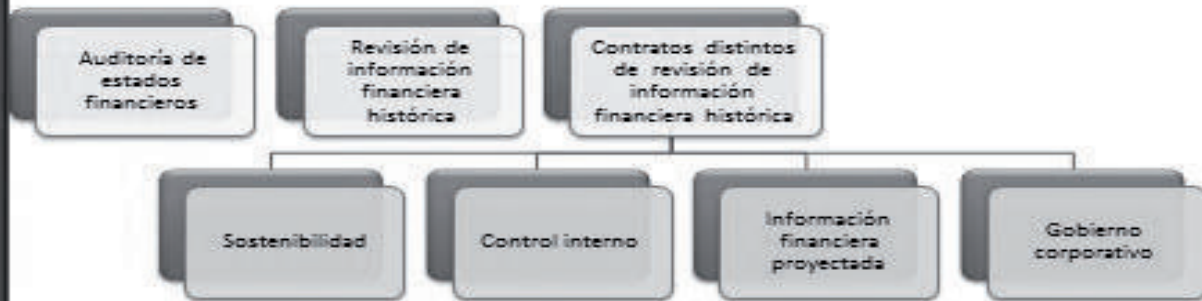
La siguiente figura muestra los distintos contratos de aseguramiento e incluye algunas materias sobre las que se pueden hacer acuerdos distintos de revisión de información financiera histórica:

Coexistencia de Revisoría Fiscal y Aseguramiento

En resumen, al confrontar los dos modelos, salta a la vista que tal como están las cosas hoy, no es posible efectuar revisoría fiscal de acuerdo con estándares de aseguramiento, entre otras por las siguientes razones:

³ Traducción del autor

Tipos de contratos de aseguramiento



1. Como su nombre lo indica, la revisoría fiscal implica fiscalización. Fiscalizar, según el Diccionario de la Real Academia (DRAE), significa “Criticar y traer a juicio las acciones u obras de alguien”.

En efecto, el revisor fiscal tiene una responsabilidad de vigilancia, control permanente, sobre los actos de una entidad. La auditoría de acuerdo con estándares de aseguramiento no fiscaliza; solamente evalúa con total independencia, con el uso de las técnicas y herramientas que prevén esos estándares.

2. Como consecuencia de lo anterior, el revisor fiscal tiene una designación que cubre un periodo equivalente al de la junta directiva de la entidad que lo nombra, durante el cual debe cumplir todas las responsabilidades que la ley le impone, mientras que una auditoría de estados financieros se contrata con la finalidad de emitir un opinión sobre la razonabilidad de esos estados como objetivo principal. Así que una vez cumplido ese objetivo, se termina el contrato, por lo cual no hay permanencia de la función, ya que se trata de un servicio profesional específico y no de una función continua.

3. Como ya lo mencionamos, la revisoría fiscal

implica una mezcla de responsabilidades originadas en la reglamentación de la que ha sido objeto, de tal forma que no es posible asegurar que su principal responsabilidad sea la de emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros.

Por esta razón, en los años 90 estuvo tan de moda la concepción de “auditoría integral” para la revisoría fiscal, puesto que muchos consideraron que debía hacer auditoría financiera, de cumplimiento, de control interno y de gestión.

El aseguramiento en términos de los ISA se centra en la información financiera y aunque como parte del trabajo de auditoría sea necesario ver actas, evaluar el control interno y conocer el funcionamiento del negocio o actividad principal del ente auditado, entre otras cosas, estas actividades no implican una responsabilidad de evaluación per se, sino que son herramientas adicionales, todas conducentes a incrementar el grado de confianza en la opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros.

4. Aunque una firma puede ser nombrada como revisor fiscal, la responsabilidad siempre recae en una persona natural. De hecho, la gran mayoría de profesionales del país ejerce la revisoría fiscal a título personal, como ocurre con los pequeños negocios, las fundaciones y las propiedades

horizontales. De acuerdo con los estándares internacionales, aunque el aseguramiento puede ser ejercido por un profesional en solitario⁴, cualquier trabajo efectuado de acuerdo con esos estándares debe cumplir con los requerimientos del Código de Ética para Contadores Profesionales de IFAC y con la Norma Internacional de Control de Calidad 1 (ISQC1 por su sigla en inglés).

Estos requerimientos son de un alto nivel de exigencia e implican cambios significativos en la documentación, prácticas, conducción, conservación, revisión y monitoreo de los trabajos, y seguramente llevará a que los profesionales independientes y pequeñas firmas deban contratar colegas para poder cumplir con estos parámetros.

5. Los informes producidos en ambos casos difieren sustancialmente. Mientras, como lo indicamos atrás, el revisor fiscal está obligado a expedir diversos tipos de certificaciones durante el periodo de su ejercicio, emite informes de las evaluaciones que efectúa de acuerdo con su plan de trabajo, está obligado a producir un dictamen sobre los estados financieros y debe producir un informe adicional a la Asamblea de accionistas acerca del cumplimiento de requisitos adicionales a la auditoría financiera, el auditor solamente produce un memorando de recomendaciones como resultado de su evaluación y un dictamen donde expresa su opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros, en los términos exigidos dentro del concepto de seguridad razonable.

Si bien es cierto que los estándares no prohíben que el auditor emita certificaciones, estas deben estar en línea con el objeto central de su trabajo. Las ISA 700 y siguientes, que se refieren a los informes del auditor, no prescriben casos de reportes por fuera de la auditoría.

La exigencia de la Ley 1314

La Ley 1314 no se ocupó de la revisoría fiscal, pero sí del aseguramiento. Hay referencia a este tema en los artículos 1, 2, 5, 6, 7, 8, 10, 11, 12, 13 y 16. De estos artículos, el que se ocupa de definir el requerimiento legal relacionado con este asunto es el 5, que dice:

⁴ El término "firm" está definido como "un contador profesional en ejercicio, una sociedad o corporación u otra entidad de contadores profesionales" (traducción del autor).

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

Como el artículo 1 establece el mandato para la expedición de normas en convergencia con los estándares internacionales mencionados en el artículo 5, el país debe moverse hacia esos estándares. Sin embargo, no quedó referencia alguna en la ley relacionada con la revisoría fiscal.

Teniendo en cuenta que de acuerdo con lo analizado atrás, no es posible que un revisor fiscal pueda cumplir las responsabilidades que la ley le impone y a la vez cumplir los estándares internacionales de aseguramiento, es necesario decidir la ruta que seguirá el país para dar cumplimiento a la exigencia de la ley.

Alternativas para dar cumplimiento a la Ley 1314 en relación con el aseguramiento

A continuación hacemos un breve esbozo de los posibles escenarios que podrían presentarse y los principales efectos que podrían generarse. Debemos aclarar, desde luego, que en los escenarios analizados se asume que se ha cumplido el debido proceso establecido por la ley.

1. *Simplemente expedir el decreto poniendo en vigencia los estándares de aseguramiento, indicando los grupos que los aplicarían (de acuerdo con el Direccionamiento Estratégico del CTCP).*

Esta alternativa conduciría necesariamente a la contratación del servicio de aseguramiento aparte de la revisoría fiscal, dada la imposibilidad de que ésta pueda cumplir los estándares, como ya lo analizamos atrás. Desde luego, se trata de una opción ineficiente y prohibitiva por su costo y redundancia de control. Se generarían además múltiples conflictos en el ejercicio y en las responsabilidades legales, dado que el dictamen del revisor fiscal tiene fuerza legal y el de aseguramiento también la tendría.

2. *Eliminar la obligatoriedad de revisoría fiscal e imponer la obligatoriedad de aseguramiento,*



INSTITUTO NACIONAL
DE CONTADORES PÚBLICOS
COLOMBIA



Aprovecha el 2x1 y disfruta de todos los beneficios

Mayor Información: PBX: 755 19 19 Cel: 310 854 14 80 7 87 E-mail: incpcol@incp.org.co - www.incp.org.co

considerando los grupos indicados en el Direccinamiento Estratégico del CTCP.

Se trata de una solución radical. Una decisión de esta naturaleza implicaría que desaparecerían de inmediato todas las responsabilidades que hoy cumple el revisor fiscal. Si se procediera a reemplazar la revisoría fiscal por el aseguramiento en todos los casos donde se exige aquella, dados los requisitos adicionales que deben cumplirse al realizar trabajos de aseguramiento, el servicio podría resultar no costeable para muchos usuarios, a pesar de lo cual, muchas de las funciones que hoy cumple el revisor fiscal no serían cubiertas por el auditor, ni tampoco prestaría sus servicios durante todo el tiempo, sino solamente durante la duración de su contrato en los términos acordados para emitir su opinión.

Finalmente, para implantar esta solución tendrían que modificarse el C. Cio. y la Ley 43 de 1990, y por consecuencia todas las demás leyes y normas que hacen referencia a la revisoría fiscal.

3. Convertir la revisoría fiscal en aseguramiento.

Se trata de realizar la revisoría fiscal de acuerdo con estándares internacionales de aseguramiento. Siendo así, desaparecerían las responsabilidades adicionales a la opinión sobre estados financieros que hoy tiene el revisor fiscal. Tal como en el caso anterior, estas funciones quedarían sin cobertura y de igual forma, la duración solo sería mientras la ejecución del contrato en los términos acordados. Habría que definir claramente cuáles entes tendrían que contratar el servicio de aseguramiento y los demás quedarían sin ninguna de las dos posibilidades, a menos que se definiera otro tipo de control para estas entidades.

Hay que reconocer que en esta opción, el nombre no correspondería con la función, puesto que no se podría hablar de revisoría fiscal cuando no habría ninguna función de fiscalización.

Igual que en la opción del punto anterior, esta vía requiere la reforma del C. Cio. de la Ley 43 de 1990 y las demás normas que versan sobre la revisoría fiscal.

4. *Eliminar la obligatoriedad de la revisoría fiscal en los grupos donde se exija aseguramiento y dejarla vigente en los demás casos.*

Esta opción es una vía rápida para permitir la aplicación de la Ley 1314, sin eliminar definitivamente la revisoría fiscal. Podría pensarse que hacer algo de esta naturaleza significaría categorizar los contadores entre los que dan aseguramiento y los que hacen revisoría fiscal, generando discriminación profesional. A nuestro modo de ver esto no es así, puesto que cualquier contador acreditado para ejercer puede prestar cualquiera de los servicios. Siendo así, una firma puede ser auditor en un cliente y revisor fiscal en otro.

Desde luego, esta opción requiere que las entidades donde no se exija la revisoría fiscal, las funciones que se considere importante conservar (por ejemplo algunas certificaciones o la evaluación de cumplimiento legal y normativo), deben asignarse a otro tipo de profesional, que puede ser el auditor interno o donde lo hay, el oficial de cumplimiento.

Sin embargo, es claro que esta no es una solución definitiva, puesto que no sería conveniente conservar indefinidamente un régimen de revisoría fiscal que a todas luces no se ajusta a los requerimientos internacionales. Sin embargo, es una opción que permite el cumplimiento del mandato de la Ley 1314 y no es invasiva con la función de revisoría fiscal, que tendría que iniciar un proceso de revisión a fondo, pero que se haría a través de un nuevo proceso.

Desde luego, no puede evitarse hacer reformas si se utiliza esta vía, porque habría que modificar por lo menos el artículo 203 del C. Cio. para incluir la exigencia de aseguramiento y los artículos 1, 7 y 13 de la Ley 43 de 1990, para establecer, en su orden, la obligatoriedad de la aplicación de las ISA, eliminar la actual definición de normas de auditoría y modificar la exigencia de topes para tener revisoría fiscal.

Al revisar los conceptos anteriores se concluye que no se trata de una decisión fácil, puesto que sea cual fuere la vía seleccionada, no podrá conservarse el statu quo. La revisoría fiscal es un tema altamente sensible para la profesión. Por algo, las características y el régimen que la rodea han permanecido iguales durante décadas, a pesar de diversos esfuerzos para reformarla.

Sin embargo, el proceso irreversible que ha iniciado el país para iniciar su tránsito a los estándares internacionales de información financiera, no puede quedarse solo allí, puesto que no sería congruente que la información

se prepare de acuerdo con estándares internacionales, pero se evalúe de acuerdo con estándares locales.

En qué va el proceso

El CTCP ha creado el Comité Técnico de Aseguramiento que ha venido trabajando en la elaboración de una propuesta para este tema. Simultáneamente, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo ha creado una mesa regulatoria, dentro de la cual se constituyó una sub-mesa para revisoría fiscal.

Por otro lado, se espera que a finales del mes de febrero se pongan en discusión pública los estándares internacionales de aseguramiento.

Una vez el Comité produzca su documento oficial y se reciban los comentarios del público, el CTCP elaborará una propuesta que presentará a los reguladores, con el ánimo de lograr el cumplimiento de la ley en los términos previstos, y permitir que los primeros estados financieros comparativos preparados de acuerdo con las NIIF, sean evaluados y dictaminados de acuerdo con las ISA.

Efectos colaterales

Al margen de la decisión que se tome para direccionar la aplicación de los estándares de aseguramiento en Colombia, es importante considerar que los nuevos requerimientos tienen impactos sobre la estructura de la administración de la profesión contable.

La entrada en vigencia del Código de Ética de IFAC implicará un alcance muy superior en el juzgamiento de la actuación de los profesionales. El Código de Ética diferencia entre contadores de negocios y contadores en práctica pública. En Colombia esta diferenciación no existe, así que se genera un conflicto entre los requerimientos del Código y las condiciones locales del ejercicio.

El Código también exige que el profesional se mantenga actualizado y realice entrenamiento continuo. Si no hay un organismo que verifique el cumplimiento de estos requisitos, esto se volverá letra muerta. Es lo que llamamos el colapso de la ley, porque una ley que no se cumple es una ley colapsada.

Por otro lado, la aplicación de la ISQC1 requiere un fortalecimiento de la prácticamente inexistente función de vigilancia de la profesión, que debe ejercer la Junta Central de Contadores.

Consideramos que estos factores más otros que no son materia de este escrito, como la formación universitaria, la habilitación y la acreditación profesional, deben ser objeto de profundas reformas para poner la profesión a tono con los requerimientos de los estándares internacionales de información financiera y aseguramiento de la información.

5.3 Lo que un empresario internacional debería conocer de las normas contables colombianas y para dónde van. Contabilidad para no contadores

Felipe Jánica

Régimen contable para empresas en Colombia

Siete cosas que un inversionista debe saber sobre la regulación contable para empresas en Colombia:

1. Las normas contables actuales son prescriptivas, es decir basadas en reglas donde lo que prima fundamentalmente es la regulación tributaria por encima de la realidad económica.
2. Las normas contables actuales no han sido modificadas, sustancialmente, en los últimos diecinueve años.
3. Las normas contables colombianas están en proceso de ser reemplazadas por las Normas Internacionales de Información financiera ("NIIF" o "IFRS" por sus siglas en inglés).
4. El proceso de convergencia a IFRS es un proceso holístico y no meramente contable. Esto quiere decir que afecta a toda la organización dentro de las empresas y no solamente al área contable y financiera.
5. Se han establecido grupos de aplicación de las NIF de conformidad con los siguientes grupos: Grupo 1, Grupo 2 y Grupo 3. El Grupo 1 está conformado por compañías de tamaño grande y/o de interés público, el Grupo 2 está conformado por compañías de tamaño mediano y el Grupo 3 por microempresas y/o pymes.
6. Las fechas de aplicación para el Grupo 1 y Grupo 3 inician el 1 de enero de 2014 con la preparación de un estado financiero de apertura con corte a esa fecha, y un estado financiero completo bajo NIF con corte a 31 de diciembre de 2015 comparativo con el mismo periodo anterior (del año 2014). Para el Grupo 2 estas fechas se corren un año.
7. Las normas de auditoría generalmente aceptadas en Colombia, van a converger a estándares internacionales de auditoría. Las fechas de aplicación son semejantes a las de los grupos antes indicados.

Régimen contable para empresas en Colombia

Generalidades normativas

La contabilidad para empresas comerciales en Colombia se rige en la actualidad y hasta el período contable terminado en 31 de diciembre de 2014, por los Decretos 2649 y 2650 de 1993. El primero, el Decreto 2649 de 1993, indica el marco conceptual de la contabilidad en Colombia y ciertos ajustes técnicos en materia contable propios de la situación económica de su momento. El segundo, Decreto

2650 de 1993, trae el Plan Único de Cuentas ("PUC"), en el cual se describe no sólo un catálogo de cuentas para empresas comerciales, sino la dinámica contable de las mismas cuentas, es decir, la descripción prescriptiva de qué se debe cargar o debitar en cada cuenta y qué se debe abonar o acreditar en la cuenta que sirve como contrapartida.

En Colombia existen pronunciamientos y circulares externas emitidas por las entidades de vigilancia y control, particularmente las Superintendencias y los pronunciamientos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales ("DIAN"), que aúnan la regulación contable en el país.

Plan único de cuentas para entidades vigiladas

Adicionalmente al Decreto 2650 de 1993, cada Superintendencia en Colombia emitió su propio plan de cuentas, a fin de poder controlar y supervisar mejor y de forma unificada las empresas bajo su supervisión. En resúmenes cuentas, existen diecinueve Planes Únicos de Cuentas actualmente vigentes en Colombia, que sumados a las regulaciones emitidas por cada Superintendencia, conforman un marco contable sumamente prescriptivo o reglamentado para el entorno colombiano.

De hecho, toda esta reglamentación contable le hace venia a la regulación tributaria, pues en el Decreto 2649 en su artículo 136, se dispone que las normas tributarias prevalecen sobre los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia ("PCGA"), embebidos en el Decreto 2649 de 1993.

Es importante recalcar que hasta el período contable que terminará el 31 de diciembre de 2014, los estados financieros de las compañías legalmente constituidas en Colombia deberán cumplir con la reglamentación actualmente vigente, es decir la señalada anteriormente.

Adopción de estándares contables internacionales

El pasado trece de julio de 2009, se aprobó en el Congreso de la República la Ley 1314, la cual tiene por objetivo la conformación de un sistema único y homogéneo de alta calidad, comprensible y de forzosa observancia, de normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información.

En palabras sencillas, en Colombia se decidió tener como referencia las Normas Internacionales de Información Financiera ("NIIF" o IFRS por sus siglas en Inglés, tal como las emite el IASB). Lo anterior, teniendo en cuenta las recomendaciones emitidas por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública ("CTCP") y los diferentes Comités Técnicos Ad Honorem establecidos por la Ley 1314. Vale la pena anotar que el CTCP es el organismo normalizador establecido por la Ley 1314 y que junto con este organismo se establecieron comités técnicos Ad honorem conformado principalmente por representantes de las empresas colombianas y en general la comunidad de negocios en Colombia, a través de las diferentes agremiaciones.

Quiere decir esto que el proceso que ha venido adelantando el Gobierno en materia de internacionalización en materia financiera y contable ha sido sumamente participativo. En ese orden de ideas, se estableció como marco de referencia para las normas de aseguramiento en Colombia las Normas Internacionales de Auditoría (“ISA”, por sus siglas en inglés, emitidas por la Federación Internacional de Contadores Públicos -IFAC).

Luego de la aprobación de la Ley 1314, han sido muchos los avances en materia de reglamentación de la ley. Lo más reciente son los Decretos 2706 del veintiocho de diciembre y el 2784 del veintinueve de diciembre de 2012. En dichos decretos se confirman las recomendaciones en materia de convergencia a NIIF y en normas de aseguramiento de la información en Colombia, las cuales indicaron que se debieron establecer Grupos de aplicación de las normas de contabilidad y de información financiera. En tal sentido se establecieron tres grupos a saber:

Grupo 1

Empresas que aplicarán de forma plena las NIIF tal como las emite el IASB. Estas empresas están conformadas por:

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

Para los anteriores efectos del cómputo de los valores indicados en literales ci., cii., c4, se consideran los parámetros del ente económico separado correspondiente a segundo año inmediatamente anterior al ejercicio sobre el que se informa.

Grupo 2

Este grupo de empresas aplicará las NIIF para pymes tal como las emite el IASB, pero con aplicación voluntaria de las NIIF plenas aplicables para el grupo 1. Este grupo está conformado por empresas de tamaño grande, que no cumplan con los requisitos del Grupo 1. Empresas de tamaño mediano y pequeño, y microempresas, cuyos ingresos sean iguales o superiores a 15.000 SMLMV.

Grupo 3

En este grupo de empresas se aplicará una contabilidad simplificada, la cual se establece en el Decreto 2706, el cual es una recopilación de conceptos establecidos entre las NIIF para Pymes emitidas por el IASB y la normativa ISAR emitidas por la UNCTAD. Este grupo lo conforman personas naturales o jurídicas que cumplan con los criterios establecidos en el artículo 499 del Estatuto Tributario y normas posteriores y Microempresas que no cumplan con las condiciones del Grupo 2.

En ese orden de ideas, el Decreto 2784 ratifica las fechas de implementación para empresas del Grupo 1, la cual indica que la fecha de aplicación plena de las NIIF será a partir del período contable que termina en 31 de diciembre de 2015, con sus correspondientes estados financieros comparativos con el mismo período del año anterior, es decir 31 de diciembre de 2014. Para tal efecto se establece que el balance de apertura sería el primero de enero de 2014.

Además, define el marco normativo contable, el cual corresponde al marco conceptual junto a los estándares e interpretaciones (NIC/NIIF, SIC/CINIIF) emitidas por el IASB correspondientes a la traducción efectuada con corte al primero de enero de 2012.

Con respecto al Decreto 2706, corresponde al marco normativo que aplicará para las Microempresas (Grupo 3) el cuál es un cruce entre las NIIF para Pymes emitidas por el IASB y la normativa ISAR emitidas por la UNCTAD. La fecha de vigencia para este propósito será la misma para las empresas perteneciente al Grupo 1.

Con respecto al Grupo 2, la fecha de aplicación corre un año después de las empresas del Grupo 1 y 3.

Para comprender a fondo los cambios que conlleva la convergencia “contable y de aseguramiento de la información contable” es preciso indicar que se debe conocer los principales impactos en los negocios y, consecuentemente, en los reportes financieros derivados de las NIIF.

Antes de iniciar con los impactos, habría que hacer una digresión importante. Las NIIF son normas exigentes en el desglose de información financiera y no financiera, que por lo general termina en la presentación de los estados financieros de las compañías y que reflejan, como principio fundamental la realidad económica y no una realidad fiscal, como lo es para el caso colombiano en el cual los PCGA han sido permeados por las normas fiscales que prevalecen sobre los mismo.

Consideraciones al proyecto de conversión

Implicaciones de la convergencia a IFRS para las empresas

La convergencia a IFRS resultará en el cambio más importante para las empresas en la historia de Colombia. Los cambios derivados por la convergencia a IFRS no estarán restringidos exclusivamente a la función financiera de las empresas. La conversión a IFRS no solamente es un ejerci-

cio contable técnico sino un cambio amplio que impactará muchas áreas de negocios. Cualquier función del negocio requerida para preparar información financiera, o impactada por información financiera, tiene el potencial para el cambio. Las compañías deben esperar cambios en las utilidades y en la posición financiera. Las posibles implicaciones para las áreas claves del negocio junto con algunos ejemplos se indican a continuación:

TI y sistemas de información (TI)

- Capacidad del sistema para producir estados financieros doblemente (normas contables colombianas e IFRS) durante los años de transición, manteniendo la seguridad y la confiabilidad;
- Revelaciones amplias exigidas por IFRS y cambios en la presentación de los estados financieros generando una nueva colección de información;
- Oportunidades para la automatización de la medición y evaluación de las transacciones y el tiempo de su reconocimiento/des-reconocimiento.

Planes de compensación para ejecutivos y empleados (Recursos Humanos)

- Desempeño basado en reconocimiento y compensación a ejecutivos unido a rentabilidad;
- Establecimiento de los objetivos de los empleados y evaluación basada en el éxito global del proyecto IFRS y efectiva administración de recursos;
- Escasez de recursos de IFRS en general, generando una revisión a los planes de compensación y retención el personal clave del área financiera y de contabilidad.

Actividades en moneda extranjera y en coberturas (Tesorería)

- Criterios diferentes en cuanto a qué califica como una cobertura aceptable o un elemento de cobertura;
- Criterios fundamentalmente diferentes para el des-reconocimiento de instrumentos financieros y principios alrededor de titularizaciones.

Impuestos corporativos (Impuestos)

- Nueva base contable de activos y pasivos y sus impactos resultantes en los futuros saldos de impuestos diferidos;
- Tasas impositivas para calcular los impuestos diferidos a ser basados en la forma esperada para realizar dichas diferencias.

Razones y convenios financieros (Finanzas y Tesorería)

- Volatilidad en las razones financieras y en indicadores claves de desempeño debido a la selección entre la contabilidad basada en el costo o en el valor razonable;
- Impactos sobre los convenios financieros debido a los cambios en el balance general y en el estado de ingresos.

Controles internos y procesos (Finanzas)

- Cambios a y re-documentación de controles internos vinculados con el reporte financiero especialmente relacionados con los siguientes procesos: proceso de cierre de estados financieros, impuestos, instrumentos financieros, propiedades, planta y equipo, y propiedades para inversión y sus correspondientes valuaciones;
- Cambios en las políticas contables y en los manuales de procedimiento basados en la selección entre las opciones de políticas establecidas por las IFRS;

- Revisiones a controles sobre revelaciones y procedimientos de certificación debido a revelaciones mejoradas y más robustas según las IFRS.

Relaciones con inversionistas y comunicaciones a mercados de capitales (Finanzas y Relaciones con Inversionistas)

- Comunicación mejorada con analistas e inversionistas alrededor de diferencias en la contabilidad y en la justificación subyacente para seleccionar una política IFRS, entre otras;
- Comunicación oportuna de la estrategia de la compañía para explicar la volatilidad de los cambios en sus estados financieros.

Reporte gerencial (Finanzas)

- Revisiones a los planes estratégicos a largo y corto plazo de la compañía mientras se mantiene un claro entendimiento de las dinámicas durante los años de transición;
- Cambios en los planes y criterios internos de presupuestación basados en revisiones de razones financieras, nuevo reconocimiento/ des-reconocimiento en activos y pasivos y en las reglas de medición.

| MARCO NORMATIVO | |
|----------------------|--|
| Norma | Tema |
| Decreto 2649 de 1993 | Reglamento general de la contabilidad |
| Decreto 2650 de 1993 | Plan único de cuentas para comerciantes |
| Ley 1314 de 2009 | Ley de convergencia contable colombiana a Normas Internacionales de Información Financiera y de aseguramiento de la información. |