



www.samantilla1.com
contenidos originales

Abril 20 de 2014

¿SE PUEDE CAMBIAR SIN REALMENTE CAMBIAR? HACIA UNA REVISORÍA FISCAL BASADA-EN-PRINCIPIOS.

Introducción

Este trabajo sigue la dirección de dos trabajos míos anteriores:

- *La profesionalización de la auditoría en Colombia y la transformación de la revisoría fiscal*,¹ y
- *Aseguramiento de información financiera. Fundamentación teórica*.²

A la luz de las teorías jurídica disponibles, analiza las transformaciones que se proponen a la revisoría fiscal manteniendo su carácter institucional pero adecuándola a los estándares y las prácticas internacionales.

Deja claro que los cambios a la revisoría fiscal, si de verdad se quieren incorporar los estándares y las prácticas internacionales, no se pueden limitar al interior de lo que se denomina el sistema basado-en-reglas (basado en la teoría de los órganos societarios) sino que debe realizarse una transformación que conduzca a una revisoría fiscal basada-en-principios (basada en la teoría del gobierno corporativo). Resalta que esto es conveniente pero no es gratis, hay un precio por pagar, porque es mejor hacer cambios que sean efectivos y no meras continuaciones del *status quo* vigente.

¹ Disponible en: http://media.wix.com/ugd/e8a62c_7a7b3e90ae6c8c299d982709b955b5b8.pdf

² Disponible en: http://media.wix.com/ugd/e8a62c_57d9aa8858be46f99acde1884ea1c029.pdf

Contexto para el análisis

Se considera que una de las características centrales del mundo en el presente es que todo está sujeto a continuo cambio. Sin embargo, son pocos los acuerdos respecto de qué se entiende por cambio.

En esas condiciones, una pregunta central es si es posible cambiar sin realmente cambiar, esto es, si dado un conjunto que esté necesitado de cambio basta con modificar o reemplazar las partes que estén causando daño o que no estén dejando avanzar.

Sobre ello hay distintas apreciaciones y pocos acuerdos.

Sin embargo, en la búsqueda de un cambio que sea efectivo, está claro que la clave está en 'cambiar la perspectiva,' esto es, cambiar la manera como se ven las cosas porque si se siguen mirando de la misma manera se sigue insistiendo en las mismas soluciones que no han funcionado.³

De acuerdo con Wicks (Op. Cit.):

- La razón central es enfrentar el problema central para cambiar. Como se tiene miedo a enfrentar la verdad, se da cabida a los dos grandes enemigos de la apertura: la arrogancia y la ignorancia.
- La arrogancia ocurre cuando exportamos (proyectamos) la responsabilidad por nuestros fracasos y errores ('le echamos la culpa a otros') por las vías de excusarse, absolver, explorar, racionalizar, mitigar o contextualizar.
- La ignorancia ocurre cuando asumimos la responsabilidad por todo de manera que resulta en sentimientos negativos acerca de nosotros mismos ('pérdida de auto-estima') por las vías de la auto-condena, la sobre-responsabilidad, el ser hiper-críticos de sí mismos, o las tendencias excesivamente perfeccionistas.
- Para lograr resultados que sean efectivos, la solución comienza por la búsqueda de la claridad que está en el medio de la arrogancia y la ignorancia y que es la que lleva a una nueva libertad y a la capacidad de cambiar, que otros prefieren denominar *resillience*, esto es, capacidad de recuperación.⁴

³ Este es el enfoque que propone Robert J. Wicks en su libro *"Perspective. The calm within the storm."* (Oxford University Press, New York: 2014) y es la base que se utiliza para el análisis que acá se está realizando.

⁴ La perspectiva de Wicks (Op. Cit.) es principalmente desde el campo de la sicología. Para un análisis de la *resillience* desde la perspectiva de las organizaciones, vea: Bishop J.F., Tobi, y Frank E. Hydoski. *Capacidad*

Con base en esto, ¿Qué puede proponerse en relación con la transformación que necesita la revisoría fiscal a fin de adecuarla a los estándares y las prácticas internacionales? En otras palabras: ¿cómo lograr un proceso efectivo que permita cambiar la tradicional revisoría fiscal basada-en-reglas, a una revisoría fiscal basada-en-principios?

Lo que sigue es un intento, ciertamente un poco aventurado, de buscar un cambio efectivo en la revisoría fiscal.

Cambios a la revisoría fiscal

Una primera claridad, importante, es reconocer que se necesita hacer cambios a la revisoría fiscal.

Prácticamente hay consenso general respecto de ello. Donde no hay acuerdo es en relación con cuáles cambios.

Si se analiza la evolución de la revisoría fiscal es claro que ha tenido cambios. Sería ingenuo señalar que ha permanecido igual. Desde la perspectiva normativa, está claro que la profusión regulatoria ha ido introduciendo más y más funciones que han ido haciendo que la revisoría fiscal sea diferente hoy a como lo fue en el pasado.

Pero tales cambios han sido al interior de su sistema y no le han permitido una adecuación efectiva a las circunstancias del presente ni han sentado las condiciones para adecuarla a los estándares y las prácticas internacionales. Como algunos dicen usando lenguaje común: más de lo mismo.

A la hora de enfrentar el proceso de convergencia hacia los estándares internacionales (ordenado por la ley 1314 de 2009), ya se dispone de aceptación casi generalizada de que 'tocó' incorporar las NIIF y las NIA, y que en últimas la convergencia derivó en una 'adopción con salvedades.' Hay voces que critican aspectos⁵ de este proceso pero en general todos 'se están subiendo al bus.'

Donde no hay la misma aceptación es en el caso de la revisoría fiscal y está primando la posición ingenua de que hay que mantener la revisoría fiscal sin hacerle transformaciones de fondo, como si la incorporación de las NIA (mejor: el Sistema ISA/NIA) fuera un asunto neutro, carente de consecuencias. Hay muchas expresiones de arrogancia o de ignorancia que buscan mantener, como sea, el *status quo*.

de recuperación empresarial. Administración del creciente riesgo de fraude y corrupción. Ecoe ediciones: Bogotá, 2010.

⁵ Vea, por ejemplo, mi trabajo *Colombia le dice NO a las NIIF*, en:

http://media.wix.com/ugd/e8a62c_4edea0239585a060616d763ed0e23f0f.pdf.

Por el lado de la arrogancia, los de un lado le echan la culpa a los del otro lado pero ninguno acepta que está equivocado. Para un sector, las deficiencias de la revisoría fiscal están en la mala calidad de los egresados de contaduría, el uso inadecuado de las tecnologías disponibles, la acción profesional centrada en la persona natural, etc. Para otro sector, los problemas se derivan del monopolio que ejercen las firmas grandes que le quitan el espacio a los nativos, el poco respaldo que el gobierno da para el ejercicio de las funciones, la paga exigua que dan los empresarios, etc. Pero ningún sector reconoce, y menos públicamente, sus aciertos y desaciertos.

Por el lado de la ignorancia, prevalecen las voces de los contadores contra los contadores, hay una carrera loca (aceptada por la profesión) de quién le coloca más y más responsabilidades y funciones a los revisores fiscales, todo el mundo señala que como lo está haciendo lo está haciendo bien, las normas son aceptadas como verdades, se privilegia el cumplimiento normativo incluso sacrificando la ética, etc.

Estas listas parecen que no tuvieran fin. Y siempre se sigue en las mismas.

¿Qué se necesita hacer para lograr que la revisoría fiscal que actualmente está basada-en-reglas se transforme hacia una revisoría fiscal basada-en-principios? De acuerdo con mi manera de entender, ese es el cambio central a realizar. Un cambio que es posible pero que está condicionado ('no es gratis'):

- Implica cambiar la teoría jurídica subyacente (órganos sociales) por la teoría jurídica inmersa en el gobierno corporativo del presente ('objetivos comunes y roles independientes').
- Tiene la enorme ventaja de que la revisoría fiscal sigue siendo una institución (incrustada en el derecho colombiano), le permite adecuarse a los estándares y las prácticas internacionales (uso de los IFRS/NIIF y de los ISA/NIA, principal pero no exclusivamente), le facilita mantenerse al ritmo de los negocios, y sigue siendo rol privativo de los contadores.
- Implica cambios de fondo tanto en su concepción (no como órgano social sino como un rol entre los diferentes roles que buscan compartir los objetivos comunes), en su funcionamiento (un órgano que se convierte en tres roles diferentes) y en el respaldo profesional (contadores profesionales en ejercicio profesional independiente).
- Conlleva pagar el precio. En otras palabras, 'para que la revisoría fiscal pueda ser transformada, la profesión de respaldo, esto es, la contaduría, tiene que ser transformada.' No podrá cambiar la revisoría fiscal con la contaduría pública tal y como hoy está funcionando.

En este contexto, la revisoría fiscal no desaparece pero sí es sometida a transformaciones de fondo.

Veamos algunos detalles de los elementos arriba mencionados.

Las teorías jurídicas subyacentes

Como la revisoría fiscal es una institución en el derecho colombiano es necesario analizar cuáles serían las alternativas que en el derecho colombiano podrían darse para hacer la transformación necesaria. No solo sin violar las normas sino si es posible que el derecho facilite los procesos.

Esto se puede resumir de la siguiente manera: la revisoría fiscal, nacida a finales del siglo 19, se basó en la teoría jurídica de 'el mandato y los mandatarios' pero se consolidó cuando fue incorporada en el Código de Comercio, de los años 1970, con base en la teoría jurídica de los 'órganos societarios.'

El cambio desde la teoría jurídica de 'el mandato y los mandatarios' hacia la teoría jurídica de los 'órganos sociales' fue analizado en detalle por Hernando Bermúdez en su excelente trabajo "Apuntes sobre la revisoría fiscal, el revisor fiscal y sus suplentes" (Octubre 1998). Se recomienda que el lector acuda a tal documento.

El cambio desde la teoría jurídica de los 'órganos sociales' hacia la teoría jurídica del 'gobierno corporativo' se esboza en el presente trabajo y se remite a las referencias bibliográficas para su análisis de fondo.⁶

La Tabla 1 resume los principales elementos de cada una de estas teorías jurídicas mencionadas y facilita visualizar cuáles son los cambios que se requieren.

⁶ Entre mucha bibliografía disponible, principalmente los siguientes libros:

- Monks and Minov. *Corporate Governance*. Wiley; 5 edition (August 15, 2011) Wiley; 5 edition (August 15, 2011)
- Tricker, Bob. *Corporate Governance: Principles, Policies and Practices*. Oxford University Press, USA; 2 edition (June 18, 2012)

En español, vea: Chorafas, Dimitris. *IFRS, Valor Razonable y Gobierno Corporativo*. Ecoe ediciones: Bogotá, 2007 (<http://www.ecoediciones.com>).

Tabla 1: Teorías jurídicas relacionadas con la revisoría fiscal

	1 Mandato y mandatarios	2 Órganos sociales	3 Gobierno corporativo
Fuente	Principalmente un asunto de derecho privado latino (derecho civil trasladado al derecho comercial).	Afortunada aportación del derecho público al privado. La teoría organicista es de origen alemán, vinculada al concepto de corporación y ha sido acogida por los más renombrados tratadistas italianos.	Derecho anglosajón (Common Law) como base del derecho contractual y de negocios contemporáneo. Constituye el eje alrededor del cual se organizan las instituciones económicas internacionales/globales.
Base	Ideas de contrato y mandato.	Órgano (= el vehículo) es diferente de función (= es ejecutiva). La jerarquía de los órganos está atemperada por la separación de poderes.	Estructura & Poderes en función de un propósito (un objetivo común y roles independientes en función de ese objetivo común).
Actores	Mandante (propietario) Mandatario (Administración)	Órganos de: dirección, administración y control	Poderes centrales ⁷ : <ul style="list-style-type: none"> • Shareholders (Propiedad) • Directores (Monitoreo/vigilancia) • Administración (Desempeño/ejecución) Al igual que los poderes centrales, todos los demás roles tienen definiciones e incompatibilidades específicas. Ningún rol puede concentrar poderes incompatibles.
Relación básica	Confianza privada	Fe pública	Interés público
Carácter	Privado.	Eminentemente público (estatal): función jurídica delegada.	Eminentemente público (social, interdisciplinario). ⁸
Participantes	El revisor fiscal es el centro de las responsabilidades.	La Revisoría Fiscal es un órgano social (del cual hacen parte el revisor fiscal y los auxiliares; incluye suplentes designados). Por eso la revisoría fiscal puede ser ejercida por sociedades de contadores públicos, cooperativas de segundo grado, cooperativas de trabajo asociado. Incluso puede ser organizada por departamentos o secciones (Cfr. Art. 47, decreto 2373 de 1956).	¿Cómo se pueden agrupar en roles (según gobierno corporativo) las funciones que actualmente tiene la revisoría fiscal (según órganos sociales)? Existen tres grupos: <ul style="list-style-type: none"> • Auditoría de estados financieros: rol externo a la organización auditada (de ella hacen parte el socio líder pero también el equipo de auditoría. Las reglas de independencia aplican incluso a la red a la cual pertenece la firma). • Evaluación y asesoría: es la auditoría interna: rol interno a la organización pero independiente de la administración. • Certificación: rol interno a la organización e interno de la administración ('responsabilidad por la ejecución')

⁷ Un análisis de la problemática actual, referida como relación que evoluciona entre accionistas, directores y ejecutivos, puede verse en: <http://irrcinstitute.org/projects.php>.

⁸ Al analizar este aspecto, Tricker (Op. Cit.) hace referencia a las siguientes teorías y filosofías que dan respaldo al gobierno corporativo: (1) El dilema de la agencia; (2) Teoría de la agencia; (3) Economía de los costos de transacción; (4) Teoría de la dirección (stewardship); (5) Teoría de la dependencia de los recursos; (6) Hegemonía de la clase directiva; (7) Perspectivas filosóficas y organizacionales, (8) La perspectiva social: filosofías del stakeholder; (9) Teoría del stakeholder ilustrado; (10) Teoría de las diferentes fronteras y los niveles de los sistemas; y (11) Un tema en la búsqueda de su propio paradigma. Todas estas teorías y filosofías son 'comunes' en el pensamiento interdisciplinario contemporáneo.

El gobierno corporativo y los estándares internacionales

Las teorías jurídicas del gobierno corporativo se han ido incorporando por diversas vías, entre las cuales se destacan dos: a través de los estándares internacionales (de los cuales hacen parte los códigos de gobierno corporativo) y las prácticas de responsabilidad social corporativa.

Desde la perspectiva técnica, los estándares internacionales hacen parte de la arquitectura financiera internacional cuya implementación está articulada a través de 12 estándares clave,⁹ tal y como se resume en la Tabla 2:

Tabla 2: Doce estándares clave		
Áreas	Estándar	Cuerpo emisor
Política macroeconómica y transparencia de datos		
1. Transparencia de la política monetaria y financiera	Código de buenas prácticas sobre transparencia en políticas monetaria y financiera	FMI
2. Transparencia en política fiscal	Código de buenas prácticas en transparencia fiscal	FMI
3. Difusión de datos	Estándar especial sobre difusión de datos Sistema general para la difusión de datos	FMI
Regulación y supervisión financiera		
4. Supervisión bancaria	Principios centrales para la supervisión bancaria efectiva	BCBS ('Basilea')
5. Regulación de valores	Objetivos y principios de la regulación de valores	IOSCO
6. Supervisión de seguros	Principios centrales para los seguros	IAIS
Infraestructura institucional y del mercado		
7. Resolución de crisis y seguros de depósito	Principios centrales para sistemas efectivos de seguros de depósito	BCBS/IADI
8. Insolvencia	Insolvencia y derechos del acreedor	BM
9. Gobierno corporativo	Principios de gobierno corporativo	OECD
10. Contabilidad y auditoría	Estándares/Normas internacionales de información financiera (IFRS/NIIF) Estándares/Normas de auditoría (ISA/NIA)	IASB IAASB
11. Pago, compensación y liquidación	Principios para la infraestructura del mercado financiero	CPSS/ IOSCO
12. Integridad del mercado	Recomendaciones de FATF para combatir el lavado del dinero y la financiación del terrorismo y la proliferación	FATF

Como puede observarse, los estándares de auditoría se refieren de manera explícita a la auditoría de los estados financieros y no a las otras auditorías. Esto tiene consecuencias importantes y por eso arriba se mencionó que la auditoría de estados financieros tiene un 'rol externo a la organización auditada.' Se privilegia el interés público de preservar la infraestructura institucional y del mercado. Por esta razón, la revisoría fiscal entendida como el rol de auditoría de los estados

⁹ https://www.financialstabilityboard.org/cos/key_standards.htm

financieros según estándares internacionales, preserva su carácter institucional en el marco del derecho.

También puede observarse que los estándares de gobierno corporativo (definidos como principios de gobierno corporativo) igualmente hacen parte de la infraestructura institucional y del mercado. Se blinda esto contra efectos extraños.

Los estándares/normas internacionales de auditoría interna (emitidos por el IIA¹⁰), si bien tienen el reconocimiento como tales, no hacen parte de esta infraestructura institucional y del mercado, dado que responden a un rol interno a la organización pero independiente de la administración. Esta es una de las razones principales para la incompatibilidad de que la misma persona ejerza simultáneamente para el mismo cliente los roles de auditoría independiente de los estados financieros y de auditoría interna. A esto se debe agregar que si bien los contadores públicos pueden ejercer su rol como auditores internos, éste no es un rol privativo suyo y de hecho es ejercido por otros profesionales. A diferencia de la auditoría independiente de los estados financieros, que es un rol privativo de los contadores públicos (contadores profesionales en ejercicio profesional independiente).

Tal y como se mencionó arriba, la otra vía importante para la incorporación del gobierno corporativo es la de la responsabilidad social corporativa¹¹ que tiene como contraparte el cumplimiento corporativo.¹²

En lo que tiene que ver con la transformación hacia una revisoría fiscal basada-en-principios, los cambios principales a incorporar son:

1. **Las teorías y las prácticas asociadas con 'firmar el balance' deben ser reemplazadas por 'auditar los estados financieros según los estándares internacionales de auditoría'** (incorporando todo el sistema ISA/NIA, esto es, simultáneamente hacer los cambios necesarios en la profesión de los contadores para que quienes realicen la auditoría de estados financieros estén sujetos al régimen de los contadores profesionales en ejercicio profesional público (requiriendo y garantizando la independencia del auditor). Esto se debe definir con claridad como obligación para las entidades de interés público (Grupo 1 del Direccionamiento Estratégico) y posiblemente algunas del Grupo 2.¹³

¹⁰ Hacen parte de The International Professional Practices Framework (IPPF) [Estructura para las prácticas profesionales internacionales] de la auditoría interna. Vea: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx>.

¹¹ Vea: Caliyurt, Kiyem. *Corporate Governance: An International Perspective (Csr, Sustainability, Ethics & Governance*. Springer; 2014 edition (April 11, 2014). También: Mullerat, Ramon (Ed.). *Corporate Social Responsibility. The Corporate Governance of the 21st Century*. Kluwer Law International and International Barr Association: The Hague, Netherlands, 2005.

¹² Charan, Ram. *Boards That Deliver: Advancing Corporate Governance From Compliance to Competitive Advantage*. Jossey-Bass; 1 edition (February 3, 2005).

¹³ La reforma a la auditoría independiente, que se está dando en la Unión Europea ha incorporado lo que se denomina 'elevar la barra' para la obligatoriedad de las entidades pequeñas y medianas a tener auditoría independiente de sus cuentas anuales. La consecuencia de esto es que menos entidades están obligadas a

2. **Las teorías y prácticas asociadas con 'firmar las declaraciones tributarias' deben quitarse como función/responsabilidad del revisor fiscal y trasladarse al contador jefe de contabilidad de la entidad** (garantizando que estos contadores estén sometidos al régimen de los contadores profesionales en ejercicio profesional privado o, en caso extremo, un contador profesional en ejercicio profesional público que, mediante las certificaciones dé un aseguramiento medio pero en ningún caso aseguramiento alto (dado que el aseguramiento alto corresponde a la auditoría)).
3. **Las teorías y prácticas relacionadas con funciones de evaluación y asesoría, que técnicamente se pueden agrupar en la función de auditoría interna, en todo caso son incompatibles¹⁴ con la función de auditoría independiente de los estados financieros.** Por consiguiente, no pueden ser funciones de la revisoría fiscal basada-en-principios. Como la ley 1314 de 2009 pide hacer la convergencia hacia estándares internacionales, una alternativa práctica es requerir que (especialmente en las entidades de interés público, esto es el Grupo 1 del Direccionamiento Estratégico) estén obligadas a tener auditoría interna según los estándares internacionales de auditoría interna. Una solución igualmente práctica sería dejar a elección de las entidades del Grupo 2 tener o no la función de auditoría interna según los estándares internacionales de auditoría interna.
4. **Las actuales funciones de certificación que tiene el revisor fiscal deben ser quitadas a éste y trasladadas a los funcionarios que en las entidades tengan las responsabilidades de dirección de la ejecución.** Este es un cambio clave, con efectos importantes en la relación del revisor fiscal con la entidad, con la autoridad tributaria y con las entidades de inspección, vigilancia y control (superintendencias).

Firmar no es auditar

El pensamiento de sistemas diferencia entre sistemas 'tipo caja negra' y sistemas 'transparentes.'

Los **sistemas tipo caja negra** son de carácter primitivo y se caracterizan porque dan un salto en el vacío, esto es, permiten que se conozca el input y el resultado pero no los procesos ni las consecuencias.

contratar auditor independiente y que se deja a elección de estas entidades si contratan o no auditoría independiente de sus cuentas anuales. Un fenómeno que es conveniente ir analizando e incorporando en Colombia ahora que se empieza a hablar de estas cosas.

¹⁴ Incompatibilidad no significa carencia de relación. La incompatibilidad se refiere a que un mismo profesional no puede prestar simultáneamente para el mismo cliente servicios de auditoría independiente y servicios de auditoría interna. La relación y cooperación entre la auditoría independiente y la auditoría interna constituyen el alcance de estándares específicos tanto en los ISA/NIA como en los estándares internacionales de auditoría interna.

Los **sistemas transparentes** corresponden a los desarrollos más eficientes del presente: permiten que se vean los insumos (*inputs*), los procesos (*process*), los resultados (*outputs*), las consecuencias (*outcomes*), pero también la retroalimentación (*feed-back*) y, muy importante, los objetivos (*targets*) que en últimas son los que definen las relaciones (*relations*) y las sinergias (*synergies*).

Las expresiones normativas ‘firmar el balance’ (usada en el Código de Comercio y en la Ley 43 de 1990, entre otras) y ‘firmar las declaraciones tributarias’ (usada en la legislación tributaria) son expresiones tipo caja negra dado que explican su resultado (‘firmar’) pero no los procesos asociados a ello. Simplemente usan ‘presunciones legales’ como la que respalda la fe pública que da el contador público:

“La atestación o firma de un Contador Público en los actos propios de su profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en el caso de personas jurídicas. Tratándose de balances, se presumirá además que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que éstos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance.”¹⁵

La auditoría de estados financieros, ejecutada según los estándares/normas internacionales de auditoría (ISA/NIA¹⁶) no presupone nada: exige. La expresión técnica que utilizan los ISA/NIA es ‘requerimientos,’ que no son opcionales, los cuales pueden clasificarse en requerimientos de contratación, planeación, ejecución, documentación y presentación de reportes. Pero no solo se refieren a los requerimientos sino que, de manera muy explícita definen los ‘objetivos’ a lograr con el fin de que el auditor obtenga seguridad razonable para que pueda dar seguridad razonable respecto de si los estados financieros presentan de manera razonable la situación financiera, el desempeño financiero y los flujos de efectivo de la entidad cuyos estados financieros están siendo auditados.

No diferenciar entre ‘firmar’ y ‘auditar’ solo ha servido para las discusiones estériles que hemos tenido en la profesión acerca de si la revisoría fiscal es o no es auditoría, si es más que auditoría o si es sumatoria de auditorías.

Lo anterior explica por qué muchos se resisten a dar el paso desde un sistema tipo caja negra hacia un sistema transparente: las nuevas exigencias son bastante mayores y, desafortunadamente, muchos prefieren irse por lo bajo para ‘garantizar la obtención de ingresos’ sin importar el logro de los objetivos y mucho menos la calidad de los procedimientos aplicados.

Eso explica por qué muchos, demasiados, están interesados en el ‘entrenamiento práctico’ de los contadores y poco en la educación para la acción (experticia). Los estándares internacionales

¹⁵ Artículo 10, Ley 43 de 1990

¹⁶ Uno de los aportes clave del proceso de clarificación al cual fueron sometidos los ISA/NIA es que les da a todos los estándares una estructura común: (1) introducción; (2) objetivos; (3) definiciones; (4) requerimientos; (5) material de aplicación y otro de carácter explicativo; y (6) apéndices.

exigen la aplicación del juicio profesional y ello requiere educación sólida: el entrenamiento superficial y repetitivo de ‘lo que conviene’ no sirve. Ni siquiera en las empresas pequeñas. Mucho menos en las empresas grandes donde las presiones competitivas son enormes y donde confluyen múltiples especialistas que deben respaldar sus acciones.

Desde la perspectiva de la **supervisión**, el centro de atención se traslada de la emisión de normas (reglamentaciones, decretos, instructivos, guías, etc.) hacia el análisis de la información contenida en los estados financieros. El presupuesto es que se saben ‘leer’ los estados financieros, no la discusión alrededor de la coma o la tilde contenida en la norma. Y en el presente, hay disponibilidad suficiente de herramientas analíticas¹⁷ que hacen que estos procesos no solo sean posibles sino eficientes. Sin embargo, para muchos es ‘suficiente’ la emisión de la norma porque saben que es ‘acatada’ sin cuestionamientos. Desafortunadamente esto es cierto para quienes solo actúan porque la norma lo dice, no porque las necesidades de información y los juicios profesionales lo señalen.

Cómo ha evolucionado la función certificante

Primero que todo, debe quedar bien claro que la función certificante es una ‘**función del Estado**,’ que la ejerce ya sea de manera directa o que delega en quien tiene a bien.

Está asociada principalmente a la protección de los derechos de registro tanto de la existencia de las personas (nacimientos, defunciones, matrimonios, sociedades, etc.), de la propiedad (finca raíz, vehículos, territorios, etc.), como de las actuaciones administrativas del Estado (registro de libros de comercio y contabilidad, firmas digitales, etc.). Algunos lo entienden en sentido amplio¹⁸ y otros en sentido reducido,¹⁹ dándose entre estos extremos una diversidad importante de criterios y escuelas jurídicas.

Las funciones, si bien no los derechos, son delegadas ya sea en funcionarios del Estado o en funcionarios externos (‘auxiliares de la justicia’, ‘auxiliares del Estado,’ entidades de certificación), bajo lo que se denomina ‘colaboración de entidades privadas en el ejercicio de funciones

¹⁷ Quede bien claro: XBRL (eXtensible Business Reporting Language) es una herramienta para ‘presentación de reportes,’ no es una herramienta de registro (los PUC son reemplazados por las etiquetas XBRL pero no por el lenguaje XBRL) y mucho menos una herramienta de análisis. Éstas, son más instrumentos para minería de datos, correlación de datos e información y búsqueda de patrones y tendencias. El alcance de este trabajo no permite abordar estas temáticas con detalle.

¹⁸ Ramos Rams, Leonor. *El derecho de acceso a archivos y registros administrativos*. Editorial Reus: Madrid, 2008.

¹⁹ Martínez Jiménez, José E., y J.A. García Trevijano Fos. *La función certificante del estado*. Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid: 1977

públicas,²⁰ lo cual hace que tanto las funciones como las responsabilidades asociadas correspondan al ámbito del derecho administrativo: fe pública.²¹

Así como el Estado puede delegar la función certificante, también puede quitarla. No es algo que el Estado entregue en propiedad sino que corresponde a un acto de confianza: notarios, contadores, médicos, forenses, etc., son habilitados previos requisitos y condiciones pero tal habilitación puede ser revocada.²²

Puede ser expresada ya sea como una **certificación** (esto es, una constancia que acredita o da seguridad, generalmente autenticada mediante sellos y firmas y respaldada mediante libros y registros) o una **licencia** (esto es, una autorización que, previo el cumplimiento de requisitos establecidos, permite realizar una actividad (comercio, certificaciones de origen), ejercer una profesión (medicina, abogacía, contaduría, etc.), conceder un derecho (derechos de autor, derechos de copia, etc.), prestar un servicio (intermediación financiera, servicios públicos, concesiones de carreteras y peajes, etc.), realizar una explotación (minería, espectro electromagnético), etc.

Tanto en las certificaciones como en las licencias hay una variedad impresionante y ninguna esfera en particular puede reclamar la exclusividad. Recuérdese: es una función del Estado.

En lo que se refiere a la información contable se destaca la fe pública contable expresada principalmente por las vías del registro de los libros de contabilidad (cámaras de comercio, alcaldías, etc.), por la firma del balance y de las declaraciones tributarias (revisores fiscales, contadores), y por las certificaciones de información (revisores fiscales, contadores).

En el caso concreto de la revisoría fiscal, la función certificante ha ido *in crescendo* hasta el punto de que en la actualidad cubre tanto información contenida en contabilidad como información referida a otras áreas de competencia (residencia fiscal, legalidad del software, pago de obligaciones laborales y parafiscales, etc.).

Las tecnologías de la información han llevado a cambios profundos en la función certificante, principalmente en lo que tiene que ver con la autenticación (firmas digitales) y el registro (depósitos en bases de datos), con las consiguientes actualizaciones en la protección de los

²⁰ Galán Galán, Alfredo. *El ejercicio de funciones públicas por entidades privadas colaboradoras de la administración*. Huygens Editorial: Madrid, 2010, especialmente pg. 281ss.

²¹ La enciclopedia jurídica señala que “La fe pública local es emanación del poder del Estado para autenticar ciertos actos, que se consideran relevantes para la vida social y que en la administración local se confiere a los secretarios.” Agrega que lo esencial de la fe pública es (a) autenticar, (b) formalizar, (c) certificar. Anota que “Los actos de certificación son auténticos actos administrativos, sometidos, por ello, a un procedimiento administrativo.” (<http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/fe-publica-local/fe-publica-local.htm>).

²² Lo que en últimas hace que una profesión o una disciplina sea la que reciba esta función (o incluso pueda reclamar tenerla) es su capacidad de defensa teórica que le de respaldo a las acciones. En otras palabras, el avance científico del cuerpo disciplinar. Por esta razón, se necesitan fundamentaciones teóricas sólidas. Lo práctico no necesariamente es útil (porque puede ser desplazado por una tecnología o un conocimiento más avanzado).

derechos y las reservas de información contenida en las bases de datos (Cfr. *Habeas Data*). Incluso la modernización de esta función certificante se ha ampliado a otros ámbitos: tecnología, medio ambiente, calidad, procesos, sostenibilidad, responsabilidad social, etc.

Pero quizás el impacto más profundo se ha originado por la introducción de los conceptos y las prácticas del gobierno corporativo. A causa, principalmente, de los fracasos corporativos tipo Enron y similares, se han dado cambios de fondo por efecto de la Ley Sarbanes-Oxley (SOA).

Si bien SOA es una ley exclusiva del mercado de valores de los Estados Unidos, su acogida se ha dado tanto fuera del mercado de valores como fuera de los Estados Unidos, incorporándose en muchas legislaciones y cuerpos normativos del mundo entero. Sus efectos han trascendido a todo el mundo conduciendo a que en el presente, el estándar internacional sobre certificaciones de información (financiera y no-financiera) sea SOA, que introdujo tres niveles de control interno:²³

1. **Estructura y procedimientos de control interno.** Es el nivel más alto de control interno, respecto del cual la administración es responsable por su: (a) establecimiento y mantenimiento; y (b) valoración de su efectividad. E igualmente respecto del cual los auditores independientes son responsables por su: (a) atestación; y (b) reporte de auditoría. Este nivel es equiparable al del Sistema de Control Interno a que hace referencia COSO.
2. **Controles internos contables.** Es un nivel más técnico, referido al proceso de presentación de reportes financieros (*financial reporting*). Respecto de éstos el comité de auditoría tiene una responsabilidad particular: establecer procedimientos relacionados con la recepción, retención y tratamiento de los reclamos recibidos por el emisor en relación con los mismos, así como los que tienen que ver con contabilidad y auditoría. Este nivel es equivalente al objetivo de confiabilidad del proceso de presentación de reportes financieros de COSO.
3. **Controles internos.** Es el nivel más práctico, asociado con la mayor efectividad frente a los problemas concretos que se enfrentan en el día a día de las organizaciones. Los responsables de estos controles son los ***signing officers*** (ejecutivos que firman), esto es, el ejecutivo principal o las personas que desempeñan funciones similares. Esta responsabilidad conlleva certificar en cada reporte anual o trimestral la información relacionada con los controles internos. Este nivel es el equivalente a las ‘actividades de control’ o ‘controles específicos’ a que hace referencia COSO.

En lo que tiene que ver con la transformación hacia una revisoría fiscal basada-en-principios, lo relacionado con las certificaciones a cargo de los ejecutivos que firman es quizás un área estratégica de cambio.

²³ Vea detalles en: Mantilla B., Samuel A. *Auditoría del control interno. Tercera edición*. Ecoe ediciones: Bogotá, 2013, pg. 105ss.

Si de verdad se quiere acceder a los estándares y prácticas reconocidos internacionalmente, la certificación debe estar a cargo de quien tiene a cargo la ejecución o el desempeño (*performance*) y por consiguiente quien es el responsable directo.

En lenguaje sencillo, esto quiere decir que:

- Las certificaciones de información contable deben ser firmadas por el contador público jefe de la contabilidad de la entidad y no por el revisor fiscal de la misma. Quien lleva la contabilidad es quien sabe dónde y cómo está en la contabilidad y debe responder por su representación fiel.
- Las certificaciones por el cumplimiento de las obligaciones laborales y el pago de aportes parafiscales deben ser firmadas por el jefe de recursos humanos (o jefe de personal, o jefe de talento, o gerente, o dueño de la empresa) y no por el revisor fiscal.
- Las certificaciones por la legalidad del software utilizado en el procesamiento de la información deben ser firmadas por el jefe de sistemas (o jefe de tecnología de información, o similar, o gerente, o dueño de la empresa) y no por el revisor fiscal.
- Las certificaciones relacionadas con residencia fiscal deben ser firmadas por el jefe de impuestos de la entidad o por el contador público jefe de contabilidad de la entidad o por el abogado de la entidad, pero no por el revisor fiscal de la misma.

La lista es extremadamente larga para incluirla en un trabajo como este pero es fácil de resolver por el Estado (ya sea el legislativo, el gobierno nacional o la DIAN) si de verdad se quiere dar prelación a un sistema de revisoría fiscal basado-en-principios, que incorpore los estándares y las prácticas internacionales.²⁴

Con esto no se pierde la delegación de funciones de certificación que da el Estado ni se deteriora la protección de los derechos asociados a ello, pero sí se des-concentran funciones actualmente asignadas al revisor fiscal.

La auditoría es un rol de interés público

Uno de los cambios importantes que ha tenido el ejercicio de la profesión contable a nivel mundial es el pasar desde un esquema de atestación (fe pública: tercero en la relación mandante-mandatario) al esquema de aseguramiento (interés público: un rol más entre muchos, en la búsqueda de objetivos comunes).

²⁴ Recuérdese que en varios países (Cfr. México) existe la 'auditoría fiscal' que, diferente de la auditoría de estados financieros y realizada por otro contador público, expide las certificaciones para efectos tributarios.

Interés público es una expresión de aceptación mundial en el mundo pos-moderno. Señala el objetivo básico de la relación existente entre los diferentes *stakeholders*, entendidos éstos en el sentido amplio, incluyendo la sociedad en general.²⁵

Corresponde a una etapa posterior en la evolución de la relación económica fundamental:

- Antes, dicha relación era del comerciante para con su patrimonio y tenía como objetivo preservar la **confianza privada**.
- En un momento siguiente, cuando el propietario (dueño del capital) cedió al administrador (profesional) la toma de decisiones a partir de la teoría de la agencia, fue necesario que un tercero independiente garantizara y certificara la rendición de cuentas de esa relación con el objetivo de dar **fe pública**.
- Ahora que el mundo se ha hecho más interconectado, interdependiente y complejo, los participantes en la relación económica son muchos, muy variados, y tienen cantidades de intereses en conflicto. Se hace necesario, entonces, asegurar tales relaciones en función del **interés público**.

Al respecto el Código de Ética para Contadores Profesionales, emitido por IESBA señala claramente²⁶:

Una característica que distingue a la profesión contable es su aceptación de la responsabilidad para actuar en el interés público. Por consiguiente, la responsabilidad del contador profesional no es satisfacer de manera exclusiva las necesidades de un cliente o empleador individual. Al actuar en el interés público, el contador profesional tiene que observar y cumplir con este Código. Si por ley o regulación a un contador profesional le está prohibido cumplir ciertas partes de este Código, el contador profesional tiene que cumplir con todas las otras partes de este Código.

Y más adelante agrega:

*... El enfoque de la estructura conceptual les ayuda a los contadores profesionales a cumplir con los requerimientos éticos de este Código y a satisfacer su responsabilidad para actuar en el interés público.*²⁷

El interés público aplica tanto al ejercicio profesional independiente (auditoría, aseguramiento) como al ejercicio profesional de negocios (o privado, esto es, todos los otros servicios que presta el contador profesional que no son ejercicio profesional independiente).

²⁵ Vea: Mantilla B., Samuel A. *Auditoría de información financiera*. Ecoe ediciones: Bogotá, 2009, pp. 165ss.

²⁶ IESBA. *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants. 2013 Edition*. IFAC: New York, 2012, par. 100.1.

²⁷ IESBA. *Code of Ethics (Op. Cit)*, par. 110.6.

Vale la pena resaltar acá que la excepción al cumplimiento del Código es que por la vía de la ley o regulación se **prohíba** de manera explícita al contador profesional cumplir con ciertas partes de este Código. Esto muestra una vez más por qué no solo es importante emitir la norma ('el texto del Código') sino que la estructura que lo respalde debe ser consecuente con la misma.

La auditoría y la certificación, ejecutadas por contadores profesionales, tienen en común que deben hacerse en función del interés público.

Se diferencian en que la auditoría tiene como objetivo el dar seguridad razonable de que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, el desempeño financiero y los flujos de efectivo de la entidad: aseguramiento alto.

La certificación tiene como objetivo dar seguridad razonable de que la información concreta acerca de la cual se certifica está tomada fielmente de los libros de contabilidad y cumple las leyes y regulaciones aplicables a esa materia en concreto: aseguramiento medio, si es ejercido según los estándares internacionales de aseguramiento de información (Sistema ISA/NIA).

Dado que tradicionalmente las certificaciones han constituido funciones de fe pública, no hay problema de que el Estado traslade algunas de ellas de los revisores fiscales a los contadores jefes de contabilidad y otras a los 'ejecutivos certificantes.' Lo que no es aceptado, según los estándares internacionales, es que quien ejerza el rol de auditor de estados financieros simultáneamente para el mismo cliente ejerza el rol de certificador.

Convergencia hacia los estándares internacionales

No se puede desconocer que Colombia avanza en el proceso de convergencia hacia los estándares internacionales de información financiera y aseguramiento de la información. La emisión de normas sobre el tema así lo demuestra y los esfuerzos de las entidades por ajustarse a tales normas son evidentes.

Pueden, sin embargo, hacerse algunas anotaciones respecto de cómo avanza el proceso:

1. **Hay diferencias de fondo en relación con la orientación del proceso.** Mientras el mundo está apretando a las empresas grandes y des-apretando a las empresas medianas y pequeñas (para ello se utiliza la expresión técnica 'elevar la barra'), en Colombia se están des-apretando las empresas grandes (Cfr. Las salvedades del decreto 1851 de 2013 y los 'silencios' sobre la consolidación, sobre el aseguramiento y sobre las propuestas de la OECD acerca de las modificaciones a la legislación para hacer que efectivamente tributen

las empresas grandes)²⁸ y apretando las pequeñas (Cfr. las cargas para las entidades de los Grupos 2 y 3 y las modificaciones introducidas por la última reforma tributaria).

2. **La implementación de las NIIF está orientada a la presentación de reportes para las superintendencias según como las superintendencias entienden las NIIF**, pero no necesariamente hacia el objetivo de presentar la situación financiera, el desempeño financiero y los flujos de efectivo de las entidades. Se están priorizando los estados financieros independientes (separados) y poco se está trabajando en relación con los estados financieros consolidados, que constituyen el centro de atención de los IFRS/NIIF. Si a ello se añade que la atención se está centrando en los temas tradicionales (PPE, inventarios) pero no en la dinámica nueva que introducen los IFRS/NIIF (valor razonable, el control como criterio de consolidación, la contabilización de los contratos de arrendamiento, con los clientes, fusión, etc.) la implementación de las NIIF en Colombia está siendo algo 'suave' y no necesariamente muestra las 'durezas' de la realidad financiera.
3. **Es importante abordar, colectivamente y con celeridad, la diferencia clave entre los IFRS/NIIF y los ISA/NIA:**
 - a. Los IFRS/NIIF son básicamente para mercados de capital (financieros-seguros-valores) que es donde se concentran la riqueza y los intereses de los inversionistas (lo cual hace que las 'salvedades' sean materialmente peligrosas). Para las Pymes se da una **simplificación** (Cfr: IFRS/NIIF para Pymes) en algunos aspectos de medición y principalmente de revelación.
 - b. Los ISA/NIA básicamente aplican a todo tipo de entidades (grandes, medianas, pequeñas), con algunos problemas en 'grupos.' Por eso internacionalmente han sido complementadas con lo que se denomina '**plus regulatorio**' para las entidades de interés público (mercados de capital) concretados en mayores requerimientos (la metodología es desde arriba-hacia-abajo, basada en riesgos, controles a-nivel-de-entidad) y otros complementos (auditoría del control interno ó explicar si se tienen o no controles internos fuertes).
4. **Las reformas estructurales a la revisoría fiscal y a la profesión de los contadores no pueden seguir aplazándose ni dejarse al azar.** Se hace necesario un análisis a fondo por parte de las distintas partes de interés (*stakeholders*), de cara al país y no en los recintos privados de los acuerdos de conveniencia. Hay mucho trabajo por realizar y el tiempo es el peor enemigo.

²⁸ La Unión Europea ha aprobado, recientemente, que las compañías grandes revelen en sus reportes anuales una cantidad de información no-financiera. Vea:

http://www.accountancyage.com/aa/news/2340423/eu-parliament-adopts-non-financial-reporting-rules?amf_cntcid=2023024&utm_term=&utm_content=EU%20Parliament%20adopts%20non-financial%20reporting%20rules&utm_campaign=AA.Daily_RL.EU.A.U&utm_medium=Email&utm_source=AA.DCM.Editors_Updates

5. **¿Hay otras opciones?** Claro que sí.²⁹

- a. Existe la opción de que la revisoría fiscal ejerza las funciones de evaluación y asesoría (auditoría interna) y de certificación, y que otro contador público realice la auditoría independiente de los estados financieros. Esto es particularmente viable en el Grupo 1, dejando a libertad que las entidades del Grupo 2 acojan o no el esquema. Implica crear la profesión del auditor independiente, diferente a la profesión del contador público.
- b. También hay la opción de dejar la revisoría fiscal tal y como está, dejando a un lado (o incompleta) la convergencia hacia los estándares internacionales.

En todo caso, se esperan decisiones por parte del gobierno nacional.

Sígame en Twitter: @SAMantilla1

Sitio web: www.samantilla1.com

Blog: <http://samantilla.tumblr.com>

²⁹ Vea, por ejemplo: *La profesionalización de la auditoría en Colombia y la transformación de la revisoría fiscal* en: http://media.wix.com/ugd/e8a62c_7a7b3e90ae6c8c299d982709b955b5b8.pdf.



<http://www.samantilla1.com>

Blog: <http://samantilla.tumblr.com>
