



¿Cuál es la evidencia suficiente y adecuada para la opinión de un revisor fiscal en el marco de los estándares internacionales de auditoría externa?¹

0. Introducción

En el plano internacional, se alude que la Revisoría Fiscal se podría equiparar a la Auditoría Estatutaria o Legal, por ello es pertinente mencionar, por ejemplo que, La Federación de Expertos Contables Europeos², ha desarrollado el tema de educación y los niveles y experticia que se requiere para ejercer una buena práctica de esta auditoría en las empresas y que la³ “(...) Auditoría Estatutaria, también denominada Auditoría Legal, es el examen de conductas o datos impuesto a las organizaciones privadas por la Ley, con el propósito de obtener una opinión calificada sobre tales conductas o datos.

Así las cosas, la expresión Auditoría Estatutaria se refiere tanto a los órganos de fiscalización de existencia necesaria en ciertas entidades –por ejemplo, en Colombia, el revisor fiscal en las sociedades comerciales- como a otras auditorías obligatorias que no revisten carácter orgánico, es decir, no forman parte de la estructura del ente respectivo.(...)”.

1. Revisoría Fiscal

En Colombia, la Revisoría Fiscal, de acuerdo con el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, Declaración Profesional No. 7 es entendida como: “(...) un órgano de fiscalización que, en interés de la comunidad, bajo la dirección y responsabilidad del revisor fiscal y con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas, le corresponde dictaminar los estados financieros y revisar y evaluar sistemáticamente sus componentes y elementos que integran el control interno, en forma oportuna e independiente en los términos que le señala la ley, los estatutos y los pronunciamientos profesionales. [CTCP, 1999], (...)”.

Es necesario también decir que la figura de la Revisoría Fiscal hace referencia a un órgano social, por ello es importante⁴: “(...) recordar que la revisoría fiscal es un órgano social y no meramente un empleo o cargo. Por más que el legislador use repetidamente la expresión **el** revisor, lo cierto es que existe **la** revisoría, la cual tiene al revisor a la cabeza. Todos y cada uno de los miembros que la componen tienen responsabilidades conforme a la ley. (...)”. El texto que continúa y que hace parte de esta citación, permite concluir por lo tanto⁵: “(...) que no es a una persona a quien se le han fijado funciones en los artículos 203 a 217 del Código de Comercio, sino a un órgano social, advirtiendo que ésta ha ido cambiando su foco de atención, pasando cada vez más del interés privado (el de la entidad fiscalizada) al interés público (en especial el de los posibles y futuros inversionistas). De continuar

¹ FABIOLA TORRES AGUDELO, contadora pública y docente Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas de la Pontificia Universidad Javeriana. Actualmente es la directora de los Posgrados en Ciencias Contables, uno de ellos, la especialización en Revisoría Fiscal.

² http://www.fee.be/publications/default.asp?library_ref=4&content_ref=359 (Consultada en junio de 2009)

³ HERNANDO BERMÚDEZ GÓMEZ. *Esbozos de la auditoría y el control interno en las organizaciones privadas*. Cuadernos de Contabilidad No. 7, 1ª. Edición, Bogotá 2000, página xv.

⁴ HERNANDO BERMÚDEZ GÓMEZ. *Apuntes sobre la revisoría fiscal. El revisor fiscal y sus suplentes*. Cuadernos de Contabilidad No. 5, 1ª. Edición, Bogotá 1999, página 10.

⁵ *Ibidem*, página 16



esta evolución, vertida ya en otros países en nuevos desarrollos del Derecho Económico, entre los que destacamos el cambio de papel de la información societaria, seguramente ya no será apropiado estimar que la es un órgano social, sino que habrá que concebirla como una institución de orden legal (...)."

Así mismo, también a manera de recordación, la labor del revisor fiscal no solamente es importante porque cumple las funciones que la ley en Colombia le ha designado, sino que tiene mayor relevancia su trabajo conducente a los informes que se derivan de su trabajo, por lo que se destaca lo siguiente⁶:

- Informes conforme lo establecen los artículos 191, 193, 207, 208 y 209, 222, 437, del Código de Comercio. Estos informes consideran los aspectos sobre el control interno de la entidad –si existe, si es adecuado-, sobre las operaciones sociales –si cumplen los requisitos legales, si se ajustan a la normatividad interna- que sean o no realizadas directamente por los administradores, y sobre la contabilidad, (soportes, comprobantes, libros –si se llevan y conservan debidamente-, y estados financieros –si se presentan en forma fidedigna y de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas-).
- Obligación de informar acerca de irregularidades. Debe dar oportuna cuenta, por escrito de las mismas a las instancias y autoridades correspondientes.

La ley colombiana le exige al revisor fiscal seguir una serie de procedimientos previos a la presentación de informes que son indispensables para formar su opinión⁷:

- Inspeccionar en cualquier tiempo: libros de contabilidad y de actas, soportes contables, y todos aquellos papeles a la organización
- Inspeccionar los bienes de la sociedad
- Solicitar informes que le sean necesarios para establecer su control
- Convocar a los órganos administrativos correspondientes, cuando lo considere necesario
- *Aplicar los procedimientos aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas, que corresponden a lo consagrado en el literal c) del numeral 2º del artículo 7º de la Ley 43 de 1990, del cual se deriva, la exigencia de utilizar normas de auditoría generalmente aceptadas, y en especial aquellas relacionadas con ejecución del trabajo: obtener evidencia válida y suficiente por diversos procedimientos de auditoría, de tal manera que se pueda reunir bases razonables para plasmar su dictamen sobre los estados financieros que han sido sujetos de revisión.*

⁶ HERNANDO BERMÚDEZ GÓMEZ. *Evidencia en auditoría*. Cuadernos de Contabilidad No. 18, 1ª. Edición, Bogotá 2003, páginas 5 a 9.

⁷ *Ibidem*, páginas 8 y 9



El concepto, funciones, responsabilidades e informes de éste órgano tan importante, se han discutido a través del tiempo en Colombia y existen numerosos pronunciamientos y normas de diversas fuentes: académicas, legales e institucionales, que no son, por ahora, pertinente mencionar.

2. Auditoría

Pero si es importante, por lo menos ahora, recordar algunos conceptos relacionados con auditoría, ya que se considera ésta, como una base importante del trabajo del revisor fiscal. Para ello, se revisará de manera general, algunos de los planteamientos de los postulados básicos de la auditoría escritos por David Flint⁸. Por ejemplo, que el “(...) Objeto de la auditoría ha sido el cumplimiento de deberes por las personas responsables de la tutela y rendición de cuentas, respecto a la custodia de dinero y otros recursos, a la administración de haciendas, finca raíz y establecimientos de comercio y manufacturas, al suministro de servicios y a otras actividades, todo de conformidad con propósitos previstos (...)” Para Flint, “(...) el propósito de la auditoría es investigar y revisar las acciones (o la inacción), las decisiones, logros, declaraciones o informes de personas específicas con responsabilidades definidas, comparar tales acciones con alguna norma y formar y expresar una opinión sobre el resultado de dicha investigación, revisión y comparación.(...)” En este caso, los propietarios de la organización, independiente de su conformación legal, y los administradores que, al rendir cuentas a los propietarios, buscan una respuesta verdadera o razonable acerca de cómo se han utilizado, durante un determinado tiempo, los recursos y cómo ha cumplido con las exigencias y mandatos pertinentes, acuden a un tercero que les genere confianza de que sus recursos han sido bien manejados y que su informe, acerca de esos recursos, está fundamentado en un trabajo serio y responsable.

Se parte entonces, que una forma de buscar este objetivo es a través de un área disciplinar primordial, que es la auditoría, la cual se basa en una serie de postulados o principios fundamentales que se constituye en una teoría sólida, que permitan identificar y tener conocimientos de las presunciones básicas que sustentan la práctica de la auditoría, para organizar el conocimiento de la auditoría de tal forma que sea útil e internamente consistente, y para entender la función social y el contexto de la función de la auditoría⁹.

⁸ DAVID FLINT. *Philosophy and Principles of Auditing, an Introduction*. MacMillan Education Ltd., Hong Kong, 1988. Traducción hecha por el CP Alberto Carrillo Leisser.

⁹ BRENDA PORTER, Jon Simon y David Hartherly, *Principle of External Auditing*. Tercera Edición. Editorial John Wiley & Sons, Ltd. England 2008.



Flint¹⁰ propone postulados que han significado, desde su difusión, un mayor estudio y avance. A manera de enunciación, nos referiremos a algunos de estos postulados, por considerarlos de mayor importancia para el tema de este documento:

1. Es necesario que existan las condiciones para que se pueda realizar una auditoria. Se refiere básicamente a que hay un compromiso entre las partes, de hacer un trabajo aceptable para la otra; confiabilidad y credibilidad de la información por la cual se es responsable y que se usará en el desarrollo del trabajo, que permitirá establecer autenticidad de la misma, puesto que su resultado, puede influir en las decisiones de ese público al cual va dirigida, esto es, la atribución de una dimensión de interés público a la calidad de la conducta o desempeño de alguno de las partes. Este postulado se refiere entonces, a que las condiciones para practicar una auditoria deben ser claras, transparentes y entendidas por las partes, porque la *emisión de información pública impone un deber de reconocimiento de responsabilidad*¹¹, por lo tanto, no es factible asumir esta función si se carece de las condiciones propicias y pertinentes, porque la responsabilidad, la idoneidad de los profesionales está en juego.
2. La auditoria debe ser independiente en su gestión
3. Fijación de estándares de responsabilización, relacionados por ejemplo; con el comportamiento, desempeño, logro, calidad de información.
4. El significado, importancia e intención de los estados financieros y cualesquiera otra información suficiente, que le permita al auditor claridad y por lo tanto una forma sencilla de comunicarla.
5. La auditoria produce un beneficio económico o social. *Hace énfasis en una prueba de costo-beneficio como justificación social para la auditoria. La auditoria es una función netamente utilitaria, y sólo satisface la necesidad social si el beneficio que aporta es mayor que el sacrificio hecho para obtenerlo*¹².

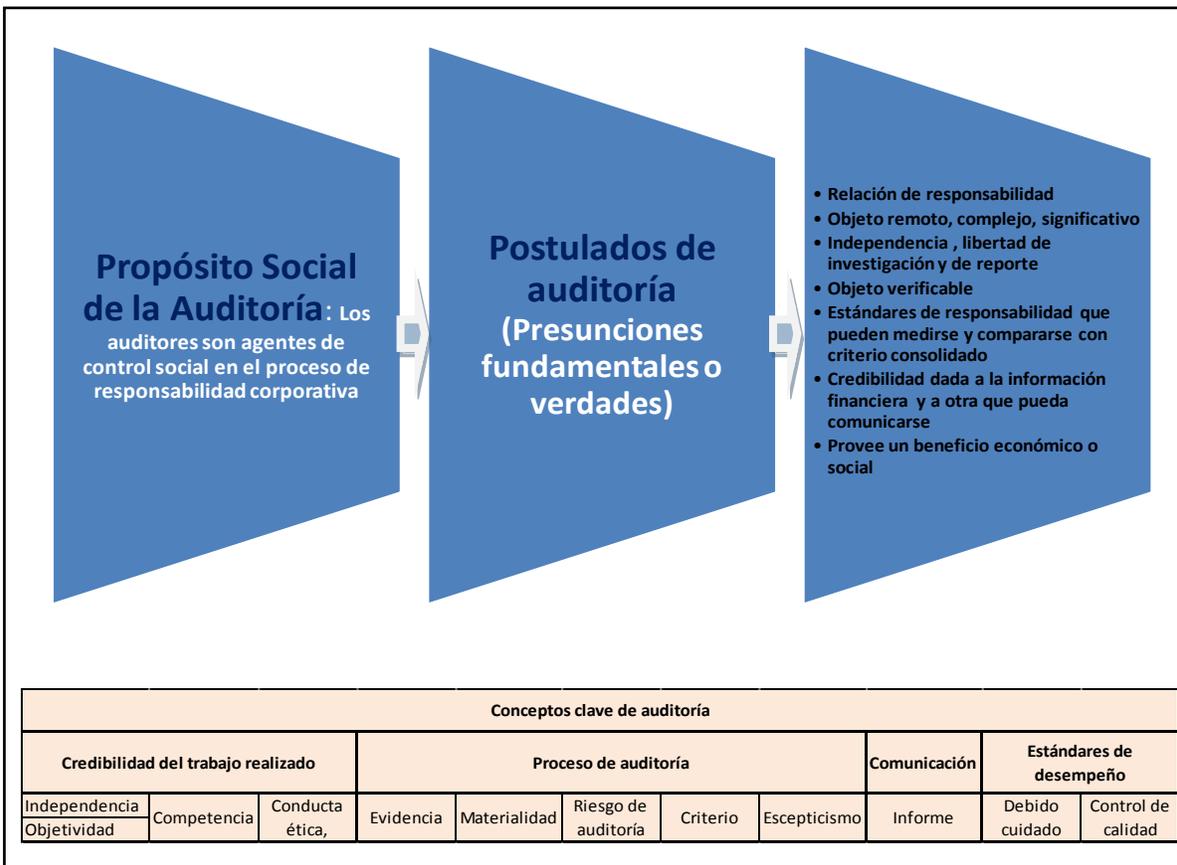
El siguiente cuadro resume los anteriores postulados y lo que se ha considerado son los conceptos clave de auditoría¹³:

¹⁰ DAVID FLINT. *Philosophy and Principles of Auditing, an Introduction*. MacMillan Education Ltd., Hong Kong, 1988. Traducción hecha por el CP Alberto Carrillo Leisser, página 3

¹¹ *Ibidem*, página 3

¹² *Ibidem*, página 15

¹³ Basado en: DAVID FLINT. *Philosophy and Principles of Auditing, an Introduction*. MacMillan Education Ltd., Hong Kong, 1988.



Ya teniendo una base general sobre el concepto de auditoría y teniendo en cuenta el entorno internacional, y los avances de la regulación de la profesión en el mundo, y por supuesto de Colombia, un revisor fiscal ¿puede o debe? establecer su labor dentro de los estándares internacionales de auditoría.

Por supuesto, al reflexionar sobre la pregunta que da origen a este documento, cabe entonces empezar por esquematizar una exposición de ideas que empieza por un concepto general, de los temas relacionados con evidencia en el plano internacional y cómo puede hacer uso de estas mejores prácticas, intentando ubicar y relacionarlos con el ambiente internacional, reiterando que hoy, la profesión y la regulación que les compete, están en continuo avatar desde el año 2000, por lo tanto, a una década de todo esto, ¿cómo los revisores fiscales los han incorporado en su trabajo, y en específico, en la evidencia que examinan para su dictamen?



Los revisores fiscales tienden a centrar su trabajo en auditoría de estados financieros históricos, por lo tanto, deben tener y aplicar las fases de la misma, empezando por la planeación, seguida de la ejecución (Evaluación del Control, Pruebas Sustantivas) y finalmente, la Conclusión e Informes. Además, tienen bajo su responsabilidad, verificar el cumplimiento de las normas o regulaciones del Estado colombiano, las regulaciones de los órganos de supervisión y control, además de las decisiones de los órganos de administración.

3. Estándares internacionales de auditoría

De tal manera que los revisores fiscales pueden utilizar como base de su trabajo de evaluación, auditoría y revisión de información histórica financiera, los estándares internacionales de auditoría.

En el ámbito internacional, la *IFAC* –International Federation of Accountants- inmersa en servir al interés público, a través del desarrollo de estándares internacionales de auditoría y aseguramiento de alta calidad, la promoción de valores éticos fuertes, que buscan una mayor y mejor calidad en la práctica profesional de los auditores, emprendió y finalizó el proyecto Claridad, cuya finalidad principal fue la revisión de todos los estándares de auditoría y los cuales empezaron a tener vigencia desde diciembre 15 de 2009, el documento se denomina: *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control*.

Estos estándares internacionales de auditoría se pueden considerar como una de las herramientas técnicas, utilizables por el revisor fiscal, al planear y ejecutar su trabajo y por consiguiente, generar su opinión con una seguridad razonable. Suministran las orientaciones generales, pero es necesario hacer la siguiente advertencia¹⁴: “(...) Los estándares presentan principios básicos y procedimientos esenciales. A través de los estándares NO se pretende suministrar un tratado sobre auditoría. Más que un cuerpo doctrinal, los ISA son un cuerpo normativo.

*Los principios básicos y los procedimientos esenciales son colocados, tipográficamente hablando, en **negrilla**.*

Tales principios y procedimientos se acompañan, dentro del mismo estándar, con párrafos explicativos y con párrafos que precisan su aplicación.

La correcta interpretación y aplicación de los estándares es aquella que considera en su integridad el texto completo del estándar. De esta manera se propende por el uso del sistema de interpretación llamado sistemático que se opone a la interpretación y aplicación de párrafos aislados. Se evita así sacar las normas de su contexto y darles un sentido que no tienen.

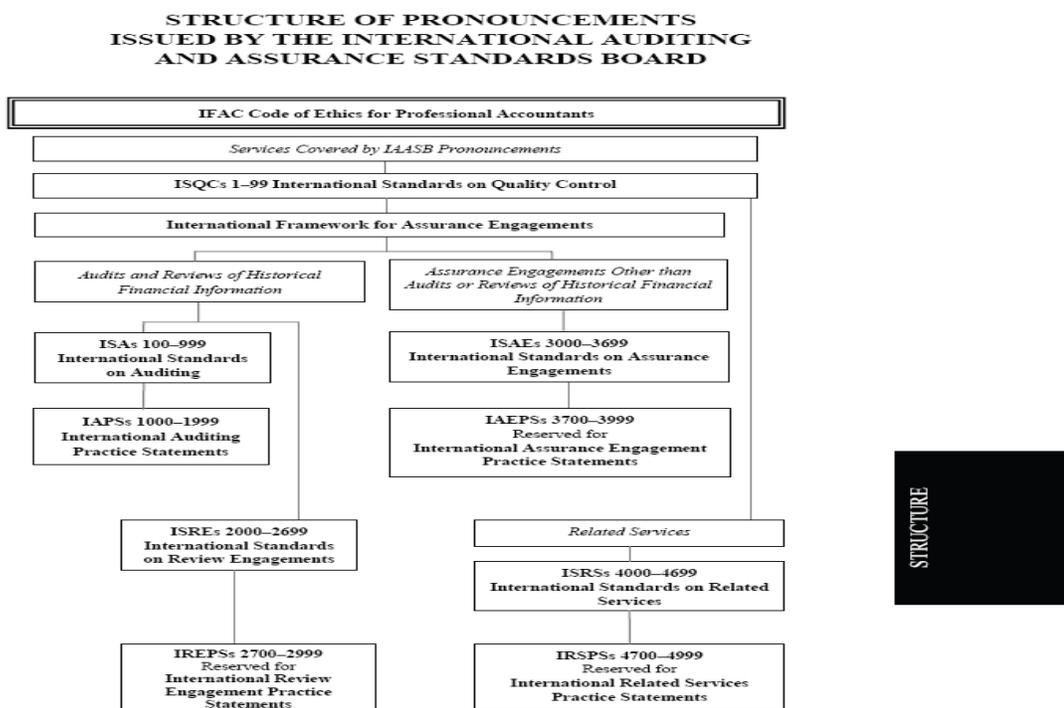
¹⁴ HERNANDO BERMÚDEZ GÓMEZ. *Evidencia en auditoría*. Cuadernos de Contabilidad No. 18, 1ª. Edición, Bogotá 2003, página 62.



(...)»¹⁵, Además es básico también que “(...) pone de presente que el juicio de un auditor podría indicarle que deba separarse de un estándar para lograr mejor los objetivos de la auditoría¹⁶.

Esto es muy importante. Primero que todo resalta que los objetivos están por encima de las normas. Que éstas se justifican en aquellos. En segundo lugar, subraya que una auditoría es un proceso racional, sujeto a la razón y no una mecánica que deba practicarse sin crítica¹⁷. Obviamente, precisamente porque su actividad está regida por la razón, el auditor debe estar en capacidad de justificar su separación de los estándares, poniendo para ello de presente cómo con tal separación se logran mejor los objetivos de su auditoría. En cuarto lugar, se advierte que los ISA no están diseñados, ni se pretende que se apliquen, a cuestiones que no sean materiales. No se cansa IFAC de señalar que una auditoría se centra en cuestiones importantes y no en todo detalle. Hay aquí, otra vez, una expresión del carácter razonable de la auditoría. Finalmente, se advierte que algunos ISA son acotados con una perspectiva del sector público.¹⁸ (...)”

Para un mejor entendimiento, es preciso revisar la estructura de los estándares. El siguiente cuadro explica la estructura de los mismos:



Fuente: <http://www.ifac.org/>

¹⁵ Ibidem, página 62

¹⁶ En algunas legislaciones esto está expresamente consagrado. Así debiera ser en todos los sistemas jurídicos, pues es la única forma de hacer primar lo esencial sobre lo formal.

¹⁷ Así es también y debería ser siempre el proceso de interpretación y aplicación de las normas jurídicas. Lamentablemente no faltan los intérpretes gramaticales que “echan tijera” a las normas y terminan sosteniendo cuestiones basadas en palabras más que en contextos. Las citas Nos. 7 y 8 corresponden al texto original referenciado.

¹⁸ HERNANDO BERMÚDEZ GÓMEZ. *Evidencia en auditoría*. Cuadernos de Contabilidad No. 18, 1ª. Edición, Bogotá 2003, página 62.



Una explicación sencilla sobre este cuadro: En primera instancia se pone de manifiesto la importancia dada al Código de Ética, el cual rige o condiciona la aplicación de todos los estándares, y por ende, la práctica profesional, allí se precisan los valores que todo Contador Público debe observar.

En segundo lugar, la importancia del IAASB -International Auditing and Assurance Standards Board-, organismo encargado de establecer los estándares internacionales de calidad que buscan mejorar la práctica profesional.

Luego hay dos secciones fundamentales: los estándares relacionados con control de calidad ISQC's: *ISQC's 1-99 International Standard on Quality Control*, que incluye los servicios relacionados y el *International Framework for Assurance Engagements*, Marco Internacional de Contratos de Aseguramiento, que a su vez se divide en dos grandes partes: *Audits and Reviews of Historical Financial Information* y *Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information*, las cuales desarrollan los estándares relacionados.

Para una mayor claridad al respecto, el siguiente es el texto explicativo de IFAC acerca de la reestructuración para la emisión de estándares:

"(...) Standard-Setting Initiatives

IFAC has long recognized that a fundamental way to protect the public interest is to develop, promote, and enforce internationally recognized standards as a means of ensuring the credibility of information upon which investors and other stakeholders depend.

The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), the International Accounting Education Standards Board (IAESB), the International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), and the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) follow a rigorous due process that supports the development of high-quality standards in the public interest in a transparent, efficient, and effective manner. These independent standard-setting boards all have Consultative Advisory Groups, which provide public interest perspectives, and include public members. These boards issue the following pronouncements:

- *Code of Ethics for Professional Accountants*
- *International Standards on Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services*
- *International Standard on Quality Control*
- *International Education Standards*
- *International Public Sector Accounting Standards. (...)*¹⁹

¹⁹ <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board/handbooks#2010-handbook-of-internatio>, página 3.



4. Concepto de evidencia

Ahora bien, los revisores fiscales tienen como base de sus informes, la evidencia. En desarrollo del anterior planteamiento, es necesario entonces empezar, por revisar el concepto de evidencia, desde su acepción más sencilla como es la proporcionada por el diccionario. Evidencia de acuerdo con la *RAE* es:

“(Del lat. evidentiā).

- 1. f. Certeza clara y manifiesta de la que no se puede dudar. La evidencia de la derrota lo dejó aturdido.*
- 2. f. Der. Prueba determinante en un proceso.*

~ moral.

- 1. f. Certidumbre de algo, de modo que el sentir o juzgar lo contrario sea tenido por temeridad.*

en ~.

- 1. loc. adv. En ridículo, en situación desairada. PONER, ESTAR, QUEDAR en evidencia.*
- 2. loc. adv. En conocimiento público, revelando o demostrando algo. Las últimas investigaciones pusieron en evidencia algo que se venía sospechando.”*

Para complementar lo anterior, *IFAC* al interior de los estándares internacionales, en lo correspondiente al glosario de términos, define la evidencia de auditoría como:

*“(…)*Audit evidence—Information used by the auditor in arriving at the conclusions on which the auditor’s opinion is based. Audit evidence includes both information contained in the accounting records underlying the financial statements and other information.(…)”²⁰*

Pero ¿qué se puede entender como evidencia en o de auditoría? Recordemos que este concepto hace parte de los procesos de auditoría, por lo tanto, el revisor fiscal debe obtener evidencia suficiente y apropiada, para proveer credibilidad a unos estados financieros auditados, los cuales son preparados por la administración. El revisor fiscal expresa un dictamen acerca de su veracidad y razonabilidad con base en la evidencia. Una explicación sobre evidencia, se encuentra en el siguiente texto: *“(…) se define evidencia en auditoría como toda la información usada por el auditor para formar las conclusiones en las cuales basa su opinión. Bien pudiéramos reemplazar aquí la palabra información por la palabra conocimiento, para indicar que la evidencia en auditoría no es otra cosa que las representaciones que el auditor se hace sobre el objeto sometido a su examen.*

Entendida la información como datos, obsérvese que por evidencia en auditoría no se entiende toda la información disponible para el auditor, sino solamente aquella que el auditor usa para sacar sus conclusiones. En este mismo orden de ideas, el citado párrafo 3 advierte que no se espera que los auditores se ocupen de toda la información existente; lo cual concuerda con el principio del estándar propuesto que señala que la evidencia debe, simplemente, ser suficiente, que no requiere que sea completa y con la advertencia previa a

²⁰ <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board/handbooks#2010-handbook-of-internatio>, página 14.



los estándares donde se estipula que ellos no se aplican a todas las cuestiones sino, solamente, a las que sean materiales, importantes, significativas.

Recordemos también que una cosa es el objeto del conocimiento y otra la representación que se tiene del objeto. Esto es muy importante a la hora de juzgar el comportamiento de un auditor. Existe dificultad en formar imágenes exactas de la realidad, en especial por las limitaciones de los sentidos y la precariedad de los procesos racionales.

Algunos autores distinguen entre evidencia de auditoría y hallazgo de auditoría²¹. Para ciertos autores mientras evidencia sería todo dato comprobado, el hallazgo consistiría en aquellos datos o conductas comprobados como contrarios a los patrones a los que debían haberse ajustado. Así el término hallazgo correspondería a lo que en otros textos se denomina excepciones de auditoría. Los hallazgos o excepciones de auditoría son claves a la hora de definir si el conjunto admite ser calificado como aceptable o adecuado, en lo cual entra en juego la valoración de la materialidad de las desviaciones, es decir, su capacidad para inducir a error al usuario de la información.(...)"²²

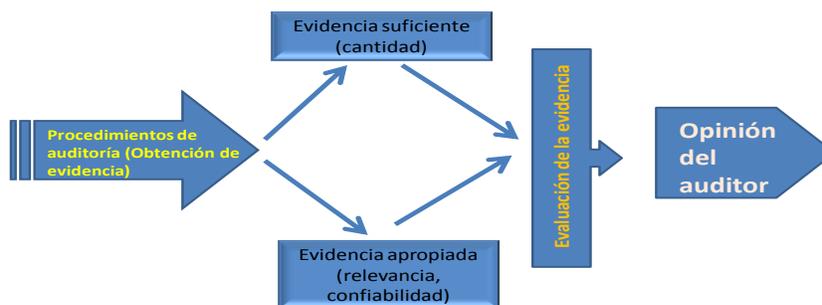
La medida de la cantidad de evidencia de auditoría necesaria, es afectada por la evaluación del auditor de los riesgos de errores importantes y también por la calidad de la evidencia. La medida de la calidad de la evidencia de auditoría –su relevancia y su confiabilidad en proveer soporte a las conclusiones sobre las cuales está basada la opinión del auditor-²³. La suficiencia y lo apropiado de la evidencia de auditoría están interrelacionadas. Entre más apropiada sea la evidencia de la auditoría, menos cantidad de ella es requerida. Esto se explica en la siguiente gráfica²⁴:

²¹ Véase, por ejemplo, O. RAY WHITTINGTON, KURT PANY, *Auditoría, un enfoque integral*, Mc.Graw Hill, Bogotá, 2000, páginas 519 y 520. Esta cita corresponde al texto original referenciado.

²² HERNANDO BERMÚDEZ GÓMEZ. *Evidencia en auditoría*. Cuadernos de Contabilidad No. 18, 1ª. Edición, Bogotá 2003, página 65.

²³ ISA 500, párrafo 5

²⁴ Basado en: BRENDA PORTER, Jon Simon y David Hartherly, *Principle of External Auditing*. Tercera Edición. Editorial John Wiley & Sons, Ltd. England 2008



De acuerdo con la ISA 500, hay una relación directa entre los procedimientos de auditoría, la evidencia y la opinión del auditor, que permite expresar una opinión acerca de la veracidad y razonabilidad de los estados financieros.

Ahora bien, ¿cuáles pueden ser las fuentes que le permiten al revisor fiscal tener una seguridad razonable al emitir su dictamen? Para dar ésta respuesta, nuevamente acudimos al HandBook, ISA 500 “*Audit Evidence*”, cuyo objetivo es el siguiente: “*The objective of the auditor is to design and perform audit procedures in such a way as to enable the auditor to obtain sufficient appropriate audit evidence to be able to draw reasonable conclusions on which to base the auditor’s opinion.*”²⁵. Este objetivo tiene una relación directa con “(...) La consistencia de la información está estrechamente relacionada con conceptos como el de nivel de seguridad, error tolerable, error esperado, aceptación incorrecta, rechazo incorrecto. Detrás de estos conceptos, muy usados dentro de la técnica del muestreo, se encuentra presente la necesidad de sopesar la evidencia para dar un valor a las inconsistencias. Un solo dato incorrecto puede estar demostrando la falsedad de los demás, así como puede carecer de importancia.

*En la naturaleza acumulativa de la evidencia descansa la distinción entre seguridad negativa y seguridad positiva. Típicamente una seguridad negativa es propia de un proceso de auditoría incompleto en el cual la acumulación de evidencia no ha llegado al nivel necesario para sustentar una seguridad positiva. Como los informes interinos se producen antes que el ciclo de aseguramiento se haya completado, ellos suelen transmitir una mera seguridad negativa*²⁶. (...)”²⁷.

²⁵ <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board/handbooks#2010-handbook-of-internatio>, página 381

²⁶ *Las autoridades colombianas no acaban de comprender y aceptar la diferencia entre seguridades positivas y negativas. Muchas han pretendido y exigen que siempre se expresen seguridades positivas. Con esto están provocando un daño a la profesión contable, imponiéndole la manifestación de afirmaciones que la técnica no considera posibles. Algunas autoridades piensan que un trabajo se puede planear y ejecutar en forma tal que en todo momento se pueda expresar una seguridad positiva, lo que equivale a exigir que en cualquier momento todo esté examinado y que en cualquier momento sobre ese todo se tenga una conclusión. Ello no es posible en las*



La pregunta que continúa, está relacionada con las fuentes, por ello, ¿cuáles son las fuentes formales de información que un revisor fiscal utiliza? Esta explicación se encuentra también en ISA 500, empezando por las definiciones que utilizan a través del texto: “(...) For purposes of the ISAs, the following terms have the meanings attributed below:

(a) *Accounting records* – The records of initial accounting entries and supporting records, such as checks and records of electronic fund transfers; invoices; contracts; the general and subsidiary ledgers, journal entries and other adjustments to the financial statements that are not reflected in journal entries; and records such as work sheets and spreadsheets supporting cost allocations, computations, reconciliations and disclosures.

(b) *Appropriateness (of audit evidence)* – The measure of the quality of audit evidence; that is, its relevance and its reliability in providing support for the conclusions on which the auditor’s opinion is based.

(c) *Audit evidence* – Information used by the auditor in arriving at the conclusions on which the auditor’s opinion is based. Audit evidence includes both information contained in the accounting records underlying the financial statements and other information.

(d) *Management’s expert* – An individual or organization possessing expertise in a field other than accounting or auditing, whose work in that field is used by the entity to assist the entity in preparing the financial statements.

(e) *Sufficiency (of audit evidence)* – The measure of the quantity of audit evidence. The quantity of the audit evidence needed is affected by the auditor’s assessment of the risks of material misstatement and also by the quality of such audit evidence. (...).²⁸

Pero es necesario recordar que, para que la evidencia en auditoria sea efectiva, debe cumplir con los siguientes requerimientos, manteniendo como base de referencia, el HandBook, párrafos 6 al 11: “(...)

Sufficient Appropriate Audit Evidence

6. *The auditor shall design and perform audit procedures that are appropriate in the circumstances for the purpose of obtaining sufficient appropriate audit evidence. (Ref: Para. A1–A25)*

Information to Be Used as Audit Evidence

7. *When designing and performing audit procedures, the auditor shall consider the relevance and reliability of the information to be used as audit evidence. (Ref: Para. A26–A33)*

8. *If information to be used as audit evidence has been prepared using the work of a management’s expert, the auditor shall, to the extent necessary, having regard to the significance of that expert’s work for the auditor’s purposes: (Ref: Para. A34–A36)*

(a) *Evaluate the competence, capabilities and objectivity of that expert; (Ref: Para. A37–A43)*

(b) *Obtain an understanding of the work of that expert; and (Ref: Para. A44–A47)*

(c) *Evaluate the appropriateness of that expert’s work as audit evidence for the relevant assertion. (Ref: Para. A48)*

9. *When using information produced by the entity, the auditor shall evaluate whether the information is sufficiently reliable for the auditor’s purposes, including, as necessary in the circumstances:*

(a) *Obtaining audit evidence about the accuracy and completeness of the information; and (Ref: Para. A49–A50)*

circunstancias. No todo lo deseable en posible en un tiempo y en lugar determinado. El juicio de posibilidad es cuestión de razonabilidad. Cita original del texto referenciado.

²⁷ HERNANDO BERMÚDEZ GÓMEZ. *Evidencia en auditoria*. Cuadernos de Contabilidad No. 18, 1ª. Edición, Bogotá 2003, página 66.

²⁸ <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board/handbooks#2010-handbook-of-internatio>, página 381



(b) Evaluating whether the information is sufficiently precise and detailed for the auditor's purposes. (Ref: Para. A51)

Selecting Items for Testing to Obtain Audit Evidence

10. When designing tests of controls and tests of details, the auditor shall determine means of selecting items for testing that are effective in meeting the purpose of the audit procedure. (Ref: Para. A52–A56)

Inconsistency in, or Doubts over Reliability of, Audit Evidence

11. If:

(a) audit evidence obtained from one source is inconsistent with that obtained from another; or

(b) the auditor has doubts over the reliability of information to be used as

audit evidence, the auditor shall determine what modifications or additions to audit procedures are necessary to resolve the matter, and shall consider the effect of the matter, if any, on other aspects of the audit. (Ref: Para. A57)(...)"²⁹

Durante el proceso de auditoría, se acumula evidencia para cumplir con los objetivos específicos de auditoría y formar sus conclusiones acerca de los objetivos generales de auditoría. Por lo tanto, el objetivo global del auditor es "obtener seguridad razonable acerca de si los estados financieros en conjunto están libres de errores importantes... Seguridad razonable... es obtenida cuando el auditor ha obtenido suficiente y apropiada evidencia de auditoría para reducir el riesgo de auditoría (el riesgo que el auditor exprese una opinión inapropiada cuando los estados financieros son materialmente erróneos) a un nivel aceptable"³⁰. Suficiencia se refiere a la cantidad de evidencia, y apropiada se refiere a su relevancia y confiabilidad.

Se puede reducir el trabajo de auditoría si puede asegurarse que los sistemas de reporte financiero que están sujetos a auditoría, incorporan controles efectivos sobre los cuales confiar para prevenir o detectar errores e irregularidades en la información contable. Si tales controles están establecidos y trabajan efectivamente, el auditor puede sentirse razonablemente seguro que la información contable que pasa a través del sistema y se presenta en los estados financieros es confiable y no contiene errores importantes.

Para mayor precisión de las fuentes y los requerimientos que explica el HandBook, me permito citar el siguiente texto³¹, haciendo la salvedad, que la mención de proyecto al interior del mismo, se debe a que para la fecha en que se publicó este escrito, no se había expedido el HandBook utilizado para este documento, versión diciembre 15 de 2009:

"(...) Evidencia proveniente de la auditoría

Los procedimientos de una auditoría financiera se centran en los sistemas de información contable, aunque no se limitan a éstos.

²⁹ Ibidem, páginas 382 y 383

³⁰ ISA 200, párrafo 5,11

³¹ HERNANDO BERMÚDEZ GÓMEZ. *Evidencia en auditoría*. Cuadernos de Contabilidad No. 18, 1ª. Edición, Bogotá 2003, página 67 a 73. Las citas siguientes desde el No. 20 al 31 corresponden al texto que se ha referenciado.



Evidencia proveniente del sistema contable

En el estado actual de desarrollo de los sistemas de información, es común el concepto de sistemas de información integrados. La tecnología computacional permite que un solo dato sea utilizado para distintos propósitos mediante las llamadas bases de datos relacionales.

Atrás van quedando los tiempos en los cuales cada sistema de datos se configuraba como una entidad autónoma y cerrada. Por ello, el proyecto de estándar advierte que el sistema contable puede formar parte de sistemas integrados que conservan y suministran datos tanto sobre la operación, como sobre el cumplimiento de objetivos y la situación financiera de la entidad. De igual manera, el proyecto advierte que el proceso contable consistente en identificar, registrar, procesar e informar hechos económicos, puede ocurrir totalmente de forma electrónica.

El subsistema documental de la contabilidad

La contabilidad, siguiendo las concepciones legales de nuestro medio, consiste en una serie de documentos relacionados de manera necesaria entre sí³². Bajo una concepción manual y genética del sistema, se parte de soportes, para elaborar comprobantes, que se presentan cronológicamente en un libro diario, del cual la información se reparte a libros de detalle – también llamados auxiliares– que finalmente se condensan en libros de resumen –más comúnmente llamados libros mayores o principales–, con base en los cuales se preparan los estados financieros.³³

En la actualidad, las bases de datos relacionales permiten una sola captura de los datos, que, mediante procedimientos electrónicos son acumulados para producir diferentes conjuntos de información, por ejemplo el libro diario, los libros de detalle, los libros de resumen o los estados financieros. Podría decirse que en la realidad contemporánea hay dos clases de documentos: de un lado los soportes y los comprobantes, que son documentos originarios y, de otro, los libros y los estados financieros, que son documentos derivados³⁴.

Por soporte³⁵ se entiende cualquier documento, en papel o en otro medio, como el electrónico, que da cuenta de la realización de un hecho. Entre ellos se encuentran las facturas, los contratos, otros documentos legales como las escrituras, los recibos de entrada y salida de almacén, las grabaciones audiovisuales y los registros electrónicos.

Por comprobante³⁶ se entiende un documento propiamente contable, que traduce los soportes en términos de las categorías de clasificación de los hechos, que se encuentran en los llamados planes contables³⁷ y que, presentando una descripción resumida de ellos, los reconocen por cuantía inicial. También se usan comprobantes para reconocer los ajustes que sea necesario hacer a los registros.

³² D.R. 2649/93. “ART. 56— Asientos. Con fundamento en comprobantes debidamente soportados, los hechos económicos se deben registrar en libros, en idioma castellano, por el sistema de partida doble. (...)”

³³ Obsérvese que no utilizo la expresión “libros oficiales”, que se usa para designar los libros registrados ante la respectiva Cámara de Comercio. En Colombia los libros auxiliares son medio de prueba al tiempo que no requieren estar registrados.

³⁴ La verdad de los estados financieros depende de la correspondencia de éstos con los libros mayores o de resumen. A su vez, la verdad de los libros de resumen depende de la verdad de los libros de detalle. La verdad de los libros de detalle depende de la verdad de los comprobantes. La verdad de los comprobantes depende de la verdad de sus soportes. La verdad de los soportes es directamente proporcional a la manera como éstos reflejen en forma correcta los hechos. Así pues, aunque formalmente los estados financieros deban proceder de los libros, su carácter de fidedignos no depende tanto de esto como de que correspondan a los hechos respecto de los cuales pretenden dar cuenta.

³⁵ D.R. 2649/93. “ART. 123— Soportes. Teniendo en cuenta los requisitos legales que sean aplicables según el tipo de acto de que se trate, los hechos económicos deben documentarse mediante soportes, de origen interno o externo, debidamente fechado y autorizado por quienes intervengan en ellos o los elaboren.

Los soportes deben adherirse a los comprobantes de contabilidad respectivos o, dejando constancia en estos de tal circunstancia, conservarse archivados en orden cronológico y de tal manera que sea posible su verificación.

Los soportes pueden conservarse en el idioma en el cual se hayan otorgado, así como ser utilizados para registrar las operaciones en los libros auxiliares o de detalle.”

³⁶ D.R. 2649/93. “ART. 124— Comprobante de contabilidad. Las partidas asentadas en los libros de resumen y en aquel donde se asienten en orden cronológico las operaciones, deben estar respaldadas en comprobantes de contabilidad elaborados previamente. Dichos comprobantes deben prepararse con fundamento en los soportes, por cualquier medio y en idioma castellano.



Muchas formas de soporte y, por su parte, los comprobantes, están sometidos en diversas ocasiones y latitudes a requisitos de forma, que pueden tener que ver con su forma de impresión, con su numeración, contenido y autorización.

Por libro³⁸ debe entenderse todo conjunto de información construido a partir de los comprobantes. En cuanto a sus condiciones de validez, los libros deben ser íntegros y auténticos. Ser íntegros supone que no se hayan alterado materialmente, mediante borrones, tachaduras, eliminaciones, etc. Ser auténticos implica que se conozca con certeza de quién son y más específicamente que se conozca cuál es el ente cuyas operaciones registran.

En cuanto a la discriminación de los datos que se hacen en ellos, los libros se organizan para mostrar tanto el detalle de cada operación como para resumir las que pertenecen a una misma categoría. En Colombia debemos resumir la información mensualmente³⁹.

Desde otra perspectiva, los libros organizan la información por personas u objetos, por la naturaleza de los hechos o por la actividad a la cual tales hechos corresponden.

Los comprobantes de contabilidad deben ser numerados consecutivamente, con indicación del día de su preparación y de las personas que los hubieren elaborado y autorizado.

En ellos se debe indicar la fecha, origen, descripción y cuantía de las operaciones, así como las cuentas afectadas con el asiento.

La descripción de las cuentas y de las transacciones puede efectuarse por palabras, códigos o símbolos numéricos, caso en el cual deberá registrarse en el auxiliar respectivo el listado de códigos o símbolos utilizados según el concepto a que correspondan.

Los comprobantes de contabilidad pueden elaborarse por resúmenes periódicos, a lo sumo mensuales.

Los comprobantes de contabilidad deben guardar la debida correspondencia con los asientos en los libros auxiliares y en aquel en que se registren en orden cronológico todas las operaciones.”

³⁷ D.R. 2649/93. “ART. 53— Clasificación. Los hechos económicos deben ser apropiadamente clasificados según su naturaleza, de manera que se registren en las cuentas adecuadas.

Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales, la clasificación se debe hacer conforme a un plan contable previamente elaborado por el ente económico.

El plan contable debe incluir la totalidad de las cuentas de resumen y auxiliares en uso, con indicación de su descripción, de su dinámica y de los códigos o series cifradas que las identifiquen.”

³⁸ D.R. 2649/93. “ART. 125— Libros. Los estados financieros deben ser elaborados con fundamento en los libros en los cuales se hubieren asentado los comprobantes.

Los libros deben conformarse y diligenciarse en forma tal que se garantice su autenticidad e integridad. Cada libro, de acuerdo con el uso a que se destina, debe llevar una numeración sucesiva y continúa. Las hojas y tarjetas deben ser codificadas por clase de libros.

Atendiendo las normas legales, la naturaleza del ente económico y a la de sus operaciones, se deben llevar los libros necesarios para:

1. Asentar en orden cronológico todas las operaciones, bien en forma individual o por resúmenes globales no superiores a un mes.
2. Establecer mensualmente el resumen de todas las operaciones por cada cuenta, sus movimientos débito y crédito, combinando el movimiento de los diferentes establecimientos.
3. Determinar la propiedad del ente, el movimiento de los aportes de capital y las restricciones que pesen sobre ellos.
4. Permitir el completo entendimiento de los anteriores. Para tal fin se deben llevar, entre otros, los auxiliares necesarios para:
 - a) Conocer las transacciones individuales, cuando éstas se registren en los libros de resumen en forma global;
 - b) Establecer los activos y las obligaciones derivadas de las actividades propias de cada establecimiento, cuando se hubiere decidido llevar por separado la contabilidad de sus operaciones;
 - c) Conocer los códigos o series cifradas que identifiquen las cuentas, así como los códigos o símbolos utilizados para describir las transacciones, con indicación de las adiciones, modificaciones, sustituciones o cancelaciones que se hagan de una y otras;
 - d) Controlar el movimiento de las mercancías, sea por unidades o por grupos homogéneos, y
 - e) Conciliar los estados financieros básicos con aquellos preparados sobre otras bases comprensivas de contabilidad.
5. Dejar constancia de las decisiones adoptadas por los órganos colegiados de dirección, administración y control del ente económico.
6. Cumplir las exigencias de otras normas legales.”

³⁹ D.R. 2649/93. “ART. 56— Asientos. Con fundamento en comprobantes debidamente soportados, los hechos económicos se deben registrar en libros, en idioma castellano, por el sistema de partida doble.

Pueden registrarse varias operaciones homogéneas en forma global, siempre que su resumen no supere las operaciones de un mes.

Las operaciones deben registrarse cronológicamente. Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales, los asientos respectivos deben hacerse en los libros a más tardar en el mes siguiente a aquel en el cual las operaciones se hubieren realizado.

Dentro del término previsto en el inciso anterior, se deben resumir los movimientos débito y crédito de cada cuenta y establecer su saldo.

Cualquier error u omisión se debe salvar con un nuevo asiento en la fecha en que se advirtiere.”



En todas las culturas existen requisitos legales –estatutarios– que deben cumplir los documentos, sean soportes, comprobantes o libros. Sin embargo, algunas se limitan a fijar ciertos principios y reglas generales, mientras otras se embarcan en regulaciones exhaustivas. Las regulaciones excesivas derivan en apreciaciones accidentales, cuando lo fundamental es la capacidad de suministrar prueba o evidencia de lo que en ellos consta.

El subsistema intelectual de la contabilidad

Los documentos no son importantes sino en la medida que recogen datos. En la contabilidad los datos son recolectados a través de un proceso que pone en juego el juicio del preparador de los libros.

Así nos encontramos con una secuencia de acciones, tales como identificar, clasificar, cuantificar, reconocer, acumular, valorar, resumir y tabular⁴⁰. Estas acciones se realizan bajo el dominio de un conjunto sistémico de conceptos y reglas, conocido como base comprensiva de contabilidad. La base de uso común recibe el nombre de principios de contabilidad generalmente aceptados.

El subsistema intelectual está sincronizado con el subsistema documental de la contabilidad, en forma tal que, en términos generales, sobre el soporte se identifica, en el comprobante se clasifica y cuantifica, en los libros de detalle se reconoce, acumula, valúa y ajusta, en los libros mayores se resume y en los estados financieros se tabula.

El principio fundamental del subsistema documental es la coherencia. Uno debe poder recorrer el sistema de los estados financieros a los libros, de éstos a los comprobantes, para llegar finalmente a los soportes. El principio fundamental del subsistema intelectual es la homogeneidad conforme al cual siempre se obra de la misma manera, haciendo totalmente predecible la forma de reconocimiento y acumulación de la información.

Tal cual explica el ~~proyecto~~ de estándar que estamos comentando, el auditor realiza procedimientos sobre el sistema contable, que prepara y mantiene los administradores de la entidad y del cual extraen los estados financieros, para establecer su consistencia interna y para asegurarse que efectivamente corroboran la información vertida en los estados financieros. Adviértase que el objeto de una auditoría financiera es los estados financieros y no el sistema contable en su conjunto. Pero si el subsistema documental y el intelectual de la contabilidad son satisfactoriamente probados, tales subsistemas pueden ser usados como evidencia de lo que se afirma en los estados financieros.

El auditor está más interesado en el subsistema intelectual de la contabilidad que en el subsistema documental de la misma. Pero es a través de los documentos que llega a las operaciones contables. Si los documentos, en sí mismo considerados, no son confiables, tampoco lo serán los datos que en ellos se representan.

Evidencia no proveniente del sistema contable

Es fundamental tomar nota del aforismo según el cual el sistema contable por sí solo no proporciona suficiente evidencia de auditoría para apoyar la expresión de una opinión sobre los estados financieros. Como lo enseña el párrafo 5 de la propuesta de estándar, es necesario obtener evidencia adicional.

Es que, de un lado, rara vez el sistema puede arrojar evidencia sobre su integridad. A esto nos referiremos más adelante con mayor amplitud.

⁴⁰ D.R. 2649/93. “ART. 1º—Definición. De conformidad con el artículo 6º de la Ley 43 de 1990, se entiende por principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, el conjunto de conceptos básicos y de reglas que deben ser observados al registrar e informar contablemente sobre los asuntos y actividades de personas naturales o jurídicas. Apoyándose en ellos, la contabilidad permite identificar, medir, clasificar, registrar, interpretar, analizar, evaluar e informar, las operaciones de un ente económico, en forma clara, completa y fidedigna.”



De otra parte, ha de considerarse que el sistema contable procura una representación de hechas, expresada en un lenguaje. El carácter lingüístico del sistema –que de suyo implica un carácter representativo– impone una hermenéutica contextual.

A lo anterior hay que añadir la forma resumida como el sistema contable registra los datos que procesa, de tal manera que su interpretación la más de las veces requiere de detalles y explicaciones.

Y, finalmente, debe reflexionarse sobre el carácter subjetivo⁴¹ de las clasificaciones, cuantificaciones y valuaciones que se hacen dentro del proceso contable, las cuales consisten en juicios de valor, muchas veces bajo la forma de estimaciones.

Asumiendo que el sistema contable es un subsistema, en cuanto puede formar parte de otro mayor, que constituya una fuente de información integrada sobre la entidad de que se trate, en búsqueda de evidencia el auditor puede y debe recurrir a los otros subsistemas, distintos del subsistema contable, pudiendo encontrar en ellos documentos útiles tales como actas de reuniones, correspondencia enviada y recibida a terceras personas, documentos de trabajo en los cuales consten cálculos y otros datos con base en los cuales se preparen documentos contables⁴².

También puede y debe el auditor recurrir a testimonios, observaciones, inspecciones, así como a cálculos, repeticiones, informes analíticos e información sobre la competencia o el sector dentro del cual se desempeñe el ente auditado.

En suma, toda fuente formal de información es admisible para ser usada por el auditor.

Evidencia proveniente de fuentes distintas de la auditoría

La propuesta de estándar precisa que el trabajo del auditor –la auditoría en curso– no es la única fuente de las conclusiones de la auditoría, manifestando que la evidencia también puede provenir de (1) auditorías previas y de (2) los procedimientos de control de calidad para aceptar y retener clientes.

En cuanto lo primero, tiene que ver con las explicaciones que se encuentran en los textos para distinguir entre auditorías iniciales y auditorías recurrentes⁴³. Esto, a su turno, toca con los llamados papeles permanentes de auditoría.

Siendo, como es, la auditoría un proceso racional, es admisible que el auditor utilice el conocimiento previo que tiene sobre el objeto a revisar, como es aquel que ha obtenido en trabajos precedentes.

Entre otras cosas, ese conocimiento previo, en el contexto de auditorías recurrentes, es decir, que se repiten, abre paso a la estrategia de áreas de énfasis, por virtud de la cual cada auditoría puede descansar en cierto conocimiento previo y ocuparse de forma más profunda en ciertas áreas, que se van rotando a lo largo de las auditorías recurrentes.

En segundo lugar, el riesgo de asociación impone una serie de averiguaciones sobre las calidades del cliente, actual o potencial. Un cliente admisible es aquel que se esfuerza en ser íntegro. Que procura realizar sus operaciones como es debido, que es respetuoso de las normas, que no asume riesgos en forma irracional y que evade negociar con personas de dudosa reputación. Los procedimientos encaminados a determinar si se atrae o se retiene un cliente suministran sobre éste información valiosa que también puede ser usada por el auditor como evidencia en auditoría.

Debemos recordar, además, que el auditor se nutre del trabajo de otros auditores, del trabajo de los auditores internos y de los conceptos de expertos, fuentes de conocimiento que son específicamente tratadas dentro de los estándares internacionales sobre auditoría. (...)

⁴¹ Más adelante se incluye una explicación extensa de esta cuestión.

⁴² En Colombia el Código de Comercio dispone: “ART. 51.—Harán parte integrante de la contabilidad todos los comprobantes que sirvan de respaldo a las partidas asentadas en los libros, así como la correspondencia directamente relacionada con los negocios.”

⁴³ Con las auditorías recurrentes se gana en conocimiento del cliente y sus operaciones, pero al mismo tiempo se propicia una pérdida de escepticismo. Es por ello que se discute sobre la rotación de los auditores. En Estados Unidos, luego de un largo debate, la Ley número 107-204 impuso la rotación de las personas a cargo de la auditoría y en la actualidad se reflexiona sobre la rotación de la firma auditora.



El revisor fiscal revisa el sistema de control interno que tiene la organización al generar la información. Para reforzar esto, es pertinente mencionar que:

"(...) La auditoría del control interno

En ese mismo orden de ideas creo que tampoco es procedente incluir dentro de las funciones de un revisor fiscal en el sector cooperativo la auditoría del control interno. En otros trabajos me he esforzado por distinguir entre esta auditoría y la revisión que dentro de una auditoría financiera debe hacerse del sistema de control interno. No es el momento de explicar con detalle el punto. Baste afirmar que esta revisión tiene un alcance menor y distinto que el propio de aquella auditoría. La revisión está encaminada a definir un "nivel de riesgo" con base en el cual pueda determinarse un grado de confianza útil para planear el alcance de las pruebas sustantivas [literal b) del numeral 2 del artículo 7º de la ley 43 de 1990]. La auditoría de control interno, en cambio, tiene la carga de culminar con una opinión sobre si es adecuado dicho sistema de control interno (numeral 3. del artículo 209 del Código de Comercio).

Sostengo lo anterior porque el control interno es, al fin y al cabo, un producto normativo emanado ya sea de los estatutos sociales, ya sea de los órganos de dirección y administración. Si la vigilancia de tales reglas (numeral 1. del artículo 40 de la ley 79 de 1988), el peso de denunciar las irregularidades en el funcionamiento de la cooperativa (numeral 2. del citado artículo 40) y el deber de rendir informes sobre tales tareas a la asamblea general (numeral 7., ibídem) corresponde a la junta de vigilancia, por exclusión no deben ser responsabilidad del revisor fiscal (...)"⁴⁴

Dependiendo del resultado de la revisión del control interno, hará diversos tipos de pruebas. Para ello es necesario entonces, hacer una distinción entre pruebas de cumplimiento (prueba de los controles) y procedimientos sustantivos. Una auditoría incluye los siguientes pasos⁴⁵:

1. Revisión del sistema de reporte financiero. Le permite al auditor entender cómo el sistema de reporte financiero captura y procesa la información contable, y cómo la convierte en información que ha sido presentada en los estados financieros. Le permite también identificar fortalezas (los controles internos que, si operan adecuadamente, pueden generar confianza para prevenir errores e irregularidades en la información contable) y deficiencias, (aquéllos controles que son necesarios, pero que son ausentes o inefectivos). Para asegurar que el auditor tiene un adecuado entendimiento del sistema de reporte financiero y sus controles, se realiza una prueba de recorrido, la cual es entendida como el seguimiento de un número pequeño de transacciones a través del sistema de reporte financiero completo: desde el registro inicial de los documentos de origen hasta su inclusión final en los estados financieros. Las pruebas de recorrido no son un procedimiento de auditoría diseñado para evaluar el cumplimiento de los controles internos contables o para probar los saldos en los estados financieros; son procedimientos diseñados para confirmar (o corregir) el entendimiento del auditor del flujo de la información de las transacciones

⁴⁴ HERNANDO BERMÚDEZ GÓMEZ. *Esbozo de la auditoría estatutaria y el control interno en las organizaciones privadas*. Cuadernos de Contabilidad No. 7, 1ª. Edición, Bogotá 2000, página 41

⁴⁵ BRENDA PORTER, Jon Simon y David Hartherly, *Principle of External Auditing*. Tercera Edición. Editorial John Wiley & Sons, Ltd. England 2008, página 261



a través del sistema contable y la precisión de sus documentos registrados en el sistema contable. Esta prueba es particularmente importante para dar cumplimiento con lo exigido a los revisores fiscales por el numeral 3 del Artículo 208 del Código de Comercio respecto de si “la contabilidad se lleva conforme a las normas legales y a la técnica contable”.

2. Pruebas de las “fortalezas” del control interno. Si operan apropiadamente, ayudarán a asegurar que la información que pasa a través del sistema sea completa, válida y precisa en cuanto al valor, clasificación de las cuentas y el período de reporte. Antes que el auditor pueda confiar en los controles que protegen la integridad de la información contable, debe probarlos para establecer que se están operando efectivamente y que han estado operando a través del período de reporte. Estas pruebas se denominan pruebas de cumplimiento o pruebas de controles: son pruebas o procedimientos realizados con el fin de asegurar si los controles sobre los cuales el auditor planea confiar para prevenir o, si fallan, detectar errores o irregularidades en la información contable, y si el personal dentro de la entidad reportante les ha dado cumplimiento.
3. Pruebas de las cifras y revelaciones de los estados financieros. Las pruebas de cumplimiento o pruebas de controles nunca constituyen evidencia de auditoría suficiente y apropiada y, a diferencia de cómo pueden aparecer efectivos los controles internos, siempre se deben realizar las pruebas para sustanciar, o para probar la sustancia de la información presentada en los estados financieros. Estas pruebas se denominan procedimientos sustantivos. Consisten en pruebas realizadas para obtener evidencia con el fin de detectar errores importantes en los estados financieros. Estos procedimientos comprenden dos categorías: los procedimientos analíticos – analizan las relaciones significativas entre la información contable y entre la información financiera y la no financiera, se utilizan principalmente para establecer la razonabilidad de las cifras de los estados financieros. Sus resultados pueden afectar la naturaleza, oportunidad y tamaño de otros procedimientos de auditoría causados para sustentar dichas cifras- y las pruebas de los detalles de las transacciones –son pruebas o procedimientos de auditoría que se aplican a los documentos de origen que proveen evidencia de las transacciones. Estas pruebas son usadas normalmente para sustanciar los saldos de ingresos y gastos o para sustanciar los saldos de las cuentas de balance- y de saldo –son pruebas o procedimientos que directamente prueban lo completo, lo preciso y la validez de los saldos de las cuentas de balance. Los documentos de origen usados en las pruebas de las transacciones también pueden usarse en las pruebas de cumplimiento.



Una vez explicado lo correspondiente a la evidencia en auditoría, es necesario proceder a responder la pregunta de este documento: ¿Cuál es la evidencia suficiente y adecuada para la opinión de un revisor fiscal en el marco de los estándares internacionales de auditoría externa?

5. Conclusiones

Para hacer un acercamiento a esta respuesta, es menester adicionar a lo ya mencionado, estas premisas:

1. Los estándares internacionales se emiten con el propósito de buscar mejorar la calidad y por ende, tener las mejores prácticas profesionales, siempre en la búsqueda de servir al interés público.
2. Los estándares NO son una base suficiente para que una auditoría sea exitosa, son un cuerpo normativo que provee las bases para que los procedimientos y la evidencia, tengan un soporte técnico irrefutable. Eso supone que la persona del revisor fiscal y las personas del equipo que le acompañan, deben contar con una serie de cualidades personales y profesionales que les permita tener un nivel de escepticismo profesional óptimo.
3. El sistema de información no solo contable, de la organización en donde se ejerce la Revisoría Fiscal, debe cumplir con los objetivos y condiciones de calidad que permitan ser auditados con un nivel de confianza aceptable.
4. El ejercicio de la Revisoría Fiscal requiere, no solo niveles de exigencia intelectual y profesional, sino también una búsqueda incesante de efectividad y eficiencia en la oportunidad de las respuestas a la actividad y responsabilidad de la actividad de este órgano. Para ello, todas las modificaciones para alcanzar altos niveles de calidad, que por fortuna se han ido implementando a nivel internacional, ofrecen una posibilidad importante que los contadores públicos no pueden dejar pasar, máxime cuando está en juego mantener y, en algunos casos, recuperar la confianza del público, en la información contable y financiera, en especial la de los inversionistas actuales y potenciales y proveedores de capital.
5. Otro aspecto fundamental a tener en cuenta, en lo profesional es la vilipendiada “Independencia del auditor”, condición sin la cual la auditoría del presente y del futuro próximo no se acepta⁴⁶. Lo subrayado no hace parte del texto original.
6. Las características para determinar lo apropiado de la evidencia son la relevancia y la confiabilidad.

⁴⁶ HERNANDO BERMÚDEZ GÓMEZ. *Evidencia en auditoría*. Cuadernos de Contabilidad No. 18, 1ª. Edición, Bogotá 2003, página ix, correspondiente a la presentación del Editor de los Cuadernos.



7. Existen tipos de evidencia –inspección, observación, confirmación externa, recálculo, rediseño, procedimientos analíticos, preguntas- que tienen el potencial tanto de ser relevante y oportuna, dependiendo de su fuente y de cuando sea obtenida la evidencia.
8. La efectividad de los controles internos de la organización tienen una influencia significativa sobre la confiabilidad de la mayoría de los tipos de evidencia. La documentación interna de una compañía con controles internos efectivos es más confiable debido a que la documentación es posible que sea más precisa. Los procedimientos analíticos no son una evidencia confiable si los controles que producen la información, la proveen en forma imprecisa.
9. Un tipo específico de evidencia es raramente suficiente para proveer evidencia apropiada para satisfacer un objetivo de auditoría.
10. También, dentro de su ejercicio profesional, los revisores fiscales deben identificar diversos niveles de riesgo, dependiendo del objetivo establecido de la auditoría y las circunstancias del cliente.
11. ¿Cuál es la evidencia requerida por un revisor fiscal teniendo en cuenta que como mínimo debe practicar tres auditorías: estados financieros, control interno y cumplimiento? Las dos primeras se abordaron en este documento.
12. A nivel internacional, la aserción por parte de la gerencia, es fundamental para el trabajo del auditor. En Colombia esta práctica no es usual, por lo tanto, ¿si el revisor fiscal utiliza los estándares internacionales de auditoría, ésta práctica de exigir la carta de representación, podrá ser factible, en un medio en que algunos consideran, este organismo –revisoría fiscal- poco eficiente?
13. Por último, para mayor énfasis y hacer notar su relevancia, está la ética y por ende, el comportamiento ético que, como se observa en la estructura de los estándares de IFAC, se privilegia, porque se cree y hay convencimiento, que la actitud ética junto con la búsqueda de los más altos estándares técnicos, logran una dinámica importante para la profesión contable.

En consonancia con el cumplimiento ético de los contadores, en Colombia, la Junta Central de Contadores Públicos, entidad de vigilancia de la profesión, publica en categorías de amonestación, multa y suspensión, un total de 176 contadores, de ellos, el 55.7% actúan como revisores fiscales y tienen suspensiones entre 1 y 12 meses. Para mayor claridad, el siguiente es el resumen de lo mencionado:



Resumen:	No.	%
Amonestación	91	51,7%
Cancelación	5	2,8%
Multa	1	0,6%
Suspensión	79	44,9%
Total contadores	176	

Contadores	78						
Revisores Fiscales	98	Amonestación	5	5,1%			
Total	176	Multa	1	1,0%			
		Suspensión	92	93,9%	1 mes	2	2,2%
			98		2 meses	1	1,1%
					3 meses	19	20,7%
					6 meses	34	37,0%
					7 meses	1	1,1%
					8 meses	1	1,1%
					9 meses	13	14,1%
					10 meses	1	1,1%
					12 meses	20	21,7%
					Total suspendidos	92	

http://www.jccconta.gov.co/seccionales/sancionados.php?pageNum_rs=17&totalRows_rs=331, consultada en mayo 2 de 2010, para el período desde enero 8 de 2008 hasta abril 8 de 2010,

De los 92 contadores suspendidos, la mayoría fueron por incumplimiento de los artículos 37 y 45 y por tiempo de 6 meses. Los artículos mencionados se refieren a:

"(...) [§ 0045] ART. 37.—En consecuencia, el contador público debe considerar y estudiar al usuario de sus servicios como ente económico separado que es, relacionarlo con las circunstancias particulares de su actividad, sean éstas internas o externas, con el fin de aplicar, en cada caso, las técnicas y métodos más adecuados para el tipo de ente económico y la clase de trabajo que se le ha encomendado, observando en todos los casos los siguientes principios básicos de ética profesional: (§ 0016)

1. Integridad.
2. Objetividad.
3. Independencia.
4. Responsabilidad.
5. Confidencialidad.
6. Observaciones de las disposiciones normativas.
7. Competencia y actualización profesional.
8. Difusión y colaboración.
9. Respeto entre colegas.
10. Conducta ética.

Los anteriores principios básicos deberán ser aplicados por el contador público tanto en el trabajo más sencillo como en el más complejo, sin ninguna excepción. De esta manera contribuirá al desarrollo de la contaduría pública a través de la práctica cotidiana de su profesión. Los principios de ética anteriormente enunciados son aplicables a todo contador público por el sólo hecho de serlo, sin importar la índole de su actividad o la especialidad que cultive, tanto en el ejercicio independiente o cuando actúe como funcionario o empleado de instituciones públicas o privadas, en cuanto sea compatible con sus funciones.



La explicación de los principios básicos de ética profesional es la siguiente:

37.1. Integridad. El contador público deberá mantener incólume su integridad moral, cualquiera que fuere el campo de su actuación en el ejercicio profesional. Conforme a esto, se espera de él rectitud, probidad, honestidad, dignidad y sinceridad, en cualquier circunstancia.

Dentro de este mismo principio quedan comprendidos otros conceptos afines que, sin requerir una mención o reglamentación expresa, pueden tener relación con las normas de actuación profesional establecidas. Tales conceptos pudieran ser los de conciencia moral, lealtad en los distintos planos, veracidad como reflejo de una realidad incontestable, justicia y equidad con apoyo en el derecho positivo.

37.2. Objetividad. La objetividad representa ante todo imparcialidad y actuación sin prejuicios en todos los asuntos que corresponden al campo de acción profesional del contador público. Lo anterior es especialmente importante cuando se trata de certificar, dictaminar u opinar sobre los estados financieros de cualquier entidad. Esta cualidad va unida generalmente a los principios de integridad e independencia y suele comentarse conjuntamente con esto (§ 0015-1, 0116, 0116-1).

37.3. Independencia. En el ejercicio profesional, el contador público deberá tener y demostrar absoluta independencia mental y de criterio con respecto a cualquier interés que pudiere considerarse incompatible con los principios de integridad y objetividad, con respecto a los cuales la independencia, por las características peculiares de la profesión contable, debe considerarse esencial y concomitante (§ 0073).

37.4. Responsabilidad. Sin perjuicio de reconocer que la responsabilidad, como principio de la ética profesional, se encuentra implícitamente comprendida en todas y cada una de las normas de ética y reglas de conducta del contador público, es conveniente y justificada su mención expresa como principio para todos los niveles de la actividad contable.

En efecto, de ella fluye la necesidad de la sanción, cuyo reconocimiento en normas de ética, promueve la confianza de los usuarios de los servicios del contador público, compromete indiscutiblemente la capacidad calificada, requerida por el bien común de la profesión.

37.5. Confidencialidad. La relación del contador público con el usuario de sus servicios es el elemento primordial en la práctica profesional. Para que dicha relación tenga pleno éxito debe fundarse en un compromiso responsable, leal y auténtico, el cual impone la más estricta reserva profesional (§ 0049 y ss., 0071, 0073, 0075).

37.6. Observancia de las disposiciones normativas. El contador público deberá realizar su trabajo cumpliendo eficazmente las disposiciones profesionales promulgadas por el Estado *(y por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública)* aplicando los procedimientos adecuados debidamente establecidos. Además deberá observar las recomendaciones recibidas de sus clientes o de los funcionarios competentes del ente que requiere sus servicios, siempre que éstos sean compatibles con los principios de integridad, objetividad e independencia, así como con los demás principios y normas de ética y reglas formales de conducta y actuación aplicables en las circunstancias (§ 0016).

37.7. Competencia y actualización profesional. El contador público sólo deberá contratar trabajos para lo cual él o sus asociados o colaboradores cuenten con las capacidades e idoneidad necesaria para que los servicios comprometidos se realicen en forma eficaz y satisfactoria.

Igualmente, el contador público, mientras se mantenga en ejercicio activo, deberá considerarse permanentemente obligado a actualizar los conocimientos necesarios para su actuación profesional y especialmente aquellos requeridos por el bien común y los imperativos del progreso social y económico (§ 0051).

37.8. Difusión y colaboración. El contador público tiene la obligación de contribuir de acuerdo con sus posibilidades personales, al desarrollo, superación y dignificación de la profesión, tanto a nivel institucional como en cualquier otro campo que, como los de la difusión o de la docencia, le sean asequibles.

Cuando quiera que sea llamado a dirigir instituciones para la enseñanza de la contaduría pública o a regentar cátedras en las mismas, se someterá a las normas legales y reglamentarias sobre la materia, así como a los principios y normas de la profesión y a la ética profesional. Este principio de colaboración constituye el imperativo social profesional (§ 0074).

37.9. Respeto entre colegas. El contador público debe tener siempre presente que la sinceridad, la buena fe y la lealtad para con sus colegas son condiciones básicas para el ejercicio libre y honesto de la profesión y para convivencia pacífica, amistosa y cordial de sus miembros (§ 0061, 0062, 0065 a 0070).

37.10. Conducta ética. El contador público deberá abstenerse de realizar cualquier acto que pueda afectar negativamente la buena reputación o repercutir en alguna forma en descrédito de la profesión, tomando en cuenta que, por la función social que implica el ejercicio de su profesión, está obligado a sujetar su conducta pública y privada a los más elevados preceptos de la moral universal (§ 0050).



***NOTA:** El aparte del numeral 37.6 señalado entre paréntesis, fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional mediante Sentencia C-530 del 10 de mayo de 2000, expediente D-2563, M.P. Antonio Barrera Carbonell. La Corte Constitucional declaró inexecutable este aparte al considerar que la ley le está atribuyendo al Consejo Técnico de la Contaduría Pública un poder normativo que es privativo del legislador.

El CTCP mediante los Pronunciamientos 2 y 3 de 1994, se refirió al prólogo a los pronunciamientos sobre normas de auditoría y ética, y al Código de Ética Profesional. La estructura de estos pronunciamientos puede consultarse en § 0595, un extracto de los mismos en el Régimen Contable Colombiano y su texto completo en la publicación Colección Virtual Tributaria y Contable, de esta casa editorial.

[§ 0053] ART. 45.—El contador público no expondrá al usuario de sus servicios a riesgos injustificados.

NOTA: La Corte Constitucional mediante sentencia C-530 del 10 de mayo de 2000, declaró la exequibilidad de este artículo, señalando que: "la norma debe ser entendida en el sentido de que ella prescribe una regla de conducta que debe observar el contador, en el ejercicio de su actividad profesional, con respecto a un cliente o usuario de sus servicios; regla que implícitamente impone al contador el deber de ejercitar con seriedad, cuidado, responsabilidad, eficiencia, eficacia y profesionalismo las actividades que a él compete. Por lo tanto, la norma en cierto modo consagra un principio de responsabilidad cuando el contador actúe con negligencia o culpa grave, o en forma dolosa, y expone por ello al usuario a contingencias riesgosas, que son aquéllas que potencialmente puedan ser susceptibles de ocasionar perjuicios, v.gr., la no preparación de la información en medios magnéticos con destino a la DIAN y no remitirla oportunamente"...(")

Solo resta mencionar que para obtener una evidencia de auditoría suficiente y adecuada que permita sustentar la opinión del revisor fiscal, en un contexto internacional, es mandatorio, estudiar y aplicar los estándares internacionales de auditoría y por supuesto, cumplir con el código de ética.