

# Los ISA: Incorporación conveniente y necesaria para la convergencia

Informe final comité de normas de aseguramiento

**Gabriel Jaime López**

Presidente del comité

Bogotá, 29 mayo 2012

# Contenidos

	Pg.
<b>Introducción</b>	<b>3</b>
<b>Miembros del comité de normas de aseguramiento</b>	<b>5</b>
<b>Incorporación conveniente y necesaria.</b>	
<b>Conclusiones y recomendaciones del comité de normas de aseguramiento</b>	<b>7</b>
<b>1. Sub-comité Código de Ética</b>	<b>10</b>
Miembros	
Objetivos	
Alcance y metodología	
Ámbito de aplicación	
Independencia	
Impactos	
Conclusiones	
<b>2. Sub-comité Estándares Internacionales de Control de Calidad – ISQC 1 –</b>	<b>14</b>
Miembros	
Objetivos	
Alcance y metodología	
Impactos de la aplicación de la Norma ISQC1	
Conclusiones	
Recomendaciones	
<b>3. Sub-comité Estándares Internacionales de Auditoría – Secciones 200 – 599 y</b>	<b>17</b>
<b>Secciones 600 – 899</b>	
Miembros	
Miembros sub-comité secciones 200-599	
Miembros sub-comité secciones 600-899	
Objetivos	
Alcance y metodología	
Conclusiones	
Recomendaciones	

<b>4. Sub-comité Estándares Internacionales de Auditoría – Secciones 1000 – 4999</b>	<b>21</b>
Miembros	
Objetivos	
Impactos	
Conclusiones y recomendaciones	
Plan de acción general	
<b>5. Sub-comité Estructura Conceptual del Aseguramiento</b>	<b>24</b>
Miembros	
Introducción	
La propuesta	
Una dificultad para avanzar	
Decisiones posteriores	
Apéndice 1: El ‘sistema ISA’	
Apéndice 2: Los nuevos conceptos y prácticas profesionales asociadas	
Contratos/compromisos/encargos de aseguramiento	
Bibliografía de referencia	

#### **Anexos (presentados en formato electrónico)**

Matrices del análisis realizado por los sub-comités de:

- Código de Ética
- Estándares Internacionales de Control de Calidad
- Estándares Internacionales de Auditoría – Secciones 200-599
- Estándares Internacionales de Auditoría – Secciones 600 – 899
- Estándares Internacionales de Auditoría – Secciones 1000 – 4999

## Introducción

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) encomendó al Comité de Normas de Aseguramiento:

- Evaluar los aspectos que afectan la prestación de los servicios de aseguramiento de la información a la luz de los Estándares Internacionales de Aseguramiento (Código de Ética, Control de Calidad – ISQC1 -, Normas Internacionales de Auditoría – ISA).
- Establecer los impactos en el ejercicio de la auditoría y demás servicios de aseguramiento para los profesionales colombianos y los usuarios de la información y,
- Proponer al CTCP los procedimientos para organizar y difundir la información relacionada con los Estándares Internacionales de Aseguramiento.

Para cumplir con la tarea encomendada, el Comité de normas de aseguramiento en sesión plenaria designó como presidente al Doctor Gabriel Jaime López y como secretario técnico al Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia - INCP.

El Comité de normas de aseguramiento y con base en la recomendación del Consejo Técnico de la Contaduría Pública – CTCP - decidió por unanimidad tomar como marco de referencia los Estándares Internacionales de Aseguramiento emitidos por el International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), una junta independiente auspiciada por la Federación Internacional de Contadores – IFAC – y para facilitar su estudio decidió constituir 6 sub-comités así:

1. Código de Ética.
2. Estándares Internacionales de Control de Calidad – ISQC1 -.
3. Estándares Internacionales de Auditoría - Secciones 200 – 599.
4. Estándares Internacionales de Auditoría – Secciones 600 – 899.
5. Estándares Internacionales de Auditoría – Secciones 1000 – 4999
6. Estructura conceptual del aseguramiento

El Comité de normas de aseguramiento efectuó varias reuniones plenarias, las cuales fueron registradas en las actas correspondientes, al igual que los sub – comités.

Cada uno de los sub-comités fijó claramente el objetivo de su trabajo, la metodología, el ámbito de aplicación y formuló las conclusiones y recomendaciones como resultado de su trabajo. Además, se presentó el plan de acción que se consideró para su posible implementación.

Este informe presenta inicialmente las conclusiones y recomendaciones generales del comité de normas de aseguramiento y posteriormente los informes de cada uno de los sub-comités.

Solamente resta agradecer al CTCP la confianza depositada y tenemos la esperanza de que lo aquí contenido sea divulgado ampliamente y acogido con el fin de que la convergencia hacia los estándares internacionales de aseguramiento de la información sea una realidad en el país, dado que la incorporación, en su integridad, de los ISA (International Standards on Auditing = Estándares Internacionales de Auditoría) es conveniente y necesaria para tal convergencia.

Como anexo a este informe se hace entrega de las matrices que contienen el detalle del análisis realizado por los diferentes sub-comités.

**Gabriel Jaime López**

Presidente del comité de normas de aseguramiento  
Bogotá, 29 mayo 2012

## Miembros del comité de normas de aseguramiento



America **A**dvising & **A**uditing **S**ervices  
**AAAS** Ltda



**SAMUEL ALBERTO MANTILLA B**



## Observadores



Consejo Técnico de la  
Contaduría Pública



Superintendencia  
Financiera  
de Colombia

## Secretaría Técnica



INSTITUTO NACIONAL  
DE CONTADORES PÚBLICOS  
COLOMBIA

## Incorporación conveniente y necesaria. Conclusiones y recomendaciones del comité de normas de aseguramiento

El Comité de normas de aseguramiento, luego de la revisión que acompaña al presente informe, considera que los ISA, en su conjunto, es el sistema que responde de manera expresa a los requerimientos de la ley 1314 a efectos de que haya convergencia entre las normas colombianas y los estándares internacionales de aseguramiento de la información.

Si bien la incorporación de los ISA implicará cambios profundos en las normas que regulan el ejercicio profesional de la contaduría y en particular de la auditoría de estados financieros, son convenientes para el país y responden a la necesidad tanto de converger hacia los estándares internacionales de aseguramiento de la información como a los medios para dar mayor credibilidad a los estados financieros que en Colombia se usen para la toma de decisiones económicas.

De acuerdo con el mandato dado al Comité de normas de aseguramiento por el CTCP, el Comité de normas de aseguramiento expresa que:

### 1. Aspectos que afectan la prestación de servicios de aseguramiento

- La incorporación de los ISA implicará cambiar el sistema actual de carácter general (legalmente aplica las mismas condiciones a todos los contadores públicos independiente de la actividad que realicen) por un sistema de carácter específico (las condiciones son específicas según la actividad profesional, ya sea de carácter privado/de negocios o de carácter público). Ciertamente el ejercicio de la auditoría de estados financieros tendrá requerimientos más rigurosos pero ello es conveniente para garantizar estados financieros que realmente reflejen la situación financiera, el desempeño financiero y los flujos de efectivo.
- La incorporación de los ISA conllevará cambios de fondo en la organización de la profesión de los contadores públicos pero también, y muy importante, en la estructura de vigilancia de la profesión y en las actividades de supervisión relacionada con la información financiera. Sin embargo, tales cambios solamente podrán ser concretados una vez por la



vía normativa se incorporen los ISA dado que hacerlo de diferente manera genera el riesgo de que se prepare un terreno para normas que no vayan a ser los ISA.

## **2. Impactos en el ejercicio de la auditoría y demás servicios de aseguramiento**

- El principal impacto es que de manera específica se organiza, ejerce, vigila y supervisa la auditoría de estados financieros (aseguramiento alto) y los demás servicios de aseguramiento (aseguramiento medio), previa su diferenciación del ejercicio profesional privado/de negocios (educación, consultoría, asesoría, gobierno, etc.).
- La incorporación de los ISA tendrá un efecto importante en la revisoría fiscal. Si se incorpora el conjunto completo de los ISA, el gobierno nacional tendrá que decidir si la revisoría fiscal realiza o no la auditoría de estados financieros (según estándares internacionales). Es muy difícil proponer una reforma de la revisoría fiscal si antes no se tiene plena claridad sobre lo anterior.
- Tal diferenciación al interior de la profesión del contador debe darse en los requerimientos de acceso (estudios, examen, licencia específica) y ello conllevará organizar sistemas independientes para el examen y la licencia profesional. No se afecta el sistema de educación dado que las universidades tienen autonomía plena, pero sí se genera un saludable ‘filtro’ para el acceso a la profesión y la vigilancia de la misma.

## **3. Propuestas para la acción del CTCP**

- El CTCP debe recomendarle, con celeridad y dentro del debido proceso, a los Ministerios de Hacienda y de Comercio, que acoja en su integridad el conjunto completo de los ISA (‘sistema ISA’), a fin de que el Gobierno Nacional emita la norma correspondiente que haga obligatorio en Colombia su uso en convergencia con los estándares internacionales de aseguramiento de la información.
  - Tal norma deberá, de manera clara e inequívoca, derogar la ley 43 de 1990, dado que ésta contiene las definiciones básicas de qué es la profesión, cuál es su código de ética profesional y cuáles son las normas de auditoría generalmente aceptadas.
  - Tal norma deberá incorporar en su integridad el conjunto completo de los ISA (‘sistema ISA’).
- El CTCP deberá realizar la difusión necesaria, al interior de la profesión contable, pero también al interior del gobierno nacional, las superintendencias, la DIAN, la CGN y demás

partes de interés, del conjunto completo de los ISA que propone sea incorporado en el país.

- El CTCP deberá realizar una socialización plena con los distintos gremios de contadores a fin de que éstos conozcan el conjunto completo de los ISA, valoren sus efectos y de manera coordinada planeen los cambios necesarios a la organización de la profesión. Muy importante que el CTCP explique por qué en tal organización también es necesaria la implementación del principio de escalabilidad o estratificación al cual responden los niveles contenidos en el documento ‘Direccionamiento estratégico.’
- El CTCP deberá realizar una socialización plena con los distintos programas de contaduría pública que hay en las universidades del país a fin de que éstos aceleren la incorporación de su enseñanza y preparen a las nuevas generaciones de contadores en el nuevo sistema que corresponde a los estándares internacionales.

## 1. Sub-comité Código de Ética

### Miembros

<b>KPMG</b>	Jorge Ríos
<b>AAAS</b>	Oscar Torres Betty Valderrama
<b>INCP</b>	Hugo F Ospina

### Objetivos

- Identificar las brechas entre el código de ética emitido por el "*International Ethics Standard Board of Accountants*" (IESBA) de IFAC y las normas locales relacionadas.
- Establecer el impacto de la implementación en Colombia del Código de Ética para los profesionales, entidades auditadas, usuarios de la información, ente disciplinario y entes de inspección, vigilancia y control.
- Proponer al Comité las recomendaciones que se estimen convenientes.
- Emitir la(s) conclusión(es) sobre los resultados del trabajo realizado.

### Alcance y Metodología

Para el cumplimiento de los objetivos, el alcance y la metodología fue el siguiente:

- Se tomaron como referencia las principales normas colombianas que regulan la ética en el ejercicio de la contaduría pública, principalmente cuando se actúa como Auditor Externo y teniendo en cuenta también la labor de la Revisoría Fiscal.

- Como se mencionó en los objetivos, se utilizó como referencia internacional para la realización de este trabajo, el código de ética emitido por el "International Ethics Standard Board of Accountants" (IESBA) de IFAC.
- El código de Ética de IFAC está dividido en tres partes. La Parte A establece los principios fundamentales de ética profesional para los contadores profesionales y proporciona un marco conceptual para la aplicación de estos principios. Las partes B y C ilustran como debe ser aplicado el marco conceptual en situaciones específicas. La parte B se aplica a los contadores profesionales en la práctica pública y la parte C se aplica a los contadores profesionales en los negocios. Los contadores profesionales en la práctica pública también podrían encontrar una guía en la Parte C que es relevante a sus circunstancias particulares.
- Las conclusiones presentadas y los impactos están soportados en la MATRIZ DE IMPACTOS, así como en algunos comentarios en la MATRIZ general, adjuntas al material de trabajo.
- IFAC no ha hecho aún una traducción oficial del CÓDIGO DE ÉTICA, para su versión de 2010, en vigencia. Se espera que habrá algunos cambios durante 2012 al texto del Código. Como ayuda al análisis del CTCP se utilizó una traducción no oficial al español.

## **Ámbito de Aplicación**

- El Código de Ética hace referencia a los Contadores Profesionales, que incluye tanto a los Contadores responsables de dar aseguramiento de la información, o que actúan en la parte "pública" de la profesión, así como a los Contadores en negocios o vinculados a empresas, responsables de la preparación de la información financiera.
- Muchas de las normas del Código no sólo aplican a los Contadores Profesionales, sino también a los socios de las firmas de contadores, a sus equipos de auditoría y a los socios de las firmas asociadas, si su firma hiciera parte de una red de firmas.
- La mayoría de normas están dirigidas a los Contadores Profesionales que prestan servicios de aseguramiento y trabajos que no son de aseguramiento, los cuales deben cumplir con las normas de este Código.
- Para dar cumplimiento cabal a las normas del Código de Ética en los trabajos de aseguramiento, parece preferible ejercer la profesión a través de firmas de contadores que a nivel individual.
- Ciertas normas legales vigentes en Colombia, tales como algunos artículos del Código de Comercio o de la Ley 43 de 1990, referentes a los revisores fiscales, no son compatibles con los conceptos de Independencia de éste Código.

## **Independencia**

- Uno de los temas que mayor importancia tiene en el Código de Ética es el de la INDEPENDENCIA mental del Contador Profesional. El Contador no sólo debe ser independiente, sino que no debe dejar duda de su independencia ante terceros (apariencia de independencia).
- La Independencia se predica no sólo del Contador Profesional y su firma, sino de los equipos de auditoría, sin importar si incluyen profesionales de otras disciplinas.
- El Código previene sobre ciertos factores que afectan la Independencia, tales como:
  - Auto revisión
  - Intereses personales
  - Amistad con funcionarios del cliente
  - Regalos y hospitalidad
  - Préstamos y garantías
  - Intimidación y amenazas
  - Ciertos servicios de no-aseguramiento, cuando se prestan servicios de aseguramiento al mismo cliente.
- El Contador Profesional deberá evaluar de manera estricta la aceptación de nuevos clientes y anualmente también deberá evaluar la continuidad de su relación con cada cliente. También deberá ser estricto en determinar situaciones que puedan poner en peligro su independencia mental, y de existir dichas situaciones, deberá tomar las salvaguardas necesarias si fuera del caso.
- Las normas del Código son más estrictas cuando el cliente de auditoría es una entidad de “interés público”.

## **Impactos**

- Las normas del Código son muy detalladas y severas y requerirán mayor cuidado de los profesionales para su cumplimiento.
- Las normas del Código cubren a los equipos de auditoría, aunque no sean contadores públicos.
- La Junta Central de Contadores deberá adaptar su estructura, para poder cumplir a cabalidad con su función de vigilancia de la profesión.
- El Comité no tuvo como objetivo evaluar la función de auditoría de los “Revisores Fiscales”, que además tienen responsabilidades de cumplimiento, a

la luz de las normas del Código de Ética; sin embargo, es tan importante el impacto, que deberían considerarse las siguientes reflexiones:

- Los “Revisores Fiscales” que no hagan parte de una firma de contadores profesionales, no podrán cumplir con algunas normas de éste Código.
- No se trata de acomodar las normas de éste Código a la Revisoría Fiscal, sino lo contrario.
- Una solución sería motivar y orientar a los profesionales a la asociación con otros colegas, para aprovechar las oportunidades que brindará un mercado más especializado y exigente.
- Los Revisores Fiscales que sean empleados de la empresa que revisan o aquellos que actúen por sí mismos, sólo podrían dar algún tipo de aseguramiento moderado.

## Conclusiones

- El Código de Ética emitido por el “*International Ethics Standard Board of Accountants*” (IESBA) de IFAC ha sido adoptado por una gran cantidad de países, por contener una normatividad moderna, adaptada a nuestros tiempos y proveer mayor seguridad a los usuarios de los servicios de los Contadores Profesionales

El Comité de normas de aseguramiento ha concluido que los estándares incluidos en el Código de Ética son altamente convenientes para ser aplicados a la profesión y encontró que los referidos estándares internacionales, sus elementos o fundamentos, resultarían eficaces para los profesionales de la Contaduría en Colombia.

## 2. Sub-comité Estándares Internacionales de Control de Calidad – ISQC 1 -

### Miembros

<b>PWC</b>	Jorge E. Moreno Edgar Pedraza
<b>CroweHorwath CO SA</b>	Yaneth Romero Oscar Villarruel
<b>HLB FAST &amp; ABS Auditores</b>	Carlos Puerto Leopoldo Pinzón
<b>GrantThornton Ulloa Garzón</b>	German Sáenz

### Objetivos

- Establecer el impacto de la implementación en Colombia del Estándar Internacional de Control de Calidad – ISQC1 - para los profesionales, entidades auditadas, usuarios de la información, ente disciplinario y entes de inspección, vigilancia y control.
- Proponer al Comité las recomendaciones que se estimen convenientes.
- Emitir la(s) conclusión(es) sobre los resultados del trabajo realizado.

### Alcance y Metodología

- La norma internacional sobre control de calidad – ISQC1 - es diseñada para firmas de contadores públicos que desempeñan auditorías y revisiones de información financiera, trabajos de aseguramiento y otros relacionados.
- Teniendo en cuenta que en Colombia un porcentaje importante de la práctica profesional es desarrollada por pequeñas firmas de contadores y profesionales independientes, se tuvo en consideración la *“Guía de Control de Calidad para*

*Prácticas Pequeñas y Medianas” emitida por el Comité de las Prácticas Pequeñas y Medianas (SMP) de la IFAC que elaboró esta Guía para promover la aplicación uniforme de la Norma Internacional de Control de Calidad (ISQC) 1 “Control de Calidad de las Firmas que llevan a Cabo Auditorías y Revisiones de Estados Financieros y Otros Compromisos de Aseguramiento y Servicios Relacionados”.*

- Adicionalmente, el sub- comité evaluó *las normas internacionales sobre control de calidad elaboradas en México y Brasil* las cuales fueron también diseñadas para firmas de contadores públicos o contadores públicos independientes que desempeñan auditorías y revisiones de información financiera, trabajos de aseguramiento y otros relacionados en dichos países.

### **Impactos de aplicación de la Norma ISQC1**

- Generar mayor conciencia en los líderes de las Firmas y los contadores independientes, sobre **la importancia de la calidad** y los efectos en la prestación de los servicios.
- Generar mayor **confianza** en el mercado.
- **Inversión en tiempo y conocimiento** para documentar políticas y procedimientos con el fin de evidenciar el cumplimiento de cada uno de los elementos de la calidad relacionados en la ISQC1.
- Generar mayor conciencia de la importancia en el **cumplimiento de los requisitos de ética** y mayores herramientas para la **elegibilidad de los clientes o continuación** acorde con políticas y procedimientos definidos.
- Definir políticas y procedimientos para asegurar la calidad en el **recurso humano**, que incluya los siguientes asuntos: reclutamiento, evaluación de desempeño, capacitación, competencia, desarrollo de carrera profesional, promoción, compensación y estimación de necesidades de personal.
- Las firmas deben invertir tiempo para la capacitación de sus profesionales en las Normas de Auditoría y Contabilidad y demás temas relacionados para la emisión de informes apropiados.
- Mejorar la preparación de los profesionales desde la academia, así como propender por su **actualización permanente en el conocimiento** durante su vida profesional.
- **Definir una estructura** interna o con apoyo externo para monitorear el cumplimiento de los estándares de calidad de acuerdo con lo establecido en la ISQC1.
- **Inversión de tiempo** de los funcionarios de **entes de vigilancia** para el conocimiento, entendimiento y monitoreo de la norma sobre control de calidad.



- El cumplimiento de esta norma implica unas estructuras más robustas y **mayor inversión de recursos**.
- Es importante definir de acuerdo a la legislación colombiana el **tiempo de conservación de la documentación del trabajo** del Auditor y demás relacionados con la prestación de los servicios.

## Conclusiones

- Si bien de la lectura de la ISQC1 se puede observar que su aplicación es para firmas de contadores, consideramos que para la aplicación en Colombia todos los trabajos de aseguramiento deben cumplir con lo establecido en la ISQC1.

**“La calidad no es un privilegio de pocos sino una responsabilidad de Todos”.**

- La estructuración del sistema de control de calidad debe ser acorde con el tamaño de la firma; para firmas pequeñas y medianas existe la guía para el entendimiento e implementación de la ISQC1, que elaboró IFAC.

## Recomendaciones

- Se deben implementar mecanismos para profundizar y dar a conocer la norma a todos los grupos de interés.
- El monitoreo de la norma internacional sobre control de calidad de las Firmas y los contadores debe ser ejecutada por una entidad independiente con los recursos técnicos y humanos suficientes.
- Se sugiere utilizar la guía que existe para implementar la ISQC1.

### 3. Sub-comités Estándares Internacionales de Auditoría – Secciones 200 – 599 Secciones 600 - 899

#### Miembros

##### Miembros sub-comité secciones 200 -599

<b>Deloitte &amp; Touche</b>	Gabriel Jaime López Gustavo Ramírez Nancy Reyes
<b>Amézquita&amp;Cia</b>	Cristóbal Uribe Vivian Amézquita
<b>Independiente</b>	Samuel Alberto Mantilla

##### Miembros sub- comité secciones 600 - 899

<b>Baker Tilly Colombia</b>	Luis Alfredo Caicedo
<b>Nexia M&amp;A International</b>	Fabián Romero
<b>Páez y Asociados</b>	Mario Rojas Castillo

#### Objetivos

- Identificar las brechas entre los Estándares Internacionales de Auditoría y Aseguramiento ISA´s y las normas locales relacionadas.
- Establecer el impacto de la implementación en Colombia de los Estándares Internacionales de Auditoría y Aseguramiento ISA´s 200 a 899 para los profesionales, entidades auditadas, usuarios de la información, ente disciplinario y entes de inspección, vigilancia y control.
- Proponer al Comité las recomendaciones que se estimen convenientes.
- Emitir la(s) conclusión(es) sobre los resultados del trabajo realizado.

## Alcance y Metodología

Para el cumplimiento de los objetivos, el alcance del análisis fue el siguiente:

- Se tomaron como referencia las principales normas colombianas que regulan la Auditoría Externa y la labor de la Revisoría Fiscal, debido a que incluyen normas que tienen que ver con la auditoría de los estados financieros y por lo tanto, son las que más se acercan a los requerimientos de las ISA's clarificadas.
- Los Estándares Internacionales de Auditoría utilizados como referencia para la realización de este trabajo corresponden a las ISA's, emitidas por la International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), junta independiente auspiciada por la International Federation of Accountants (IFAC).

## Conclusiones

- La incorporación en Colombia de forma clara e inequívoca de los ISA's es factible y conveniente. En este sentido, se deberán derogar las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Colombia (Artículo 7 de la ley 43 de 1990) y sus normas relacionadas y complementarias, e incorporar los Estándares Internacionales de Auditoría clarificados (ISA's).
- Los Estándares Internacionales de Auditoría clarificados (ISA's) son un conjunto de normas únicas, homogéneas, de muy alta calidad, aplicados en la mayoría de países en el mundo y esto garantiza un marco de referencia para el ejercicio profesional y con calidad de las actividades de aseguramiento.
- La aplicación de los ISA's clarificadas implicará que exista un organismo con recursos económicos y humanos, para llevar a cabo la supervisión independiente de los profesionales dedicados a dar aseguramiento.
- El núcleo central de la metodología de las ISA clarificadas está en la aplicación y documentación de la auditoría basada en **riesgos**. Esto tendrá mayor impacto técnico en el país e implicará un esfuerzo importante de formación académica, preparación para el ejercicio profesional, control de calidad y supervisión y vigilancia.
- El ejercicio profesional de la auditoría y aseguramiento según los ISA clarificados, requiere que el auditor sea **independiente** del ente auditado. Esto implica que los requerimientos que reciba el auditor de cualquier ente deben estar alineados bajo este marco de referencia.
- Las normas de auditoría locales tienen un desarrollo muy limitado y de carácter general, según lo que se observa en el artículo 7 de la Ley 43 de 1990. Este marco dista de los estándares establecidos por referentes internacionales como son los ISA clarificados. Las normas locales no han incorporado conceptos de la **práctica internacional** como por ejemplo, seguridad razonable, materialidad,

muestreo, auditoría basada en riesgos, evaluación del ambiente de control (COSO), fraude o error en estados financieros, auditoría externa independiente de los estados financieros, y responsabilidades del auditor y la administración, entre otras.

- Se requerirá de la implementación de un **programa de desarrollo profesional continuo en auditoría y aseguramiento**. Este programa deberá establecer puntos de referencia en la profesión para desarrollar y mantener las competencias necesarias para proporcionar servicios de alta calidad a todos los interesados en los servicios de auditoría y aseguramiento.
- La implementación de los ISA clarificados implicará un mayor **énfasis en su contenido técnico** y no tanto en la forma legal. Tal énfasis en el contenido técnico implica que la auditoría se realiza para buscar el logro de objetivos concretos ('expresar una opinión respecto de si los estados financieros fueron preparados de acuerdo con la estructura de contabilidad que sea aplicable') a través de dos mecanismos concretos:
  1. Obtener seguridad razonable acerca de si los estados financieros en su conjunto están libres de declaración equivocada material, y
  2. Reportar sobre los estados financieros de acuerdo con los hallazgos del auditor.
- Si bien en el ejercicio de la Contaduría Pública en general y de la Revisoría Fiscal en particular, se habla de la aplicación de las "Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas", son pocas las disposiciones legales que las precisan, definen y desarrollan.

La Ley 43 de 1990 en su artículo séptimo, clasifica las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Normas Personales, Normas relativas a la ejecución del trabajo y Normas relativas a la rendición de informes; sin embargo, **no existe un desarrollo técnico** de dichas normas.

- El Código de Comercio al precisar el contenido del informe del Revisor Fiscal en su artículo 208 indica "si en el curso de la revisión se han seguido los procedimientos aconsejados por **la técnica de la interventoría de cuentas**"; sin embargo, al no definirse cuáles son estas técnicas durante los últimos 40 años se ha entendido que se hace referencia a las "Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas" y así lo han aceptado los organismos que ejercen la inspección, control y vigilancia, la Junta Central de Contadores y el Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

## **Recomendaciones**

- Acoger de manera plena el sistema completo de los ISA´s clarificados.
- Derogar de manera expresa el art. 7 de la ley 43/90 y sus desarrollos reglamentarios, remplazándolo por los 'estándares internacionales de auditoría' ISA´s clarificados.
- Debe existir un organismo independiente con suficientes recursos técnicos y económicos, el cual estaría a cargo de la supervisión de los auditores independientes.
- Promover en las universidades la reforma del pensum de contaduría de tal manera que se incorpore al mismo el estudio de los ISA´s clarificados.
- Establecer un programa de educación continua que garantice y promueva la permanente actualización de los profesionales de la contaduría dedicados a labores de aseguramiento en cumplimiento de los estándares internacionales de educación.

## 4. Sub-comité Estándares Internacionales de Auditoría – Secciones 1000 - 4999

### Miembros

#### **Ernst & Young**

Jorge Piñeiro  
Liliana Montañez

#### **BDO AuditAge**

Alejandro Ríos  
Zandra Guerrero

#### **UHY Auditores & Consultores**

Samuel Roza Monsalve

### Objetivos

- Identificar las brechas entre los Servicios Relacionados y las normas locales.
- Establecer el impacto que tendría en los profesionales, entidades auditadas, usuarios de la información, ente disciplinario y entes de inspección, vigilancia y control, la implementación en Colombia de los Servicios Relacionados incluidos en las secciones 1000 a la 4999 de los estándares de auditoría y aseguramiento.
- Proponer al Comité las recomendaciones que se estimen convenientes.
- Emitir la(s) conclusión(es) sobre los resultados del trabajo realizado.

### Impactos

- Profesionales:
  - Oportunidad de negocios por la generación de nuevos servicios relacionados, con revisiones, aseguramiento y servicios relacionados.
  - Posibilidad de creación de redes, asociaciones, alianzas y uniones temporales para la prestación de dichos servicios.

- Cambio en la forma de preparar los profesionales desde la academia, así como propender por su actualización permanente en el conocimiento durante la vida profesional.
- Compañías, empresas, organizaciones, comunidad de negocios en general:
  - Con la generación de estos nuevos servicios, las Compañías podrán verse beneficiadas, con una mayor gama de servicios que las ayuden a mejorar sus procesos, eficiencias, controles, etc.
  - Con la promulgación – divulgación de estos servicios adicionales, a la tradicional revisoría fiscal- auditoría externa, se lograría un impacto de imagen en nuestra profesión, donde las compañías verían al contador como un asesor financiero de alta confianza.
- Entes de vigilancia
  - Los entes de control ya no podrán emitir normas específicas sobre los servicios contenidos en esta sección, puesto que los mismos estarán normados, para lo cual se hace imperativo la adopción de las normas bajo análisis y derogando las preexistentes.
- Entes Disciplinarios
  - El ente disciplinario ya no podrán emitir normas específicas sobre los servicios contenidos en esta sección, puesto que los mismos ya estarán normados, para lo cual, se hace imperativo la adopción de las normas bajo análisis y derogando las preexistentes.
  - Mayor estructura para la vigilancia de los procedimientos establecidos para los servicios adicionales.
  - Preparación y constante actualización de su personal para cumplir con sus funciones de vigilancia.

## **Conclusiones y recomendaciones**

- De los impactos analizados no visualizamos aspectos negativos en la adopción de las normas.
- Consideramos que una adecuada divulgación de estos servicios adicionales en la comunidad de negocios es una oportunidad de negocio para nuestra profesión.
- Es necesario la adecuada capacitación a todos los niveles (academia y profesionales) de los servicios adicionales.

- Divulgar adecuadamente los servicios adicionales bajo análisis, a nivel de la profesión.

### **Plan de Acción General**

- Procedimiento antes de la aprobación de la norma referente a estos servicios adicionales.
  - Apertura y divulgación de las normas para recibir comentarios de las partes interesadas
  - Realizar foros de socialización de la norma.
  - Habilitar un canal de recibo y análisis de los comentarios



## 5. Sub-comité Estructura Conceptual del Aseguramiento

### Miembros

**Deloitte**

Gabriel Jaime López

**BDO**

Alejandro Ríos Monzón

**Independiente**

Samuel Alberto Mantilla B.

### Introducción

El presente reporte contiene la propuesta que el sub-comité para la estructura conceptual del aseguramiento le hace al comité de aseguramiento en relación con la incorporación de la estructura conceptual del aseguramiento en el cuerpo normativo colombiano en desarrollo de la ley 1314 de 2009.

Está contenido en el cuerpo de la propuesta propiamente tal y dos apéndices. El Apéndice 1 presenta de manera sintética los componentes del ‘sistema ISA’. El Apéndice 2 ofrece un resumen de los nuevos conceptos y las prácticas profesionales asociadas, remitiendo a la documentación correspondiente.

En términos generales, el sub-comité para la estructura conceptual del aseguramiento le recomienda al comité de aseguramiento que le solicite al Consejo Técnico de la Contaduría que:

1. El ‘sistema ISA’ sea incorporado en Colombia en cumplimiento de la convergencia ordenada por la ley 1314 de 2009 y en sustitución del sistema actual contenido en la ley 43 de 1990.
2. De manera clara, específica e inequívoca proponga incorporar en Colombia tales nueva base conceptual, estructura conceptual para los contratos/compromisos/encargos de aseguramiento y glosario.

Finalmente, el sub-comité para la estructura conceptual del aseguramiento le agradece al comité de aseguramiento la oportunidad dada para presentarle esta propuesta.

### La Propuesta

La convergencia de las normas colombianas con los Estándares Internacionales de Auditoría (ISA) conlleva la introducción de un sistema diferente al que actualmente impera en el país.

Tal sistema a introducir (en adelante: ‘sistema ISA’) está compuesto por:

1. Código de ética para contadores profesionales
2. Prefacio a los estándares internacionales de control de calidad, auditoría, revisión, otro aseguramiento y servicios relacionados
3. Glosario de términos relacionados con auditoría, revisión, otro aseguramiento y servicios relacionados
4. Estándar internacional sobre control de calidad 1 (ISQC 1)
5. Estructura conceptual para los contratos/compromisos/encargos de aseguramiento
6. Estándares internacionales de auditoría (ISA)
7. Otros estándares internacionales emitidos por IAASB
  - a. Declaraciones internacionales sobre el ejercicio profesional de la auditoría (IAPS)
  - b. Estándares internacionales sobre contratos de revisión (ISRE)
  - c. Estándares internacionales sobre contratos/compromisos/encargos de aseguramiento (ISAE)
  - d. Estándares internacionales sobre servicios relacionados (ISRS)

Los estándares que conforman el ‘sistema ISA’ son emitidos por IESB (International Ethics Standards Board for Accountants) y por IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board), de IFAC (International Federation of Accountants). Detalles sobre los emisores y el debido proceso para la emisión de los estándares se encuentran en <http://www.ifac.org>.

En la actualidad, el ‘sistema ISA’ es el estándar internacional de referencia tanto para entidades de interés público como para entidades privadas y PYMES. No hay otro estándar internacional alternativo. Se dispone, eso sí, de un plus regulatorio para las entidades que cotizan en mercados de valores (ya sea por la vía de la US-PCAOB o por la vía de la Unión Europea).

El Apéndice 1 detalla de manera esquemática los diferentes componentes del ‘sistema ISA’ El ‘sistema ISA’ es sustancialmente el mismo al cual hace referencia la ley 1314 de 2009:

**ARTÍCULO 5º. De las normas de aseguramiento de información.** Para los propósitos de esta Ley, se entiende por normas de aseguramiento de información el sistema compuesto por principios, conceptos, técnicas, interpretaciones y guías, que regulan las calidades personales, el comportamiento, la ejecución del trabajo y los informes de un trabajo de aseguramiento de información. Tales normas se componen de normas éticas, normas de control de calidad de los trabajos, normas de auditoría de información financiera histórica, normas de revisión de información financiera histórica y normas de aseguramiento de información distinta de la anterior.

**Parágrafo Primero.-** El Gobierno Nacional podrá expedir normas de auditoría integral aplicables a los casos en que hubiere que practicar sobre las operaciones de un mismo ente diferentes auditorías.

**Parágrafo Segundo:** Los servicios de aseguramiento de la información financiera de que trata este artículo, sean contratados con personas jurídicas o naturales, deberán ser prestados bajo la dirección y responsabilidad de contadores públicos.

En función de ello, el documento *Direccionamiento Estratégico*, del Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) avanzó señalando que los estándares a los cuales converger son los ISA (NIA) pero no hizo claridad en relación con la estructura conceptual del aseguramiento. La sugerencia contenida en esta propuesta es que tal claridad sea incorporada de manera clara, específica e inequívoca en la normatividad colombiana dado que será la que permitirá una

hermenéutica jurídica en convergencia con los estándares internacionales de aseguramiento de información.

En consecuencia, el sistema al cual tienen que converger las normas y las prácticas colombianas, en cumplimiento de la ley 1314 de 2009 es el 'sistema ISA' y el sub-comité para la estructura conceptual del aseguramiento le recomienda al comité de aseguramiento que le solicite al Consejo Técnico de la Contaduría sea el que proponga incorporar en Colombia.

Las diferencias principales del 'sistema ISA', con relación a las normas colombianas a modificar (principalmente la ley 43/90), son:

1. El 'sistema ISA' está basado en principios, lo cual conlleva diferenciar entre el objetivo ('dar seguridad razonable') y el medio ('contratos/ compromisos/encargos de aseguramiento'). Tal diferenciación es central para la estructura conceptual del aseguramiento; no se encuentra en las normas y prácticas colombianas actuales (en la Ley 43 de 1990 no está explícita esta diferenciación) y se constituye en un elemento central a incorporar. Tiene consecuencias importantes para la hermenéutica jurídica de las normas a emitir.
2. El objetivo de dar seguridad razonable conlleva unas diferenciaciones conceptuales importantes en relación con los seguros, las garantías y, sobre todo, la certeza jurídica. Como consecuencia de ello, se diferencia claramente el alcance de la evidencia de auditoría (que limita la capacidad del auditor) y de la prueba jurídica (que es competencia de los jueces).
3. El 'sistema ISA' diferencia dos niveles de aseguramiento: aseguramiento alto (la auditoría de estados financieros) y aseguramiento medio (los servicios de revisión, otro aseguramiento y relacionados). En la ley 43/90 y en la práctica colombiana actual no está explícita esta diferenciación y será necesario incorporarla. Esta es la sustancia de la estructura conceptual de los contratos/compromisos/encargos de aseguramiento.
4. Los estándares internacionales de auditoría (ISA) de manera explícita hacen referencia al glosario (las definiciones de los términos contenidos en los ISA son las definiciones incluidas en el glosario). Esto tiene consecuencias importantes para la implementación dado que el punto de referencia será dicho glosario y no otras definiciones jurídicas del país (en algunos casos será necesario arbitraje) y tampoco las del Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua (DRA).
5. Los estándares internacionales de auditoría (ISA) de manera explícita requieren el cumplimiento del Código de Ética para Contadores Profesionales (emitido por IESBA) y del Estándar Internacional de Control de Calidad (ISQC 1). Ello implica una reforma profunda a la profesión de la contaduría pública siendo necesario diferenciar (tanto en los requisitos de acceso, licenciamiento y educación continuada, como en los de vigilancia y supervisión) entre el ejercicio profesional público (reservado exclusivamente a la auditoría de estados financieros, esto es aseguramiento alto) y el ejercicio profesional privado o de negocios (los otros servicios que pueden prestar los contadores profesionales, esto es, aseguramiento moderado, consultoría, educación, gobierno, asesoría, etc.).

Por consiguiente, la incorporación del sistema ISA implica acoger: (1) una nueva base conceptual; (2) una estructura conceptual específica para los contratos/compromisos/encargos de aseguramiento.; y (3) nuevos términos (tal y como están definidos en el glosario de los ISA). El sub-comité para la estructura conceptual de aseguramiento le recomienda al comité de aseguramiento que le solicite al Consejo Técnico de la Contaduría que de manera clara, específica e inequívoca proponga incorporar en Colombia tales nueva base conceptual, estructura conceptual para los contratos/compromisos/encargos de aseguramiento y glosario.

### **Una dificultad para avanzar**

Dado que por requerimiento local las normas a emitir en desarrollo de la ley 1314 de 2009 tendrán que ser en español y dada la dificultad para disponer de una traducción oficial de los estándares que conforman el 'sistema ISA', muy probablemente el Consejo Técnico de la Contaduría Pública tendrá que elaborar una versión abreviada de tales estándares en español, con referencia al texto completo en inglés.

Este es un asunto que requiere una solución pronta a fin de que no se detenga el proceso de elaboración de las normas colombianas de aseguramiento de la información, en convergencia con los estándares internacionales.

### **Decisiones posteriores**

La incorporación del 'sistema ISA' implicará decisiones que será necesario tomar posteriormente a fin de que la convergencia hacia los estándares internacionales se pueda aplicar de manera eficaz. Las decisiones principales tienen que ver con: (1) reforma de la profesión contable; y (2) revisoría fiscal.

#### **(1) Reforma de la profesión contable**

La ley 43 de 1990 tendrá que ser derogada para que no haya conflictos con las normas que se van a emitir en desarrollo de la ley 1314 de 2009 y ello implica una reforma a la profesión del contador público. Tal reforma conllevará diferenciar (en los requisitos de acceso, licenciamiento, educación continuada, supervisión y vigilancia) entre el ejercicio profesional público (reservado a los auditores de estados financieros, esto es al aseguramiento de información financiera con fines públicos) y el ejercicio profesional privado (práctica profesional relacionada con educación, gobierno, consultoría, asesoría, preparación de información, y relacionadas).

En la aplicación de los estándares internacionales no hay un modelo único para la reforma de la profesión contable. Independiente del modelo, lo que es necesario incorporar es la diferenciación en el ejercicio profesional. Algunos países tienen profesiones diferentes, como es el caso de Costa Rica (contadores públicos y contadores privados) o Estados Unidos (las distintas certificaciones CPA; CIA; CFA, etc., son de hecho ejercicios profesionales diferentes, cada una con su propio instituto profesional).

El sub-comité para la estructura conceptual del aseguramiento insiste en que será necesario incorporar primero el 'sistema ISA' y luego realizar la reforma de la profesión. No se puede hacer al contrario y se generarán muchos riesgos si se intenta hacerlo simultáneamente.

## (2) Revisoría fiscal

Como consecuencia de la incorporación del 'sistema ISA' será necesario tomar decisiones en relación con la revisoría fiscal. En concreto, si se quiere o no que la revisoría fiscal realice la auditoría independiente de los estados financieros.

Si se escoge que la revisoría fiscal realice la auditoría independiente de los estados financieros, según los ISA, será necesario quitarle a la revisoría fiscal todas las otras funciones que actualmente tiene y que, según los estándares y las prácticas internacionales actuales, no son compatibles con tal auditoría. De manera específica, las funciones relacionadas con certificación, auxiliar del Estado y asesoría administrativa.

Si se escoge que la revisoría fiscal realice las funciones relacionadas con certificación, auxiliar del Estado y asesoría administrativa, la revisoría fiscal no podrá llevar a cabo la auditoría independiente de los estados financieros, según los ISA.

La auditoría independiente de los estados financieros, según los ISA, tendrá que ser realizada por un contador profesional en ejercicio profesional independiente (auditor independiente).

## Acciones adicionales

Como complemento de lo anterior y a fin de garantizar su eficacia, el sub-comité para la estructura conceptual recomienda ir organizando, desde ya, un proceso amplio de difusión de los estándares que conforman el 'sistema ISA' (proceso que tendrá que acelerarse con la emisión de las nuevas normas colombianas).

Igualmente, será importante ir organizando, desde ya, un proceso amplio de capacitación sobre los estándares que conforman el 'sistema ISA' dirigido de manera personalizada a: (1) contadores actualmente en ejercicio profesional; (2) autoridades de supervisión; (3) autoridades de vigilancia de la profesión; y (4) candidatos a profesionales (estudiantes).

## Apéndice 1: El ‘sistema ISA’

La siguiente tabla recoge los componentes del ‘sistema ISA’

1	Code of Ethics for Professional Accountants	Código de ética para contadores profesionales																																				
2	Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services	Prefacio a los estándares internacionales de control de calidad, auditoría, revisión, otro aseguramiento y servicios relacionados																																				
3	Glossary of Terms (Related to auditing, review, other assurance, and related services)	Glosario de términos relacionados con auditoría, revisión, otro aseguramiento y servicios relacionados																																				
4	International Standard on Quality Control 1 (ISQC 1)	Estándar internacional sobre control de calidad 1 (ISQC 1)																																				
5	International Framework for Assurance Engagements	Estructura conceptual para los contratos/compromisos/encargos de aseguramiento																																				
6	<div>INTERNATIONAL STANDARDS ON AUDITING (ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE AUDITORÍA)</div> <table> <tr> <th>ISAs 200-299</th><th colspan="2">PRINCIPIOS Y RESPONSABILIDADES GENERALES</th></tr> <tr> <td>ISA 200</td><td>Objetivo y principios generales que gobiernan la auditoría de estados financieros</td><td></td></tr> <tr> <td>ISA 210</td><td>Términos de los contratos de auditoría</td><td></td></tr> <tr> <td>ISA 220</td><td>Control de calidad para las auditorías de información financiera histórica</td><td></td></tr> <tr> <td>ISA 230</td><td>Documentación de la auditoría</td><td>Clarificado 2007</td></tr> <tr> <td>ISA 240</td><td>Responsabilidad del auditor respecto de considerar el fraude en la auditoría de estados financieros</td><td>Clarificado 2006</td></tr> <tr> <td>ISA 250</td><td>Consideración de las leyes y regulaciones en la auditoría de estados financieros</td><td>Clarificado 2008</td></tr> <tr> <td>ISA 260</td><td>Comunicación con quienes tienen a cargo el gobierno</td><td>Clarificado 2007</td></tr> </table> <table> <tr> <th>ISAs 300-499</th><th colspan="2">VALORACION DEL RIESGO Y RESPUESTA A LOS RIESGOS VALORADOS</th></tr> <tr> <td>ISA 300</td><td>Planeación de la auditoría de estados financieros</td><td>Clarificado 2006</td></tr> <tr> <td>ISA 310</td><td>Conocimiento del negocio</td><td>Retirado 2004</td></tr> <tr> <td>ISA 315</td><td>Identificación y valoración de los riesgos de declaración equivocada material, mediante el entendimiento de la entidad y su entorno</td><td>Clarificado 2006 Revisado</td></tr> </table>		ISAs 200-299	PRINCIPIOS Y RESPONSABILIDADES GENERALES		ISA 200	Objetivo y principios generales que gobiernan la auditoría de estados financieros		ISA 210	Términos de los contratos de auditoría		ISA 220	Control de calidad para las auditorías de información financiera histórica		ISA 230	Documentación de la auditoría	Clarificado 2007	ISA 240	Responsabilidad del auditor respecto de considerar el fraude en la auditoría de estados financieros	Clarificado 2006	ISA 250	Consideración de las leyes y regulaciones en la auditoría de estados financieros	Clarificado 2008	ISA 260	Comunicación con quienes tienen a cargo el gobierno	Clarificado 2007	ISAs 300-499	VALORACION DEL RIESGO Y RESPUESTA A LOS RIESGOS VALORADOS		ISA 300	Planeación de la auditoría de estados financieros	Clarificado 2006	ISA 310	Conocimiento del negocio	Retirado 2004	ISA 315	Identificación y valoración de los riesgos de declaración equivocada material, mediante el entendimiento de la entidad y su entorno	Clarificado 2006 Revisado
ISAs 200-299	PRINCIPIOS Y RESPONSABILIDADES GENERALES																																					
ISA 200	Objetivo y principios generales que gobiernan la auditoría de estados financieros																																					
ISA 210	Términos de los contratos de auditoría																																					
ISA 220	Control de calidad para las auditorías de información financiera histórica																																					
ISA 230	Documentación de la auditoría	Clarificado 2007																																				
ISA 240	Responsabilidad del auditor respecto de considerar el fraude en la auditoría de estados financieros	Clarificado 2006																																				
ISA 250	Consideración de las leyes y regulaciones en la auditoría de estados financieros	Clarificado 2008																																				
ISA 260	Comunicación con quienes tienen a cargo el gobierno	Clarificado 2007																																				
ISAs 300-499	VALORACION DEL RIESGO Y RESPUESTA A LOS RIESGOS VALORADOS																																					
ISA 300	Planeación de la auditoría de estados financieros	Clarificado 2006																																				
ISA 310	Conocimiento del negocio	Retirado 2004																																				
ISA 315	Identificación y valoración de los riesgos de declaración equivocada material, mediante el entendimiento de la entidad y su entorno	Clarificado 2006 Revisado																																				

			2012
ISA	320	Materialidad de auditoría	
ISA	330	Respuestas del auditor a los riesgos valorados	Clarificado 2006
ISA	400	Valoraciones del riesgo y control interno	Retirado 2004
ISA	401	Auditoría en un entorno de sistemas de información computarizados	Retirado 2004
ISAs 500-599		EVIDENCIA DE AUDITORÍA	
ISA	500	Evidencia de auditoría	
ISA	501	Evidencia de auditoría – Consideraciones especiales para elementos específicos	
ISA	505	Confirmaciones externas	
ISA	510	Contratos iniciales de auditoría – Saldos de apertura	Clarificado 2008
ISA	520	Procedimientos analíticos	
ISA	530	Muestreo de auditoría y otros medios de prueba	
ISA	540	Auditoría de estimados de contabilidad, incluyendo estimados de contabilidad a valor razonable, y revelaciones relacionadas	Clarificado 2008
ISA	545	Auditoría de mediciones y revelaciones hechas a valor razonable	Retirado 2008
ISA	550	Partes relacionadas	Clarificado 2008
ISA	560	Eventos subsiguientes	Clarificado 2008
ISA	570	Empresa en marcha	Clarificado 2008
ISA	580	Representaciones escritas	Clarificado 2008
ISAs 600-699		USO DEL TRABAJO DE OTROS	
ISA	600	Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos. (Incluye el trabajo de los auditores del componente))	Clarificado 2007
ISA	610	Uso del trabajo de los auditores internos	Revisado 2012
ISA	620	Uso del trabajo de un experto	

	ISAs 700-799		CONCLUSIONES DE AUDITORÍA Y PRESENTACIÓN DE REPORTES	
	ISA	700	El reporte del auditor independiente, sobre el conjunto completo de estados financieros de propósito general	
	ISA	701	Modificaciones al reporte del auditor independiente	
	ISA	710	Comparativos	
	ISA	720	Responsabilidad del auditor en relación con otra información contenida en documentos que contienen estados financieros auditados	Clarificado 2007
	ISAs 800-899		ÁREAS ESPECIALIZADAS	
	ISA	800	El reporte del auditor independiente, sobre contratos de auditoría de propósito especial	
7	OTROS ESTÁNDARES INTERNACIONALES EMITIDOS POR IAASB			
INTERNATIONAL AUDITING PRACTICES STATEMENTS (IAPSs) (Declaraciones internacionales sobre el ejercicio profesional de la auditoría)				
	IAPS 1000	Procedimientos inter-bancarios de confirmación		
	IAPS 1004	La relación entre los supervisores bancarios y los auditores externos de los bancos		
	IAPS 1005	Consideraciones especiales en la auditoría de entidades pequeñas		
	IAPS 1006	Auditorías de estados financieros de bancos		
	IAPS 1010	Consideración de los asuntos ambientales en la auditoría de estados financieros		
	IAPS 1012	Auditoría de instrumentos financieros derivados		
	IAPS 1013	Comercio electrónico – Efecto sobre la auditoría de estados financieros		
	IAPS 1014	Presentación de reportes, por parte de los auditores, sobre el cumplimiento con los International Financial Reporting Standards (IFRS)		
INTERNATIONAL STANDARDS ON REVIEW ENGAGEMENTS (ISREs) (Estándares internacionales sobre contratos de revisión)				
	ISRE 2400	Contratos para revisar estados financieros (Antes: ISA 910)		



<b>ISRE 2410</b>	Revisión de información financiera intermedia, realizada por el auditor independiente de la entidad
<b>ASSURANCE ENGAGEMENTS OTHER THAN AUDIS OR REVIEWS OF HISTORICAL FINANCIAL INFORMATION</b> (Contratos/compromisos/encargos de aseguramiento diferentes de las auditorías o revisiones de información financiera histórica)	
<b>INTERNATIONAL STANDARDS ON ASSURANCE ENGAGEMENTS (ISAEs)</b> (Estándares internacionales de contratos/compromisos/encargos de aseguramiento)	
<b>ISAE 3000</b>	Contratos/compromisos/encargos de aseguramiento diferentes de las auditorías o revisiones de información financiera histórica
<b>ISAE 3400</b>	Examen de información financiera prospectiva (Antes: ISA 810)
<b>RELATED SERVICES</b> (Servicios relacionados)	
<b>INTERNATIONAL STANDARDS ON RELATED SERVICES (ISRSs)</b> (Estándares internacionales sobre servicios relacionados)	
<b>ISRS 4400</b>	Contratos para aplicar procedimientos de acuerdo convenido relacionados con información financiera (Antes: ISA 920)
<b>ISRS 4410</b>	Contratos para compilar información financiera (Antes: ISA 920)

## Apéndice 2: Los nuevos conceptos y prácticas profesionales asociadas

En este apéndice se presentan, de manera sintética los contenidos relacionados con la nueva base conceptual (el aseguramiento) y las prácticas profesionales asociadas (contratos/compromisos/encargos de aseguramiento). La bibliografía mencionada al final de este apéndice contiene los detalles de los mismos. No se incluye en este apéndice el glosario.

### Nueva base conceptual: el aseguramiento

En el aseguramiento<sup>1</sup>, el contador profesional (en ejercicio profesional público) se compromete a dar seguridad razonable de que la información contenida en los estados financieros (o en otra materia sujeto) representa de manera razonable la posición financiera, el desempeño financiero y los flujos de efectivo (o en otra materia sujeto) de acuerdo con los IFRS (u otro criterio). Y para ello, se compromete a hacer un examen (ISA) que le dé seguridad razonable de ello.

El anterior párrafo, que puede ser difícil para algunos, puede expresarse técnicamente de la siguiente manera:

- Seguridad razonable que da el auditor (a los usuarios destinatarios)
- Seguridad razonable para el auditor (basada en los ISA)

O mejor aún:

- El objetivo: dar seguridad razonable
- El medio: contrato de aseguramiento

Se entiende, entonces, que el aseguramiento sea algo que esté íntimamente ligado a los contadores/auditores, a diferencia de los seguros (que es algo propio de los aseguradores y re-aseguradores), y de la seguridad (que es algo inherente a los organismos de policía, ejército y vigilancia privada, o a la vigilancia de los procesos informáticos).

Puede decirse, con tranquilidad, que el aseguramiento es algo que „le pertenece“ a la profesión contable.

Es algo similar a cuando se habla de „información financiera“ contenida en los „estados financieros“.

- El objetivo: información financiera de la más alta calidad, comparable, confiable, pertinente
- El medio: estados financieros preparados, presentados y revelados de acuerdo con estándares internacionales de información financiera.

---

<sup>1</sup> La expresión técnica original es ‘assurance’ = aseguramiento. Otros países la traducen como ‘asegurabilidad.’

En resumen, el concepto teórico fundamental es „seguridad razonable“ y la aplicación práctica/profesional son los „contratos/compromisos/encargos de aseguramiento.“ Aquí está, sin lugar a dudas, la clave para entender (y para aplicar) el aseguramiento.

Subyacente a lo anterior es que el entendimiento y la práctica de la auditoría conllevan una evolución importante con relación al pasado. Inicialmente tales entendimiento y práctica fueron expresados en términos de revisión (‘comprobación al 100%’, ‘confianza privada’), luego como atestación (‘muestreo selectivo’, ‘fe pública’) y ahora como aseguramiento (‘administración de riesgos’, ‘interés público’).

La introducción del sistema ISA, por consiguiente, conlleva pasar en Colombia desde un esquema de revisión/atestación no diferenciado claramente (‘normas de auditoría generalmente aceptadas’) a un esquema de aseguramiento (‘estándares internacionales de auditoría y aseguramiento de información’)

La tabla que aparece en la página siguiente permite ver, de una manera esquemática, la diferenciación entre la certeza y el aseguramiento.

Nivel de certeza	Estándar legal de prueba	Nivel de aseguramiento	
(límite más bajo)		(escala absoluta)	(escala relativa)
Certeza absoluta (100%)	Ninguna duda	absoluta	"no-razonable" Aseguramiento en todas las circunstancias
Certeza virtual	Posibilidad remota de duda	Extremadamente alta	seguridad razonable
	Más allá de cualquier duda razonable	Muy alta	
Altamente probable	Evidencia clara y convincente (duda razonable)	alta	
probable	Preponderancia de la evidencia (duda considerable)	moderada	
Más probable que no (>50%)			
Balance de probabilidades (50%)	(duda sustancial)	baja	
Más improbable que no (<50%)		baja	
Improbable		baja	
Incertidumbre completa (0%)		No-existente	

Fuente: FEE. *Principles of assurance: fundamental theoretical issues with respect to assurance in assurance engagements*. FEE Issues Paper. Fédération des Experts Comptables Européens – FEE: Brussels, 2003, pg. 26.

## Contratos/compromisos/encargos de aseguramiento

La *International Framework for Assurance Engagements* (Estructura conceptual internacional para los contratos/compromisos/encargos de aseguramiento), fue emitida por la International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) y es efectiva para los reportes de aseguramiento emitidos en o después del 1 de junio de 2005.

Esto quiere decir que no es tan nueva, si bien en América Latina todavía no constituye un punto de referencia que sea central para los análisis y los debates, mucho menos para la práctica profesional.

Se trata de una estructura conceptualmente relativamente sencilla y práctica: supone los principios básicos del aseguramiento (analizados en el documento FEE 2003 mencionado) y, con base en la teoría de la medición explica los elementos de los contratos/compromisos/encargos de aseguramiento.

Los aspectos principales de tal estructura son los siguientes:

1. **Define y describe** los elementos y los objetivos de un contrato de aseguramiento, e identifica los contratos a los cuales aplican ya sea los estándares internacionales de auditoría (ISA), los estándares internacionales de revisión (ISRE) o los estándares internacionales sobre contratos/compromisos/encargos de aseguramiento (ISAE).
2. **Ofrece el marco de referencia** para los contadores profesionales en ejercicio profesional público cuando desempeñan contratos/compromisos/encargos de aseguramiento. Como aspecto interesante, fomenta que los contadores profesionales que no están en ejercicio profesional público (educación, consultoría, impuestos, gobierno) o que pertenecen al sector público, consideren la Estructura cuando desempeñen contratos/compromisos/encargos de aseguramiento.
3. **La Estructura no es un estándar** y tampoco establece estándares y mucho menos señala requerimientos de procedimiento para el desempeño de los contratos/compromisos/encargos de aseguramiento. Señala, eso sí de manera clara, que los contadores profesionales en ejercicio profesional público deben aplicar los ISA, ISRE o ISAE, según el caso, y, adicionalmente, el Código de Ética para contadores profesionales de IESBA, y los estándares internacionales de control de calidad (ISQC). En consecuencia, requiere que se aplique el sistema „completo“, no solamente una fracción del mismo (el ‘sistema ISA’).
4. **Define ‘contrato de aseguramiento’** como el contrato por medio del cual un contador profesional en ejercicio profesional público expresa una conclusión diseñada a mejorar el grado de confianza de los usuarios destinatarios, que son diferentes a la parte responsable, sobre el resultado de la evaluación o medición de la materia sujeto contra el criterio.
5. **Condiciona a que** el contador profesional en ejercicio profesional público acepte un contrato de aseguramiento solamente cuando el conocimiento preliminar que el contador

profesional en ejercicio profesional público tiene respecto de las circunstancias del contrato señala que:

- a) Se dará satisfacción a los requerimientos éticos relevantes, tales como independencia y competencia profesional; y
- b) El contrato presenta todas las siguientes características:
  - (i) La materia sujeto es apropiada;
  - (ii) Los criterios a ser usados son confiables y están disponibles para los usuarios destinatarios;
  - (iii) El contador profesional en ejercicio profesional público tiene acceso a evidencia suficiente y apropiada para respaldar la conclusión del contador profesional en ejercicio profesional público;
  - (iv) La conclusión del contador profesional en ejercicio profesional público, en la forma apropiada ya sea para un contrato de seguridad razonable o para un contrato de seguridad limitada, está contenida en un reporte escrito; y
  - (v) El contador profesional en ejercicio profesional público está satisfecho respecto de que hay un propósito racional para el contrato. Si hay una limitación importante en el alcance del trabajo del contador profesional en ejercicio profesional público, puede ser improbable que el contrato tenga un propósito racional.

**6. Con base en la teoría de la medición o evaluación, señala y define los elementos del contrato de aseguramiento:**

- (a) Una **relación entre tres partes**, que implica un contador profesional en ejercicio profesional público, una parte responsable y los usuarios destinatarios;
- (b) Una **materia sujeto** que sea apropiada;
- (c) **Criterio(s) confiable(s)**;
- (d) **Evidencia suficiente y apropiada**; y
- (e) Un **reporte de aseguramiento presentado por escrito**, en la forma que sea apropiada ya sea para un contrato de seguridad razonable o para un contrato de aseguramiento limitado.

Como puede observarse, la „sustancia“ de la auditoría está en la seguridad razonable y la „sustancia“ de la revisión está en el aseguramiento limitado. Por eso tiene importancia la manera como la Estructura se refiere a ello:

- „Seguridad razonable“ es un **concepto relacionado con la acumulación de la evidencia** necesaria para que el contador profesional en ejercicio profesional público concluya en relación con la información de la materia sujeto tomada como un todo. Para estar en posición de expresar una conclusión en la forma positiva requerida en un contrato de seguridad razonable, es necesario que el contador profesional en ejercicio profesional público obtenga evidencia apropiada y suficiente como parte de un contrato que sea un proceso de interactivo y sistemático (par. 51).
- „Seguridad razonable“ **es menos que aseguramiento absoluto**. La reducción a cero del riesgo del contrato de aseguramiento es raramente alcanzable o costo benéfica como resultado de factores tales como: uso de pruebas selectivas; limitaciones inherentes del control interno; el hecho de que la mayoría de la evidencia obtenible por el contador profesional en ejercicio profesional público es persuasiva más que conclusiva; el uso de juicio en la obtención y evaluación de evidencia, así como en la formación de conclusiones con base en esa evidencia; y, en algunos casos, las características de la materia sujeto cuando se evalúa o mide contra el criterio identificado (par. 52).

En el fondo, entonces, la clave está en el „**riesgo del contrato de aseguramiento**“, que define como el riesgo de que el contador profesional en ejercicio profesional público exprese una conclusión inapropiada cuando la información de la materia sujeto esté declarada equivocadamente en forma material (par. 48).

No extraña, entonces, que el „aseguramiento limitado“ no reciba un tratamiento igual. Ello es consecuencia, ciertamente, de que el aseguramiento re-contextualiza la auditoría.

La revisión, por su parte, puede llegar a tener tantas limitaciones que fácilmente deje de ser aseguramiento (lo cual explica por qué el documento FEE 2003 que se sintetiza en el Apéndice 1 no incluye en la escala relativa al aseguramiento limitado). Los estándares internacionales sobre contratos de revisión (ISAE) intentan dar una respuesta a ello.

La tabla que aparece en la página siguiente permite ver de manera sintética el conjunto de los contratos/compromisos/encargos de aseguramiento.

Professional Engagements [Contratos/compromisos/encargos profesionales]			
Basic [Básico]	Scope [Alcance]	Specific [Específico]	International Standard [Estándar internacional]
Assurance engagement [Contrato de aseguramiento]	Historical information [Información histórica]	Reasonable assurance engagement = audits [Contratos de seguridad razonable = auditorías]	ISA (International Standards on Auditing) [Estándares internacionales de auditoría]
		Others engagements [Otros contratos]	ISAE (International Standards on Assurance Engagements) [Estándares internacionales de contratos/compromisos/encargos de aseguramiento]
	No-historical information [Información no-histórica]	Limited assurance engagement = reviews [Contratos/compromisos/encargos de aseguramiento limitado = revisiones]	ISRE (International Standards on Review Engagements) [Estándares internacionales de contratos de revisión]
		Other engagements [Otros contratos]	ISAE (International Standards on Assurance Engagements) [Estándares internacionales de contratos/compromisos/encargos de aseguramiento]
Other engagements [Otros contratos]	Related services [Servicios relacionados]	Agreed-upon procedures [Procedimientos de acuerdo convenido]	ISRS (International Standards on Related Services) [Estándares internacionales de servicios relacionados]
		Compilation of financial information [Compilación de información financiera]	
		Compilation of other information [Compilación de otra información]	
	Preparation of tax returns (where no conclusion conveying assurance is expressed) [Preparación de declaraciones tributarias (cuando no se expresa conclusión que transmita aseguramiento)*]		
	Consulting (or advisory) engagements [Contratos de consultoría (o asesoría)]	Management consulting [Consultoría gerencial]	
		Tax consulting [Consultoría tributaria]	

\* Para la preparación de declaraciones tributarias, así como para la consultoría o asesoría (gerencial o tributaria) no existen estándares internacionales dado que, en lo relacionado con lo tributario cada jurisdicción determina cómo se hace y en lo que tiene que ver con la consultoría o asesoría gerencial es la administración de cada ente quien determina tales procesos. Se considera que los contadores son idóneos para la prestación de estos servicios pero no los únicos profesionales idóneos para ello.



## Bibliografía de referencia

Documento	Características clave	Dónde obtenerlo
IAASB. <b><i>"The Determination and Communication of Levels of Assurance Other Than High"</i></b> IFAC: New York, 2002. En español: "Determinación y comunicación de niveles de aseguramiento diferentes de alto"	Abrió el debate mundial sobre la diferenciación entre aseguramiento alto y medio. Y, por consiguiente, la diferenciación entre auditoría y revisión.	Se puede descargar gratis, en inglés, de: <a href="http://www.ifac.org">http://www.ifac.org</a> .
FEE. <b><i>Principles of assurance: fundamental theoretical issues with respect to assurance in assurance engagements</i></b> . FEE Issues Paper. Fédération des Experts Comptables Européens – FEE: Brussels, 2003. En español: "Principios del aseguramiento: problemas teóricos fundamentales relacionados con el aseguramiento contenido en los contratos/compromisos/encargos de aseguramiento"	Es el documento más importante sobre el aseguramiento y la base conceptual para diferenciar entre seguridad razonable y aseguramiento limitado. No acepta los términos aseguramiento alto y aseguramiento medio. Tiene una profundidad que escapa al común de los auditores. 400 pgs, aprox.	Se puede descargar gratis, en inglés, de: <a href="http://www.fee.be">http://www.fee.be</a> . Para una copia en español, no-oficial y no-autorizada, solicítela a <a href="mailto:samuelalbertom@gmail.com">samuelalbertom@gmail.com</a>
FEE. <b><i>Inherent Limitations, Reasonable Assurance, Professional Judgment and its Documentation, and Enforceability of Auditing Standards</i></b> . Selected Issues in Relation to Financial Statement Audits. October 2007. Fédération des Experts Comptables Européens: Belgium. ( <a href="http://www.fee.be">http://www.fee.be</a> ). En español: "Limitaciones inherentes, seguridad razonable, juicio profesional y su documentación, así como el cumplimiento forzoso de los estándares de auditoría"	Es un documento construido a partir del anterior, más práctico, profundiza en los elementos básicos de la realización de los trabajos de auditoría. 103 pgs, aprox.	Se puede descargar gratis, en inglés, de: <a href="http://www.fee.be">http://www.fee.be</a> . En español: puede descargarse de: <a href="http://www.deloitte.com/co">http://www.deloitte.com/co</a> (sección 'biblioteca técnica')
SEC. <b><i>Management's Reports on Internal Control Over Financial Reporting and Certification of Disclosure in Exchange Act Periodic Reports</i></b> , Securities and Exchange Commission Release No. 33-8238 (June 5, 2003) [68 FR 36636] En español: "Reportes de la administración en relación con el control interno sobre la información financiera y certificación de la revelación contenida en los reportes periódicos según la ley de valores"	Quizás el mejor análisis desde la perspectiva americana, profundo en el análisis de las normas legales. Claro en la diferenciación entre seguridad razonable (énfasis profesional) y certeza jurídica (énfasis legal).	Puede descargarse gratis, en inglés, de: <a href="http://www.sec.gov">http://www.sec.gov</a>
US-PCAOB. <b><i>An audit of Internal Control Over Financial Reporting Performed in Conjunction With an Audit of Financial Statements – Auditing Standard No. 2</i></b> . PCAOB: Washington, 2004. En español: "Auditoría del control interno sobre la información financiera desempeñada en conjunto con la auditoría de estados financieros" – Estándar de auditoría No. 2.	Desarrolla la sección 404 de SOA. Tiene un excelente análisis del control interno como expresión de seguridad razonable. Fue reemplazado por el AS-5.	Puede descargarse gratis, en inglés, de: <a href="http://www.pcaobus.org">http://www.pcaobus.org</a> El texto completo en español se encuentra en el libro: Mantilla B., Samuel, <i>Auditoría del control interno. Segunda edición</i> . Ecoe ediciones: Bogotá, 2009 ( <a href="http://www.ecoediciones.com">http://www.ecoediciones.com</a> ).

<p>US-PCAOB. <i>An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements- Auditing Standard No. 5</i> – PCAOB: Washington, 2007</p> <p>En español: “Auditoría del control interno a la información financiera, integrada con la auditoría de estados financieros” – Estándar de Auditoría No. 5.</p>	<p>Es el estándar actualmente vigente. Recoge el entendimiento del control interno como expresión de seguridad razonable por parte de la administración. Reemplazó al AS-2</p>	<p>Puede descargarse gratis, en inglés, de: <a href="http://www.pcaobus.org">http://www.pcaobus.org</a></p> <p>El texto completo en español se encuentra en el libro: Mantilla B., Samuel, <i>Auditoría del control interno. Segunda edición</i>. Ecoe ediciones: Bogotá, 2009. (<a href="http://www.ecoediciones.com">http://www.ecoediciones.com</a>).</p>
--	--	--

\* \* \* \* \*