

Aplicación de Normas Internacionales de Control de Calidad por parte del Revisor Fiscal como Persona Natural

Helen Dayana Fajardo Solano

Egresada no Graduada Universidad de la Salle programa de Contaduría Pública
Adsales Coordinator for Finance Fox Channels Colombia Ltda.
Correo Electrónico: hfajardo73@unisalle.edu.co

Paola Carolina Guarín Insignares

Egresada no Graduada Universidad de la Salle programa de Contaduría Pública
Audit Assistant II Crowe Horwath CO S.A.
Correo Electrónico: pguarin55@unisalle.edu.co

Resumen

Desde la perspectiva internacional, el control de calidad que se realiza a los estados financieros y revisiones de estados financieros son ejercidos por firmas de auditoría a través de la Norma Internacional de Control de Calidad. Sin embargo, en Colombia, esta labor se realiza de dos maneras: desde la perspectiva de las firmas de auditoría y por revisores fiscales que actúan en nombre propio. Puesto que los revisores fiscales deben cumplir con estándares de ética profesional y aseguramiento, requisitos regulatorios y legales que influyen en la toma de decisiones de los propietarios y los Stakeholders, se hace necesario establecer como está aplicando la NICC 1 el revisor fiscal en su revisión y auditoría de estados financieros. Par a ello, fue preciso hacer una revisión de la norma y efectuar un análisis comparativo entre un sistema de control de calidad ya aplicado en una firma de auditoría, y la aplicación de la NICC 1 por parte de los revisores fiscales que actúan como persona natural, información obtenida mediante la realización de encuestas a dichos profesionales.

Palabras clave: Normas de Aseguramiento de la Información, revisoría fiscal, código de ética, control de calidad, fe pública.

Abstract

From an international perspective, the quality control and reviews done to the financial statements are made by audit firms using the International Standard on Quality Control. However, in Colombia, this work is done in two ways: from the perspective of audit firms and statutory auditors acting on their own behalf. Since the statutory auditors must meet standards of professional ethics and assurance, regulatory and legal requirements that influence decision making of owners and stakeholders, it is necessary to establish how the implementation of the auditor as a natural person is being made, the review and audit of financial statements by the NICC 1. To do this, it was necessary to revise the standard and make a comparative analysis of a system of quality control already applied in an audit firm, against the implementation of the NICC 1 by the statutory auditors acting as individuals and which are evidenced by surveys.

Key words: Standards Information Assurance, Statutory Auditor, code of ethics, quality control, public faith.

Introducción

Mediante la adopción de las normas internacionales de auditoría, de control de calidad y de aseguramiento, surge la necesidad de lograr una armonización en materia de auditoría y aseguramiento, en la cual se pretenda asegurar razonablemente la calidad necesaria y suficiente de la información con el fin de obtener mayor grado de confianza por parte de los usuarios para la toma de decisiones. En este contexto la Norma Internacional de Control de Calidad NICC 1¹, constituye el referente a escala internacional de la regulación del control de calidad, la que establece las responsabilidades de una firma sobre su sistema de control de calidad para auditorías históricas, revisiones de estados financieros de periodos intermedios, otros trabajos para atestiguar y de otros servicios relacionados. Esta norma debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200 que hace referencia a “Objetivos globales del auditor independiente y realización de la

¹ Normas Internacionales de Control de Calidad (sigla en inglés ISQC, International Standard on Quality Control)

auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría” (International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB], 2009)

El objetivo de la NICC 1 es el establecimiento y el mantenimiento de un sistema de control de calidad que proporcione seguridad razonable a los usuarios de la información, que la firma de auditoría cumple con las normas profesionales, normas éticas, de requisitos legales y reglamentarios y que los informes emitidos son adecuados en función de la circunstancia, por tanto, esto debe estar orientado por políticas y procedimientos, que permitan el cumplimiento del objetivo de la norma. Cabe informar que la norma hace una aclaración, en que la naturaleza de las políticas y los procedimientos que implemente la firma de auditoría, variarán dependiendo del tamaño y las características de la firma de auditoría. Adicionalmente la NICC 1 establece una serie de requerimientos que permiten cumplir con el sistema de control de calidad, mencionados en el presente artículo.

Ahora bien, debido a que la normatividad que se establece en el contexto de Colombia, la revisoría fiscal se puede ejecutar por personas jurídicas que nombran a su vez a una persona natural y por personas naturales que trabajan en nombre propio. En este orden de ideas, estas dos figuras deben implementar procedimientos de control de calidad, orientados al cumplimiento de la norma.

En ese sentido, el presente artículo hace necesario establecer como se está dando la aplicación del revisor fiscal como persona natural en la revisión y auditoría de estados financieros por parte de la NICC 1. Para ello, fue preciso hacer una revisión de la norma y efectuar un análisis comparativo de un sistema de control de calidad ya aplicado en una firma de auditoría, frente a la aplicación de la NICC 1 por parte de los revisores fiscales que actúan como persona natural evidenciados en encuestas, para ello, en la primera parte, se realiza una reseña histórica sobre la figura del revisor fiscal y sobre la NICC 1; se describe los elementos relacionados en la NICC 1 con sus principales características; en la segunda parte, se describen los cambios originados en el proceso de control de calidad a partir de la implementación de la NICC 1, en la tercera parte, el papel del revisor fiscal en el proceso de control de calidad antes de la aplicación de la NICC 1 en Colombia, así como la figura de revisor fiscal como persona natural; en la cuarta parte, el alcance y responsabilidad del revisor fiscal frente a las NICC 1, adicionalmente se detalla la

aplicación en una firma de auditoría y la aplicación que realiza un revisor fiscal como persona natural de la NICC 1; por último se establecen los resultados obtenidos y el impacto generado por la implementación de la NICC 1.

Finalmente, se espera que con este artículo se evidencie que tipo de autocontrol realiza un revisor fiscal como persona natural, así como los procedimientos aplicados en el proceso de control de calidad; con lo que se podrá determinar la importancia que estos le dan a la Norma Internacional de Control de Calidad y al aseguramiento de la información en la prestación de sus servicios.

Metodología de la Investigación

En atención a que se han realizado pocos estudios respecto a la aplicación de Normas Internacionales de Control de Calidad por parte del revisor fiscal actuando como persona natural, esta investigación podría considerarse de tipo descriptivo-exploratorio en la medida que realiza la revisión de la literatura y obtiene conocimiento científico que permite ampliar conceptos y criterios para el desarrollo de la investigación. La investigación descriptiva “reseña las características de un fenómeno existente y describe la situación de las cosas en el presente” (Salkind, 1999, pág. 11), y se soporta principalmente en técnicas como la encuesta, la entrevista, la observación y la revisión documental, permitiendo un acercamiento con revisores fiscales que actúan como persona natural con el fin de determinar su conocimiento y aplicación frente a la Norma Internacional de Control de Calidad (Bernal Torres, 2006, pág. 113); por otro lado, mediante los estudios de tipo exploratorio se logra obtener el primer tipo de conocimiento científico (...) y se puede familiarizar a los investigadores y a la comunidad con los fenómenos a investigar, así como, aclarar conceptos y establecer tendencias investigativas (Méndez, 2006, pág. 229).

Según la naturaleza de recolección y análisis de la información, esta investigación es de índole cualitativa con datos secundarios de naturaleza cuantitativa, en la medida que la misma se desarrolló a partir de revisión documental, observación directa y diversas encuestas por conveniencia entre la población de contadores públicos que prestan servicios como revisores fiscales persona natural. La investigación cualitativa (...) con

frecuencia se basa en métodos de recolección de datos sin medición numérica, sin conteo (...), su propósito consiste en reconstruir la realidad, tal y como la observan los actores de un sistema social previamente definido (...) (Gómez, 2006, pág. 60).

Para recopilar la información de índole cuantitativa se prefirió el uso de encuestas, las cuales son el instrumento más utilizado para recolectar los datos; consiste en un conjunto de preguntas respecto de una o más variables a medir (...) (Sampieri, 2010, pág. 217). En este sentido, a partir de un modelo de encuesta de tipo cerrado pues (...) contienen opciones de respuestas previamente delimitadas (...) más fáciles de codificar y de analizar (...) (Sampieri, 2010, pág. 217), se midió el uso del sistema de control de calidad y la aplicación de los elementos que lo componen. Para esta investigación se recopiló una muestra de 10 encuestas realizadas a revisores fiscales, caracterizados por ser personas naturales que trabajan por cuenta propia, y que prestan sus servicios a empresas de la ciudad de Bogotá.

La medición se realizó desde la técnica de preguntas de tipo cerrado, por medio de la cual se induce al acuerdo o al desacuerdo con la pregunta formulada a los encuestados mediante los conceptos contenidos en estas. Las preguntas de la encuesta se resumen en el (cuadro 1); las cuales pretenden detectar el conocimiento de la Norma Internacional de Control de Calidad y el uso de un sistema de control de calidad por parte de los revisores fiscales que actúan como persona natural; estas fueron realizadas a 10 contadores públicos que se desempeñan como revisores fiscales.

Cuadro 1. Cuestionario sobre aplicación de la NICC 1

GRUPO DE INVESTIGACION
ARTICULO: Aplicación de Normas Internacionales de Control de Calidad por parte de un Revisor Fiscal como Persona Natural
Nombre: _____ Edad: _____
Número de Empresas a las cuales usted le realiza un trabajo de revisoría fiscal: _____
1. ¿Conoce usted la normatividad de las Normas de aseguramiento de la información (NAI)?

SI () NO ()

2. ¿Conoce usted la Norma Internacional de Control de Calidad (NICC 1)?

SI () NO ()

3. ¿Sabe usted cual es el objetivo de la Norma Internacional de Control de Calidad (NICC 1)?

SI () NO ()

4. ¿Sabe usted cuales son los elementos que componen el sistema de control de calidad:

SI () NO ()

5. ¿Aplica usted algún control de calidad en su auditoría de estados financieros?

SI () NO ()

6. ¿Aplica usted procedimientos que le permitan el aseguramiento de la información?

SI () NO ()

7. ¿Cree usted que debe implementar una cultura orientada hacia la calidad?

SI () NO ()

8. ¿Considera que el uso de un control de calidad mejoraría los resultados de su trabajo frente a los usuarios de la información?

SI () NO ()

9. ¿Considera que es importante aplicar los principios del código de ética profesional en su trabajo?

SI () NO ()

10. ¿Piensa usted que el uso de un control de calidad permite cumplir con los principios de ética profesional en su trabajo?

SI () NO ()

11. ¿Tiene pleno conocimiento de sus clientes antes de aceptar una revisoría fiscal?

SI () NO ()

12. ¿Cree usted que es importante establecer un procedimiento que le permita la aceptación y continuidad con clientes?

SI () NO ()

13. ¿Considera usted que es importante establecer un proceso sobre presentación de ofertas y formalización del trabajo de revisoría fiscal?

SI () NO ()

14. ¿Piensa que es importante una formación continua que fortalezca su perfil profesional?:

SI () NO ()

15. ¿Si usted tiene un grupo de trabajo considera importante capacitarlos y que estén en continua formación?

SI () NO () N/A ()

16. ¿Si usted cuenta con un grupo de trabajo considera importante realizar una supervisión y una evaluación que permita determinar las capacidades del equipo?

SI () NO ()

17. ¿Considera importante el conocimiento sobre normas aplicables y requerimientos normativos para la ejecución de un trabajo de revisoría fiscal?

SI () NO ()

18. ¿Cree usted importante que al realizar un trabajo de revisoría fiscal se debe determinar si requiere una revisión de control de calidad?

SI () NO ()

19. ¿Considera importante que al realizar un trabajo de revisoría fiscal este debe estar debidamente soportado de evidencia válida y suficiente?

SI () NO ()

20. ¿Cree usted que al implementar un control de calidad es preciso realizar un seguimiento periódico al control de calidad?

SI () NO ()

21. ¿Considera importante que al implementar control de calidad, este se evalué con el fin de determinar si presenta deficiencias?

SI () NO ()

22. ¿Piensa usted que es importante documentar el cumplimiento de cada elemento que compone al control de calidad?

SI () NO ()

23. ¿Con el trabajo actual que usted lleva a cabo garantiza el aseguramiento de su opinión?

SI () NO ()

24. ¿Cree que un revisor fiscal se centra en gran parte en los trabajos tributarios de la empresa?

SI	()	NO	()
25. ¿Considera que es importante que el revisor fiscal se encuentre libre de conflictos de intereses con la administración?			
SI	()	NO	()

Fuente: elaboración propia

La Norma Internacional de Control de Calidad (NICC 1)

El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC siglas en inglés) tiene su origen en 1973, nace de un grupo de representantes de profesionales contables de varios países con el propósito de formular una serie de normas contables que pudieran ser aceptadas y aplicadas con generalidad en distintos países (NIC, NIIF, 2016). Dichas normas incluyen las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

En el 2001 “El IASB² sustituyó al antiguo IASC en la emisión de normas contables, siendo su principal objetivo el establecimiento de una información financiera armonizada” que sirva de base para la toma de decisiones a los usuarios de la información. El IASB funciona bajo la supervisión de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF³), entidad que desarrolla, buscando el interés público, un único conjunto de normas contables de carácter global que sean de alta calidad, comprensibles y de obligatorio cumplimiento. (NIC NIIF, 2016). Paralelamente se creó en 1973, en los Estados Unidos, el FASB⁴ entidad que regularía la contabilidad en esta nación. El objetivo del FASB estableció “la contabilidad financiera e información financiera para empresas públicas y privadas con y sin fines de lucro, para organizaciones que siguen principios de contabilidad generalmente aceptados” (GAAP sigla en inglés) (Financial Accounting Standards Board, 2016).

² International Accounting Standard Board

³ International Accounting Standards Committee Foundation

⁴ Financial Accounting Standards Board

Posteriormente se crea la Federación Internacional de Contadores (IFAC siglas en inglés); “el IFAC⁵ es una organización fundada el 7 de Octubre de 1977 en Múnich Alemania, en el XI Congreso Mundial de Contadores” (International Federation of Accountants, 2016), cuyos miembros son las organizaciones profesionales de la contabilidad. La IFAC nace con el propósito de encausar la profesión contable hacia el interés público desde la perspectiva de “la contribución y el apoyo a los estándares internacionales de alta calidad, que ayudan a construir y fomentar organizaciones profesionales de contaduría fuertes y prácticas de alta calidad para los contadores profesionales, así como expresando temas de interés público” (International Federation of Accountants, 2014).

En cuanto a su organización, la IFAC autorizó la creación de cuatro consejos independientes emisores de normas diferentes cuya formación se reglamenta en su constitución. Actualmente se encuentran establecidos los siguientes consejos (Barral, Bautista & Molina, 2015):

- Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría (IAESB)
- Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA)
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB)
- Consejo de Normas de Auditoría y Aseguramiento (IAASB): Este consejo entre otros emitió la Norma Internacional de Control de Calidad NICC 1 (ISQC 1 siglas en inglés)

El Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento se fundó en Marzo de 1978 bajo el nombre de Comité Internacional de Prácticas de Auditoría (IAPC siglas en inglés) y a partir del año 2002 ya no se llamó IAPC⁶ sino IAASB⁷ (Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento) (NIC NIFF. (2016). Dentro de su marco normativo, el IAASB planteó la NICC 1 como norma primordial para establecer un sistema de control de calidad para las firmas de auditoría que prestan servicios de auditorías y revisiones de estados financieros, así como, otros encargos que proporcionan

⁵ International Federation Accountans

⁶ International Auditing Practices Committee

⁷ International Auditing and Assurance Standards Board

un grado de seguridad y servicios relacionados en relación con la implementación de un sistema de control de calidad, el cual está compuesto por políticas y procedimientos (IAASB, 2009), esto implica el cumplimiento de lineamientos profesionales, legales y regulatorios por parte de las firmas que prestan estos servicios.

El control de calidad se define como el seguimiento detallado de los procesos dentro de una empresa, que busca mejorar la calidad del producto o la prestación del servicio, en algunos casos se mide con la implementación de programas, herramientas y/o técnicas que permiten la calidad en la entrega del producto o en el servicio prestado (Debitoor, 2016). En las empresas por lo general se incorporan las normas ISO de control de calidad, que brinda mayor confianza a los usuarios, ya que al ser normas internacionales generan una mejor posición de la empresa en el mercado. En la norma ISO 8402, se define el control de calidad como el conjunto de técnicas y actividades de carácter operativo, utilizadas para verificar los requerimientos relativos a la calidad del producto o servicio (ISO 8402, 1994). Otra definición de control de calidad es el proceso de regulación a través del cual podemos medir la calidad real, compararla con la norma y actuar sobre la diferencia; el control de calidad está compuesto por herramientas, conocimientos prácticos o técnicas, por medio de las cuales se desarrollan algunas o todas las funciones de calidad. (Juran, Gryna & Bringham, 1983)

La NICC a nivel internacional entró en vigencia a partir del 15 de diciembre de 2009, esta norma trata de la responsabilidad que tiene la firma de auditoría en relación con un sistema de control de calidad de las auditorías y revisiones de estados financieros, así como de otros trabajos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados. Esta norma debe interpretarse conjuntamente con los requerimientos de ética aplicables y con otros pronunciamientos del IAASB que contienen normas y orientaciones adicionales, en relación con la responsabilidad del personal de la firma de auditoría relativas a los procedimientos de control de calidad para tipos de trabajos específicos (IAASB, 2009).

La aplicabilidad de la NICC 1 es para todas las firmas de profesionales de la contabilidad con respecto a la realización de las auditorías y revisiones de estados financieros, también para otros trabajos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados. Cada firma de auditoría debe cumplir con la implementación de la norma, en

la cual se especifica que “tanto las políticas, como los procedimientos desarrollados por cada firma de auditoría dependerán de sus características” (IAASB, 2009). La norma establece el objetivo y los requerimientos para que las firmas de auditoría incorporen la NICC 1 y de esta manera puedan cumplir adecuadamente con los lineamientos que la norma exige. Por tanto el objetivo de la firma de auditoría:

(...) Es el establecimiento y el mantenimiento de un sistema de control de calidad que le proporcione una seguridad razonable de que la firma de auditoría y su personal cumplen con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios y por otra parte que los informes emitidos por la firma de auditoría de los trabajos son adecuados en función de las circunstancias (...) (NICC 1, 2009).

Para que se pueda llevar a cabo el cumplimiento del objetivo en la NICC 1, es preciso que la firma de auditoría cumpla con una serie de requerimientos que comprenden políticas y procedimientos en temas relacionados con:

- a. Responsabilidades de liderazgo en la calidad dentro de la firma de auditoría.
- b. Requerimientos de ética aplicables.
- c. Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes, y de encargos específicos.
- d. Recursos humanos.
- e. Realización de los encargos.
- f. Seguimiento.
- g. Documentación.

A continuación se detallan estos requerimientos, que permiten evidenciar sus principales características y elementos subsidiarios que los componen.

Elementos de la NICC 1

La NICC proporciona los lineamientos para la implementación de un sistema de control de calidad, el cual debe estar direccionado a cada uno de los siguientes elementos (IAASB, 2009):

- a. Responsabilidades de liderazgo en la calidad dentro de la firma de auditoría: la firma de auditoría establecerá políticas, y procedimientos diseñados para promover una cultura de control de calidad en el momento de realizar un trabajo.
- b. Requerimientos de ética aplicables: la firma de auditoría establecerá procedimientos, diseñados en proporcionar una seguridad razonable que la firma como el personal cumpla con los requisitos éticos; y que principalmente cumpla con el principio de independencia cuando se vaya a ejecutar un trabajo.
- c. Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes, y de encargos específicos: la firma de auditoría deberá establecer procedimientos, para la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes, y que en estos se pueda verificar que la firma tiene competencia para realizar el trabajo, y a su vez pueda cumplir con los principios de ética.
- d. Recursos Humanos: la firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos que proporcionen una seguridad razonable, que dispone con personal capacitado que cumple con lineamientos éticos, y se encuentra en continua formación y que a su vez se realicen procedimientos para asignar al personal indicado en el momento de realizar un trabajo.
- e. Realización de los encargos: la firma de auditoría asignará la responsabilidad de cada trabajo al personal con el que cuente, el cual deberá cumplir en el momento de la ejecución del trabajo con normas profesionales y requerimientos legales y reglamentarios, adicionalmente se abordan en este elemento las responsabilidades de supervisión y de revisión, como procedimientos para realizar consultas adecuadas y disposición de recursos para hacer consultas.
- f. Seguimiento: la firma de auditoría deberá establecer un procedimiento de seguimiento diseñado para proporcionar seguridad razonable al sistema de control de calidad, en el que se incluya exámenes y evaluaciones continuas al sistema de control de calidad, que sea ejercido por una persona responsable en la firma.
- g. Documentación del sistema de control de calidad: la firma de auditoría establecerá procedimientos para la documentación adecuada de cada procedimiento realizado y trabajo efectuado, así como la conservación de dichos documentos, en un periodo suficiente, ya sea para la evaluación del sistema de control de calidad o requerimientos que realicen los entes regulatorios.

Ahora bien, en Colombia la NICC 1 tiene sus inicios en el año 2009, con la emisión de la Ley 1314 de Julio 13 de 2009, por medio de la cual se regularon los principios de normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, (...) (Ley 1314, 2009). Las Normas Internacionales de Control de Calidad hacen parte de Las Normas de Aseguramiento de la Información. La aplicación de las NICC 1 resulta relativamente nueva en el ámbito colombiano, ya que estas se incorporaron dentro del marco normativo vigente con el Decreto 0302 de febrero 20 del 2009, el cual reglamentaría, el marco técnico normativo para las Normas de Aseguramiento de la Información y el que contendría las Normas Internacionales de Control de Calidad (NICC 1), por tanto, debe tratarse a fondo. En el siguiente capítulo se destalla desde la convergencia de las normas internacionales en Colombia hasta la normatividad expedida para la aplicación de las NICC 1 en el país.

Cambios originados en el proceso de control de calidad a partir de la implementación de la NICC 1

Con el propósito de que Colombia hiciera parte de la internacionalización de normas contables, financieras y de aseguramiento se inició el proceso de convergencia hacia el año 2009. La llegada a Colombia de una serie de normas internacionales implicó cambios en la concepción, mejores prácticas y aplicación de metodologías hacia el cumplimiento de las Normas de Aseguramiento de la Información. En esencia, generan un cambio en el papel de revisor fiscal cuando realice revisiones y auditorías a estados financieros, quien ahora debe implementar un sistema de control de calidad el cual este apoyado de procedimientos y políticas que lleven al aseguramiento de la información.

El proceso de convergencia inició con la Ley 1314 de 2009, que regula los principios hacia los estándares internacionales de contabilidad e información financiera, y de aseguramiento de la información. Dicha ley en su artículo 5 hace referencia sobre “las normas de aseguramiento de la información, las cuales estarán compuestas por principios, conceptos, técnicas”, entre otros (Ley 1314, 2009); adicionalmente esta ley contiene el uso y la aplicación de las normas de control de calidad que se encuentran

dentro del marco de los Estándares Internacionales de Aseguramiento que deben ser aplicados por la auditoría externa y la revisoría fiscal. Posteriormente, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública propuso que fuera incorporado en el cuerpo normativo del país las NICC 1 y el gobierno nacional por medio del Decreto 0302 del 20 de febrero de 2015, expidió Normas de Aseguramiento de Información (NAI), que contiene entre estas las Normas Internacionales de Control de Calidad (NICC 1), que entraron en vigencia según lo contenido en el decreto a partir del 1 de enero del 2016.

Luego del Decreto 0302 de 2015 “por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información”, se emitió el Decreto 2420 de 2015 “por medio del cual se expidió el Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información”. Este último contiene el marco normativo de las Normas de Aseguramiento de la Información y entre estas esta las Normas Internacionales de Control de Calidad (NICC 1). Consecutivamente, se expidió la Ley 2496 de 2015 por el cual se modificó el Decreto 2420, que definió las normas técnicas especiales por parte de la Superintendencia Financiera y normas específicas para los preparadores de la información. Las Normas de Aseguramiento de la Información (NAI) están compuestas por un conjunto de normas, emitidas por el IAASB, con excepción del Código de Ética para Profesionales de la Contaduría expedido por el IESBA (Comunidad Contable, 2016). Por consiguiente las NAI contienen: las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), el Código de Ética para profesionales de la Contaduría, las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR), las Normas Internacionales de Trabajo para Atestiguar (ISAE), las Normas Internacionales de Trabajos de Revisión (NITR), y las Normas Internacionales de Control de Calidad (NICC).

Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) constituyen un sistema que incluye los estándares internacionales de auditoría, que se clasifican en: principios y responsabilidades generales, valoración del riesgo, evidencia de auditoría, uso del trabajo de otros, conclusiones y reportes de auditoría y por ultimo áreas especializadas (INCP, 2016). Para realizar un proceso de control de calidad como lo indica la NICC 1 es preciso alinearse con normas y orientaciones emitidos por el IASBB, como lo es la NIA 220 la cual establece que (...) el auditor debe implementar procedimientos que proporcionen

seguridad razonable y que estos cumplan con principios de profesionales, requisitos legales y regulatorios, que permitan el aseguramiento de un dictamen emitido por un auditor (...) (INCP, 2014).

Finalmente, la NICC 1 como escala última de los estándares internacionales de control de calidad, genera una responsabilidad directa en las firmas de auditoría que realizan revisiones y auditorías a estados financieros, así como otros trabajos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados. En Colombia la revisión y auditoría de estados financieros puede ser ejecutada por revisores fiscales, que trabajan para una firma de contadores públicos y revisores fiscales que trabajan en nombre propio, así pues, tanto las firmas de auditoría, como los profesionales independientes deben implementar procedimientos de control de calidad, que cumpla con los requisitos que exige la norma, donde ellos mismos son los que deberán tener la iniciativa de este proceso.

Papel del revisor fiscal en el proceso de control de calidad antes de la aplicación de la NICC 1 en Colombia

Para poder llegar a la implementación que se realizó en Colombia de la NICC 1, es preciso remontarse a la historia de quienes han ejecutado en el pasado y hasta la fecha un control de calidad en la auditoría de estados financieros; proceso que surge de la necesidad de controlar y fiscalizar la economía de los entes públicos, privados y mixtos; así pues, partiendo de esta premisa se inicia con los antecedentes de la figura del revisor fiscal.

Hacia el año 1923 el presidente de Colombia en su momento Pedro Nel Ospina, vio la necesidad de organizar las finanzas del país, para lo cual solicitó ayuda de expertos en el área de finanzas de Estados Unidos, tarea que la llevaría a cargo Edwin Walter Kemmerer. Este experto en finanzas y con un alto grado de credibilidad, realizó diez propuestas al gobierno de las cuales el congreso aprobó ocho. Entre las propuestas que se plantearon estaba la de organizar la contabilidad nacional y crear la Contraloría General de la Nación. (Redacción El Tiempo, 2010). Posteriormente a la propuesta de Kemmerer la primera ley que trató sobre la figura de revisor fiscal fue la Ley 58 de 1931,

que fijó la responsabilidad del revisor fiscal frente a la sociedad y frente a los accionistas, indicando que son solidariamente responsables para con la sociedad, y con los propietarios, por los daños que causen por negligencia y por faltar a sus deberes (Ley 58 de 1931); por tanto es importante que el revisor fiscal realice su trabajo objetivamente permitiendo así verificar que la compañía se encuentra realizando correctamente las operaciones que concierne a la empresa y que a su vez cumple con las obligaciones que le exige la ley.

Luego surge la Ley 73 de 1935, está especificó que (...) toda sociedad anónima tendrá necesariamente un revisor fiscal (...), adicional estableció las funciones del revisor fiscal entre las que están “examinar los balances y demás cuentas de la compañía” y “autorizar con su firma los balances mensuales y semestrales (...) (Art. 6). Estas funciones exigirían al revisor fiscal una revisión completa y detallada en la auditoría de los balances de las compañías, e igualmente con su firma, estaría afirmando la veracidad de la información contenida en dichos documentos y así la responsabilidad de esta figura haría que su opinión se convirtiera de interés público.

Los contadores públicos tienen responsabilidad con la sociedad así como los revisores fiscales. Teniendo en cuenta la Ley 145 de 1960 que reglamenta el ejercicio de la profesión contable, hace precisión en que “los contadores están facultados para dar fe pública” (art. 1); esto quiere decir que la opinión que emita un revisor fiscal debe ser confiable e íntegra, virtudes que permiten generar confianza y aseguramiento; cabe aclarar que estos dos últimos términos tienen una relación directa con la buena fe; se entiende por fe pública, (...) para el caso de la ciencia contable, es de la esencia de la fe pública la prueba o evidencia sobre la cual se soporta o sustenta su opinión, pues siempre se da en función de atestiguamiento o testificación, es decir de testimonio sobre un hecho o acto que debió ejecutar otra persona conforme a requisitos o principios preestablecidos también por el Estado (...) (Peña, 2014). Luego se establecen las funciones del revisor fiscal que se reafirman en el Decreto 410 de 1971, donde se puede contextualizar que las funciones del revisor fiscal van encaminadas hacia la fiscalización, el dictamen, el sistema contable, y el control interno (art. 207). El Código de Comercio aparte de mencionar las funciones del revisor fiscal también estipula su elección, los informes que emiten incompatibilidades, y menciona quien está obligado a tener dicha figura, entre otros.

Con la Ley 43 de 1990, se fortalece la reglamentación sobre la profesión contable y la figura del revisor fiscal, que adicionó la (Ley 145 de 1960); la Ley 43 de 1990 es de suma importancia ya que obliga a los contadores públicos y por ende a los revisores fiscales a cumplir con las normas de ética profesional al ser encargados de brindar fe pública como lo especifica la norma:

(...) El contador público como depositario de la confianza pública, da fe pública cuando con su firma y número de tarjeta profesional suscribe un documento en que certifique sobre determinados hechos económicos (...) (Art. 35).

La Ley anteriormente mencionada estableció que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública sería el ente encargado de las orientaciones de la profesión contable así como de las pautas sobre los principios contables y de auditoría que serían aceptados en Colombia. En este sentido, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública tiene como objetivo según el Acuerdo 1 del 2013 del CTCP⁸ (CTCP, 2016):

(...) Presentar a consideración de los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio Industria y Turismo propuesta para que conjuntamente (...) expidan principios, normas, interpretaciones, guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, de obligatorio cumplimiento para las personas naturales y jurídicas, según corresponda, y que de acuerdo con las normas vigentes estén obligadas a llevar contabilidad, así como los contadores públicos, funcionarios y demás personas encargadas de la elaboración de estados financieros, de su promulgación y aseguramiento, todo lo anterior dirigido hacia la convergencia con estándares internacionales de aceptación mundial (...) (Art 3).

Así pues, se pretende aumentar la confianza de los usuarios de la información, ya que la información al ser otorgada por los contadores públicos que desempeñan el cargo como revisores fiscales, debe ser clara y libre de errores. El Consejo Técnico de la Contaduría Pública incluyó las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Colombia (NAGAS), con la Ley 43 de 1990 que incluye normas de personales, normas relativas a la ejecución del trabajo y normas relativas a la rendición de informes.

⁸ Consejo Técnico de la Contaduría Pública

Hacia el año 1993, el CTCP emitió diez pronunciamientos con el ánimo de complementar las normas para fortalecer el ejercicio de la profesión contable y entre estos resaltar la importancia de la figura del revisor fiscal como ente de control en la entidad, ya sea pública o privada a la que preste sus servicios, y que vele por el interés de la sociedad (CTCP, 1993); estos pronunciamientos perdieron su vigencia y fueron remplazados por las orientaciones técnicas, pedagógicas y profesionales.

Ahora bien con la emisión de la Ley 1314 de 2009, se inicia el proceso de convergencia, que incorpora las normas de control de calidad y que se encuentra dentro del marco de los Estándares Internacionales de Aseguramiento que deben ser aplicados por la revisoría fiscal; en Colombia se deja claro que todos los profesionales de la contaduría pública que quieran interactuar en este campo deben estar en capacidad de desarrollar sus habilidades de acuerdo a las exigencias que amerita el conocimiento de la norma.

Con las Normas Internacionales de Control de Calidad se originan nuevas regulaciones para el revisor fiscal, figura que presenta una normatividad bastante amplia como lo es: el código de comercio, la Ley 145 de 1960, la Ley 43 de 1990, la Circular Externa 115-000011 de la Superintendencia de Sociedades, la Circular Externa 054 de la Superintendencia Financiera de 2009 entre muchas; y como la NIA 220, que establece “las responsabilidades del auditor relacionadas a procedimientos del control de calidad para auditorías de estados financieros” (Instituto Nacional de Contadores Públicos, 2014).

Luego se originó el Decreto 0302 el 20 de febrero de 2015 el cual expidió normas de aseguramiento de información, que contiene la NICC. Dicho decreto en su artículo 7 se estipula:

(...) Los Contadores Públicos que presten servicios de revisoría fiscal, auditoría de información financiera, revisión de información financiera histórica u otros trabajos de aseguramiento, aplicaran en sus actuaciones profesionales la NICC (...)

A pesar de que la NICC se enfatiza en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones a estados financieros, es preciso tener en cuenta que la legislación colombiana aclara que (...) los contadores públicos que presten servicios de revisoría fiscal (...) (...)

(...) deben aplicar las NICC (...) (Decreto 0302, 2015); es de allí de donde se deriva que la aplicación de esta norma en el país va dirigida a: los revisores fiscales como personas naturales que trabajan bajo una firma (Persona Jurídica⁹) y los revisores fiscales como personas naturales que trabajan en nombre propio.

El revisor fiscal como persona natural

La revisoría fiscal se ejerce desde la perspectiva de persona natural¹⁰ de acuerdo a la reglamentación de Colombia, en la que se especifica que toda revisoría fiscal debe ser ejercida por contadores públicos y de manera personal, así como lo especifica el artículo 12 de la Ley 145 de 1960 “Las firmas u organizaciones profesionales dedicadas al ejercicio de actividades contables, solo podrán cumplir las funciones adscritas a los contadores públicos bajo la responsabilidad de personas (...) (Ley 145, 1960).

En el Código de Comercio en el artículo 215 también se aclara que “Con todo cuando designen asociaciones o firmas de contadores como revisores fiscales, estas deberán nombrar un contador público (...) que desempeñe personalmente el cargo” (Decreto 410, 1971). Por lo tanto, el revisor fiscal puede trabajar para una firma o puede trabajar como persona independiente, y de igual manera estos deben cumplir con principios éticos, con normas de regulación y de reglamentación exigidos. Los revisores fiscales están sujetos al cumplimiento de la Ley 43 de 1990, esta norma es clara en que los revisores fiscales deben velar por el interés económico de la sociedad en general, al tener como parte de sus deberes una responsabilidad social, que debe ir encaminada al cumplimiento de los principios básicos de ética profesional como: la integridad, objetividad, independencia, responsabilidad, confidencialidad, observancia de las disposiciones normativas, competencia y estandarización profesional, difusión y colaboración, respeto entre colegas que impliquen la conducta ética. Todo revisor fiscal debe cumplir con las funciones específicas que se designan bajo este cargo, establecidas en el Código de Comercio en el capítulo VIII artículo 207 (Decreto 410 de 1971) entre estas están:

⁹ Persona Jurídica: Se llama persona jurídica, a un ente de creación legal, ficticia, capaz de ejercer derechos, contraer obligaciones y de ser representada judicial y extrajudicialmente. (Código Civil, Art. 633)

¹⁰ Persona Natural: Son todos los individuos de la especie humana, cualquiera que sea su edad, sexo, estripe o condijo. (Código Civil, Art, 74)

(...) Cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajustan a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva (...) (Art. 3).

(...) Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente (...) (Art. 7).

Es responsabilidad del revisor fiscal estar en constante formación y contextualización con las normas que se emitan a nivel nacional e internacional y que afecten de manera directa e indirecta su trabajo, esto con el fin de garantizar la calidad, la credibilidad y la confianza en la prestación de servicios.

Alcance y responsabilidad del revisor fiscal frente a las NICC 1

Con la expedición del Decreto 0302 el 20 de febrero de 2015 entran en vigencia la NICC 1, como se establece en su artículo 7 señala (...) Los Contadores Públicos que presten servicios de revisoría fiscal, auditoría de información financiera, revisión de información financiera histórica u otros trabajos de aseguramiento, aplicarán en sus actuaciones profesionales la NICC (...), es decir, todos los contadores públicos que tengan la calidad de revisor fiscal deberán conocer y aplicar los requerimientos de las normas internacionales de auditoría, el código de ética y las normas de control de calidad NICC 1, con el fin de garantizar una alta calidad en el desempeño de su labor profesional y la disminución de riesgos de auditoría, al establecer un sistema de control de calidad que incluya políticas y procedimientos.

Ahora bien, también es importante resaltar que de acuerdo con la función social, que desempeñan todos los revisores fiscales en el ejercicio de la profesión y en cumplimiento a las disposiciones legales, estos deberán permanecer en constante actualización y capacitación con el fin de promover la confianza y la credibilidad a los usuarios y el público en general, en aras de enaltecer la profesión contable.

Sin embargo, puesto que en la actualidad aún no se tiene del todo claro como los revisores fiscales como personas naturales, están aplicando control de calidad en una

auditoría de estados financieros y cómo están cumpliendo lo prescrito en la NICC 1, se realiza a continuación un estudio de caso en el que se compara el trabajo de una firma de auditoría, que para este caso es Crowe Horwath CO S.A. y el realizado por 10 revisores fiscales que actúan como personas naturales, mediante encuestas que permitieron establecer el uso y aplicación de la NICC 1.

Aplicación de la NICC 1 en una firma de Auditoría (Crowe Horwath CO S.A.)

Crowe Horwath CO S.A. es una firma miembro de Crowe Horwath International, una de las 10 asociaciones internacionales de Firmas de Auditoría, Consultoría, Outsourcing, Recursos Humanos, Asesoría Legal y Tributaria más grandes del mundo. La firma se estableció en Colombia como líder en su comunidad empresarial nacional, dado a su compromiso con el desarrollo de trabajos que representan soluciones efectivas para sus clientes y ayudan a preservar y maximizar el reconocimiento en el mercado y naturalmente el crecimiento sostenible en el tiempo. La firma ha establecido y documentado las políticas y procedimientos de control de calidad de acuerdo con la NICC 1 (Crowe Horwath CO S.A., 2016). Por tal razón, se tomó como punto de referencia y se analizó la aplicación de dicha norma en la ejecución de los trabajos que se desarrollan en su organización, con el fin de tener una aproximación del impacto que tendría la aplicación de dichas normas en el revisor fiscal como persona natural. A continuación, serán expuestos y analizados cada uno de los elementos establecidos en la NICC 1 por parte de la firma de auditoría. Los datos proceden del manual de control de calidad aplicable a todas las prácticas (Crowe Horwath CO S.A., 2011).

Cuadro 2. Elementos que componen la NICC1 en el sistema de control de calidad de Crowe Horwath CO S.A.

ELEMENTO	APLICACIÓN
Responsabilidades de los líderes respecto de la calidad dentro de la firma	Los socios de la firma toman las decisiones de todos los asuntos clave que afectan a la firma y su práctica profesional. Los socios asumen la responsabilidad de dirigir y promover una cultura de control de calidad dentro de la firma y de entregar y mantener el manual de control de calidad en el desarrollo de los compromisos.

ELEMENTO	APLICACIÓN
Requisitos de ética aplicables	La firma nombra a un socio líder de ética quien es responsable de: Mantener políticas sobre ética, dar orientación y consultas a socios y personal profesional sobre asuntos relacionados con la ética de acuerdo con las políticas de la firma, (por ejemplo, independencia, conflictos de intereses); para esto todos los profesionales deben firmar la declaración de independencia al inicio de cada trabajo documentando así su total independencia del compromiso asignado. Lo anterior, teniendo en cuenta lo establecido por la Federación Internacional de Contadores, Código de Ética para los contadores profesionales (Código de IFAC), sección 290; ISQC 1 y la Norma internacional de Auditoría (NIA) 220, "Control de Calidad de una Auditoría de Estados Financieros."
Aceptación y continuidad de relaciones con clientes y compromisos específicos	La firma cuenta y utiliza procedimientos establecidos para obtener seguridad razonable de que identifica y evalúa las posibles fuentes de riesgo asociadas de la relación con un cliente o un compromiso específico. Tratándose de compromisos recurrentes, se revisa la continuidad del cliente y se documenta para determinar si es apropiado seguir prestándole servicios, con base en el compromiso anterior y la planeación del compromiso siguiente. El socio del compromiso debe aprobar y autorizar la decisión de aceptar o continuar un compromiso.
Recursos humanos	Los socios de cada práctica profesional estructuran un plan de capacitación permanente de su personal por cada categoría, en concordancia con los lineamientos establecidos en la Norma Internacional de Educación (IES 7) de la IFAC " <i>Desarrollo Profesional Continuo: Programa Vitalicio de Aprendizaje y Desarrollo Continuo de Habilidades y Capacidades Profesionales</i> ". Se realiza asignación de los equipos, cerciorándose de que éstos cuenten con las competencias necesarias para desarrollar el encargo.
Realización de encargos: ejecución del compromiso	La ejecución del compromiso asegura la eficiencia y calidad, la especialización de los equipos asignados y la respuesta a las necesidades de los clientes en todo momento. Asegura altos estándares de calidad, aplicando una metodología uniforme, la cual permite un cumplimiento exitoso en los resultados.
Supervisión	La firma cuenta con un procedimiento de inspección (socio de calidad) en el cual se realiza la selección de compromisos individuales anualmente que consta de una evaluación de la aplicación de normas profesionales y requisitos reglamentarios y legales, una evaluación de si la firma ha aplicado adecuadamente las políticas y procedimientos del control de calidad, una evaluación acerca de si el informe del compromiso es adecuado a las circunstancias, identificación de deficiencias, su efecto y la decisión

ELEMENTO	APLICACIÓN
	de tomar medidas, describiéndolas a detalle y un resumen de los resultados y conclusiones alcanzados, con recomendaciones correctivas para hacer los cambios necesarios.
Documentación	<p>La firma cuenta con políticas y procedimientos que exigen la debida documentación para tener evidencia de la operación de cada elemento de su sistema de control de calidad. Estas políticas aseguran que la documentación es suficiente y apropiada para contar con evidencia de cada elemento del sistema de control de calidad de la firma; y respaldo para cada informe del compromiso que se emita, conforme a normas profesionales y de la firma y los requisitos reglamentarios y legales, junto con la evidencia de que la evaluación al sistema de control de calidad, se realizó previo a la generación de los informes del compromiso. Esta política incluye: propuesta de trabajo con indicación del objetivo, enfoque, alcance e informes a emitir, carta de aceptación del compromiso, contrato de trabajo, comunicación de lineamientos en la ejecución del trabajo en la cual se detallan de forma expresa las responsabilidades de las partes frente al compromiso, el equipo de trabajo y el cronograma inicial de ejecución y visitas de revisión internacional.</p> <p>Debe conservarse la documentación de papeles de trabajo de cualquier tipo por un lapso no menor a cinco (5) años en concordancia con lo establecido en el artículo 60 del Código de Comercio. <i>Contados a partir de la fecha de la finalización del compromiso o terminación del contrato.</i></p>

Fuente: Crowe Horwath CO S.A (2011)

Aplicación de la NICC 1 realizada por un revisor fiscal como persona natural

De acuerdo a la información obtenida de las encuestas realizadas a 10 profesionales de la contaduría pública que ejercen el cargo de revisores fiscales como personas naturales, en 36 empresas de la ciudad de Bogotá; una auditoría de estados financieros basada en procesos de control de calidad, se hace de la siguiente manera: inicialmente antes de comenzar cualquier tipo de trabajo, siempre el revisor fiscal como persona natural indaga sobre este y sobre el resultado que espera obtener el usuario que solicito la elaboración de dicho trabajo, según informan los encuestados es con el fin de no ir en contra del código de ética y omitir el principio de la debida diligencia; después de indagar sobre el trabajo a realizar estos profesionales indican que hacen un conocimiento del cliente si es

referenciado y si es conocido se pasa por alto; posteriormente se realiza un proceso de planificación de auditoría a los estados financieros para saber el tiempo en el que se incurrirá la realización de dicho trabajo y el alcance que este tendrá, e informan al personal que tienen a cargo sobre el desarrollo que se va a efectuar; (...) *seguidamente se desarrolla como tal la auditoría, la cual debe estar soportada, y finalmente después de tomar evidencia suficiente se analiza y se emite una opinión (...)* (Tapias, 2016).

En el momento de realizar las encuestas algunos de los profesionales expresaron que el sistema implementado para el uso del control de calidad es el establecido en la ISO 9001, es decir, que están errados. Por tanto, se considera importante mencionar que en Colombia las empresas implementan procesos de gestión de calidad basados en las normas ISO para documentar sus procedimientos. En el año 2008 se incorporó en Colombia la NTC-ISO 9001 que sería adoptada por cada empresa si lo considerará mas no por obligación, esta norma expresa: “La adopción de un sistema de gestión de calidad deberá ser una decisión estratégica de la organización” (Pág. 1). Algunos revisores fiscales que fueron encuestados y que mencionaron la ISO, comentaron que, aplican para su proceso de revisión y auditoria requisitos que están inmersos en esta norma, la cual, está enfocada en un sistema de gestión de calidad mas no en un sistema de control de calidad y aseguramiento; los elementos que estos profesionales tienen en cuenta son: el control de los documentos, la planificación para llevar procesos de gestión de calidad, el ambiente de trabajo ya que con este se proporciona un rendimiento óptimo y el recurso humano, pues, según los encuestados informan que es indispensable contar con personal competente. Los revisores fiscales como persona natural realizan los siguientes procedimientos:

- a. Conocimiento del trabajo a realizar.
- b. Conocimiento del cliente.
- c. Planificación.
- d. Desarrollo de la auditoría.
- e. Dictamen.

Luego de revisar la aplicación de la NICC 1 en una firma de auditoría, que para este caso es Crowe Horwath CO S.A. y la aplicación de la NICC 1 evidenciada en las encuestas

realizadas a 10 revisores fiscales que actúan como persona natural; estos últimos no se encuentran en su totalidad familiarizados con la norma, se evidencia que existe una serie de diferencias en la ejecución de procesos de control de calidad y en el conocimiento pleno de las NAI; en el siguiente capítulo se realizará un paralelo entre el uso de la NICC por parte de una firma frente al de un revisor fiscal como persona natural independiente.

Paralelo sobre el uso de la NICC 1 en una firma de auditoría frente al revisor fiscal como persona natural

Para realizar un paralelo de las dos figuras se tomó el manual de aplicación de la NICC en una firma, frente a los resultados de las encuestas realizadas a revisores fiscales que actúan como persona natural, con el fin de determinar el uso y aplicación de la NICC en los trabajos ejecutados por ellos.

Se realizó en el (cuadro 3) un paralelo entre, la firma de auditoría que se tomó como caso de estudio y el resultado de las encuestas obtenidas a 10 revisores fiscales que actúan como persona natural, con el fin de identificar el conocimiento que estos tienen hacia conceptos generales de las NAI, de la NICC 1 y sobre conceptos y funciones que realizan los revisores fiscales.

Cuadro 3. Paralelo entre firma de auditoría y revisor fiscal como persona natural en cuanto conocimiento de algunos conceptos generales de normas de auditoría.

Ítem	Conceptos evaluados	Firma de auditoría	Revisor fiscal como persona natural
1	Conocimiento de las NAI	Tiene pleno conocimiento de las normas que conforman las Normas de Aseguramiento de la Información	Se evidenció que no se conoce las normas que componen las Normas de Aseguramiento de la Información en su totalidad
2	Conocimiento de la NICC 1	Tienen implementada la NICC y un sistema de control de calidad con procesos y políticas	Se evidenció que no todos los encuestados conocen la NICC 1. Por lo general siguen los lineamientos de la ISO, convirtiéndose esto en una concepción errada

Ítem	Conceptos evaluados	Firma de auditoría	Revisor fiscal como persona natural
3	Conocimiento de los objetivos de la NICC	Cumplen con el objetivo de la NICC mediante la aplicación de un sistema de control de calidad	Al evidenciarse que no todos los encuestados conocen la NICC 1; es evidente que a su vez no poseen el conocimiento de los objetivos de esta norma
4	Garantía de aseguramiento del dictamen	Aplica la totalidad de las normas por tanto permiten un aseguramiento de la información, y esto permite que se garantice el dictamen	Los encuestados informaron que garantizan un aseguramiento de la información con los procesos que realizan
5	Consideraciones del revisor fiscal si se centra en los trabajos tributarios	No se considera que la firma de auditoría se centre en trabajos tributarios	Los encuestados en su gran mayoría expresaron que los trabajos del revisor fiscal se centran en la parte tributaria
6	Consideraciones de si el revisor fiscal debe estar libre de conflicto de intereses	Se orientan en cumplir con el régimen de inhabilidades e incompatibilidades y así estar libres de conflictos de intereses	Los encuestados aseguran que al tomar un trabajo se fijan de estar libre de conflicto de intereses

Fuente: elaboración propia

Posteriormente se realizó una serie de preguntas relacionadas a los elementos de control de calidad que establece la NICC 1 (cuadro 4), con el ánimo de identificar la posible aplicación de estos elementos en su ejecución del trabajo.

Cuadro 4. Paralelo entre firma de auditoría y revisor fiscal como persona natural en cuanto a los elementos del sistema de control de calidad y la aplicación de calidad en la ejecución de su trabajo.

Ítem	Conceptos evaluados	Firma de auditoría	Revisor fiscal como Persona Natural
1	Conocimiento sobre los elementos de un sistema de control de calidad	Como tienen implementado un sistema de control de calidad tienen pleno conocimiento de los elementos que componen dicho sistema	No todos los encuestados conocen los elementos de la NICC, hacen referencia a usos de los elementos de la ISO, pero es claro que las personas naturales no se certifican con ISO pues esta norma es de gestión de calidad para los procesos de las compañías

Ítem	Conceptos evaluados	Firma de auditoría	Revisor fiscal como Persona Natural
2	Aplicación de control de calidad en una auditoría de estados financieros	Tienen implementado un manual de control de calidad dirigido a las auditorías de estados financieros	Los encuestados afirman que aplican controles cuando realizan una auditoría de estados financieros basados en conocimientos
3	Aplicación de procedimientos que permiten el aseguramiento	Todos los procedimientos implementados cumplen con el objetivo de la NICC y a su vez garantizan el aseguramiento de la información	Los encuestados certifican que con los conocimientos que tienen aplican procedimientos que garantizan el aseguramiento; sin embargo en este caso estarían en contra del principio de competencia profesional que exige que los profesionales de la contaduría estén en continua formación e investigación
4	Implementación de una cultura hacia la calidad	Creen firmemente en que al mantener dentro de la ejecución de sus trabajos una cultura hacia la calidad generaran confianza y credibilidad a los usuarios	Los encuestados creen en la importancia de tener una cultura que esté enfocada hacia la calidad pues esta permitirá que la información entregada tenga un alto grado de calidad
5	Creencia de si el uso del control de calidad mejora la entrega de resultados	Se considera indispensable el control de calidad, ya que al entregar resultados se verá reflejado en la decisiones acertadas de los usuarios	Consideran los encuestados que es importante el uso del control de calidad ya que el beneficiado es el cliente y este podrá darle un buen uso a la información
6	Cumplimiento del Código de Ética	Se rigen por el Código de Ética emitido por la IFAC y por el Código de Ética de la Ley 43 de 1990, haciendo uso de estos en su sistema de control de calidad y acatan el cumplir con la independencia	Con las encuestas se pudo determinar que se rigen con lo anunciado en la Ley 43 de 1990 y a su vez lo aplican en los trabajos que realizan
7	Cumplimiento de los principios de ética profesional	Dentro de sus estatutos está establecido el cumplimiento de los principios de ética profesional que se regulan en el país, y a su vez lo adicionan en su sistema de control de calidad	Informan los encuestados que cumplen con los requerimientos que exigidos la Ley 43 de 1990
8	Conocimiento de clientes	Se enfatizan en realizar procedimientos que le permitan el conocimiento detallado de sus posibles clientes y el continuo estudio de los clientes actuales	Algunos encuestados hacen referencia en el poco conocimiento de sus clientes en el momento de iniciar un trabajo

Ítem	Conceptos evaluados	Firma de auditoría	Revisor fiscal como Persona Natural
9	Procedimientos aceptación y continuidad	Se establecieron procesos de aceptación y continuidad con los clientes con el fin de determinar la capacidad, el tiempo y los recursos que posee la firma para llevar a cabo el encargo, así como considerar la integridad del cliente y los riesgos que representa	Los encuestados indican que realizan entrevistas con los posibles clientes con el fin de analizar la complejidad de los trabajos y asimismo identificar su idoneidad ante estos; aunque en algunos casos si el cliente es conocido se salta este paso y no investigan al cliente
10	Proceso sobre presentación de ofertas y formalización	Estudian posibles clientes para así establecer que no se encuentren con riesgos y así presentar ofertas y una formalización del trabajo	La mayoría de encuestados realizan trabajos a conocidos, pasando por alto el principio de independencia y objetividad; y también realizan trabajos a referenciados y que según recomendaciones les indique que no están inmersos en actuaciones ilícitas, mas no investigan
11	Formación continua	La firma establece un plan de carrera en el cual brinda capacitación a sus empleados periódicamente, considerando importante que los funcionarios permanezcan en continua formación ya que así podrán asignar personal capacitado y altamente calificado para realizar un trabajo y/o función	Los encuestados consideran que es importante una formación continua pues este es un factor que permitirá su reconocimiento profesional y una mayor competencia en el mercado laboral; pero se pudo apreciar que no se está cumpliendo en su totalidad con el proceso de formación, por ejemplo en los conocimientos que abarcan las NAI y la NICC 1
12	Importancia de capacitar al personal	Creen en la importancia de capacitar al personal pues así podrán asignar al personal apropiado y con las competencias necesarias para cumplir con el trabajo	Se evidencio en las encuestas que es muy importante que los revisores fiscales como personas naturales capaciten a su personal pues hacen del cumplimiento en entregar calidad en la información
13	Realizar supervisión al equipo	Se establecen procesos y políticas que permiten hacer evaluaciones de desempeño continuas para mejorar así la calidad de servicio	Es considerado por parte de los encuestados que se debe realizar una supervisión periódica a los trabajadores con los que se cuente ya que esto permite generar confianza en la información que se va a entregar

Ítem	Conceptos evaluados	Firma de auditoría	Revisor fiscal como Persona Natural
14	Conocimiento de normas aplicables	Es de carácter obligatorio que la firma como el personal que tiene la firma tenga pleno conocimiento de la norma y realice el debido uso de ésta en la ejecución de un trabajo	Los encuestados comentan que es importante el conocimiento de la norma pues ellos se deben regir bajo esas reglamentaciones
15	Revisión de control de calidad en una auditoría de estados financieros	Se establece procedimientos que permiten hacer una revisión de control de calidad que evalúe objetivamente los estados financieros	Antes de entregar la información los encuestados indica que es indispensable evaluar la información y así verificar que esta se encuentre libre de errores
16	Evaluar el sistema de control de calidad para detectar deficiencias	Se incluye la evaluación continua al sistema de control de calidad para inspeccionar que el proceso funcione correctamente	Los encuestados consideran al implementar control de calidad es válido realizar evaluaciones periódicas
17	Realizar seguimiento al control de calidad	Se implementa un proceso que permite evaluar si el sistema de control de calidad es el indicado y este opera eficazmente	Algunos encuestados difieren de realizar seguimiento al control de calidad
18	Soportar la auditoría con evidencia válida y suficiente	Es de carácter obligatorio que todo trabajo esté soportado con evidencias válidas y suficientes pues estas son pieza clave en la emisión de la opinión	Los encuestados ratifican la importancia de soportar los trabajos con evidencia pues esta permitirá soportar la opinión que ellos emitan
19	Documentar el cumplimiento de los elementos de control de calidad	Se establecen procesos que indican que cada elemento de la NICC 1 esté debidamente soportado y que a su vez se garantice confidencialidad y custodia de la documentación	Los encuestados mencionan que es un deber documentar los elementos de control de calidad en el instante en que se realicen los trabajos, pero es claro que no tienen conocimiento sobre los elementos que componen la NICC 1

Fuente: elaboración propia

Como se mencionó, se realizaron encuestas a contadores públicos que ejercen como revisores fiscales y que trabajan por cuenta propia. El propósito de dichas encuestas era determinar el conocimiento sobre las NICC, y los elementos que compone dicha norma, y adicionalmente se podría identificar si estos implementan controles de calidad en los trabajos que realizan, lo que permite entregar una opinión que garantice la objetividad, independencia y aseguramiento de la información.

Resultados e Impacto de la NICC 1

Se obtuvo como resultado en las encuestas realizadas, que los contadores públicos que prestan servicios de revisores fiscales como persona natural tienen un conocimiento errado, sobre las Normas de Aseguramiento de la Información y que a su vez contienen las Normas Internacionales de Control de Calidad. Se estipuló que estas normas sean de implementación obligatoria y por lo que se pudo evidenciar no está acatando con las normas. También se identificó que existe un conocimiento acerca de la calidad por las normas ISO que algunas empresas implementan en Colombia, pero estas normas, hacen referencia a la gestión de calidad en el ámbito completo de la organización, mas no en el control de calidad de revisión y auditoría de estados financieros. Por otra parte se evidenció que algunos revisores fiscales encuestados tienen conocimientos básicos de las Normas Internacionales de Auditoría, al contener estos procedimientos esenciales para la aplicación por parte de los auditores y de los revisores fiscales.

Por otra parte, con las encuestas se obtuvo que debido a los conocimientos de las normas mencionadas en el párrafo anterior, los revisores fiscales como personas naturales conocen algunos elementos de control de calidad, pero no especifican puntualmente los establecidos en las Normas Internacionales de Control de Calidad, debido a que según los encuestados es una norma muy reciente, entrada en vigencia en el año 2016. Entre las preguntas realizadas se consideró importante resaltar la pregunta número 13 del (Cuadro 2), que es: ¿Tiene pleno conocimiento de sus clientes antes de aceptar una revisión fiscal?; pues se considera indispensable y obligatorio que el revisor fiscal antes de realizar algún trabajo tenga pleno conocimiento del cliente, con el fin de no entrar en conflictos, teniendo en cuenta que estos tienen una responsabilidad social en el que proporcionan fe pública, confianza pública, credibilidad y el cumplimiento de la debida diligencia.

El debido cuidado profesional permite que el revisor fiscal acepte trabajos que lo lleven a cumplir la normatividad establecida por la ley, así pues, esto lo lleva a desarrollar procesos para conocer adecuadamente al cliente y cumplir con lo exigido por los entes de

control y vigilancia de Colombia, así como lo estipula la Circular Externa 115-000011 de la Superintendencia de Sociedades en su numeral 5.1.3:

(...) El Revisor Fiscal debe aceptar únicamente los trabajos que pueda efectuar con la debida diligencia profesional (...)

Otra respuesta que se consideró resaltar fue la número 23 del (Cuadro 2), que es: ¿Con el trabajo actual que usted lleva a cabo garantiza el aseguramiento del dictamen? En el artículo 207 del Código de Comercio se estableció que una de las funciones del revisor fiscal es el de emitir una opinión (Ley 410, 1971). Por tanto es evidente que al emitir una opinión se debe generar aseguramiento, que brinde un grado de confianza a los usuarios y a su vez se proteja su independencia, con el fin de que dicho informe no sea alterado; pues es claro que el dictamen es de interés para la empresa y para los stakeholders y si se distorsiona puede traer consecuencias negativas. Con los resultados obtenidos en las encuestas, los revisores fiscales deben fortalecer los procesos que realizan en sus trabajos, con el fin de entregar una opinión que cumpla con estándares de aseguramiento, de control de calidad, y con el cumplimiento de los principios éticos profesionales; pues pareciera que no se está proporcionando información de calidad, que genere una confianza absoluta en los usuarios de la información.

Finalmente se indagó sobre el actuar del revisor fiscal en la actualidad y de cómo es visto en la sociedad; sí éste es considerado como la persona que firma una declaración de impuestos, o la figura que debe realizar un control de fiscalización de la información, que además evalúe los controles internos que tienen las empresas, que cumplan con estándares de calidad y que revise los registros de las operaciones realizados por la compañía, que cumplan con las normas exigidas por los entes de regulación. En las encuestas realizadas se preguntó: ¿Cree que un revisor fiscal se centra en gran parte en los trabajos tributarios de la empresa? Véase en el (Cuadro 1).

Se evidenció con los resultados de las encuestas que los revisores fiscales que actúan como personas naturales, centran gran parte de su trabajo en la parte tributaria y no en otras funciones relevantes que le competen; por tanto se considera importante que el revisor fiscal como persona natural no se preste solo para tratamientos tributarios, este debe hacer valer la responsabilidad que tiene ante la sociedad de dar fe pública,

entendiéndose como: (...) 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, (...) 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 (...) (Ley 43, 1990, art 10). Respecto a esto, es obligatorio que los revisores fiscales como personas naturales vean la importancia de tener un pleno conocimiento de la norma y de las aplicaciones que en su profesión se permite, pues se genera un impacto en el que los clientes prefieran un servicio que cumpla con todas las características, como lo brinda la firma de auditoría y no el que otorga el revisor fiscal como persona natural.

Conclusiones

Se consideró indispensable abordar la importancia del control de calidad dentro del proceso armonizador del marco normativo de la auditoría y aseguramiento; siendo indispensable que el revisor fiscal en su proceso de auditoría disminuya el riesgo de auditoría, el cual debe estar libre de incorrecciones materiales y posibles fraudes. El control de calidad representa el elemento principal para garantizar a los usuarios de la información un trabajo fiable y creíble.

Las normas internacionales de control de calidad, exige la creación de un sistema de control y de revisión del propio trabajo, que permitan un alto grado de seguridad en la información, esta norma apunta directamente a las firmas de auditoría; teniendo en cuenta el contexto colombiano es preciso que los revisores fiscales que actúan como personas naturales, estén actualizados y cumplan con la aplicación de esta norma y se rijan bajo los requerimientos que exige el uso de esta. La aplicación de las normas internacionales de control de calidad en una auditoría de estados financieros, requiere diseñar políticas y procedimientos para crear un ambiente de control donde prevalezca la calidad en todas las actuaciones de los revisores fiscales, que permita una opinión profesional apoyada de las evidencias obtenidas durante el proceso y el cual refleje el aseguramiento de la información. Dicho ambiente se crea bajo un sistema de control de calidad que permite entre otras cosas que el revisor fiscal se encuentre libre de conflicto de intereses y que

este cumpla con los principios de ética profesional como; la objetividad, la integridad y la independencia

Al tomarse como estudio de caso, el sistema de control de calidad implementado en Crowe Horwath CO S.A frente a las encuestas realizadas a revisores fiscales como personas naturales, se evidenció que el primero cuenta con metodologías que permiten obtener un resultado en las auditorías con un excelente nivel de calidad, orientado hacia el cumplimiento del objetivo del NICC 1; caso contrario del control de calidad que realiza un revisor fiscal como persona natural, pues este, no aplica procedimientos ni mucho menos políticas ya que simplemente no emplean por desconocimiento o hacen uso de conocimientos generales que tienen por su experiencia. Es preciso que los revisores fiscales implementen en su plan de trabajo procedimientos que fortalezcan las auditorías que cumplan con estándares de razonabilidad y de calidad, que proporcione informes apropiados y opiniones confiables.

Por consiguiente al realizar el revisor fiscal como persona natural una auditoría de estados financieros, este no solo debe limitarse a aplicar conocimientos limitados, que debe aplicar normas de aseguramiento de la información, que proporcione razonabilidad en la entrega de informes y opiniones sobre una auditoría financiera, la cual permitirá mejorar la transparencia en la entrega de resultados proporcionando seguridad a los usuarios de la información. Así que se pretende con este artículo crear conciencia en los revisores fiscales como personas naturales sobre la importancia del control de calidad y los efectos que genera su aplicación, en la prestación de servicios y en la toma acertada de decisiones, ya que va inmerso dentro de esto la fe pública, lo cual permite otorgar confianza y credibilidad a los usuarios de la información; que vaya en pro de la profesión y no en el desacredito.

Bibliografía

International Auditing and Assurance Standards Board. (2009). *Norma Internacional de Control de Calidad 1, Control de Calidad en las Firmas de Auditoría que Realizan Auditorías y Revisiones de Estados Financieros, así como de Otros Encargos que*

- Proporcionan un Grado de Seguridad y Servicios Relacionados*. New York: International Federation of Accountants.
- NIC NIFF. (3 de Agosto de 2016). *Normas Internacionales de Contabilidad. Normas Internacionales de Información Financiera, Acerca del IASB*. Recuperado de: <https://www.nicniif.org/>
- Financial Accounting Standards Board. FASB. (25 de Agosto de 2016). *Financial Accounting Standards Board. FASB, About the FASB*. Recuperado de: <https://www.fasb.org/>
- International Federation of Accountants, IFAC. (25 de Agosto de 2016). *International Federation of Accountants, IFAC, History*. Recuperado de: <https://www.ifac.org/>
- International Federation of Accountants, IFAC. (2014). Article 4. [Mission]. *Constitution of the International Federation of Accountants*. Recuperado de: <https://www.ifac.org/about-ifac/structure-governance/constitution>
- Barral, Bautista & Molina (2015). Documento de Orientación Pedagógica 013. *Orientación Pedagógica sobre la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA)*. Recuperado de: <https://www.comunidadcontable.com>
- NIC NIFF. (30 de Agosto de 2016). *Normas Internacionales de Contabilidad, Normas Internacionales de Información Financiera, Comité de Normas Internacionales de Contabilidad*. Recuperado de: <https://www.nicniif.org/home/iasb/que-es-el-iasb.html>
- Debitoor (24 de Septiembre 2016). *Glosario de Contabilidad ¿Qué es control de calidad?* Recuperado de: <https://debitoor.es/glosario/definición-control-calidad>
- ISO 8402 (1994). *Gestión de calidad y aseguramiento de calidad*. Recuperado de: <http://www.aenor.es/aenor/normas/normas/fichanorma.asp>
- Juran, J., Gryna, F., & Bringham, R., (1983). Manual de control de calidad. Reverte, p.14. Recuperado de: <http://www.gestiopolis.com/que-son-calidad-aseguramiento-de-la-calidad-y-control-de-calidad/>
- Colombia, Congreso de la republica (13 de Julio de 2009). Artículo 5. [De las normas de aseguramiento de la información]. Ley por la cual regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento. [Ley 1314 de 2009], Bogotá: Diario Oficial.

Comunidad Contable, (09 de Febrero de 2016). *Estas son las Normas de Aseguramiento de la Información (NAI)*. Recuperado de: <http://www.comunidadcontable.com/BancoConocimiento/normas-de-aseguramiento-de-la-informacion-nai.asp>

Instituto Nacional de Contadores Públicos. (2014). *NIA 220, emitida por la IFAC: Control de calidad para una auditoría de estados financieros*. Recuperado de: <http://www.incp.org.co/incp/document/nia-220-emitida-por-la-ifac-control-de-calidad-para-una-auditoria-de-estados-financieros/>

Redacción El Tiempo. (2010). *Colombia reorganiza sus finanzas (1923)*. Recuperado de: <http://app.eltiempo.com/archivo/documento/MAM-4058130>

Colombia, Congreso de la República de Colombia (5 de Mayo de 1931). Artículo 46. Numeral 1. *Ley por la cual se crea la superintendencia de sociedades anónimas y se dictan otras disposiciones*. [Ley 58 de 1931] Bogotá: Diario Oficial.

Colombia, Congreso de la Republica de Colombia (18 de Diciembre de 1935). Artículo 7. *Ley por la cual se provee a la revisión del Código de Comercio y se dictan otras disposiciones*. [Ley 73 de 1935]. Bogotá: Diario Oficial.

Colombia, Congreso de la República de Colombia (30 de Diciembre de 1960). Artículo 1. *Ley por la cual se reglamenta el ejercicio de la profesión de contador público*. [Ley 145 de 1960] Bogotá: Diario Oficial.

Peña, J. M. (1 de Diciembre de 2014). *Reflexión sobre la confianza pública en la Revisoría Fiscal, acorde con la ley 1314 de 2009. Confianza y Fe Pública – Jesús María Peña Bermúdez*. Recuperado de: <http://actualicese.com/opinion/reflexion-sobre-la-confianza-publica-en-la-revisoría-fiscal-acorde-con-la-ley-1314-de-2009-confianza-y-fe-publica-jesus-maria-pena-bermudez/>

Colombia, Congreso de la republica (13 de Diciembre de 1990). Artículo 35. [Las siguientes declaraciones de principios constituyen el fundamento esencial para el desarrollo de las normas sobre ética de la Contaduría Pública]. *Ley por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de Contador Público y se dictan otras disposiciones*. [Ley 43 de 1990]. Bogotá: Diario Oficial.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (2016) *¿Cuál es la naturaleza jurídica del Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP)*. Recuperado de: <http://www.ctcp.gov.co/ctcp.php>

Colombia, Ministerio de Educación Nacional, Consejo Técnico de la Contaduría Pública. *Pronunciamento 7, pronunciamiento sobre revisor fiscal*. Recuperado de <http://www.cijuf.org.co/CTCP/pronunciamentos/PRONUNC7.pdf>.

Colombia, Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (20 de Febrero de 2015). Artículo 7. *Decreto por el cual se reglamentó la ley 1314, y se expidió las normas de aseguramiento*. [Decreto 0302 de 2015]. Bogotá: Diario Oficial.

Colombia, Congreso de la República de Colombia (30 de Diciembre de 1960). Artículo 12. *Ley por la cual se reglamenta el ejercicio de la profesión de contador público*. [Ley 145 de 1960] Bogotá: Diario Oficial.

Colombia, Presidente de la República de Colombia (1971). Artículo 215. [El revisor fiscal deberá ser contador público]. *Decreto por el cual se expide el Código de Comercio*. [Decreto 410 de 1971]. Bogotá: Diario Oficial.

Colombia, Presidente de la República de Colombia (1971). Artículo 207. [Son funciones del revisor fiscal]. *Decreto por el cual se expide el Código de Comercio*. [Decreto 410 de 1971]. Bogotá: Diario Oficial.

Colombia, Presidente de la República de Colombia (1971). Artículo 207. [núm. 3]. *Decreto por el cual se expide el Código de Comercio*. [Decreto 410 de 1971]. Bogotá: Diario Oficial.

Colombia, Presidente de la República de Colombia (1971). Artículo 207. [núm. 7]. *Decreto por el cual se expide el Código de Comercio*. [Decreto 410 de 1971]. Bogotá: Diario Oficial.

Colombia, Congreso de la republica (13 de Julio de 2009). *Ley 1314 de 2009, por la cual regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento*. Bogotá: Diario Oficial.

Crowe Horwath CO S.A. (2011). *Manual de Control de Calidad Aplicable a todas las practicas*. Recuperado de: [file:///C:/Users/helenf/Downloads/manual_de_control_de_calidad_isqc1%20CROWE%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/helenf/Downloads/manual_de_control_de_calidad_isqc1%20CROWE%20(2).pdf)

- Crowe Horwath CO S.A. (2015). Informe anual de transparencia. Recuperado de:
file:///C:/Users/helenf/Downloads/Informe%20de%20Transparencia%202014-
2015%20Horwath%20PLM%20Auditores%20SLP.pdf
- ISO 9001-2008. (2008). Página 5. *Sistemas de gestión de calidad requisitos*. Recuperado de: file:///C:/Users/helenf/Downloads/ISO_9001-2008(ES).pdf
- Colombia, Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (14 de Diciembre de 2015). *Decreto por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones*. [Decreto 2420 de 2015]. Bogotá: Diario Oficial.
- Colombia, Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (23 de Diciembre de 2015). *Decreto por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones*. [Decreto 2496 de 2015]. Bogotá: Diario Oficial.