

COMENTARIOS AL PROYECTO DE LEY DE INTERVENCIÓN ECONÓMICA

Hernando Pérez Durán
Decano de la Facultad de
Contaduría Pública

Innumerables comentarios se han recibido en el seno del llamado comité interinstitucional que ha presentado a la consideración de la profesión contable un articulado que reforma casi sustancialmente el ejercicio profesional de la contaduría pública en Colombia.

La primera impresión al conocer su publicación es negativa por varias razones: La primera y más importante es la sensación de indefensión que causa una legislación de origen eminentemente estatal en el ejercicio de una profesión independiente fundamentada en el estudio de la ciencia contable, autorregulada por disposiciones técnicas de estudio riguroso y con más de un siglo de trayectoria y de servicio a la comunidad mundial. Entrar de tal manera a proponer cambios tan profundos es indudablemente abusivo e irrespetuoso con una comunidad profesional que desempeña juiciosamente su servicio a la sociedad y sería de esperar un categórico y unánime rechazo de la profesión en general a tal proceder.

Segundo, el mencionado proyecto se desarrolló a espaldas de los organismos profesionales en reuniones cubiertas de un gran secreto y manto de misterio, que señalé públicamente ya que se percibía que de ese proceder no se podía esperar nada bueno.

Tercero, por cuanto el tema de las normas internacionales venía siendo promovido desde varios años atrás utilizando toda clase de argumentos en su gran mayoría sin fundamento técnico válido, pero originando una gran confusión e incertidumbre a profesionales e instituciones que aceptaron como ciertas e inaplazables afirmaciones que señalaban que el país estaba obligado por acuerdos internacionales aceptados por el gobierno a implantar sin fórmula de juicio

alguna las normas internacionales de contabilidad en reemplazo de los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. Estos argumentos repetidos una y otra vez en toda clase de medios y ambientes fueron claramente refutados documentalmente por investigaciones dedicadas del cuerpo docente de nuestra Facultad de Contaduría, que se divulgaron ampliamente en diversos escenarios profesionales.

Curiosamente, quienes estaban detrás de esos planteamientos resultaron a la postre vinculados laboralmente a la Superintendencia de Valores, entidad que ha liderado todo el proceso del proyecto.

Cuarto, porque se desconoció a los organismos profesionales y a las instituciones universitarias durante todo el proceso; inclusive se ignoró manifiestamente el esfuerzo orientado por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública para evaluar el posible impacto de la implementación de las normas internacionales de contabilidad en la economía del país, esfuerzo al cual estuvieron vinculados representantes de las universidades, de las firmas de contadores nacionales e internacionales, de los gremios e inclusive de las superintendencias. Debo reconocer que de tal esfuerzo no ha quedado nada, pues el anunciado informe fruto de ese intento aún no se conoce, no se sabe si es porque las conclusiones son negativas para el proyecto del gobierno o porque los directivos del Consejo Técnico son abiertamente auspiciadores del proyecto o porque la invitación a participar en ese importante propósito de evaluar el impacto fue una farsa bien orquestada por el entonces presidente de ese organismo, quien al final se declara públicamente como defensor del proyecto.

Quinto, por cuanto quienes aparecen como participantes en el proceso son instituciones de control del gobierno que no parecen contar con respaldo profesional apropiado. Es por lo menos inaceptable que resulten legislando entidades sin la información necesaria en temas de tanta importancia, y es un claro irrespeto a la profesión, a la academia y un desconocimiento incomprensible del desarrollo de la profesión en Colombia y de la calidad de los profesionales que la integramos.

Creo que el proceso ha sido desafortunado para la profesión, casi una comedia de las equivocaciones de quienes están detrás del proyecto y de ahí las muy justificadas reacciones negativas a su presentación oficial.

Estos antecedentes, que no puedo ignorar, afectan la evaluación técnica ahora solicitada por los representantes del comité interinstitucional del proyecto y en plazo ligeramente ampliado, de personas que como en mi caso y el de muchísimos profesionales, no tragamos entero. No puedo entender a mis colegas que

de una u otra manera están vinculados con la educación y formación de nuevos profesionales dentro del fundamento del pensamiento crítico, cómo no ilustran con el ejemplo los postulados de esa forma de pensamiento. Posiblemente olvidan que no hay mejor didáctica para transmitir y educar. Más preocupante es aún el que profesionales de amplia formación académica y dilatada práctica en el ejercicio diario asuman como ciertas afirmaciones sin fundamento cuando es inherente a nuestro desempeño el sano escepticismo, el análisis juicioso, en suma el juicio crítico. La especulación sobre la exigencia de la armonización antes de enero de 2005 fue asumida como cierta por unos y otros sin cuestionamiento alguno.

Sin embargo, y a pesar de toda la carga emocional que supone el sentirse irrespetado como profesional e insultado en su inteligencia, creo conveniente reiterar mi personal apreciación sobre algunos aspectos puntuales del proyecto que tienen que ver con temas que considero importantes para la academia y no para los intereses políticos y comerciales que afectan la profesión. Esta posición no es nueva para las personas que conocen mi manera de pensar a este respecto y que en parte ya se ha concretado por escrito en sendas comunicaciones que en su momento me permití enviar a la Asociación de Facultades de Contaduría Pública y al Instituto Nacional de Contadores Públicos.

LA ESPECULACIÓN CON LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

El contador público es por definición un profesional independiente. No se puede aspirar a dar fe pública si no se cuenta con ese atributo y el ejercicio en su connotación más clara es el de entregar a quienes nos contratan, una opinión sobre la información financiera de un ente a una fecha dada. En ese contexto el auditor, que es como se denomina genéricamente al profesional que actúa en tal carácter, evalúa el proceso contable y la utilización de los principios de contabilidad que sean de uso en el país o medio en que se desenvuelven las operaciones del ente auditado; es decir que para poder cumplir con el encargo, juiciosa y responsablemente, el profesional debe contar con el conocimiento y si se quiere el dominio de tales principios de contabilidad sea cual fuere el origen geográfico o político de la entidad auditada. Así hemos actuado desde siempre, luego para los contadores que de una u otra forma nos hemos visto vinculados profesionalmente a esa clase de empresas no es extraño hablar el lenguaje de las normas internacionales de contabilidad o de las particulares que rijan en el país de origen de nuestro cliente, de tal manera que siempre hemos estado listos o por lo menos atentos para cumplir acertadamente y ejercer según lo requieran sus especificidades.

En consecuencia, considero, y así lo he reiterado en diferentes escenarios, que es incomprensible armar tanto alboroto alrededor de las normas internacionales de contabilidad cuando su conocimiento y aplicación desde siempre han sido inherentes al ejercicio profesional en la medida en que la práctica lo ha requerido. Por otro lado, es innegable que el origen de la normatividad colombiana expresada fundamentalmente en el Decreto 2649 de 1993 es el de las normas internacionales de contabilidad y que si bien tal normatividad en parte se ha desactualizado en varios aspectos puntuales de su temática por diferentes razones, no por eso el profesional ha dejado de actuar en consonancia con la vigencia de las disposiciones internacionales, pues siempre hemos acudido a ellas o a las USGAAP¹ en cuanto lo hemos considerado necesario, dentro de nuestra particular autonomía, como una fórmula de aporte al conocimiento y en búsqueda de alcanzar la mejor dirección a nuestras decisiones técnicas. Temas como consolidación, impuesto diferido y recientemente derivados son algunos ejemplos de esa realidad.

En resumen, para un importante sector de la profesión es indiferente que se adopten o no las llamadas normas internacionales de contabilidad, aunque debo reconocer que en lo personal se pierde una oportunidad de trabajo, cual es la de traducir la información financiera de unos principios a otros; pero de todas maneras en nuestro medio es tan pequeño ese mercado, que no es mucho lo que se pierde.

A propósito de pequeño, es evidente que una vez han aterrizado los promotores del proyecto han propuesto en uno de sus artículos que solamente estarán obligados a adoptar las mencionadas normas internacionales aquellas empresas que clasifican en el primer nivel de “escalabilidad” y para las otras se han inventado, porque hay un afán insano de cambiar, y lo que es peor, de copiar, dizque los “... estándares emitidos por la UNCTAD² bajo la denominación teórica directrices para reporte financiero y contable para un nivel II”, todo dentro de un carácter de temporalidad o interinidad que asusta. Todo el texto del párrafo del artículo 8b está cubierto por un “mientras tanto” que refleja la irresponsable celeridad que se le está imponiendo a todo el proyecto. Por qué no les dejan a ese nivel de empresas que son la inmensa mayoría en nuestra pequeña economía, que sigan trabajando con el 2649, que no tiene nada de malo, que si algo tiene de desactualizado para sus necesidades de aplicación, se actualiza o si se quiere se armoniza, pero no metan a nuestras agobiadas “empresitas” en

* El subrayado es del autor.

1. USGAAP - United States Generally Accepted Accounting Principles
2. UNCTAD United Nations Conference on Trade and Development - Conferencia de Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo.

ese berenjenal que les va a costar mucho dinero y a reportar poco o ningún beneficio. Medítenlo, por favor, releen el artículo para que validen la manifiesta improvisación de su contenido. A continuación me permito transcribirlo.

“Artículo 8.º Reconocimiento de los estándares internacionales y de sus emisores: Por haber sido reconocidos por la comunidad internacional a través del sistema de Naciones Unidas (ONU) y ser entidades técnicamente competentes, para los efectos de la presente ley se reconocen los estándares internacionales y los emisores que se señalan a continuación:

[...] b) Para los entes económicos de los niveles dos (2) y tres (3) de escalabilidad, y *hasta tanto* la International Accounting Standards Board (IASB) (Junta de Estándares Internacionales de Contabilidad) *o quien la reemplace* defina los estándares internacionales de contabilidad para dichos entes, el Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accountain and Reporting (ISAR) (Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes) de la United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD) (Conferencia de Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo) *o quien lo reemplace*, y sus estándares emitidos bajo la denominación técnica Accounting and Financial Reporting Guidelines for level II (Directrices para Reporte Financiero y Contable para el nivel II) así como sus interpretaciones relacionadas, emitidos o adoptados por Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR)”.

No se puede pedir mayor evidencia para demostrar que los autores del proyecto están improvisando irresponsablemente al menos en el tema de las normas internacionales. ¿Por qué no abren su mente —que entre otras cosas está demostrado que como los paracaídas trabaja mejor cuando está abierta— y hablan de desarrollar un proceso juicioso de armonización que concilie las reales necesidades de nuestro entorno con las llamadas normas internacionales de contabilidad? Pero en lo que realmente se justifique, sin adoptar solamente por el afán insano de copiar. Realmente en la academia nos queda muy difícil decir a nuestros estudiantes que hagan tal o cual cosa sin argumentos convincentes, y menos en nuestra Universidad Externado de Colombia, donde todos los días intentamos transmitir a ellos la urgencia de pensar críticamente, con todo lo que eso significa. Realmente hay varios aspectos en el tema de las normas que invitan a la reflexión; el informe del Consejo Técnico sería muy útil en ese proceso, si alguna vez se conoce.

NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA

En gracia de la claridad y en ejercicio de esa actitud crítica que promovemos permanentemente entre nuestros estudiantes, creo conveniente hacer algunas precisiones en el tema de las normas internacionales de auditoría, pues es evidente que el afán de adopción hace incurrir a sus promotores en el intento de justificar con argumentos ciertamente acomodados la urgencia de culminar el proceso.

Tradicionalmente y en todos los idiomas, el contador público, al expresar una opinión sobre los estados financieros de un ente, ha empleado en el párrafo del alcance la expresión “de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas”. Asumo que se ha entendido por los autores del proyecto que esta afirmación no está respaldada en la aplicación de las normas internacionales de auditoría promulgadas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC)³. Dadas esas circunstancias, debo iniciar señalando que esta expresión se ha venido utilizando en forma general por lustros, y que solamente cuando la IFAC publica las “normas internacionales de auditoría” algunos auditores cambian la afirmación tradicional, la cual a pesar de todo se sigue usando, inclusive en países como Estados Unidos y México, para mencionar unos muy representativos en este hemisferio.

La recomendación de la IFAC para sus afiliados en el mundo es cambiar el texto por el de “de acuerdo con normas internacionales de auditoría”. En Colombia se continúa utilizando la expresión tradicional a pesar de que el Instituto Nacional de Contadores Públicos recomendó el cambio a sus asociados desconociendo que nuestra legislación prevé el uso de la ya repetida “de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas”.

La motivación fundamental de este escrito es decir que el cambio propuesto no puede entenderse como un desconocimiento de la calidad del trabajo que ha venido desarrollando el auditor en el mundo e inclusive el revisor fiscal en Colombia, que ha venido garantizando a quienes han confiado en su trabajo que los estados financieros de las empresas en las cuales tienen o han tenido algún interés reflejan razonablemente su situación financiera y el resultado de las operaciones en la fecha y el período de que se trate. Sería muy peligroso crear después de tantos años un manto de duda sobre el trabajo de quienes con esmero y uso de las mejores técnicas y el mejor juicio profesional hemos prestado un servicio responsable a la sociedad. Nadie tiene derecho a ignorar que independientemente

3. IFAC - International Federation of Accountants.

te de las excepciones que existen en toda regla la profesión cuenta en el país y en el mundo con excelentes profesionales que no han tenido que esperar a que la IFAC divulgue sus normas internacionales para hacer un buen trabajo; tampoco se puede decir coherentemente que cuando un contador público afirma que hizo su trabajo de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, solamente aplicó lo previsto y ampliamente conocido por todos como 1. las normas generales, 2. las normas relacionadas con la ejecución trabajo y 3. las normas relacionadas con la preparación del informe, y que el profesional fue tan superficial que no acudió en cuanto le fue necesario a la doctrina expresada profusamente en las declaraciones, pronunciamientos o interpretaciones que instituciones tan preponderantes desde siempre en el desarrollo profesional en el mundo, como el Instituto de Contadores Públicos de los Estados Unidos (AICPA)⁴, han emitido permanentemente y en cuanto lo ha considerado conveniente según lo ha exigido el desarrollo de la economía y de los negocios.

Espero no pecar de ingenuo si aseguro que para mis colegas la sigla técnica SAS⁵ significa claramente las declaraciones del AICPA de situaciones particulares que requieren una interpretación técnica y una guía profesional para la actuación de sus miembros.

De todas maneras, se debe aceptar que las normas de auditoría, como generalmente se les conoce, son de una profundidad suficiente en el contenido de los, para algunos, escuetos enunciados, y que un profesional avisado no tendría por qué estar esperando más guías detalladas sino en circunstancias muy particulares que le obligaran a acudir a las mencionadas interpretaciones; pero además y muy seguramente dado el tamaño de nuestra economía y las características y rutina de las transacciones, esa consulta no ha sido ni se requiere que sea frecuente. Me parece conveniente anotar al margen que en el prefacio de la publicación de la IFAC del texto de las normas internacionales, en el punto 13, que se refiere a la autoridad que corresponde a las normas, se señala que “Las NIAS⁶ necesitan ser aplicadas sólo a asuntos sustanciales”.

Para validar la seriedad de mi afirmación sobre la sabiduría técnica del enunciado tradicional de las normas de auditoría generalmente aceptadas, me permito recordarlas a continuación; seguramente quienes las lean cuidadosamente confirmarán por qué se mantienen vigentes.

Dicen así en su texto original traducido del idioma inglés:

4. AICPA - American Institute of Certified Public Accountants.
5. SAS - Statement Auditing Standards.
6. NIAS - Normas Internacionales de Auditoría.

A. Normas generales.

1. El examen se efectuará por persona o personas que posean los conocimientos técnicos adecuados y habilidad como auditores.
2. En todos los asuntos relacionados con el trabajo, el auditor o los auditores deben mantener una actitud mental independiente.
3. En la ejecución del examen y en la preparación del informe debe mantenerse debido cuidado profesional.

B. Normas en relación con la ejecución del trabajo.

1. El trabajo debe planearse adecuadamente, ejerciéndose la debida supervisión sobre los auxiliares, si los hubiere.
2. Debe existir un estudio apropiado y una apreciación del control interno existente, como base de seguridad y del consecuente alcance de las pruebas a que los procedimientos de auditoría habrán de limitarse.
3. Debe obtenerse suficiente evidencia pertinente, mediante inspección, observación, averiguaciones y confirmaciones, como fundamento razonable de una opinión sobre los estados financieros objeto del examen.

C. Normas para la preparación de informes.

1. El informe expresará si los estados financieros se presentan de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.
2. El informe expresará si dichos principios han sido observados en el actual período de manera uniforme con el período actual.
3. Las manifestaciones informativas en los estados financieros han de considerarse como razonablemente adecuadas, salvo que se exprese lo contrario en el informe.
4. El informe expresará una opinión sobre los estados financieros en conjunto o una afirmación en el sentido de que no puede emitirse una opinión, cuando no pueda expresarse una opinión global se consignarán las razones de esta omisión. En todos los casos en que se relaciona el nombre de un auditor con los estados financieros, el informe deberá contener una información precisa de la naturaleza del examen, si lo hubiere, y el grado de responsabilidad que el auditor estuviere asumiendo.

Independientemente de la manifiesta sabiduría de estos postulados, parece también pertinente hacer referencia al aparte del párrafo introductorio del Consejo Técnico de la Contaduría en Colombia en uno de sus escasos pronunciamientos, el n.º 2, en el cual se refiere a las normas de auditoría generalmente aceptadas y las presenta con un contenido adaptado al arriba transcrito; dice así:

1. Las normas de auditoría contienen las reglas básicas que el contador público debe seguir de manera estricta en la realización de una auditoría, revisoría fiscal o en el examen de estados financieros, o sea, cuando el contador público realiza una actividad pública.
2. El contador público, no debe esperar en las normas de auditoría la totalidad de las reglas que recojan todas las situaciones posibles en las que pueda encontrarse al realizar una auditoría o revisoría fiscal. El nivel profesional, la experiencia en la práctica profesional y el juicio equilibrado son fundamentales en el contador público para determinar los procedimientos necesarios para aplicar de acuerdo con las circunstancias que se encuentren en el trabajo.

Esto es clarísimo. El texto confirma algo muy importante que hemos señalado repetidamente, y es que a pesar de la estandarización que la llamada nueva economía ha impregnado a todas las actividades, es imposible esperar que todo se encuentre en un código: hay que dejar algo a la creatividad y al criterio del profesional, y aún más cuando se trata de una profesión tan dinámica e influyente como es la de la contaduría pública.

La estructura de las normas de auditoría generalmente aceptadas arriba repasadas se fortalece si recordamos algo de su origen histórico y su vigencia en muchos países, algunos de ellos con economías que cada día están más ligadas a la nuestra, como es el caso de Estados Unidos y México.

Las normas de auditoría generalmente aceptadas surgieron lentamente de la formalización de procedimientos empleados por los contadores públicos para desarrollar su examen y estar en posibilidad de emitir una opinión. El Instituto Americano de Contadores Públicos, orientador reconocido de la práctica profesional en el mundo, emitió la primera declaración en octubre de 1939 sobre el tema de la extensión de los procedimientos de auditoría. Entre 1939 y 1963 expidió 32 declaraciones más que se conocieron bajo la sigla de SAP (Statement Auditing Procedure), los en esas épocas trajinados "saps"; en diciembre de 1963, el Instituto emitió por intermedio del comité de procedimientos de auditoría la llamada declaración de codificación n.º 33, que fue una codificación de las declaraciones emitidas hasta ese año y que aquel comité consideró

eran de interés permanente y fundamental para los auditores; se aprovechó esa oportunidad para hacer en algunas de ellas las modificaciones, actualizaciones y ampliaciones que determinó convenientes en su sabiduría. El SAP 33 fue identificado como *normas y procedimientos de auditoría*. Luego de esta publicación que fue determinante como fundamento de la formalización ante terceros del trabajo del auditor, se expidieron por parte del comité otras 21 declaraciones, la última de ellas la n.º 54 que trató sobre “el estudio y evaluación del control interno por parte del auditor”. Al final de este escrito se presenta como apéndice la estructura que desde esa fecha se les dio a las normas de auditoría generalmente aceptadas. Es de reconocer que esta normalización respondió a una exigencia de la Securities and Exchange Commission (SEC)⁷ que exigió que el dictamen del auditor incluyera una afirmación que señalara el seguimiento de las normas de auditoría. La profesión aceptó la conveniencia de definir tales normas distinguiendo de ellas los procedimientos de auditoría, todo lo cual se tradujo en un folleto publicado por el instituto americano en 1954 bajo el título de *Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas: su importancia y alcance*, cuyo contenido fue, como ya se dijo, sustancialmente modificado por el SAP 33 en el año de 1963.

La estructura que se presenta en el apéndice demuestra que desde siempre se entendieron como normas a las tradicionales, recitadas antes, pero que así mismo, en cuanto ha sido conveniente, se han emitido unas declaraciones de procedimientos que guían al auditor en el desarrollo de su trabajo. La dinámica del ejercicio profesional y la evolución del mundo de los negocios hace que tales declaraciones se desactualicen o que sea necesario construir nuevas, pero siempre dentro del marco conceptual de las normas generales, las normas relacionadas con la ejecución del trabajo y las normas relativas a la presentación del informe.

Para reafirmar aún más esta conclusión, a continuación transcribo el cuerpo estructural que al respecto presenta hoy el Instituto Mexicano de Contadores Públicos de las normas de auditoría generalmente aceptadas tal como se puede consultar en la página *web* de esa institución, que ha sido tradicionalmente reconocida como la intérprete para Latinoamérica de las disposiciones profesionales que surgen desde los Estados Unidos.

7. SEC - Comisión de Valores y Bolsa de los Estados Unidos.

Normas y Procedimientos de Auditoría y Normas para Atestiguar (2004)

Introducción.	1
Prólogo.	1
Glosario de términos técnicos.	1
Disposiciones generales.	1
1010 Normas de auditoría.	1
1020 Declaraciones normativas de carácter general sobre el objetivo y naturaleza de la auditoría de estados financieros.	1
Normas personales.	1
2010 Pronunciamientos sobre las normas personales.	1
Normas de ejecución.	1
3010 Documentación de la auditoría.	1
3020 Control de calidad.	1
3030 Importancia relativa y riesgo en auditoría.	1
3040 Planeación y supervisión del trabajo de auditoría.	1
3050 Estudio y evaluación del control interno.	1
3060 Evidencia comprobatoria.	1
3070 Consideraciones sobre fraude que deben hacerse en una auditoría de estados financieros.	1
3080 Declaraciones de la administración.	1
3090 Confirmaciones de abogados.	1
3100 Revisión analítica.	1
3110 Carta convenio para confirmar la prestación de servicios de auditoría.	1
3120 Tratamiento de procedimientos omitidos, descubiertos después de la emisión del dictamen.	1
3130 Efecto en la auditoría por incumplimientos de una entidad con leyes y reglamentos.	1
Normas de información.	1
4010 Dictamen del auditor.	1
4020 Dictamen sobre estados financieros preparados de acuerdo con bases específicas diferentes de los principios de contabilidad.	1
4030 Efectos en el dictamen cuando se utiliza el trabajo de otros auditores.	1
4040 Otras opiniones del auditor.	1
4050 Informe sobre la revisión limitada de estados financieros intermedios.	1
4060 Opinión del auditor sobre la información adicional que acompaña a los estados financieros básicos dictaminados.	1
4070 Opinión del contador público sobre la incorporación de eventos subsecuentes en estados financieros proforma.	1
4080 Efectos del trabajo de un especialista en el dictamen del auditor.	1
4090 El dictamen del contador público en su carácter de comisario.	1
4100 Opinión sobre el control interno contable.	1
4110 Asociación del nombre del contador público con estados financieros publicados.	1

- 4120 Informe del auditor sobre el resultado de la aplicación de procedimientos de revisión previamente convenidos.
- 4130 Dictamen del auditor sobre estados financieros de entidades mexicanas, preparados para fines internacionales.
- 4140 Opinión del auditor sobre información financiera proyectada.
- 4160 Informe para agentes de valores.
- 4170 Dictamen sobre estados financieros comparativos.
- 4180 Restricciones en el uso del dictamen del auditor.
- Procedimientos de auditoría.
- 5010 Procedimientos de auditoría de aplicación general.
- 5020 El muestreo en la auditoría.
- 5030 Metodología para el estudio y evaluación del control interno.
- 5040 Procedimientos de auditoría para el estudio y evaluación de la función de auditoría interna.
- 5050 Utilización del trabajo de un especialista.
- 5060 Partes relacionadas.
- 5070 Comunicaciones entre el auditor sucesor y el auditor predecesor.
- 5080 Efectos del Procesamiento Electrónico de Datos (PED) en el examen de control interno.
- 5100 Efectivo e inversiones temporales.
- 5110 Ingresos y cuentas por cobrar.
- 5120 Inventarios y costo de ventas.
- 5130 Pagos anticipados.
- 5140 Procedimientos de auditoría relacionados con estados financieros consolidados y combinados, y con la valuación de inversiones permanentes en acciones.
- 5150 Inmuebles, maquinaria y equipo.
- 5160 Intangibles.
- 5170 Pasivos.
- 5180 Estimaciones contables.
- 5190 Capital contable.
- 5200 Gastos.
- 5210 Examen de remuneraciones al personal.
- 5220 Contingencias no cuantificables y compromisos.
- 5230 Hechos posteriores.
- 5240 Procedimientos de auditoría aplicables a una revisión limitada sobre estados financieros intermedios.
- 5250 Metodología de revisión relativa a la opinión sobre el control interno contable.
- 5260 Comprobación del reconocimiento de los efectos de la inflación en los estados financieros.
- 5270 Utilización del trabajo de otros auditores.
- 5280 Procedimientos aplicables a saldos iniciales en primeras auditorías.
- Otras declaraciones de la Comisión.
- 6060 Muestreo estadístico en auditoría.
- 6070 Consideraciones en la auditoría de negocios pequeños.

Normas relativas a servicios para atestiguar.

7010 Normas para atestiguar.

7020 Informes sobre exámenes y revisiones de información financiera proforma.

Retomando el tema de los antecedentes históricos, encontramos que los llamados SAP dieron paso en 1972 a los Statement Auditing Standards (SAS), el primero de ellos el n.º 1 que es una codificación de las 54 declaraciones emitidas ya descritas anteriormente y cuya estructura se presenta en el apéndice.

Todos estos antecedentes validan lo hasta aquí afirmado, pero además sirven para reforzar lo comentado en cuanto a la dinámica y la permanente evolución de nuestro ejercicio profesional en función del desarrollo económico del mundo, y reafirman la apreciación en cuanto al carácter de guía técnica que tienen todas esas declaraciones e interpretaciones que el profesional está en la libertad de seguir según las características de sus compromisos, es decir, que contribuyen a formalizar sus propias políticas y procedimientos de acuerdo con su juicio y criterio particular. El último SAS emitido es el n.º 101 en enero de 2003, y se refiere a la auditoría del valor razonable –medición y revelaciones–, es decir, desde 1972 se han publicado 101 nuevos pronunciamientos bajo esa denominación de SAS, pero no quiere decir que el número 1 sigue vigente, tal como se emitió originalmente: todos sabemos que permanentemente se están haciendo modificaciones, actualizaciones y ampliaciones que obligan al pleno conocimiento del profesional en ejercicio a mantenerse alerta y a un consecuente proceso sistemático de educación continua. Pero atención, que esto no es todo: se publican además guías detalladas que abordan problemas de auditoría más específicos que genéricamente se conocen como *Industry Audit and Accounting Guides* y *Auditing Procedures Studies* que complementan toda una literatura de altísima utilidad para el auditor. Valga anotar que el hecho de que tales guías no hagan parte de las normas tradicionales y/o de las interpretaciones no quiere decir que no deban consultarse cuando los requerimientos del trabajo así lo indiquen.

De las normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Colombia

Confío en que los comentarios hasta ahora hechos y los antecedentes que los respaldan permitan a quienes se aproximen a su lectura aceptar que el implementar las normas internacionales de auditoría no descalifica el trabajo desarrollado históricamente por auditores y revisores fiscales en Colombia y que por lo tanto no se puede honestamente argumentar que es una necesidad para que el trabajo quede bien hecho y garantizar transparencia. Tampoco sería válido, y mucho menos ético, argumentar que la necesidad surge de la falta de

juicio y cuidado con el que atienden sus compromisos los profesionales que ejercemos la actividad, y lo que es más delicado: damos fe pública. Los profesionales descuidados e irresponsables existen en todas las disciplinas y no por el hecho de que cambien las estructuras de las normas van a cambiar su conducta; eso supone un proceso más dilatado y cuidadoso, según sea la clase de pecados que se les pudieran imputar y comprobarse.

A decir verdad, los proponentes de la adopción de las normas internacionales de auditoría deberían concretarse a respaldar su necesidad como la búsqueda de unificación o estandarización del informe del auditor de tal manera que su opinión sirva en todos los confines donde se le requiera, pues se asume que al utilizar en el párrafo del alcance el texto que indica que el trabajo se desarrolló de acuerdo con normas internacionales de auditoría, el lector de esa opinión entenderá que el trabajo está bien hecho y que por lo tanto puede confiar en la información financiera que la respalde y no tendría necesidad de acudir a un Contador Público de su país para que le garantice su contenido. Falta ver si en todos los países la fórmula va a funcionar porque por lo menos en los Estados Unidos siguen utilizando la tradicional, léase “de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Estados Unidos de América”, esto a pesar de que el Instituto Americano AICPA hace parte de la IFAC desde hace muchos años.

A propósito del complemento que se agrega a la expresión tradicional según se usa en Estado Unidos, se deduce que la opinión del auditor solamente sirve para sus efectos locales, es decir, en Estado Unidos. Surge aquí otra inquietud académica, pues en Colombia algunos revisores fiscales inclusive de firmas ampliamente conocidas nacional e internacionalmente incluyen el complemento y otras no. ¿Será que quienes dicen haber llevado a cabo su trabajo de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Colombia consideran que su opinión solamente sirve para Colombia? Y entonces, ¿qué pasa con quienes omiten esa aclaración igualmente pertenecientes a otra gran firma internacional? ¿Consideran, ellos sí, que su opinión sirve en cualquier ubicación geográfica?

Esta diferencia, que me parece importante, justificaría un análisis particular sobre el uso o no del complemento, para lo cual los aportes de quien lo crea práctico serán como siempre bienvenidos en nuestra universidad.

Retomando el tema de las normas internacionales divulgadas por la IFAC, todo lo que a ese respecto contiene el proyecto de ley parece estar respaldado en la conveniencia económica de la estandarización, lo cual en este tema tiene cierta validez, partiendo del presupuesto en el cual las disposiciones de la IFAC tienen

el carácter de “guía”⁸, como se deduce de la lectura del punto 12 de su publicación, es decir, que el profesional actuará en su ejercicio de acuerdo con su particular criterio y juicio personal. Por ejemplo, de darse la adopción, el profesional dentro de sus políticas deberá rápidamente estudiar y establecer si en sus procedimientos de auditoría se atiende, en cuanto a la evaluación del control interno se refiere, a las recomendaciones que surgen del informe identificado como “COSO” o si procede según el tema codificado en las normas internacionales como 400, que no menciona para nada tal informe.

Como ilustración se transcribe en seguida la codificación completa de las normas internacionales, lo cual le permite a quien esto lea su confrontación con la estructura de las normas de auditoría generalmente aceptadas publicada por el instituto mexicano, arriba presentada. Notará el lector una gran similitud por una razón simple: el origen de las internacionales es el de las “generalmente aceptadas”, pero además observará que los mexicanos fundamentan cada disposición en las tantas veces mencionadas: Normas generales-personales; Normas en relación con la ejecución y Normas para la presentación de informes.

Prefacio a las Normas Internacionales de Auditoría y Servicios Relacionados

Glosario

- 100-199 Asuntos introductorios.
- 100 Trabajos para atestiguar.
- 120 Marco de referencia de Normas Internacionales de Auditoría.
- 200-299 Responsabilidades.
- 200 Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros.
- 210 Términos de los trabajos de auditoría.
- 220 Control de calidad para el trabajo de auditoría.
- 230 Documentación.
- 240 Responsabilidad del auditor de considerar el fraude y error en una auditoría de estados financieros (nueva).
- 240ª Fraude y error (vigente).
- 250 Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros.
- 260 Comunicación de asuntos de auditoría con los encargados del mando.
- 300- 399 Planeación.

8. Sexta edición - Prefacio 12: “En circunstancias especiales, un auditor puede juzgar necesario apartarse de una NIA para lograr en forma más efectiva el objetivo de una auditoría. Cuando esta situación surge, el auditor debe estar preparado para justificar dicha desviación”.

- 300 Planeación.
- 310 Conocimiento del negocio.
- 320 Importancia relativa de la auditoría.
- 499-499 Control Interno.
- 401 Auditoría en un ambiente de sistemas de información por computadora.
- 402 Consideraciones de auditoría relativas a entidades que utilizan organizaciones de servicios.
- 500-599 Evidencia de auditoría.
- 500 Evidencia de auditoría.
- 501 Evidencia de auditoría – consideraciones adicionales para partidas específicas.
- 505 Confirmaciones externas.
- 510 Trabajos iniciales – balances de apertura.
- 520 Procedimientos analíticos.
- 530 Muestreo en la auditoría y otros procedimientos de pruebas selectivas.
- 540 Auditoría de estimaciones contables.
- 550 Partes relacionadas.
- 560 Hechos posteriores.
- 570 Negocio en marcha (nueva).
- 580 Representaciones de la administración.
- 600-699 Uso del trabajo de otros.
- 600 Uso del trabajo de otro auditor.
- 610 consideración del trabajo de auditoría interna.
- 620 Uso del trabajo de un experto.
- 700-799 Conclusiones y dictamen de auditoría.
- 700 El dictamen del auditor sobre los estados financieros (nueva).
- 700ª El dictamen del auditor sobre los estados financieros (vigente).
- 710 Comparativos.
- 720 Otra información en documentos que contienen estados financieros auditados.
- 800-899 Áreas especializadas.
- 800 El dictamen del auditor sobre compromisos de auditoría con propósito especial.
- 810 El examen de información financiera prospectiva.
- 900-999 Servicios Relacionados (SR).
- 910 Trabajos para revisar estados financieros.
- 920 Trabajos para realizar procedimientos convenidos respecto de información financiera.
- 930 Trabajos para compilar información financiera.
- 1000-1100 Declaraciones Internacionales de Auditoría.
- 1000 Procedimientos de confirmación entre bancos.
- 1001 Ambiente de CIS – Microcomputadoras independientes (nueva).
- 1002 Ambientes de Cis-Sistemas de computadoras en línea (nueva).
- 1003 Ambientes CIS- Sistemas de base de datos (nueva).
- 1004 La relación entre supervisores bancarios y auditores externos.

- 1005 Consideraciones especiales en la auditoría de entidades pequeñas (nueva).
- 1006 La auditoría de bancos comerciales internacionales.
- 1007 Comunicaciones con la administración (derogada en junio de 2001).
- 1008 Evaluación del riesgo y el control interno- características y consideraciones del CIS.
- 1009 Técnicas de auditoría con ayuda de computadora (nueva).
- 1010 La consideración de asuntos ambientales en la auditoría de estados financieros.
- 1011 Informaciones para la administración y los auditores del problema del año 2000 (derogada en junio de 2001).
- 1012 Auditoría de instrumentos financieros derivados (nueva).
- Resumen de documentos para discusión.

APÉNDICE

Guía para codificación de las declaraciones sobre procedimientos de auditoría (DPA) 33 a la 54.

- 100 Introducción.
- Responsabilidades y funciones del auditor independiente.
- 150 Normas de auditoría generalmente aceptadas.
- Examen de estados financieros intermedios
- 200 Las normas generales.
- 201 Naturaleza de las normas generales.
- 210 Entrenamiento técnico y capacidad profesional del auditor independiente.
- 220 Independencia.
- 230 Cuidado y diligencia profesionales en la ejecución del trabajo.
- 300 Normas relativas a la ejecución del trabajo.
- 310 Planeación adecuada y oportunidad en la ejecución del trabajo.
- Nombramiento del auditor independiente.
- Nombramiento del auditor en una fecha cercano posterior al fin de año.
- Oportunidad del trabajo de auditoría.
- 320 El estudio y evaluación del control interno por el auditor.
 - Objetivo del estudio y evaluación del auditor.
 - Definiciones y conceptos básicos.
 - Estudio del sistema.
 - Evaluación del sistema.
 - Correlación con otros procedimientos de auditoría.
- 320A Apéndice A- Relación entre el muestreo estadístico y las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- 320B Apéndice B- Nivel de precisión y confianza del muestreo estadístico para efectos de auditoría.
- 330 Evidencia.



331 Evidencias relativas a cuentas por cobrar e inventarios.
 Cuentas por cobrar.
 Inventarios.
 Inventarios en almacenes públicos.

332 Evidencia relativa a inversiones a largo plazo.

338 Papeles de trabajo.

400 La primera, segunda y tercera normas relativas a la información y al dictamen.

410 Cumplimiento con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

420 Uniformidad en la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados.
 Cambios contables que afectan la uniformidad.
 Cambios que no afectan la uniformidad.
 Períodos a los que se refiere la norma relativa a la uniformidad.
 Expresión de uniformidad.

430 Revelaciones informativas adecuadas.

500 La cuarta norma relativa a la información y al dictamen.

510 Expresión de opinión en el informe del auditor.

511 Opinión sin salvedades.
 Informe corto.

512 Opinión con salvedades.

513 Opinión negativa.

514 Abstención de opinión.

515 Opinión parcial.

516 Estados financieros no auditados.

517 Emisión del dictamen cuando un contador público no es independiente.

518 Afirmación negativa.

530 Fecha del dictamen del auditor independiente.
 Hechos que ocurren después de terminar el trabajo en el campo pero antes de emitir el informe.
 Emisión de copias adicionales del informe del auditor independiente.

535 Opiniones sobre estados de años anteriores.

540 Circunstancias que requieren desviaciones del informe corto estándar.

541 Restricciones impuestas por el cliente.

542 Otras circunstancias que impiden la aplicación de procedimientos de auditoría necesarios.

Cuentas por cobrar e inventarios.
 Inversiones a largo plazo

543 Parte de la auditoría hecha por otros auditores independientes.

544 Falta de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados

545 Revelaciones inadecuadas.

Omisión del estado de cambios en la situación financiera.

546 Informando sobre uniformidad.
 Cambio en principio de contabilidad.

Informes sobre cambios en principios de contabilidad que no están de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.
 Informes emitidos después de una fusión de intereses.
 Primera auditoría.
 Efectos proforma de cambios contables.

547 Incertidumbres poco usuales acerca del desenlace futuro de ciertos hechos.

560 Hechos posteriores.

561 Descubrimiento posterior de hechos existentes en la fecha del informe del auditor.

600 Otros tipos de informes.

610 Informes largos.

620 Informes especiales.

630 Cartas a agentes de valores (*Letters to underwriters*) sección omitida.

640 Informes sobre control interno.

641 Informes sobre control interno basados en criterios establecidos por organismos gubernamentales.

700 Temas especiales.

710 Presentación de informes conforme a reglamentos federales de valores.
 Hechos posteriores - Procedimientos según los reglamentos federales de valores.
 Hechos posteriores- procedimientos según los reglamentos de 1933.

900 Informes Especiales del Comité de Procedimientos de Auditoría.

901 Almacenes públicos - controles y procedimientos de auditoría para las mercancías depositadas.

BIBLIOGRAFÍA

1. *Revista Accountancy* – Internacional – 2003
2. página web [www.aicpa.org.]
3. página web – International Federation of Accountants (IFAC) [www.ifac.org]
4. ANDERSEN, ARTHUR. *Auditors Report*.
5. ESCOBAR SILVA, GERMÁN. *Auditoría un enfoque integral*, 12.ª ed., McGraw-Hill, 1979.
6. CHAIRMAN, ROBERT. *Normas y procedimientos de auditoría SAS*, AICPA- Holsen, 1972.
7. JIMÉNEZ, NÉSTOR. *La revisoría fiscal frente a los principios internacionales*.
8. Revista *UNAB* – Artículo HERNANDO BERMÚDEZ, vol. 9, n.º 12, Bucaramanga, 1991.
9. Informe de Revisor Fiscal – Cementos Paz del Río S.A. Price Water House Coopers (transcripción conferencia).
10. Normas Internacionales de Auditoría, IMCP, 2001.
11. *Revista Instituto Nacional de Contadores*. “Adopción de Normas Internacionales”, n.º 106, 2002.