

Nuevas exigencias a la revisoría fiscal en el cálculo de estimaciones a partir de la aplicación de  
la NIA 540

Olga Patricia Gómez Pérez

Wilson David Lugo

Edna Socorro Triana Cardona

Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano

Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas

Especialización en Estándares Internacionales de Contabilidad y Auditoría

Bogotá D.C., 2015

Nuevas exigencias a la revisoría fiscal en el cálculo de estimaciones a partir de la aplicación de  
la NIA 540

Olga Patricia Gómez Pérez

Wilson David Lugo

Edna Socorro Triana Cardona

Trabajo de grado para optar al título de Especialista en Estándares Internacionales de  
Contabilidad y Auditoría

Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano

Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas

Especialización en Estándares Internacionales de Contabilidad y Auditoría

Bogotá D.C., 2015

## **Contenido**

Resumen 4

Abstract 5

Introducción 6

Evolución de la revisoría fiscal 8

Definición NIA 540 auditoría de estimaciones contables incluidas las de valor razonable  
y la información relacionada a revelar 15

Exigencias a la Revisoría Fiscal frente a la aplicación de la NIA 540 de estimaciones 20

Conclusiones 31

Referencias 34

## Resumen

El enfoque de nuestro trabajo se encuentra orientado a ¿Cuáles son las nuevas exigencias a la Revisoría Fiscal en el cálculo de las estimaciones a partir de la aplicación de la NIA 540? Con el objetivo de analizar cómo afectaría la implementación de esta NIA 540 de estimaciones, frente a los alcances de la Revisor Fiscal, el cual inicia con la historia de la Revisoría Fiscal en Colombia, continúa con la explicación de los aspectos relevantes de la NIA 540 y finalmente mencionamos los cambios más importantes de la implementación de esta NIA 540 de estimaciones, frente a las funciones actuales del Revisor Fiscal orientadas en dos enfoques: La Revisoría Fiscal Frente a la Auditoría y la aplicación de la NIA 540 frente a las funciones del Revisor Fiscal.

*Palabras claves: revisoría fiscal, auditor, estimaciones, valor razonable, incertidumbre.*

### **Abstract**

The approach of our work is oriented to answering the question of what the new demands of Statutory Auditing are in the calculation of estimates having the application of ISA 540 as a starting point. With the purpose of analyzing how the implementation of this ISA 540 of estimates would affect the reaches of Statutory Auditors, we begin with the history of Statutory Auditing in Colombia, next we explain the relevant aspects of ISA 540, and at the end we mention the most important changes of the implementation of this ISA 540 of estimates, with regard to the current duties of Statutory Auditors, focusing on two topics: Statutory Auditing versus Internal Auditing, and the application of ISA 540 versus the duties of Statutory Auditors.

*Keywords: statutory auditing, auditor, estimations, fair value, uncertainty*

## **Introducción**

El enfoque de nuestro trabajo se encuentra orientado a cuáles serían las nuevas exigencias a la Revisoría Fiscal en el cálculo de las estimaciones a partir de la aplicación de la NIA 540, con el objetivo de analizar cómo afectaría la implementación de esta NIA 540 de estimaciones, a los alcances de la Revisor Fiscal, iniciando con un resumen de la historia de la Revisoría Fiscal en Colombia que dio inicio con la Misión Kemmerer en el año 1923 donde basados en las recomendaciones realizadas por esta misión se estructura la institución del estado, creando entes importantes para la economía del país como el Banco de la Republica, La Superintendencia Bancaria y la Contraloría General de la República; dando inicio a una figura de control que generaría confianza en el manejo de erario público.

La Revisoría Fiscal en Colombia desde sus inicios fue creada pensando en un concepto de control fiscal del Estado, que posteriormente fue también aplicado a las empresas del sector privado, generando confianza en la información al dar fé pública con su firma en los Dictámenes de los Estados Financieros y en los informes generados a los diferentes entes de control del Estado; durante todo su recorrido esta figura ha sufrido varios cambios normativos que han incrementado su enfoque y alcance de funciones, las cuales actualmente están reguladas por el Código de Comercio en sus artículos del 203 al 217 especificando claramente sus funciones en el artículo 207, adicionalmente según el Decreto 0302 de Febrero de 2015, estas funciones se amplían debido a que se autoriza la implementación de las Normas Internaciones de Auditoría NIAS estableciendo que el Revisor Fiscal además de las funciones actuales también debe adoptar las funciones del auditor reguladas por las NIAS.

El Revisor Fiscal como auditor debe cumplir con el objetivo establecido en la NIA 540 el cual es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada donde le permita opinar si las estimaciones contables y la información revelada en los Estados Financieros son razonables y se encuentran en el contexto del marco de información financiera aplicable, de igual manera se establece la responsabilidad que tiene el auditor en relación con las estimaciones contables al realizar una auditoría de Estados Financieros.

Para el desarrollo de este trabajo acudimos al marco teórico a partir de fuentes documentales tales como libros, normas, revistas, fuentes electrónicas, bibliografías, periódicos y otros, con relación a la Revisoría Fiscal y la NIA 540 los cuales contribuyeron con la identificación del diseño empleado para la ejecución de esta investigación.

Con el desarrollo de este trabajo documental, podemos concluir que la Revisoría Fiscal y la implementación de la NIA 540 en Colombia generan cambios importantes frente a las funciones del Revisor Fiscal presentando dos enfoques: el primero: la Revisoría Fiscal frente a la Auditoría y el segundo: la aplicación de la NIA 540 frente a las funciones del Revisor Fiscal.

### **Evolución de la revisoría fiscal**

Según lo escrito por Enrique Santos Molano (1942) sobre la Misión Kemmerer, podemos destacar que en los años 1920 y 1921 se presenta una crisis comercial y financiera en nuestro país, bajo la presidencia de Marco Fidel Suarez, quien se ve obligado a renunciar por esta razón. Con la llegada del nuevo presidente Pedro Nel Ospina quien nombra a Enrique Olaya Herrera como Ministro Plenipotenciario de Colombia en Washington, con la misión de conseguir unos expertos técnicos financieros que vinieran a Colombia a realizar investigaciones y estudios donde evaluara el sistema vigente de la organización económica, financiera y política del estado actual y generaran recomendaciones para su mejoramiento; por lo anterior es contratado al señor Edwin Walker Kemmerer junto con cuatro profesores de los Estados Unidos y el carácter de la misión era netamente consultiva.

La misión fue llamada Misión Kemmerer por que ésta fue encabezada por el señor Edwin Walker Kemmerer en el año 1923. Las recomendaciones generadas por esta misión fueron convertidas en leyes donde se estructuró toda la institución del estado, creando entes como el Banco de la Republica cumpliendo la función de banco emisor, La Superintendencia Bancaria, como ente regulador y de vigilancia, y la Contraloría General de la República, encargada de controlar y ejercer las funciones de contador del estado consolidando la contabilidad oficial. (Santos, 2005).

Durante la historia del mundo financiero ha sido de gran importancia para los estados o gobiernos el control fiscal, dado que de allí depende su sostenimiento y mantenimiento; Colombia no es la excepción debido a que la misión Kemmerer adopta modelos similares traídos de otros países sobre la forma de ejercer control socio-político y fiscal en los estados. Kemmerer

indaga el manejo que se venía utilizando a los recursos, cuyo control fiscal nunca mostro ninguna eficiencia, pero con las recomendaciones realizadas en su misión, dio un giro importante al control fiscal de nuestro país generando eficiencia en el manejo de las finanzas públicas acordes a las necesidades del estado Colombiano.

Como podemos observar el origen de la Revisoría Fiscal en Colombia fue adoptada inicialmente para el control fiscal del sector público (Estado) y posteriormente en el año 1925 con la Ley 17 se da alcance al sector privado de la economía, creando una figura de relevancia que facilitara el control y vigilancia que el estado no podía ejercer.

Con la Ley 58 de 1931, se crea la Superintendencia de Sociedades Anónimas y adicionalmente empieza a regularse la Revisoría Fiscal. Con la Superintendencia de Sociedades se aseguraba que la información financiera de las empresas que cotizaban en la Bolsa de Valores, estuvieran libres de especulaciones y mal manejo de dicha información; y para la Revisoría Fiscal en los artículos 26, 40, 41 y 46 se establece las limitaciones, responsabilidades e inhabilidades, la responsabilidad solidaria con los accionistas, socios, y acreedores por incumplir las obligaciones otorgadas en la Ley, además, revisar Balances, los libros de contabilidad, cumplir funciones de liquidadores comerciales, servir de peritos en los casos que se requiera conocimientos técnicos; es de aclarar que esta ley entró en vigencia solo hasta el año de 1937; durante este tiempo la Ley 73 de 1935, integro nuevas funciones del Revisor Fiscal dentro de las Sociedades Anónimas, como: examinar las operaciones, inventarios, actas, libros, correspondencia y negocios de la compañía y comprobantes de cuentas, verificar el arqueo de caja menor por lo menos una vez en la semana, verificar la comprobación de todos los valores de la compañía y de los que estén bajo su custodia, cerciorarse de que las operaciones cumplan con los estatutos y las disposiciones de la asamblea general y junta directiva, dar oportuna cuenta a

los accionistas, los gerentes o a las directivas de irregularidades que detecte en los actos de la compañía y autorizar con su firma los balances.

En esta Ley en su artículo 7, regula el nombramiento del Revisor Fiscal por parte de la asamblea general de accionistas, para un período igual al del gerente, pudiendo ser reelegido y un suplente que lo reemplazará en caso de faltas absolutas, temporales o accidentales.

En el año 1950 en el decreto 2521, establece que la firma del Revisor Fiscal debe ir acompañada de su opinión y en ella también expresar que la información utilizada para la preparación de los Estados financieros, fue fielmente tomada de los libros de contabilidad. Adicionalmente establece las sanciones económicas para el Revisor Fiscal por el no cumplimiento de las obligaciones legales y estatutarias.

En el año 1951, fue fundado el Instituto Nacional de Contadores Públicos, donde se unieron los principales Contadores existentes en su momento, los cuales empezaron a legislar gracias a un proyecto de ley presentado al gobierno y aprobado por medio del Decreto 2373 de 1956 y adicionalmente en este decreto se asigna la revisoría fiscal a la profesión contable quienes serían los únicos autorizados para realizar las funciones de este cargo dentro de las sociedades. También aclaró los aspectos que debía contener el informe de Revisoría Fiscal, como los ajustes contables, las técnicas contables, las revelaciones de la información financiera en los Estados Financieros, entre otras. Finalmente se crea un tribunal disciplinario para juzgar las faltas cometidas por los profesionales en la contabilidad.

En el año 1960, bajo la ley 145, se reglamentó la profesión contable pasando de una actividad empírica a una profesión técnica y científica.

En el año 1971 mediante el Decreto 410 del código de comercio en los artículos 203 al 217 reglamenta todo lo relacionado con la Revisoría fiscal como son: Sociedades Obligadas a tener Revisor Fiscal, la Elección del Revisor Fiscal, las Inhabilidades, el Período y remoción, Funciones, Contenido de los informes, Auxiliares, Responsabilidad, Responsabilidad Penal, Derecho de intervención, Reserva del Revisor Fiscal en el ejercicio de sus funciones, Requisitos y restricciones para ejercer el cargo, Incumplimiento de funciones y Sanciones; donde nos parece importante mencionar claramente las funciones establecidas en este Decreto en su artículo 207, para el Revisor Fiscal, las cuales se encuentran vigentes a la fecha.

#### Funciones del Revisor Fiscal:

1. Verificar las operaciones celebradas por la compañía.
2. Informar a los entes indicados sobre las irregularidades que ocurran dentro de la compañía.
3. Colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia de las compañías, y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados.
4. Vigilar que se lleven adecuadamente la contabilidad de la sociedad, las actas de la compañía y porque se conserven debidamente la documentos soportes y la correspondencia de la sociedad.
5. Inspeccionar asiduamente los bienes de la sociedad y procurar su debida custodia y conservación.
6. Realizar las auditorías necesarias para establecer un control permanente sobre los valores sociales.
7. Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente.

8. Convocar a la asamblea o a la junta de socios a reuniones extraordinarias cuando lo juzgue necesario, y
9. Cumplir las demás atribuciones que le señalen las leyes o los estatutos y las que, siendo compatibles con las anteriores, le encomiende la asamblea o junta de socios.
10. Reportar a la Unidad de Información y Análisis Financiero las operaciones sospechosas que se detecten en las compañías sobre el manejo de activos o pasivos u otros recursos, que por sus cuantías o características no guarden relación con su actividad y que pueden conducir razonablemente a sospechar que los mismos están usando a la entidad para hacer actividades delictivas. (adicionada según ley 1762 de Julio 2015).

En el año 1990 mediante la Ley 43, en su artículo 7 habla sobre las normas de auditoría generalmente aceptadas donde relacionan las cualidades y el buen juicio que debe tener en cuenta el profesional contable al realizar su examen e informe. En su capítulo III nombra como órganos de la profesión contable a la Junta Central de contadores y el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, encargados de: Junta Central de Contadores, encargado de ejercer inspección y vigilancia a la profesión contable, expedir las tarjetas profesionales a los contadores públicos, establecer sanciones a los contadores, entre otras. El Consejo técnico de la contaduría pública, quien sería el ente encargado de realizar investigaciones técnicos-científicos sobre temas de principios de la profesión contable y de las normas y procedimientos de auditoría. Adicionalmente en esta ley se crea el código de ética profesional que debe ser cumplida por todos los contadores.

En el año 1999 bajo la Declaración Profesional No. 7 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, define el concepto de Revisor fiscal de la siguiente manera:

“La revisoría fiscal es un órgano de fiscalización que, en interés de la comunidad, bajo la dirección y responsabilidad del Revisor Fiscal y con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas, le corresponde dictaminar los estados financieros y revisar y evaluar sistemáticamente 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].

En el año 2009, según la Ley 1314 (Ley de convergencia) La presidencia de la república en busca de una unificación de la información contable y financiera de las compañías, que genere un sistema homogéneo de alta calidad, transparencia, confiabilidad y comprensión de la información, útil para la toma de decisiones económicas por parte del Estado, las Compañías y los inversionistas a nivel nacional e internacional, establece la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad e Información Financiera, en Colombia.

Y finalmente con el Decreto 0302 del 20 de Febrero de 2015, se expide el marco técnico normativo de las normas de aseguramiento de la información (NAI) que contiene: las Normas internacionales de Auditoría (NIA), las Normas Internacionales de Control de Calidad (NICC); las Normas Internacionales de Trabajos de Revisión (NITR); las Normas Internacionales de Trabajos para Atestiguar (ISAE por sus siglas en inglés); las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR) y el Código de Ética para Profesionales de la Contaduría. Y donde decreta que será de aplicación obligatoria para los revisores fiscales en el ejercicio de sus funciones.

Todos estos desarrollos o evoluciones que ha presentado la Revisoría Fiscal en Colombia durante el tiempo, ha logrado establecer o desglosar dos ordenamientos frente a este tema, como

son: 1. **Ordenamiento Jurídico:** el cual está dado por el Decreto 2649, la Ley 43 de 1990, los artículos 207 al 213 del Código de Comercio, entre otros; donde allí se definen las funciones de la Revisoría Fiscal y por otro lado, 2. **Ordenamiento Institucional:** Formado por La Junta Central de Contadores, el Consejo Técnico de la Contaduría, la Dian, entre otros; que por su parte están definiendo los alcances de la Revisoría Fiscal en términos del pronunciamiento 7. Sin embargo ninguna de estas orientaciones ha definido claramente el instrumental o herramienta para el desarrollo del alcance de la Revisoría Fiscal en Colombia.

Ahora bien, revisando el tema conceptual de la Revisoría fiscal y auditoría, en nuestra opinión son dos órganos de control con funciones complementarias pero con responsabilidades diferentes, debido a que las funciones del Revisor Fiscal y el decreto 0302 de 2015, son coincidentes al momento de incluir estas normas a las funciones del Revisor Fiscal, siguiendo vigentes las funciones del artículo 207 del código de comercio y la adición a las funciones que incluyó el decreto 1762 del 2015. Con respecto a las responsabilidades, la Revisoría Fiscal responde con sanciones penales y pecuniarias frente al Estado y terceros, mientras que el auditor no tiene estas sanciones ya que su responsabilidad es frente a quien lo contrata.

**Definición NIA 540 auditoría de estimaciones contables incluidas las de valor razonable y la información relacionada a revelar**

Después de este breve recuento histórico de la evolución de la revisoría fiscal en Colombia, nos centraremos en la NIA 540 Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable y de la información relacionada a revelar, para poder concluir con los impactos de esta NIA frente a las funciones del Revisor Fiscal en Colombia.

La NIA 540 según lo estipulado por la IAASB en el año 2009, tiene como alcance, “la responsabilidad que tiene el auditor en relación con las estimaciones contables, incluidas las estimaciones contables de valor razonable y la información relacionada a revelar, al realizar una auditoría de Estados Financieros.” (IAASB, 2009).

Las estimaciones contables son aproximaciones monetarias, cuando no hay un modo preciso de medición, donde existe incertidumbre sobre el valor obtenido, además sirven para registrar transacciones y hechos históricos donde debemos obtener un valor razonable a la fecha de la medición.

Algunas de las estimaciones que debe revisar el auditor son: valor neto realizable de cuentas por cobrar, precios de venta y costos futuros, existencias obsoletas, cálculos actuariales de pensión, ingresos no devengados, costos no devengados, costos indirectos en arrendamientos, probabilidad de una pérdida en litigios, cuentas incobrables, provisión para deudores dudosos, tasas, entre otros.

Al hablar de estimaciones contables bajo Norma Internacional, es claro precisar que la NIC 8 Políticas Contables, cambios en las estimaciones contables y Errores, abre la posibilidad

de que las entidades adopten sus propios principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos, aplicando una NIIF o Guía de implementación que sea relevante y haya sido emitida por IASB y añade que si no existe una norma específica aplicable a una transacción, la gerencia deberá, haciendo uso de su conocimiento, aplicar su juicio profesional a fin de que la información sea relevante y fiable.

El objetivo de la NIA 540 es que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada donde le permita opinar si las estimaciones contables y la información revelada en los Estados Financieros son razonables y se encuentran en el contexto del marco de información financiera aplicable.

Dentro del contexto de la NIA 540 existen términos que es necesario definir para lograr entender de una manera adecuada lo expuesto en la norma. Dichos términos según la NIA 540 son:

1. Estimación contable: una aproximación a un importe en ausencia de medios precisos de medida cuando exista incertidumbre.
2. Estimación puntual o rango del auditor: cantidad o rango de cantidades, respectivamente, derivadas de la evidencia de auditoría obtenida para utilizar en la evaluación de una estimación puntual realizada por la dirección.
3. Incertidumbre en la estimación: la susceptibilidad de una estimación contable y de la información revelada relacionada a una falta inherente de precisión en su medida.
4. Sesgo de la dirección: falta de neutralidad de la dirección en la preparación de la información.

5. Estimación puntual de la dirección: cantidad determinada por la dirección como estimación contable para su reconocimiento o revelación en los estados financieros.
6. Desenlace de una estimación contable: importe resultante de la resolución final de las transacciones, hechos o condiciones en que se basa la estimación contable. .” [NIA 540, Emitida por IAASB de 2009]

Las estimaciones contables se basan en dos factores importantes:

**Los subjetivos:** donde se tiene en cuenta supuestos con respecto a las condiciones que espera que existan, así como el curso de acción que la Administración espera adoptar.

**Los factores objetivos:** que son el conocimiento y la experiencia vivida en el pasado y en el presente.

Bajo la NIA 540 El objetivo de las mediciones contables dependen de la información financiera aplicable y de la partida financiera sobre la que se informa. Las estimaciones son supuestos por tal motivo el desenlace de una estimación contable no siempre es acorde al valor estimado, pero esto no significa necesariamente que sea una incorrección de los estados financieros.

Los procedimientos establecidos en la NIA 540 hablan que al aplicar procedimientos de valoración del riesgo y realizar actividades relacionadas para obtener conocimiento de la entidad y su entorno incluido su control interno, el auditor deberá conseguir una base de información que le sirva como evidencia para la identificación y valoración del riesgo de incorrección material de las estimaciones contables y poder obtener conocimiento sobre los siguientes aspectos:

a. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable relacionada con las estimaciones contables, incluida la correspondiente información a revelar.

b. El modo en que la dirección identifica aquellas transacciones, hechos y condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de que las estimaciones contables se reconozcan o revelen en los estados financieros. Para obtener este conocimiento, el auditor realizará indagaciones ante la dirección sobre los cambios de circunstancias que pueden dar lugar a estimaciones contables nuevas o a la necesidad de revisar las existentes.

c. La manera en que la dirección realiza las estimaciones contables y los datos en los que se basan, incluidos:

- i. el método y, en su caso, el modelo, empleado para realizar la estimación contable;
- ii. los controles relevantes;
- iii. si la dirección ha utilizado los servicios de un experto;
- iv. las hipótesis en las que se basan las estimaciones contables;
- v. si se ha producido o se debería haber producido, con respecto al periodo anterior, un cambio en los métodos utilizados para la realización de las estimaciones contables y, si es así, los motivos correspondientes; y Si la dirección ha valorado el efecto de la incertidumbre en la estimación y, en este caso, el modo en que lo ha hecho.” (NIA 540, 2009).

La revisión o verificación de una estimación contable o la determinación de un valor razonable por parte de un auditor, está atada a una serie de conceptos u opiniones de profesionales, como son: los valores del mercado, el comportamiento de los sectores, hechos

histórico o estadísticos, entre otros; y estos conceptos llevarían al auditor a preguntas como: ¿En qué sectores del mercado se realizó la estimación?, ¿Es acorde a la realidad de la Compañía?, ¿El juicio profesional aplicado por el contador es coherente con la realidad del negocio?, entre otras; estas opiniones deberán ser sustentadas adecuadamente por dichos profesionales, de tal manera que el auditor obtenga evidencia suficiente sobre si las estimaciones son razonables y no generan errores o inconsistencias que puedan afectar o desfigurar la información contable en los estados financieros de la Compañía.

## **Exigencias a la Revisoría Fiscal frente a la aplicación de la NIA 540 de estimaciones**

Durante el recorrido de este trabajo hemos revisado toda la historia y la evolución de la Revisoría Fiscal en Colombia en términos normativos, de funciones y de alcances; continuamos con la definición de la aplicación de la NIA 540 de Estimaciones donde podemos llegar finalmente a concluir cuales serían las nuevas exigencias a la Revisoría Fiscal en el cálculo de las estimaciones a partir de la aplicación de la NIA 540.

Para lograr entender en términos de las estimaciones y revelaciones la aplicación de la NIA 540 en las funciones y alcances de la Revisoría Fiscal, hemos determinado dos enfoques importantes:

### *1. La Revisoría Fiscal frente a la Auditoría*

Para poder analizar bien este enfoque es importante tener presente los conceptos u opiniones de Revisoría Fiscal y auditoría que tienen los diferentes Autores estudiados en este trabajo, los cuales manejan conceptos y alcances de la Revisoría Fiscal antes de la expedición del Decreto 0302 de 2015.

Donde Rafael Franco, Samuel Mantilla y Yanel Blanco Luna; nos regalan sus opiniones, conceptos, definiciones y posiciones frente a la Revisoría Fiscal y la Auditoría, los cuales mencionan:

**Samuel Mantilla:** este autor por su parte, aclara que no se presenta una definición gremial o legal sobre la Revisora Fiscal, pero de los dos conceptos que define en su libro *Introducción a la Revisoría Fiscal*, el concepto que más concuerda con su opinión es el de Cáceres y otros: *“La revisoría Fiscal es el órgano asociativo el cual, bajo la dirección y*

*responsabilidad del Revisor Fiscal y mediante la aplicación de la técnica de Interventoría de Cuentas, le corresponde ejecutar en forma integral, permanente, oportuna, equitativa e independiente, el control de la sociedad, en los términos que le señalen expresamente la ley, los estatutos y los órganos sociales competentes” (Introducción a la Revisoría Fiscal, 1989).* En este concepto Mantilla encuentra varias ventajas como son: 1. Incorpora a la Revisoría Fiscal doctrinas jurídicas como órgano societario. 2. Se incluye en este concepto la teoría general de control, científicamente coherente, probado y aceptado. 3. Aclara la naturaleza, estructura y responsabilidad de la Revisoría Fiscal y el Revisor Fiscal separando el órgano de la persona. Entre otros.

**Yanel Blanco Luna:** “El Revisor Fiscal es un Auditor cuya designación, condición legal, deberes y facultades, están establecidas total o parcialmente, por la ley 145 de 1960 y el código de comercio. (Manual de Auditoría y Revisoría fiscal, 1988).

Este autor menciona en el libro, la influencia que viene ejerciendo la Auditoría externa sobre la Revisoría Fiscal y, porque no decirlo, la mala imagen que nos hemos encargado de darle los Contadores Públicos a esta última, han hecho que los Contadores no tengamos conocimiento cabal de la Revisoría Fiscal y que no nos hayamos preocupado por estudiar si hay o no diferencia con la Auditoría Externa, y de haberlas, cuáles serían las diferencias fundamentales, cuáles serían los procedimientos mínimos que se deben llevar a cabo en la revisoría fiscal y la oportunidad en la que se deben aplicar, el grado de responsabilidad del Revisor Fiscal con el Control Interno de la sociedad y muchos otros asuntos que requieren precisión en la Revisoría Fiscal. (Manual de Auditoría y Revisoría fiscal, 1988).

**Rafael Franco:** “La Revisoría Fiscal es una institución de control integral que cumple acciones de intervencionismo del estado y control privado otorgando garantía de la fidedignidad de los informes que suscribe, tipificando en quien la ejerce la investidura de juez de los hechos económicos a través de la facultad de control jurídico normativo y notario de los actos administrativos de la fe pública.” (Introducción a la Revisoría Fiscal, 1989). Este concepto fue altamente debatido por el contador Samuel Mantilla en este libro, donde expresa que en su opinión, esta definición tiene la ventaja que ubica al Revisor Fiscal en un contexto de Control, pero que presenta varios inconvenientes como son: 1. En el concepto habla de acciones y la ley habla de funciones que jurídicamente son diferentes “Quien tiene una función no necesariamente realiza la acción aunque si es responsable de ésta”. 2. Convierte al Revisor Fiscal en Juez, donde legalmente la única profesión autorizada para que tenga esta investidura son los abogados, no los contadores. Entre otros.

Este autor en el pronunciamiento 7 del CTCP publicado en Agosto 10 de 2007 y actualizado en Abril 5 de 2009, moderniza el concepto de Revisoría Fiscal y lo lleva a ver desde 4 puntos de vista donde manifiesta que la Revisoría Fiscal requiere una definición clara y precisa que oriente la formulación de un modelo tecnológico de control adecuado a sus características que rompan con los procedimientos de la auditoría externa e interna desarrolladas en las culturas anglosajonas. Dicho modelo debe ser riguroso, coherente, con validez conceptual y correspondencia con la organización que lo practique y debe estar soportado en 4 justificaciones: 1. Una Justificación por el ejercicio profesional. 2. Una Razón de continuidad histórica. 3. Una razón de relación control-sociedad. 4. Una razón de ampliación del conocimiento sobre la naturaleza del control y la Revisoría Fiscal.

La opinión y análisis realizados por estos autores nos lleva a concluir varios apartes como son:

- a) Para Mantilla la Revisoría Fiscal se debe separar de la persona que la ejerce. (Revisoría Fiscal – órgano y Revisor Fiscal - contador que la ejerce). Y que es importante unir la teoría del control con el ejercicio de la Revisoría Fiscal y la auditoría.
- b) Yanel Blanco asocia a la Revisoría Fiscal con la Auditoría diciendo que el Revisor fiscal es un auditor.
- c) Y finalmente Rafael Franco dice que la Revisoría Fiscal debe ser de un conocimiento integral con una metodología moderna diferente a la utilizada en una auditoría interna o externa.

Con la opinión de estos autores podemos identificar dos posiciones frente al tema de Revisoría Fiscal y Auditoría: una en términos de que la Revisoría Fiscal es igual a la Auditoría, Posición de Yanel Blanco Luna y Samuel Mantilla y la otra que la nos identifica a la Revisoría Fiscal como control integral frente a las organizaciones definida por Rafael Franco Ruiz.

Con la entrada en vigencia del Decreto 0302 de febrero de 2015, la Revisoría Fiscal cuenta con un instrumental o una herramienta para el ejercicio de sus funciones, debido a que obliga al Revisor Fiscal a implementar las NIAS en el desarrollo de su funciones, esto quiere decir que el Decreto 0302 le asigna tareas y herramienta para desarrollarla sin cambiar su esencia, su conceptualización, su filosofía y su control integral; porque esto siguen intactos.

Adicionalmente podemos ver que la Revisoría fiscal en Colombia es una figura creada con el fin de cumplir un papel importante para los usuarios de la información internos y externos,

debido a que si se cumplen las funciones de manera objetiva e independiente, el control y la información que se presenten en los estados financieros servirán de una manera fiable para la toma de decisiones, adicionalmente es de gran ayuda para los entes de inspección y vigilancia ya que se tiene confianza pública sobre la información que se presenta a estas instituciones avaladas por su firma.

El Revisor Fiscal en Colombia se encuentra más orientado frente al tema fiscal, de ahí su nombre (Revisor “Fiscal”), con este cargo las entidades del Estado encontraron la forma legal adecuada de generar controles cercanos a las empresas, debido a que el Revisor Fiscal además de ser fiscalizador tiene la connotación de fé pública haciendo las veces de notario del Estado pagado por las Organizaciones. Pero la Revisoría Fiscal además de ejercer las funciones de control fiscal se le adicionan las de la NIA 540 de estimaciones donde se le da una herramienta al Revisor Fiscal para que pueda determinar de una manera fiable las estimaciones practicadas dentro de las organizaciones determinando si las mismas son razonables y se encuentran libres de incorrecciones materiales.

La implementación de la NIAS según lo establece el Decreto 0302, entre otras, le da al perfil de Revisor Fiscal herramientas suficientes para realizar un trabajo de auditoría más integral acorde a las necesidades de las compañías generándole valor a las mismas en un contexto globalizado y al realizar su dictamen de los Estados Financieros puede formar su opinión con un mayor grado de fiabilidad minimizando los posibles riesgos de incorrección material.

Ahora bien si tenemos en cuenta la posición de nuestros autores anteriormente estudiados, respecto al cálculo de las estimaciones, podemos inferir que Yanel Blanco y Samuel

Mantilla dicen que las estimaciones se guían, se zanja bajo las normas de auditoría pero para Rafael Franco las estimaciones no se zanja hay que construir el instrumental.

## 2. *La aplicación de la NIA 540 Estimaciones frente a las funciones del Revisor Fiscal*

Es claro que el Revisor Fiscal debe obtener evidencia amplia y suficiente sobre los procesos adoptados por las Compañías, para determinar las estimaciones y valores razonables de los hechos económicos registrados en los Estados Financieros; garantizando con la auditoría que las cifras allí expuestas cumplen con los criterios de estimaciones razonables y riesgos de incertidumbre mencionados en la NIA 540 y se encuentran libres de sesgo de la Dirección.

Adicionalmente encontramos que un cambio importante en la implementación de las NIAS, es que están enfocadas en el tema de la auditoría de la información financiera y contable, en la verificación de las gestiones de calidad y gestión del gobierno corporativo; pero en ningún momento hablan o se refieren a temas fiscales, sin embargo en Colombia la Revisoría fiscal además de tener estas funciones también tiene la responsabilidad de la verificación fiscal e informes fiscales a las entidades del estado donde con su firma avala la confiabilidad de la información.

En las funciones del Revisor Fiscal estipuladas en el artículo 207 del código de comercio, no se encuentra claramente establecida una función donde el Revisor Fiscal tenga que realizar la revisión o control de los sistemas de medición o valuación contables, esta función se encuentra inmersa en el punto 4 de dicho artículo donde menciona “*Velar porque se lleven regularmente la contabilidad de la sociedad*” (Decreto 410, 1971). A diferencia del Auditor bajo norma internacional donde se encuentra claramente estipulado este procedimiento en la NIA 540. Sin

embargo en el Decreto 2649 de 1993 en su artículo 10, definen los criterios de medición aceptados en Colombia, los cuales son:

**“Valuación o medición:** Tanto los recursos como los hechos económicos que los afecten deben ser apropiadamente cuantificados en términos de la unidad de medida.

Con sujeción a las normas técnicas, son criterios de medición aceptados el valor histórico, el valor actual, el valor de realización y el valor presente.

- a. **Valor o costo histórico:** es el que representa el importe original consumido u obtenido en efectivo, o en su equivalente, en el momento de realización de un hecho económico. Con arreglo a lo previsto en este Decreto, dicho importe debe ser re expresado para reconocer el efecto ocasionado por las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda.
- b. **Valor Actual o de Reposición:** es el que representa el importe en efectivos, o en su equivalente, que se consumiría para reponer un activo o se requerirá para liquidar una obligación, en el momento actual.
- c. **Valor de Realización o de Mercado:** es el que representa el importe en efectivo, o en su equivalente, en que se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en el curso normal de los negocios. Se entiende por valor neto de realización el que resulta de deducir del valor de mercado los gastos directamente imputables a la conversión del activo o a la liquidación del pasivo tales como comisiones, impuestos, transporte y empaque.
- d. **Valor Presente o Descontado:** es el que representa el importe actual de la entradas o salidas netas en efectivo, o en su equivalente, que generaría un activo o un pasivo,

una vez hecho el descuento de su valor futuro a la tasa pactada o, a falta de ésta, a la tasa efectiva promedio de captación de los bancos y corporaciones financieras para la expedición de certificados de depósito a término con un plazo de 90 días (DTF), la cual es certificada periódicamente por el Banco de la República”. (Decreto 2649, 1993).

Los métodos de valuación del Decreto 2649 descritos anteriormente, no se alejan mucho de lo estipulado en la norma internacional debido a que se siguen utilizando conceptos como costo histórico, valor de realización, valor de mercado, entre otros; que bajo norma internacional también son utilizados, por tanto estos conceptos no tendrían mayores cambios o incidencia frente a la adopción de esta herramienta.

Ahora bien, con la aplicación de la NIA 540 de estimaciones contables, el Revisor Fiscal debe tener un enfoque direccionado hacia los riesgos, cuando realice sus auditorías de estimaciones contables y además debe llevar a cabo procedimientos que le permitan ahondar en el conocimiento y entendimiento de la entidad verificando su entorno económico en el mercado, con el propósito de contar con fundamentos sólidos para auditar dichas estimaciones, teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera, la política adoptada por la entidad para los cálculos de las diferentes estimaciones contables, el conocimiento de las transacciones, hechos y condiciones que pueden generar las estimaciones propias del objeto social o sector de la economía al que pertenece, la manera en que la dirección realiza las estimaciones contables, el conocimiento claro de los datos en que basan las mismas, el seguimiento del cálculo de las estimaciones, el conocimiento de la incertidumbre que tuvo en cuenta la dirección para el cálculo de la estimación y si éstas han sido calculadas por medio de un experto, y con base en esto realizar sus propios cálculos con el fin de concluir si son

razonables y si son suficientes o se requieren de estimaciones adicionales que la dirección no haya realizado.

Por otro lado cuando se habla de estimaciones contables entra a jugar un concepto importante que tiene que ver con este tema y es la incertidumbre, debido a que el Revisor fiscal al realizar sus funciones de auditar las estimaciones, debe tener presente el grado de incertidumbre que tuvo en cuenta la Dirección para la realización de la estimación. Por tal motivo la incertidumbre se clasifica de dos maneras: Incertidumbre Baja y Alta, donde la Baja hace referencia a que la estimación puede conllevar a menores riesgos de incorrección material. La incertidumbre Alta es cuando hace referencia a una estimación basada en hipótesis significativas, donde esto representa un mayor riesgo de incorrección material.

Es claro que el Revisor Fiscal tiene el reto de conocer las Normas Internacionales de información Financiera adoptadas por la Compañía, tener pleno conocimiento de las políticas y mecanismos de medición establecidos por la gerencia, estar al tanto de los juicios que se tuvieron en cuenta en la empresa basados en el conocimiento del mercado, sector o experiencia; y con base en esto, poder auditar las cifras, obteniendo la evidencia suficiente y apropiada con el fin de determinar si son razonables las Estimaciones Contables, incluyendo las estimaciones contables del valor razonable, y si además son adecuadas las revelaciones que hacen parte integral de los Estados Financieros, para ello el Revisor Fiscal deberá tener en cuenta no solo las Estimaciones Contables si no también el grado de incertidumbre de evaluación, las hipótesis claves y otras fuentes de incertidumbre en la estimación que supongan un riesgo significativo que puede dar lugar a un ajuste material, también la exposición al riesgo y el modo en que éste surge, los objetivos, políticas y procedimientos de la entidad para gestionar el riesgo y métodos utilizados para medir el riesgo, el sesgo de la gerencia, el resultado de la Estimación Contable, las cuales

bajo la aplicación de la NIA 540 se deben revelar en los estados financieros de forma obligatoria, sin embargo también en la norma les permite revelar información adicional como son las hipótesis utilizadas, el método de estimación empleado, la base para la selección del método de estimación, el efecto de cualquier cambio en el método de estimación con respecto al periodo anterior, entre otros.

Con la evolución que ha tenido la Revisoría fiscal a través del tiempo donde se refleja que no se ha contado con una herramienta o instrumento que nos permitan ejercer las funciones de una manera clara, concreta y homogénea; con la aplicación del decreto 0302, encontramos que la NIA 540 de Estimaciones vista en el capítulo II de este trabajo, se adiciona todo el instrumental necesario para que el Revisor Fiscal pueda obtener evidencia adecuada y suficiente para emitir su opinión frente a la razonabilidad de las estimaciones en los estados financieros o hechos económicos de las organizaciones, manteniendo en su totalidad el concepto de integralidad de la Revisoría Fiscal.

En cuanto al tema de Revelaciones sobre las estimaciones contables vemos que con la implementación de la NIA 540 los criterios utilizados para realizar las revelaciones cambia, debido a que bajo norma internacional se deben revelar muchas más información clave e importante como las hipótesis, el grado de incertidumbre, el método de valuación del riesgo, entre otros; que anteriormente bajo norma local 2649 no se realizaba.

Finalmente en nuestra opinión, la Revisoría Fiscal ejercida por los Contadores Públicos nunca ha tenido una herramienta o instrumento que nos permita ejercer las funciones de forma homogénea y que podamos seguir un lineamiento adecuado para el ejercicio de nuestras funciones como Revisores Fiscales, con la implementación del Decreto 0302 el revisor Fiscal

cuenta con esa herramienta sin dejar de lado su conceptualización de Revisoría Fiscal y dejando de lado toda la incertidumbre que había generado la implementación de las Normas internacionales de contabilidad donde para todos los profesionales contables no era claro si continuaba la figura de Revisoría Fiscal o se cambiaba a la figura de Auditor. Es claro que la Figura de Revisoría Fiscal no se acaba ni se cambia, con este decreto lo que se hizo es darle al Revisor Fiscal herramientas para su ejercicio profesional ayudándolo a realizar sus funciones de una manera más acorde a las necesidades y cambios de la economía en nuestro país.

## Conclusiones

Durante todo el recorrido de nuestro trabajo podemos concluir que con la evolución que ha tenido la Revisoría fiscal a través del tiempo, podemos evidenciar que no hemos contado con una herramienta o instrumento que nos permitan ejercer las funciones de una manera clara, concreta y homogénea; y que además ha contado con varios puntos de vista de autores que con su opinión dividen a la Revisoría Fiscal desde un punto de vista que la igualan a una auditoría (Yanel Blanco, Samuel Mantilla) o por otro lado que la convierte en un control integral frente a las firmas (Rafael Franco), pero que finalmente la Revisoría Fiscal sigue siendo un órgano creado para el control fiscal del Estado y control integral para las organizaciones sin una herramienta clara para el ejercicio de sus funciones.

Sin embargo con la aplicación del decreto 0302, el estado nos entrega una herramienta o unas tareas claras para realizar parte de nuestras funciones, que si bien no es la solución completa para la funcionabilidad de la Revisoría Fiscal si nos da unos lineamientos que nos ayudan a ejercer las funciones de una manera adecuada según las exigencias de los cambios en nuestra economía.

Ahora bien, revisando el tema conceptual de la Revisoría fiscal y auditoría, en nuestra opinión son dos órganos de control con funciones complementarias pero con responsabilidades diferentes, debido a que las funciones del Revisor Fiscal y el decreto 0302 de 2015, son coincidentes al momento de incluir estas normas a las funciones del Revisor Fiscal, siguiendo vigentes las funciones del artículo 207 del código de comercio y la adición a las funciones que incluyó el decreto 1762 del 2015.

La base central de nuestro estudio está encaminado en las nuevas exigencias a la Revisoría Fiscal en el cálculo de las estimaciones a partir de la aplicación de la NIA 540, donde a lo largo de este trabajo encontramos que con la implementación del Decreto 0302 la Revisoría fiscal cuenta con una herramienta que le permite al Revisor Fiscal obtener evidencia adecuada y suficiente para emitir su opinión frente a la razonabilidad de las estimaciones en los estados financieros o hechos económicos de las organizaciones, determinando que si el valor razonable adoptado por un auditor, está atada a una serie de conceptos u opiniones de profesionales, como son: los valores del mercado, el comportamiento de los sectores, hechos histórico o estadísticos, entre otros; y estos conceptos llevarían al auditor a preguntas como: ¿En qué sectores del mercado se realizó la estimación?, ¿Es acorde a la realidad de la Compañía?, ¿El juicio profesional aplicado por el contador es coherente con la realidad del negocio?, entre otras; estas opiniones deberán ser sustentadas adecuadamente por dichos profesionales, de tal manera que el Revisor Fiscal obtenga evidencia suficiente sobre si las estimaciones son razonables y no generan errores o inconsistencias que puedan afectar o desfigurar la información contable en los estados financieros de la Compañía.

Ahora bien si tenemos en cuenta la posición de nuestros autores anteriormente estudiados, respecto al cálculo de las estimaciones, podemos inferir que Yanel Blanco y Samuel Mantilla dicen que las estimaciones se guían, se zanja bajo las normas de auditoría pero para Rafael Franco las estimaciones no se zanja hay que construir el instrumental.

Finalmente en nuestra opinión podemos concluir que:

1. El órgano de Revisoría Fiscal continúa bajo los mismos lineamientos pero con una herramienta que le permite mejorar sus prácticas de auditoría.

2. Que aunque el Estado nos haya proporcionado una herramienta para la ejecución de las funciones del Revisor Fiscal, los profesionales de la Contaduría debemos comprometernos a estar más pendientes de nuestra profesión y ayudar a desarrollar mejores prácticas en el desarrollo del ejercicio de la Revisoría Fiscal.
3. Que el Estado también debe estar atento a los cambios y actualizaciones de las NIAS para que nos podamos actualizar según los avances y los cambios en la globalización de las economías.

## Referencias

Decreto 2649, (1993). Reglamentación de la contabilidad en general y expedición de los

Decreto 410, (1971). Código de comercio de Colombia y sus modificaciones.

Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB).

Internet <http://fccea.unicauca.edu.co/old/tgarf/tgarfse16.html>

Internet <http://www.cijuf.org.co/CTCP>

Internet <http://www.icac.meh.es/NIAS/>

Ley 43, (1990), Estatuto de la Profesión Contador Público.

Luna, Y.B. (1988) Manuel de Auditoria y Revisoría Fiscal. Cali. Editora Roesga

Luna, Y.B. (2006) Manual de Auditoria y Revisoría Fiscal. Bogotá. ECOE Ediciones.

Mantilla, S.A (2009). Auditoria de Información Financiera.

Mantilla, S.A. (1989) Introducción a la Revisoría Fiscal un enfoque de sistemas. Bucaramanga.

Saman Editores.

NIA 540 (2009), Normas internacionales de auditoría y aseguramiento; Consejo de Normas

Pinilla Forero, J. Chavarro Cadena, J. E. (2010). La Revisoría Fiscal un modelo de fiscalización integral permanente con enfoque de metacontrol organizacional.

Principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

Pronunciamiento No. 7 (2010), Consejo técnico de la Contaduría pública.

#### Referencias de Fuentes Electrónicas

Santos Molano, E.(2005) Revista Credencial Historia, (Bogotá - Colombia), Edición 184, Abril de 2005, La misión Kemmerer.

[www.aprendeonline.udea.edu.co](http://www.aprendeonline.udea.edu.co), Impacto de las normas de aseguramiento en la revisoría fiscal revista virtual de estudiantes de contaduría pública de la universidad de Antioquia.