

**República de Colombia**

**Ministerio de Educación Nacional**

## **CONSEJO TECNICO DE LA CONTADURÍA PUBLICA**

### **PRONUNCIAMIENTO 7**

#### **PRONUNCIAMIENTO SOBRE REVISORIA FISCAL**

#### **PRONUNCIAMIENTO SOBRE REVISORIA FISCAL**

#### **PRESENTACION**

La revisoría fiscal tiene en Colombia una larga vida institucional; nació en el creciente desarrollo comercial y financiero de las empresas en la segunda mitad del siglo XIX, fue reglamentada mediante la ley 73 de 1935 y asignada al contador público como función privativa por medio del decreto 2373 de 1956.

El legislador asignó esta función al contador público porque comprendió que el cargo requería de suficientes conocimientos técnicos para poder evaluar con eficiencia la gestión de la administración y de una capacidad de análisis profunda para evaluar, en forma adecuada, los controles de las entidades; luego intuyó que un tercero debía velar que las transacciones se reflejaran en la contabilidad en forma adecuada y oportuna para que la administración proyectara el desarrollo de las empresas; finalmente, examinó las calidades morales de quién poseía los conocimientos técnicos mencionados y concluyó que éstas eran de alta estima y que debía relievarlas exigiéndole independencia mental respecto de quien recibiría el fruto de sus cualidades y capacidad. Entonces, no dudó en confiar al contador público tan trascendental responsabilidad.

Con qué objetivo fue creada la revisoría fiscal? ; con el mismo que existe hoy, que unos profesionales idóneos, de aquilatada honradez, integridad y responsabilidad, investidos de la representación permanente de los inversionistas, la comunidad y el gobierno, les informaran regularmente cómo había sido manejada la entidad, cómo han funcionado los controles, si los administradores cumplen con sus deberes legales y estatutarios, y si los estados financieros reflejan fielmente la situación financiera de la entidad y sus resultados económicos. Todo lo anterior, expresado en breves palabras, aparentemente parece simple, pero qué tarea tan inmensa representa y sobre todo, qué responsabilidad!.

En la vida de la revisoría fiscal no hay duda de que se han dado cambios importantes en los enfoques y alcance del trabajo, en precisar sus funciones y en comunicar el resultado de su

trabajo, propiciados por los encuentros, congresos y simposios de revisores fiscales. Pero estos cambios han sido lentos y han respondido más bien a las nuevas exigencias de los usuarios y de las entidades encargadas del control y vigilancia de las sociedades que a una decisión de la contaduría pública.

Todos estamos de acuerdo en que el mundo está cambiando y es necesario que respondamos con eficiencia a este reto.

Con el presente pronunciamiento, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública hace un llamado a la profesión para que se produzca una transformación inmediata y profunda en la revisoría fiscal que responda al derrotero que se viene dando en las entidades a las que se encuentra vinculada por mandato legal.

A medida que nos acercamos al siglo XXI lo único con que podemos contar es con la certeza de que el cambio acelerado desafiará nuestro entendimiento y removerá las bases del mundo que nos rodea, en todos los aspectos. Cualquier actividad que emprendamos y donde quiera que la realicemos, estará cambiando a un ritmo vertiginoso: estilos de trabajo, tecnología, estructuras de las sociedades, comunicaciones globales, normas de vida, responsabilidades ambientales, etc.

También cambia lo que es necesario saber y la manera de actuar para tener éxito. Los antiguos métodos que daban buen resultado en un mundo de ritmo más lento ya no son eficaces.

Para adelantarnos a tales cambios, al incremento de la competencia y a la complejidad de estos tiempos, necesitamos una nueva forma de pensamiento, una forma que constituya un alejamiento radical del pasado. Se necesita una nueva mentalidad, que sea tan radical como la magnitud, el nivel y el ritmo de las transformaciones actuales.

El Consejo Técnico consciente de los cambios inmediatos que tiene que asumir la revisoría fiscal en el mundo actual de los negocios fundamenta este pronunciamiento en el concepto de auditoría integral, entendiendo como tal una auditoría financiera, una auditoría de cumplimiento, una auditoría de gestión y una auditoría de control interno, que proporcione valor agregado a los servicios de la revisoría fiscal, en lugar de convertirse en una carga o un gasto para la entidad.

Igualmente el pronunciamiento define y enmarca la revisoría fiscal, como debe ser, en el idioma nacional e internacional de la contaduría pública evitando dar definiciones, objetivos y funciones confusas que traerían desorientaciones en lugar de un verdadero aporte a su ejercicio.

Al tener la revisoría fiscal funciones de supervisión, revisión y evaluación del control interno, el pronunciamiento recoge el concepto moderno de control interno adoptado internacionalmente por la profesión después de un estudio de varios años.

La comunidad financiera, profesional y de negocios del orbe fue ampliamente informada en Washington D.C., con ocasión de la celebración en octubre de 1992 de XIV Congreso Mundial de Contadores, sobre la terminación del estudio integral de control interno. El estudio duró tres años para definir el concepto de control interno y proveer una guía práctica que las empresas puedan usar para evaluar y mejorar su sistema de control; el estudio fue patrocinado por la “National Commission on Fraudulent Financial Reporting”, llamada “Treadway Commission” y el título del mismo es “Control Interno - Un Marco de Trabajo Integrado” (Internal Control - Integrated Framework).

El estudio fue realizado por un comité de las organizaciones patrocinadoras conformado por cinco organismos de gran prestigio profesional y empresarial en el ámbito mundial, que integraron la llamada Comisión Treadway, también identificada como Comité de Organizaciones Patrocinadoras (Committee of Sponsoring Organizations), y por sus iniciales en inglés COSO.

Los organismos que integran COSO son: El Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), La Asociación Americana de Contabilidad (AAA), El Instituto de Auditores Internos (IIA), El Instituto de Ejecutivos de Finanzas (FEI) y el Instituto de Contadores Gerenciales (IMA). La firma Coopers & Lybrand dirigió el estudio y preparó el informe.

La dedicación, el rigor metodológico y el tiempo invertido por COSO en el estudio, tuvo como propósito fundamental conseguir un entendimiento más generalizado de parte de todos los interesados en la administración de las empresas acerca de lo que significa el control interno.

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública considera que ha escogido el camino apropiado para determinar el alcance y enfoque del trabajo del revisor fiscal, al armonizarlo con la noción de fiscalización consignada en la nueva Constitución Política de Colombia la cual en su artículo 267 asigna a la Contraloría General de la República la función pública del control fiscal, la cual debe ser ejercida en forma posterior y selectiva e incluir el ejercicio de un control financiero, de gestión y de resultados, fundado en la eficiencia, la economía, la equidad y la valoración de los costos ambientales.

La Ley 42 de 1993, en desarrollo del artículo 267 de la Constitución Nacional, en el Capítulo I del Título I establece los principios, sistemas y procedimientos técnicos en los siguientes términos, que consideramos conveniente transcribir como complementarios por estar en armonía con el presente pronunciamiento.

Artículo 9.- Para el ejercicio del control fiscal se podrán aplicar sistemas de control como el financiero, de legalidad, de gestión, de resultados, la revisión de cuentas y la evaluación del control interno, de acuerdo con lo previsto en los artículos siguientes.

Parágrafo.- Otros sistemas de control, que impliquen mayor tecnología, eficiencia y seguridad, podrán ser adoptados por la Contraloría General de la República, mediante reglamento especial.

Artículo 10.- El control financiero es el examen que se realiza, con base en las normas de auditoría de aceptación general, para establecer si los estados financieros de una entidad reflejan razonablemente su situación financiera, el resultado de sus operaciones y los cambios en su situación financiera, comprobando que en la elaboración de los mismos y en las transacciones y operaciones que los originaron, se observaron y cumplieron las normas prescritas por las autoridades competentes y los principios de contabilidad universalmente aceptados o prescritos por el contador general.

Artículo 11.- El control de legalidad es la comprobación que se hace de las operaciones financieras, administrativas, económicas y de otra índole de una entidad para establecer que se hayan realizado conforme a las normas que le son aplicables.

Artículo 12.- El control de gestión es el examen de la eficiencia y eficacia de las entidades en la administración de los recursos públicos, determinada mediante la evaluación de sus procesos administrativos, la utilización de indicadores de rentabilidad pública y desempeño y la identificación de la distribución del excedente que éstas producen, así como de los beneficiarios de su actividad.

Artículo 13.- El control de resultados es el examen que se realiza para establecer en qué medida los sujetos de vigilancia logran sus objetivos y cumplen los planes, programas y proyectos adoptados por la administración, en un período determinado.

Artículo 14.- La revisión de cuentas es el estudio especializado de los documentos que soportan legal, técnica, financiera y contablemente las operaciones realizadas por los responsables del erario durante un período determinado, con miras a establecer la economía, la eficacia, la eficiencia y la equidad de sus actuaciones.

Artículo 18.- La evaluación de control interno es el análisis de los sistemas de control de las entidades sujetas a la vigilancia, con el fin de determinar la calidad de los mismos, el nivel de confianza que se les puede otorgar y si son eficaces y eficientes en el cumplimiento de sus objetivos.

El Contralor General de la República reglamentará los métodos y procedimientos para llevar a cabo esta evaluación.

Artículo 19.- Los sistemas de control a que se hace referencia en los artículos anteriores, podrán aplicarse en forma individual, combinada o total. Igualmente se podrá recurrir a cualquier otro generalmente aceptado.

El nuevo enfoque de la revisoría fiscal, que presenta este pronunciamiento, se basa en el conocimiento integral de la entidad a la cual presta sus servicios, con una metodología de trabajo moderna.

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública presenta a la profesión este pronunciamiento e invita a los contadores públicos y especialmente a los revisores fiscales a una profunda reflexión y un cambio de actitud para su aplicación; esperando comentarios, sugerencias y aportes para su enriquecimiento.

Yanel Blanco Luna

Presidente

## 600. PRONUNCIAMIENTO SOBRE REVISORIA FISCAL

### 610. DEFINICION Y OBJETIVO DE LA REVISORIA FISCAL

1. La revisoría fiscal es un órgano de fiscalización que, en interés de la comunidad, bajo la dirección y responsabilidad del revisor fiscal y con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas, le corresponde dictaminar los estados financieros y revisar y evaluar sistemáticamente los componentes y elementos que integran el control interno, en forma oportuna e independiente en los términos que le señala la ley, los estatutos y los pronunciamientos profesionales.

2. De conformidad con el artículo 207 del Código de Comercio, la revisoría fiscal tiene como objetivos: el examen de la información financiera del ente a fin de expresar una opinión profesional independiente sobre los estados financieros y la evaluación y supervisión de los sistemas de control con el propósito de que éstos permitan:

- El cumplimiento de la normatividad del ente.
- El funcionamiento normal de las operaciones sociales.
- La protección de los bienes y valores de propiedad de la sociedad y los que tenga en custodia a cualquier título.
- La regularidad del sistema contable.
- La eficiencia en el cumplimiento del objeto social.
- La emisión adecuada y oportuna de certificaciones e informes.
- La confianza de los informes que se suministra a los organismos encargados del control y vigilancia del ente.

3. Para cumplir con las funciones legales el revisor fiscal debe practicar una auditoría integral con los siguientes objetivos:

- Determinar, si a juicio del revisor fiscal, los estados financieros del ente se presentan de acuerdo con las normas de contabilidad de general aceptación en Colombia - auditoría financiera.
- Determinar si el ente ha cumplido con las disposiciones legales que le sean aplicables en el desarrollo de sus operaciones - auditoría de cumplimiento.
- Evaluar el grado de eficiencia y eficacia en el logro de los objetivos previstos por el ente y el grado de eficiencia y eficacia con que se han manejado los recursos disponibles - auditoría de gestión.
- Evaluar el sistema de control interno del ente para conceptuar sobre lo adecuado del mismo - auditoría de control interno.

## 620. AUDITORIA FINANCIERA

### 4. DEFINICION Y OBJETIVOS

La Auditoría Financiera tiene como objetivo la revisión o examen de los estados financieros por parte de un contador público distinto del que preparó la información contable y del usuario, con la finalidad de establecer su razonabilidad, dando a conocer los resultados de su examen, a fin de aumentar la utilidad que la información posee. El informe o dictamen que presenta el contador público independiente otorga fe pública a la confiabilidad de los estados financieros, y por consiguiente, de la credibilidad de la gerencia que los preparó.

La opinión o dictamen del contador público independiente, brinda crédito a las manifestaciones o declaraciones de la administración de la entidad y aumenta la confianza en tales manifestaciones aunque no la torna absoluta. El contador público independiente no es un asegurador en un proceso de auditoría por cuanto los mismos estados financieros no son seguros ni exactos, sino solamente razonables. La seguridad total no se logra ni en la contabilidad ni en la auditoría, debido a factores tales como: la aplicación de criterio, el uso del muestreo, y limitaciones inherentes al control interno.

Una auditoría de estados financieros no se circunscribe sólo a una verificación de documentos en la contabilidad; ella tiene un mayor alcance por cuanto comprueba si los documentos que llegan a la contabilidad para ser registrados y sintetizados en los estados financieros representan fielmente las operaciones efectuadas en todas las áreas de la entidad como: compras, producción, ventas, tesorería, recursos humanos, etc.

Como los estados financieros son una imagen fiel de la posición financiera y patrimonial de la entidad, del resultado de sus operaciones en un período determinado y de los orígenes y aplicaciones de sus recursos, la auditoría de los mismos se preocupa en determinar que

dichos estados reflejen todas y cada una de dichas operaciones, de acuerdo con los principios o normas contables de aceptación general.

### 630. AUDITORIA DE GESTION DEFINICION Y OBJETIVOS

La auditoría de gestión es el examen que se realiza a una entidad con el propósito de evaluar el grado de eficiencia y eficacia con que se manejan los recursos disponibles y se logran los objetivos previstos por el ente.

Dentro del campo de acción de la auditoría de gestión se pueden señalar como objetivos principales:

1. Determinar lo adecuado de la organización de la entidad.
2. Verificar la existencia de objetivos y planes coherentes y realistas.
3. Vigilar la existencia de políticas adecuadas y el cumplimiento de las mismas.
4. Comprobar la confiabilidad de la información y de los controles establecidos.
5. Verificar la existencia de métodos o procedimientos adecuados de operación y la eficiencia de los mismos.
6. Comprobar la utilización adecuada de los recursos.

### 6. ALCANCE Y ENFOQUE DEL TRABAJO

En la auditoría de gestión, el desarrollo concreto de un programa de trabajo depende de las circunstancias particulares de cada entidad. Sin embargo, se señalan a continuación los enfoques que se le pueden dar al trabajo, dentro de un plan general, en las áreas principales que conforman una entidad:

- A) Auditoría de la gestión global de la empresa:
- Evaluación de la posición competitiva.
  - Evaluación de la estructura organizativa.
  - Balance social.
  - Evaluación del proceso de la dirección estratégica.
  - Evaluación de los cuadros directivos.

B) Auditoría de gestión del sistema comercial:

- Análisis de la estrategia comercial.
- Oferta de bienes y servicios.
- Sistema de distribución física.
- Política de precios.
- Función publicitaria.
- Función de ventas.
- Promoción de ventas.

C) Auditoría de gestión del sistema financiero:

- Capital de trabajo.
- Inversiones.
- Financiación a largo plazo.
- Planificación financiera.
- Area internacional.

D) Auditoría de gestión del sistema de producción:

- Diseño del sistema.
- Programación de la producción.
- Control de calidad.
- Almacén e inventarios.
- Productividad técnica y económica.
- Diseño y desarrollo de productos.

E) Auditoría de gestión de los recursos humanos:

- Productividad.
- Clima laboral.
- Políticas de promoción e incentivos.
- Políticas de selección y formación.
- Diseño de tareas y puestos de trabajo.

F) Auditoría de gestión de sistemas administrativos:

- Análisis de proyectos y programas.
- Auditoría de la función de procesamiento de datos.
- Auditoría de procedimientos administrativos y formas de control interno en las áreas funcionales.

640. AUDITORIA DE CUMPLIMIENTO

7. DEFINICION Y OBJETIVOS

La Auditoría de Cumplimiento consiste en la comprobación o examen de las operaciones financieras, administrativas, económicas y de otra índole de una entidad para establecer que se han realizado conforme a las normas legales, estatutarias y de procedimientos que le son aplicables.

Esta Auditoría tiene como objetivo la revisión numérico legal de las operaciones para determinar si los procedimientos utilizados y las medidas de control interno están de acuerdo con las normas que le son aplicables y si dichos procedimientos están operando de manera efectiva y son adecuados para el logro de los objetivos de la entidad.

650. AUDITORIA DE CONTROL INTERNO

8. De conformidad con las disposiciones legales el revisor fiscal debe informar al máximo organismo de dirección del ente su opinión acerca del sistema de control interno. En el resto de este capítulo se hará un amplio estudio del nuevo concepto del control interno.

## 9. DEFINICION

Control interno es un proceso, ejecutado por la junta directiva o consejo de administración de una entidad, por su grupo directivo (gerencia) y por el resto del personal, diseñado específicamente para proporcionarles seguridad razonable de conseguir en la empresa las tres siguientes categorías de objetivos:

- Efectividad y eficiencia de las operaciones.
- Suficiencia y confiabilidad de la información financiera.
- Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.

Esta definición enfatiza ciertos conceptos fundamentales sobre el control interno, a saber:

- Es un proceso, esto es, un medio no un fin en sí mismo.
- Se efectúa por personas. No lo constituyen simplemente los manuales de políticas, los formatos, sino las personas en cualquier estrato de la organización.
- No puede esperarse que ofrezca más que una seguridad razonable.
- Está dirigido al logro de objetivos comprendidos en uno o más grupos que abarcan.

## 10. COMPONENTES

El control interno consta de cinco componentes interrelacionados, que se derivan de la forma como la administración maneja el ente, y están integrados a los procesos administrativos. Los componentes son:

- Ambiente de control
- Evaluación de riesgos
- Actividades de control
- Información y comunicación, y
- Supervisión y seguimiento.

El control interno, no consiste en un proceso secuencial, en donde alguno de los componentes afecta sólo al siguiente, sino en un proceso multidireccional repetitivo y permanente, en el cual más de un componente influye en los otros y conforman un sistema integrado que reacciona dinámicamente a las condiciones cambiantes.

De esta manera, el control interno difiere por ente y tamaño y por sus culturas y filosofías de administración. Así, mientras todas las entidades necesitan de cada uno de los componentes para mantener el control sobre sus actividades, el sistema de control interno de una entidad generalmente se percibirá muy diferente al de otra.

## 11. EFECTIVIDAD

Los sistemas de control interno de entidades diferentes operan con distintos niveles de efectividad. En forma similar, un sistema en particular puede operar en diversa forma en tiempos diferentes. Cuando un sistema de control interno alcanza una calidad razonable, puede ser considerado “efectivo”.

El control interno puede ser juzgado efectivo en cada uno de los tres grupos, respectivamente, si el consejo de administración o junta directiva y la gerencia tiene una razonable seguridad de que:

- Entienden el grado en que se alcancen los objetivos de las operaciones de las entidades.
- Los informes financieros sean preparados en forma confiable.
- Se observen las leyes y los reglamentos aplicables.

Dado que el control interno es un proceso, su efectividad es un estado o condición del mismo en un punto en el tiempo.

Determinar si un sistema de control interno en particular es “efectivo”, es un juicio subjetivo resultante de una evaluación de si los cinco componentes mencionados están presentes y funcionando con efectividad. Su funcionamiento efectivo da la seguridad razonable, en cuanto al logro de los objetivos de uno o más de los grupos citados. De esta manera, estos componentes constituyen también criterios para un control interno efectivo.

A pesar de que los cinco criterios se deben satisfacer, esto no significa que cada componente deba funcionar idénticamente o al mismo nivel, en entidades diferentes. Puede haber algunos ajustes entre ellos. Dado que los controles pueden obedecer a una variedad de propósitos, aquellos incorporados a un componente pueden cumplir el propósito de controles que normalmente podrían estar presentes en otro componente. Adicionalmente, los controles pueden diferir en el grado en que previenen un riesgo en particular, de manera que mediante controles complementarios, cada uno con un efecto limitado, conjuntamente pueden ser satisfactorios.

## 12. AMBIENTE DE CONTROL

Consiste en el establecimiento de un entorno que estimule e influencie la actividad del personal con respecto al control de sus actividades.

Es en esencia el principal elemento sobre el que se sustenta o actúan los otros cuatro componentes e indispensable, a su vez, para la realización de los propios objetivos de control.

Los elementos asociados con el ambiente de control son, entre otros:

a) Integridad y Valores Éticos.- Tiene como propósito establecer los valores éticos y de conducta que se espera de todos los miembros de la organización durante el desempeño de sus actividades, ya que la efectividad del control depende de la integridad y valores del personal que lo diseña, y le da seguimiento.

Es importante tener en cuenta la forma en que son comunicados y fortalecidos estos valores éticos y de conducta. La participación de la alta administración es clave en este asunto, ya que su presencia dominante fija el tono necesario a través de su ejemplo. La gente imita a sus líderes.

Debe tenerse cuidado con aquellos factores que pueden inducir a conductas adversas a los valores éticos como pueden ser: controles débiles o inexistencia de ellos; alta descentralización sin el respaldo del control requerido; debilidad de la función de auditoría; inexistencia o inadecuadas sanciones para quienes actúan inapropiadamente.

b) Competencia.- Son los conocimientos y habilidades que debe poseer el personal para cumplir adecuadamente sus tareas.

c) Junta Directiva, Consejo de Administración y/o Comité de Auditoría.- Debido a que estos órganos fijan los criterios que perfilan el ambiente de control, es determinante que sus miembros cuenten con la experiencia, dedicación y compromisos necesarios para tomar las acciones adecuadas e interactúen con los auditores internos, externos y con la revisoría fiscal.

d) Filosofía Administrativa y estilo de Operación.- Los factores más relevantes son las actitudes mostradas hacia la información financiera, el procesamiento de la información, y principios y criterios contables, entre otros.

Otros elementos que influyen en el ambiente de control son: estructura organizativa, delegación de autoridad y de responsabilidad y políticas y prácticas del recurso humano.

El ambiente de control tiene gran influencia en la forma como se desarrollan las operaciones, se establecen los objetivos y se estimulan los riesgos. Tiene que ver igualmente en el comportamiento de los sistemas de información y con la supervisión en general. A su vez es influenciado por la historia de la entidad y su nivel de cultura administrativa.

### 13. EVALUACION DE RIESGOS

Es la identificación y análisis de riesgos relevantes para el logro de los objetivos y la base para determinar la forma en que tales riesgos deben ser manejados. Asimismo, se refiere a los mecanismos necesarios para identificar y manejar riesgos específicos asociados con los cambios, tanto los que influyen en el entorno de la organización como en el interior de la misma.

En toda entidad, es indispensable el establecimiento de objetivos tanto globales de la organización como de actividades relevantes, obteniendo con ello una base sobre la cual sean identificados y analizados los factores de riesgo que amenazan su oportuno cumplimiento.

La evaluación de riesgos debe ser una responsabilidad ineludible para todos los niveles que están involucrados en el logro de los objetivos. Esta actividad de autoevaluación debe ser revisada por los auditores internos para asegurar que tanto el objetivo, enfoque, alcance y procedimiento han sido apropiadamente llevados a cabo.

Los aspectos sobresalientes de este componente, son entre otros:

a) **Objetivos.**- La importancia que tiene este aspecto en cualquier organización es evidente, ya que representa la orientación básica de todos los recursos y esfuerzos y proporciona una base sólida para un control interno efectivo. La fijación de objetivos es el camino adecuado para identificar factores críticos de éxito. Una vez que tales factores han sido identificados, la gerencia tiene la responsabilidad de establecer criterios para medirlos y prevenir su posible ocurrencia a través de mecanismos de control e información, a fin de estar enfocando permanentemente tales factores críticos de éxito.

Las categorías de los objetivos son las siguientes:

- **Objetivos de Cumplimiento.**- Están dirigidos a la adherencia a leyes y reglamentos, así como también a las políticas emitidas por la administración.
- **Objetivos de Operación.**- Son aquellos relacionados con la efectividad y eficacia de las operaciones de la organización.

- **Objetivos de Información Financiera.**- Se refieren a la obtención de información financiera confiable.

En ocasiones la distinción entre estos tipos de objetivos es demasiado sutil, debido a que unos se traslapan o apoyan a otros.

El logro de los objetivos antes mencionados está sujeto a los siguientes eventos:

1) Los controles internos efectivos proporcionan una garantía razonable de que los objetivos de información financiera y de cumplimiento serán logrados, debido a que están dentro del alcance de la administración.

2) En relación con los objetivos de operación, la situación difiere de la anterior debido a que existen eventos fuera de control del ente. Sin embargo, el propósito de los controles en esta categoría está dirigido a evaluar la consistencia e interrelación entre los objetivos y metas en los distintos niveles, la identificación de factores críticos de éxito y la manera en que se reporta el avance de los resultados y se implementan las acciones indispensables para corregir desviaciones.

Todas las entidades enfrentan riesgos y éstos deben ser evaluados.

b) **Riesgos.**- El proceso mediante el cual se identifican, analizan y se manejan los riesgos forma parte importante de un sistema de control efectivo.

Para ello la organización debe establecer un proceso suficientemente amplio que tome en cuenta sus interacciones más importantes entre todas las áreas y de éstas con el exterior.

Desde luego los riesgos incluyen no sólo factores externos sino también internos; por ejemplo la interrupción de un sistema de procesamiento de información; calidad del personal; la capacidad o cambios en relación con las responsabilidades de la gerencia.

Los riesgos de actividades también deben ser identificados, ayudando con ello a administrar los riesgos en las áreas o funciones más importantes. Desde luego, las causas de riesgo en este nivel pertenecen a un rango amplio que va desde lo obvio hasta lo complejo y con distintos grados de significación.

c) El análisis de riesgos y su proceso, sin importar la metodología en particular, debe incluir entre otros aspectos los siguientes:

- La estimación de la importancia del riesgo y sus efectos.
- La evaluación de la probabilidad de ocurrencia.
- El establecimiento de acciones y controles necesarios.

- La evaluación periódica del proceso anterior.

d) Manejo de cambios.- Este elemento resulta de vital importancia debido a que está enfocado a la identificación de los cambios que pueden influir en la efectividad de los controles internos. Tales cambios son importantes, ya que los controles diseñados bajo ciertas condiciones pueden no funcionar apropiadamente en otras circunstancias.

De lo anterior, se deriva la necesidad de contar con un proceso que identifique las condiciones que puedan tener un efecto desfavorable sobre los controles internos y la seguridad razonable de que los objetivos sean logrados.

El manejo de cambios debe estar ligado con el proceso de análisis de riesgos comentado anteriormente y debe ser capaz de proporcionar información para identificar y responder a las condiciones cambiantes.

Por lo tanto, la responsabilidad primaria sobre los riesgos, su análisis y manejo es de la gerencia, mientras que al revisor fiscal le corresponde apoyar el cumplimiento de tal responsabilidad.

Existen factores que requieren atenderse con oportunidad ya que presentan sistemas relacionados con el manejo de cambios como son: nuevo personal, sistemas de información nuevos o modificados; crecimiento rápido; nueva tecnología, reorganizaciones corporativas y otros aspectos de igual trascendencia.

Los mecanismos contenidos en este proceso deben tener un marcado sentido de anticipación que permita planear e implantar las acciones necesarias, que respondan al criterio de costo-beneficio.

#### 14. ACTIVIDADES DE CONTROL

Son aquellas que realiza la gerencia y demás personal de la organización para cumplir diariamente con las actividades asignadas. Estas actividades están expresadas en las políticas, sistemas y procedimientos.

Ejemplos de estas actividades son la aprobación, la autorización, la verificación, la conciliación, la inspección, la revisión de indicadores de rendimiento, la salvaguarda de los recursos, la segregación de funciones, la supervisión y entrenamiento adecuados.

Las actividades de control tienen distintas características. Pueden ser manuales o computarizadas, administrativas u operacionales, generales o específicas, preventivas o detectivas.

Sin embargo, lo trascendente es que sin importar su categoría o tipo, todas ellas están apuntando hacia los riesgos (reales o potenciales) en beneficio de la organización, su misión y objetivos, así como la protección de los recursos propios o de terceros en su poder.

Las actividades de control son importantes no sólo porque en sí mismas implican la forma “correcta” de hacer las cosas, sino debido a que son el medio idóneo de asegurar en mayor grado el logro de los objetivos.

## 15. CONTROL EN LOS SISTEMAS DE INFORMACION (AUTOMATICOS)

Los sistemas están diseminados en todo el ente y todos ellos atienden a uno o más objetivos de control.

De manera amplia, se considera que existen controles generales y controles de aplicación sobre los sistemas de información.

Controles Generales.- Tienen como propósito asegurar una operación y continuidad adecuada, e incluyen el control sobre el centro de procesamiento de datos y su seguridad física, contratación y mantenimiento del hardware y software, así como la operación propiamente dicha. También lo relacionado con las funciones de desarrollo y mantenimiento de sistemas, soporte técnico, administración de base de datos, contingencia y otros.

Controles de Aplicación.- Están dirigidos hacia el “interior” de cada sistema y funcionan para lograr el procesamiento, integridad y confiabilidad, mediante la autorización y validación correspondiente. Desde luego estos controles cubren las aplicaciones destinadas a las interfases con otros sistemas de los que reciben o entregan información.

Los sistemas de información y su tecnología son y serán sin duda un medio para incrementar la productividad y competitividad. Ciertos hallazgos sugieren que la integración de la estrategia, la estructura organizacional y la tecnología de información es un concepto clave para lo que queda de este siglo y el inicio del próximo.

Es conveniente considerar en esta parte las tecnologías que evolucionan en los sistemas de información y que también, en su momento, será necesario diseñar controles a través de ellas. Tal es el caso de CASE, el procesamiento de imágenes, el intercambio electrónico de datos y hasta asuntos relacionados con los sistemas expertos. Conviene aclarar, al igual que en los demás componentes, que las actividades de control, sus objetivos y su estructura deben responder a las necesidades específicas de cada organización.

## 16. INFORMACION Y COMUNICACION

Para poder controlar una entidad y tomar decisiones correctas respecto a la obtención, uso y aplicación de los recursos, es necesario disponer de información adecuada

y oportuna. Los estados financieros constituyen una parte importante de esa información y su contribución es incuestionable.

Sin embargo, la información contable tiene fronteras. Ni se puede usar para todo, ni se puede esperar todo de ella. Esto puede parecer evidente, pero hay quienes piensan que la información de los estados financieros pudiera ser suficiente para tomar decisiones acerca de una entidad.

Con frecuencia se pretende evaluar la situación actual y predecir la situación futura sólo con base en la información contable. Este enfoque simplista, por su parcialidad, sólo puede conducir a juicios equivocados.

Para todos los efectos, es preciso estar conscientes que la contabilidad nos dice, en parte, lo que ocurrió pero no lo que va a suceder en el futuro.

Por otro lado, en ocasiones la información no-financiera constituye la base para la toma de decisiones, pero, igualmente resulta insuficiente para la adecuada conducción de una entidad.

La información pertinente debe ser identificada, capturada y comunicada al personal en la forma y dentro del tiempo indicado, que le permita cumplir con sus responsabilidades. Los sistemas producen reportes que contienen información operacional, financiera y de cumplimiento que hace posible conducir y controlar la organización. Todo el personal debe recibir un claro mensaje de la alta gerencia de sus responsabilidades sobre el control. También debe atender su propia participación en el sistema de control así como la forma en que las actividades individuales se relacionan con el trabajo de otros. Asimismo, debe contarse con los medios para comunicar información relevante hacia mandos superiores, así como entidades externas.

Los elementos que integran este componente, son entre otros:

a) La Información.- La información generada internamente así como aquella que se refiere a eventos acontecidos en el exterior, es parte esencial de la toma de decisiones así como en el seguimiento de las operaciones. La información cumple distintos propósitos a diferentes niveles.

1. Los Sistemas Integrados a la Estructura.- Los sistemas están integrados o entrelazados con las operaciones. Sin embargo, se observa una tendencia a que éstos se deben apoyar de manera contundente en la implantación de estrategias. Los sistemas de información, como elemento de control, estrechamente ligados a los procesos de planeación estratégica son un factor clave de éxito en muchas organizaciones.

2. Los Sistemas Integrados a las Operaciones.- Son medios efectivos para la realización de las actividades de la entidad. Desde luego, el grado de complejidad varía

según el caso, y se observa que cada día están más integrados con las estructuras o sistemas de organización.

3. La Calidad de la Información.- Constituye un activo, un medio y hasta una ventaja competitiva en todas las organizaciones importantes, ya que está asociada a la capacidad gerencial de las entidades.

La información, para actuar como un medio efectivo de control, requiere de las siguientes características: oportunidad, pertinencia, actualización, razonabilidad y accesibilidad. En lo anterior, se invierte una cantidad importante de recursos. En la medida que los sistemas de información apoyan las operaciones, se convierten en un mecanismo de control útil.

b) La Comunicación.- A todos los niveles de la organización deben existir adecuados canales para que el personal conozca sus responsabilidades sobre el control de sus actividades. Estos canales deben comunicar los aspectos relevantes del sistema de control interno, la información indispensable para los gerentes, así como los hechos críticos para el personal encargado de realizar las operaciones críticas.

Los canales de comunicación con el exterior, son el medio a través del cual se obtiene o proporciona información relativa a clientes, proveedores, contratistas, entre otros. Así mismo, son necesarios para proporcionar información a las entidades de vigilancia y control sobre las operaciones de la entidad e inclusive sobre el funcionamiento de su sistema de control.

## 17. SUPERVISION Y SEGUIMIENTO:

En general, los sistemas de control están diseñados para operar en determinadas circunstancias. Claro está que para ello se tomaron en consideración los objetivos, riesgos y las limitaciones inherentes al control; sin embargo, las condiciones evolucionan debido tanto a factores externos como internos, provocando con ello que los controles pierdan su eficacia.

Como resultado de todo ello, la gerencia debe llevar a cabo la revisión y evaluación sistemática de los componentes y elementos que forman parte de los sistemas de control. Lo anterior no significa que tengan que revisarse todos los componentes y elementos, como tampoco que deba hacerse al mismo tiempo. Ello dependerá de las condiciones específicas de cada organización, de los distintos niveles de riesgos existentes y del grado de efectividad mostrado por los distintos componentes y elementos de control.

La evaluación debe conducir a la identificación de los controles débiles, insuficientes o innecesarios, para promover con el apoyo decidido de la gerencia, su robustecimiento e implantación. Esta evaluación puede llevarse a cabo de tres formas: durante la realización de las actividades diarias en los distintos niveles de la organización; de manera separada por personal que no es responsable directo de la ejecución de las actividades (incluidas las de control) y mediante la combinación de las dos formas anteriores.

## 18. SUPERVISION Y EVALUACION SISTEMATICA DE LOS COMPONENTES

La realización de las actividades diarias permite observar si efectivamente los objetivos de control se están cumpliendo y si los riesgos se están considerando adecuadamente. Los niveles de supervisión y gerencia juegan un papel importante al respecto, ya que ellos son quienes deben concluir si el sistema de control es efectivo o ha dejado de serlo, tomando las acciones de corrección o mejoramiento que el caso exige.

## 19. EVALUACIONES INDEPENDIENTES:

Proporcionan información valiosa sobre la efectividad de los sistemas de control. Desde luego, la ventaja de este enfoque es que tales evaluaciones tienen carácter independiente, que se traduce en objetividad y que están dirigidas respectivamente a la efectividad de los controles y por adición a la evaluación de la efectividad de los procedimientos de supervisión y seguimiento del sistema de control.

Los objetivos, enfoque y frecuencia de las evaluaciones de control varían en cada organización, dependiendo de las circunstancias específicas.

La otra posibilidad para la evaluación de los sistemas de control, es la combinación de las actividades de supervisión y las evaluaciones independientes, buscando con ello maximizar las ventajas de ambas alternativas y minimizar sus debilidades.

La supervisión y seguimiento de los sistemas de control mediante las evaluaciones correspondientes, pueden ser ejecutadas por el personal encargado de sus propios controles (autoevaluación), por los auditores internos (durante la realización de sus actividades regulares), por revisores fiscales, auditores independientes y finalmente por especialistas de otros campos (construcción, ingeniería de procesos, telecomunicaciones, exploración), etc.

La metodología de evaluación comprende desde cuestionarios y entrevistas hasta técnicas cuantitativas más complejas. Sin embargo, lo verdaderamente importante es la capacidad para entender las distintas actividades, componentes y elementos que integran un sistema de control, ya que de ello depende la calidad y profundidad de las evaluaciones. También es importante documentar las evaluaciones con el fin de lograr mayor utilidad de ellas.

## 20. INFORME DE DEFICIENCIAS:

El proceso de comunicar las debilidades y oportunidades de mejoramiento de los sistemas de control, debe estar dirigido hacia quienes son los “propietarios” y responsables de operarlos, con el fin de que implementen las acciones necesarias. Dependiendo de la importancia de las debilidades identificadas, la magnitud del riesgo existente y la probabilidad de ocurrencia, se determinará el nivel administrativo al cual deban comunicarse las deficiencias.

## 21. PARTICIPANTES EN EL CONTROL Y SUS RESPONSABILIDADES:

Todo personal tiene alguna responsabilidad sobre el control. La gerencia es la responsable del sistema de control y debe asumirla.

Los directivos tienen un papel importante en la forma en que la gerencia ejerce el control, no obstante que todo el personal es responsable de controlar sus propias áreas. De igual manera, el auditor interno contribuye a la marcha efectiva del sistema de control, sin tener responsabilidad directa sobre su establecimiento y mantenimiento.

La junta directiva o el consejo de administración y el comité de auditoría vigilan y dan atención al sistema de control interno.

Otras partes externas, como son los auditores externos, revisores fiscales y distintas autoridades, contribuyen al logro de los objetivos de la organización y proporcionan información útil para el control interno. Ellos no son responsables de su efectividad, ni forman parte de él, sin embargo aportan elementos para su mejoramiento.

Internamente las responsabilidades sobre el control corresponden a lo siguiente:

- La Junta Directiva o el Consejo de Administración: Establece no sólo la misión y los objetivos de la organización, sino también las expectativas relativas a la integridad y los valores éticos.
- La Gerencia: Debe asegurar que exista un ambiente propicio para el control.
- Los Directivos Financieros: Entre otras cosas, apoyan la prevención y detección de reportes financieros fraudulentos.
- El Comité de Auditoría: Es el organismo, que no sólo tiene la facultad de cuestionar a la gerencia en relación con el cumplimiento de sus responsabilidades, sino también asegurar que se tomen las medidas correctivas necesarias.
- El Comité de Finanzas: Contribuye cumpliendo con la responsabilidad de evaluar la consistencia de los presupuestos con los planes operativos.
- La Auditoría Interna: A través del examen de la efectividad y además del control interno y mediante recomendaciones sobre su mejoramiento.
- El Área Jurídica: Llevando a cabo la revisión de los contratos y otros instrumentos legales, con el fin de salvaguardar los bienes de la empresa.

- El Personal de la Organización: Mediante la ejecución de las actividades que tiene cotidianamente asignadas y tomando las acciones necesarias para su control. También son responsables de comunicar cualquier problema que se presente en las operaciones, incumplimiento de normas o posibles faltas al código de conducta y otras violaciones.

La participación de las entidades externas consiste en lo siguiente:

- Los Revisores Fiscales y Auditores Independientes: Proporcionan al consejo de administración, a la junta directiva y a la gerencia un punto de vista objetivo e independiente, que contribuye al cumplimiento del logro de los objetivos de los reportes financieros entre otros.

- Las Autoridades de Control y Vigilancia: Participan mediante el establecimiento de requerimientos de control interno, así como en el examen directo de las operaciones de la organización haciendo recomendaciones que lo fortalezcan.

## 22. LIMITACIONES DEL CONTROL INTERNO.

El control tiene limitaciones, por lo tanto, no es una panacea o un remedio absoluto. El control sólo puede proporcionar una garantía razonable de que los objetivos de la organización serán logrados. En estas condiciones el logro de objetivos es afectado por las limitaciones inherentes al control. Tales limitaciones tienen que ver con fallas humanas, debido a juicios e interpretaciones erróneas, ignorancia y desconocimiento, actos intencionados contra la empresa, colusión de dos o más miembros y omisión intencionada de la gerencia, entre otros.

Otro aspecto a considerar en la implementación de controles, es lo relativo a su costo y beneficio y el supuesto de cómo debiera actuar una persona prudente en una situación determinada. Por lo anterior reconocemos que el control no es absoluto ni infalible, pero si es un medio útil para aumentar las probabilidades de que la organización logre sus objetivos y metas.

Existen dos conceptos que se relacionan con las limitaciones:

1. El control interno se diseña e implanta en diferentes niveles y en distintas instancias de las operaciones, para apoyar el logro de los objetivos, asegurando de esa manera que la gerencia está atenta al grado de progreso en los logros, pero no asegura que los objetivos en sí mismos serán alcanzados. Esto es particularmente cierto en cuanto a los objetivos de operación, ya que existen factores que están fuera de control de la organización.

2. El control interno no puede por sí mismo proporcionar una garantía absoluta, en relación con cualesquiera de los tipos de objetivos, ya que ningún sistema de control funciona siempre como se supone debe hacerlo.

Con respecto a las limitaciones del control, se presentan los siguientes comentarios:

- a) Costo Vs. Beneficio.- El establecimiento de controles y su costo, debe guardar una relación adecuada con la probabilidad de ocurrencia o materialización de un riesgo y el efecto que puede provocar. Desde luego, la forma de determinar lo anterior varía en cada organización.
- b) Debilitamiento.- El desempeño del control puede ser afectado por distintas causas, en diferentes momentos. La supervisión inadecuada, el entrenamiento insuficiente del personal son factores que debilitan y/o producen rompimiento parcial o total de los controles y del cumplimiento de sus objetivos. Los factores son entre otros, los siguientes: falta de entendimiento de los controles; juicios erróneos, descuidos o distracción; personal temporal; implementación inadecuada de cambios y poco interés de la gerencia sobre lo apropiado del sistema de control.
- c) Omisión de los controles por parte de la Gerencia: Debido a las amplias facultades y autoridad que tiene ésta, en ocasiones puede pasar por alto los controles, limitando con esto el cumplimiento de los objetivos del control. Sin embargo, la junta directiva o el consejo de administración y el comité de auditoría pueden y deben estar atentos a este tipo de sucesos, para tomar las acciones necesarias.
- d) Colusión.- Cualquier control puede ser afectado, cuando dos o más miembros de la organización realizan un acto deliberado para su rompimiento.

## 655. INFORME O DICTAMEN DEL REVISOR FISCAL

23. El actual Código de Comercio establece que el revisor fiscal debe rendir dos informes:

1. Sobre los estados financieros básicos (Artículo 208), similar al que los auditores independientes emplean, para dictaminar sobre el examen de los estados financieros.
2. El que debe dirigir a la asamblea o junta de socios, expresando su opinión acerca de los actos de los administradores, la correspondencia, los comprobantes y los libros de actas y de registros de acciones y sobre el control interno del ente (Artículo 209).

El informe requerido en el Artículo 208 del Código de Comercio se ciñe a los términos del informe consignado en el Pronunciamiento Número 6 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, con excepción de lo solicitado por el numeral tercero de este artículo que dice: “si en su concepto la contabilidad se lleva conforme a las normas legales y a la técnica contable y si las operaciones registradas se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la asamblea o junta directiva, en su caso”; la exigencia de este numeral se puede cubrir adicionando un tercer párrafo al informe estándar del contador público independiente, para incluir en un solo dictamen lo que debe informar el revisor fiscal de acuerdo a lo que exigen los Artículos 208 y 209 del Código del Comercio.

La razón por la cual se incluye el tercer párrafo es porque se exige mencionar una información diferente del dictamen sobre los estados financieros definido claramente por la profesión contable y, no se debe mezclar en este dictamen datos u opinión de otra índole.

24. La redacción del tercer párrafo podría ser la siguiente:

Además, en mi opinión, la compañía ha llevado su contabilidad conforme a las normas legales y a la técnica contable; las operaciones registradas en los libros y los actos de los administradores de la sociedad se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la asamblea general de accionistas y de la junta directiva; la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas y registro de acciones, en su caso, se llevan y se conservan debidamente; y la compañía ha observado medidas adecuadas de control interno y de conservación y custodia de sus bienes y de los de terceros que pueden estar en su poder.

25. Este párrafo adicional en sus tres primeras manifestaciones no merece mayores comentarios, y se soportan fácilmente aplicando los procedimientos normales de auditoría. La manifestación que hace relación al control interno puede modificarse por los siguientes motivos:

El revisor fiscal, para la gran mayoría de sus revisiones, va a encontrar sugerencias o recomendaciones que hacer para mejorar los procedimientos de contabilidad y las medidas de control interno, aún cuando éstas no cambien su opinión sobre lo adecuado del control interno.

En los casos en que el revisor fiscal tenga sugerencias que hacer al ente, éstas no deberán incluirse en el informe estándar, por los motivos siguientes:

1. La inclusión de las recomendaciones en el informe convertirían al mismo en un informe largo y confuso, en el que el revisor fiscal tendría que indicar el grado de responsabilidad que está asumiendo, como lo mandan las normas de auditoría de aceptación general.

2. Algunos asuntos relacionados con los procedimientos de contabilidad y control interno no son apropiados para distribución o publicación general, sino para uso de los accionistas, la gerencia, la junta directiva y los entes de control y vigilancia.

3. Un informe de esta clase no debe publicarse junto con estados financieros del ente o entregarse en otra forma a personas ajenas.

26. En estos casos, el párrafo adicional podría redactarse así:

Además, en mi opinión, la compañía ha llevado su contabilidad conforme a las normas legales y la técnica contable; las operaciones registradas en los libros y los actos de los administradores de la sociedad se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la asamblea general de accionistas y de la junta directiva; la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas y de registro de acciones, en su caso, se

llevan y se conservan debidamente. Mi informe sobre las medidas de control lo estoy enviando en forma separada (o lo envié con fecha...).

En las páginas siguientes se incluyen modelos de informes estándares del revisor fiscal.

## INFORME DEL REVISOR FISCAL (SIN AJUSTE POR INFLACION)

A los Accionistas de Compañía XXXXX S.A.:

He auditado los balances generales de la COMPAÑIA XXXXX S.A. al 31 de diciembre de 19X2 y 19X1, y los correspondientes estados de ganancias y pérdidas, de cambios en el patrimonio y de cambios en la situación financiera por los años terminados en esas fechas. Dichos estados financieros fueron preparados bajo la responsabilidad de la administración. Una de mis obligaciones es la de expresar una opinión sobre dichos estados financieros con base en mi auditoría.

Realicé mi auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Colombia. Esas normas requieren que una auditoría se planifique y se lleve a cabo de tal manera que se obtenga una seguridad razonable sobre la situación financiera del ente económico. Una auditoría incluye el examen, sobre una base selectiva, de la evidencia que respalda las cifras y las notas informativas en los estados financieros. Una auditoría también incluye la evaluación de las normas o principios contables utilizados y de las principales estimaciones efectuadas por la administración, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros. Considero que mi auditoría proporciona una base razonable para expresar mi opinión.

En mi opinión, los estados financieros arriba mencionados presentan razonablemente, la situación financiera de la Compañía XXXXX S.A. al 31 de diciembre de 19X2 y 19X1, los cambios en el patrimonio, los resultados de las operaciones y los cambios en su situación financiera por los años terminados en esas fechas, de conformidad con normas o principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, aplicados uniformemente.

Además, en mi opinión, la compañía ha llevado su contabilidad conforme a las normas legales y a la técnica contable; las operaciones registradas en los libros y los actos de los administradores de la sociedad se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la asamblea general de accionistas y de la junta directiva; la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas y registro de acciones, en su caso, se llevan y se conservan debidamente; y la compañía ha observado medidas adecuadas de control interno y de conservación y custodia de sus bienes y de los de terceros que pueden estar su su poder.

Nombre y Firma

Tarjeta Profesional

Santafé de Bogotá, 30 de marzo de 19X3.

## INFORME DEL REVISOR FISCAL (CON AJUSTE POR INFLACION)

A los Accionistas de Compañía XXXXX S.A.:

He auditado los balances generales de la COMPAÑIA XXXXX S.A. al 31 de diciembre de 19X2 y 19X1, y los correspondientes estados de ganancias y pérdidas, de cambios en el patrimonio y de cambios en la situación financiera por los años terminados en esas fechas. Dichos estados financieros fueron preparados bajo la responsabilidad de la administración.

Una de mis obligaciones es la de expresar una opinión sobre dichos estados financieros con base en mi auditoría.

Realicé mi auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Colombia. Esas normas requieren que una auditoría se planifique y se lleve a cabo de tal manera que se obtenga una seguridad razonable sobre la situación financiera del ente económico. Una auditoría incluye el examen, sobre una base selectiva, de la evidencia que respalda las cifras y las notas informativas en los estados financieros. Una auditoría también incluye la evaluación de las normas o principios contables utilizados y de las principales estimaciones efectuadas por la administración, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros. Considero que mi auditoría proporciona una base razonable para expresar mi opinión.

Como se indica en la Nota No. 2, los estados financieros de 19X2 y 19X1 han sido ajustados para mostrar el efecto de las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda, de acuerdo con los procedimientos técnicos establecidos en las disposiciones legales que regulan los ajustes por inflación en Colombia. El sistema no reconoce el efecto de la inflación sobre los activos, pasivos y patrimonio desde su origen hasta el 31 de diciembre de 1991, por lo que los ajustes son limitados iniciándose con la inflación de 1992. De conformidad con las normas o principios de contabilidad de aceptación general en Colombia, se deben presentar estados financieros comparativos con los del año anterior.

Los estados financieros de 19X1, que habían sido ajustados a diciembre 31 de ese año, fueron reexpresados en términos del poder adquisitivo de la moneda a diciembre 31 de 19X2.

En mi opinión, los estados financieros arriba mencionados, ajustados como se indica en el párrafo anterior, presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía XXXXX S.A. al 31 de diciembre de 19X2 y 19X1, los cambios en el patrimonio, los resultados de las operaciones y los cambios en su situación financiera por los años terminados en esas fechas, de conformidad con las normas o principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, aplicados uniformemente, excepto porque no reflejan la inflación ocurrida hasta el 31 de diciembre de 1991 tal como se indicó anteriormente.

Además, en mi opinión, la compañía ha llevado su contabilidad conforme a las normas legales y a la técnica contable; las operaciones registradas en los libros y los actos de los administradores de la sociedad se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la asamblea general de accionistas y de la junta directiva; la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas y registro de acciones, en su caso, se llevan y se conservan debidamente; y la compañía ha observado medidas adecuadas de control interno y de conservación y custodia de sus bienes y de los de terceros que pueden estar en su poder.

Nombre y Firma

Tarjeta Profesional

Santafé de Bogotá, 30 de marzo de 19X3.

## 660. INFORME DEL REVISOR FISCAL SOBRE EL CONTROL INTERNO

27. Es necesario y conveniente que el revisor fiscal emita informes separados, cuando tenga sugerencias o recomendaciones sobre los procedimientos de contabilidad, medidas de control interno u otras recomendaciones que surjan del curso de su revisión en el cumplimiento de sus funciones. Para que estos informes cumplan con el requisito de la oportunidad, el revisor fiscal deberá emitir comunicaciones o informes con las observaciones que resulten de su trabajo, informes que normalmente rendirá a la asamblea, junta directiva o a la gerencia, según los asuntos incluidos en el mismo.

28. El siguiente es un modelo del informe sobre el control interno.

A los accionistas de la Sociedad Hipotética S.A.

Como parte de mis funciones como revisor fiscal de la entidad, revisé e hice pruebas al sistema de control interno con el alcance que consideré necesario para evaluarlo, según lo requerido por las normas de auditoría generalmente aceptadas. El propósito de dicha evaluación, de acuerdo con esas normas, fue establecer una base de confianza en el control interno adoptado para lograr el cumplimiento de los objetivos de la entidad.

Al considerar la efectividad en cualquier sistema de control interno, hay que tener en cuenta ciertas limitaciones que les son inherentes. Tales limitaciones pueden suceder por (1) interpretación errónea de las instrucciones, errores de juicio, descuidos y otros factores humanos que pueden causar errores; (2) colusión o confabulación de dos o más personas para restarle efectividad a aquellos controles que dependen de la segregación de funciones; y (3) determinaciones intencionales de la gerencia que puedan deteriorar los procedimientos de control relacionados con la ejecución y registros de transacciones o con respecto a estimaciones y juicios que se requieren para la preparación de estados financieros. Además, la efectividad de los controles internos pueden variar de un período a otro por cambios en las condiciones o porque el cumplimiento de los procedimientos establecidos se debilite.

Mi estudio y evaluación del sistema de control interno de la entidad no descubriría necesariamente todas las debilidades del sistema. Sin embargo, estimo que el sistema de contabilidad y los controles internos se consideran adecuados para salvaguardar sus activos y los de terceros que puedan estar en su poder. Mi apreciación se basa en la revisión del sistema y de los controles internos existentes en el momento de mi examen. Dicho estudio y evaluación me indicaron las situaciones y asuntos que se acompañan en las siguientes páginas que considero constituyen debilidades que deben corregirse.

29. Si existieren deficiencias importantes en las recomendaciones del revisor fiscal, pudiera modificarse la redacción del tercer párrafo del informe en los siguientes términos; constituyéndose en un informe con salvedades sobre el control interno:

“Mi estudio y evaluación del sistema de control interno, no descubriría necesariamente todas las debilidades del sistema. Sin embargo, estimo que el sistema de contabilidad y los controles internos, excepto por las deficiencias que se exponen más adelante, se consideran adecuados para salvaguardar sus activos y los de terceros que puedan estar en su poder. Mi apreciación se basa en la revisión del sistema y de los controles internos existentes en el momento de mi examen. Dicho estudio y evaluación me indicaron las siguientes situaciones que constituyen debilidades importantes”.

30. Si las deficiencias son tan significativas que el revisor fiscal considera que el informe con excepción no es el más aconsejable, podría redactar el tercer párrafo de su opinión en los siguientes términos.

“Mi estudio y evaluación del sistema de control interno, no descubriría necesariamente todas las debilidades del sistema. Sin embargo, estimo que el sistema de contabilidad y los controles internos, cuando se fortalezcan por las recomendaciones expuestas más adelante, se consideran adecuados para salvaguardar sus activos y los de terceros que puedan estar en su poder. Mi apreciación se basa en la revisión del sistema y de los controles internos existentes en el momento de mi examen. Dicho estudio y evaluación me indicaron las siguientes situaciones que considero constituyen debilidades importantes”.

31. El revisor fiscal dentro de las funciones que le imponen los numerales 2o. y 5o. del Artículo 207 del Código de Comercio, debe “inspeccionar asiduamente los bienes de la sociedad y procurar que se tomen oportunamente las medidas de conservación o seguridad de los mismos y de los que ella tenga en custodia o cualquier otro título”; y “dar oportuna cuenta por escrito, a la asamblea o junta de socios, a la junta directiva o Gerente, según estos casos, de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y el desarrollo de sus negocios”.

Para cumplir estas funciones, el revisor fiscal debe emitir comunicaciones o memorandos informales con las observaciones que resulten de su trabajo, informes que normalmente rendirá a la junta directiva o a la gerencia, según correspondan los asuntos objeto del mismo.

## 665. INFORMACION SUPLEMENTARIA

32. Una entidad, por lo general, emite sus estados financieros básicos y notas, acompañados del informe del revisor fiscal, sin embargo, al emitir esa información anual, la entidad puede incluir ya sea por ley o por costumbre otra información financiera y no financiera, la cual, para propósito de este pronunciamiento, denominamos información suplementaria.

Ejemplo de información suplementaria son los resúmenes financieros o puntos sobresalientes, razones financieras, informes de la gerencia o de la junta directiva, etc. Sobre algunas informaciones suplementarias el revisor fiscal tiene la obligación legal de opinar y sobre otras, no tiene tal obligación. Cuando un revisor fiscal tiene la obligación de opinar específicamente sobre una información suplementaria, sus responsabilidades estarán determinadas por la naturaleza de su obligación.

En relación con la información suplementaria sobre la que el revisor fiscal no tiene la obligación legal de opinar, recomendamos que, hasta donde sea posible, incluya una opinión sobre esta información previa su revisión de acuerdo con procedimientos necesarios en la circunstancia.

33. Adicional a su dictamen u opinión sobre los estados financieros básicos, el revisor fiscal debe establecer claramente su responsabilidad con respecto a la información suplementaria, aún cuando esta información no se considere necesaria para una presentación razonable de la situación financiera y del resultado de las operaciones de la entidad.

Cuando la información suplementaria consiste en estados financieros condensados, los mismos pueden cubrirse en el párrafo de la opinión como se indica a continuación.

“En mi opinión, los estados financieros mencionados en el primer párrafo, presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía XYZ, al 31 de diciembre de 19XX, los resultados de sus operaciones y los cambios en la situación financiera por el año terminado en esa fecha y los estados complementarios presentan razonablemente la información consignada en los mismos, todo ello de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados....”.

34. Cuando la información suplementaria no es propiamente estados financieros condensados sino tablas, razones financieras, anexos o planillas de gastos u otros elementos de los estados financieros, cifras financieras del informe de la gerencia y junta directiva, la opinión sobre esta información se debe hacer en un párrafo separado al final del dictamen u opinión, párrafo que podría decir lo siguiente:

“Los datos incluidos en las páginas XXX o los anexos XXX, aunque no se consideran necesarios para una presentación razonable de la situación financiera, de los resultados de las operaciones y de los cambios en la situación financiera, se presentan como información suplementaria y han estado sujetos a los procedimientos de auditoría aplicados

en el examen de los estados financieros básicos. En mi opinión, estos datos están presentados razonablemente en todos los aspectos importantes con relación a los estados financieros básicos en conjunto”.

#### 670. ESTADOS DEL AÑO ANTERIOR NO AUDITADOS POR EL REVISOR FISCAL

35. Si se presentan estados financieros comparativos con los del año anterior no examinados por el revisor fiscal actual, debe hacerse una exposición apropiada por el revisor fiscal en su informe.

Si los estados financieros del año anterior fueron examinados por otro contador público y en nuestra revisión del presente año no se observaron inconsistencias, errores u omisiones importantes, los estados financieros del año anterior se pueden cubrir en un párrafo como el siguiente:

“Los estados financieros del año 19XX, (año anterior), que se presentan con fines comparativos, fueron examinados por otro contador público quien emitió informe sin salvedad sobre los mismos en marzo de 19YY”.

36. Si el revisor fiscal tiene razones para creer que los estados financieros del año anterior no ofrecen una presentación razonable, el párrafo intermedio podría tener el siguiente contenido:

“No examiné los estados financieros del año anterior y por consiguiente no expreso opinión sobre los mismos al encontrar ajustes importantes que debieron reflejarse en dichos estados financieros”.

Cuando el dictamen u opinión del otro revisor fiscal sobre los estados financieros del año anterior contengan salvedad, debe darse consideración a la naturaleza y a la validez corriente de la salvedad, en forma similar al caso en que el actual revisor fiscal hubiera emitido un dictamen u opinión con salvedad sobre los estados financieros del año anterior.

#### 675. INFORME DEL REVISOR FISCAL SOBRE ESTADOS FINANCIEROS INTERMEDIOS

37. El contenido del informe o dictamen sobre los estados financieros del fin de año o ejercicio a los que se les ha practicado una auditoría completa se expresó en las páginas anteriores. Este informe no es aplicable a los estados financieros de fechas intermedias cuya firma se solicita con alguna frecuencia, por bancos, entidades financieras, entidades encargadas del control y vigilancia y por la misma asamblea general o junta de socios.

La auditoría continua que practica el revisor fiscal le proporciona una base para informar si hay que hacer modificaciones importantes de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. Los procedimientos para llevar a cabo una revisión

de estados financieros intermedios consisten principalmente en procedimientos de revisión analítica descritos en la Norma Internacional de Auditoría No. 12.

El dictamen del revisor fiscal sobre estados financieros intermedios debe consistir en:

1. Una declaración de que los estados financieros intermedios fueron hechos de acuerdo con las normas establecidas para esta clase de revisiones.
2. Una identificación de los estados financieros objeto del examen.
3. Una descripción de los procedimientos llevados a cabo.
4. Una declaración que la revisión intermedia es menor en el alcance que la de un examen de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.
5. Una declaración de que las cifras de los estados financieros se encuentran en todo de acuerdo con los libros de contabilidad de la sociedad.

38. A continuación se presenta un ejemplo de esta clase de informe:

He revisado el balance general de la compañía X en ... de 19... y su estado adjunto de ganancias y pérdidas correspondiente al período terminado en esa fecha. Mi revisión fue hecha de acuerdo con normas establecidas por la profesión para la revisión de estados financieros de períodos intermedios y por consiguiente se obtuvo la información y conocimiento de los procedimientos utilizados en la preparación de dichos estados, se hicieron las investigaciones con los funcionarios responsables de los asuntos financieros contables y, mediante procedimientos analíticos de revisión, se hicieron pruebas de los documentos y registros de contabilidad. El alcance de esta revisión es menor que el de la que se practica a los estados financieros al finalizar el período, conforme a normas de auditoría generalmente aceptadas.

En mi opinión y con base en las normas establecidas por la profesión para la revisión de estados financieros intermedios los estados mencionados, que han sido tomados fielmente de los libros, presentan la situación financiera de la compañía de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Revisor Fiscal

Tarjeta Profesional No. ...

## 680. OTRAS OBLIGACIONES PROFESIONALES

39. En términos generales, la responsabilidad profesional del contador público, cuando da fe pública, se resume en la forma siguiente:

1. Desarrollar su trabajo de acuerdo con las normas de auditoría.
2. Expresar claramente su opinión o dictamen.
3. Indicar las salvedades si las hay.
4. Indicar los efectos de dichas salvedades.

40. Las responsabilidades impuestas a los contadores públicos por las leyes tributarias, se derivan de las responsabilidades profesionales y se resumen así:

1. Certificaciones

- Sobre documentos que soportan a las declaraciones tributarias.
- Sobre hechos específicos para gozar de beneficios fiscales.
- Sobre la autenticidad de determinados documentos, cuando se exige esta prueba en requerimientos o en la etapa de los recursos.

2. Dictámenes u opiniones fiscales

- Sobre la razonabilidad de los estados financieros o datos incluidos en las declaraciones tributarias.

Es importante aclarar la diferencia entre las certificaciones y las opiniones o dictámenes, pues la legislación tributaria vigente parece no distinguir entre una y otra.

Las certificaciones son posibles, especialmente, cuando se refieren a hechos concretos comprobables en su totalidad, para lo cual no es indispensable aplicar un juicio profesional imparcial o de apreciación discrecional enmarcado en los límites de lo simplemente razonable.

El dictamen u opinión es el fruto del juicio profesional sobre informaciones preparadas por terceros con base en la aplicación de sus propios criterios y examinadas por el contador público mediante la utilización de procedimientos de prueba, en la extensión y oportunidad que considere adecuados.

41. Artículo 581 (del Estatuto Tributario). Efectos de la firma del contador. Sin perjuicio de la facultad de fiscalización e investigación que tiene la Administración de Impuestos para asegurar el cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, y de la obligación de mantenerse a

disposición de la Administración de Impuestos los documentos, informaciones y pruebas necesarios para verificar la veracidad de los datos declarados, así como el cumplimiento de las obligaciones que sobre contabilidad exigen las normas vigentes, la firma del contador público o revisor fiscal en las declaraciones tributarias, certifica los siguientes hechos:

1. Que los libros de contabilidad se encuentran llevados en debida forma, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y con las normas vigentes sobre la materia.

2. Que los libros de contabilidad reflejan razonablemente la situación financiera de la empresa.

3. Que las operaciones registradas en los libros se sometieron a las retenciones que establecen las normas vigentes, en el caso de la declaración de retenciones.

42. Artículo 597 (del Estatuto Tributario). La declaración de renta podrá firmarse con salvedades. El revisor fiscal o contador público que encuentre hechos irregulares en la contabilidad, podrá firmar la declaración de renta y complementarios pero en tal evento deberá consignar en el espacio destinado para su firma en el formulario de declaración la frase “con salvedades”, así como su firma y demás datos solicitados, y hacer entrega al representante legal o contribuyente de una constancia en la cual se detallen los hechos que no han sido certificados y la explicación completa de las razones por las cuales no se certificaron. Dicha constancia deberá ponerse a disposición de la Administración Tributaria, cuando ésta lo exija.

43. La opinión o dictamen indicado en la legislación tributaria vigente no se ajusta a las afirmaciones mínimas señaladas en este pronunciamiento y en especial la indicación de que la firma del contador público certifica que los libros de contabilidad reflejan razonablemente la situación financiera de la empresa. A la fecha, esta certificación no ha tenido consecuencias para la profesión en relación a la forma como fue redactada en la legislación tributaria y la profesión la ha considerado como falta de conocimientos del legislador en cuanto al alcance y significado de la opinión del contador público sobre los estados financieros.

44. Conocidas las obligaciones fiscales de los contadores públicos, es conveniente mencionar las sanciones a que está expuesto este profesional por incumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Estas sanciones son de dos clases:

1. Sanción disciplinaria, consiste en la suspensión temporal o permanente de la facultad de certificar actos para la Administración de Impuestos. Esta sanción es grave por cuanto en la práctica significa la remoción automática de su cargo de revisor fiscal o de contador.

2. Sanción penal por el delito de falsedad en documento privado y/o por fraude procesal.

45. Artículo 647 (del Estatuto Tributario).- Sanción por inexactitud. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.

No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

46. Artículo 659 (del Estatuto Tributario).- Sanción por violar las normas que rigen la profesión. Los contadores públicos, auditores o revisores fiscales que lleven o aconsejen llevar contabilidades, elaboren o expidan certificaciones que no reflejen la realidad económica de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, que no coincidan con los asientos registrados en los libros, o emitan dictámenes u opiniones sin sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas, que sirvan de base para la elaboración de declaraciones tributarias, o para soportar actuaciones ante la administración tributaria, incurrirán en los términos de la Ley 43 de 1990, en las sanciones de multa, suspensión o cancelación de su inscripción profesional de acuerdo con la gravedad de la falta.

En iguales sanciones incurrirán si no suministran a la administración tributaria oportunamente las informaciones o pruebas que les sean solicitadas.

Las sanciones previstas en este artículo, serán impuestas por la Junta Central de Contadores. El Director de Impuestos Nacionales o su delegado - quien deberá ser contador público - hará parte de la misma en adición a los actuales miembros.

47. Artículo 659-1 (del Estatuto Tributario).- Sanción a sociedades de contadores públicos. Las sociedades de contadores públicos que ordenen o toleren que los contadores públicos a su servicio incurran en los hechos descritos en el artículo anterior, serán sancionadas por la Junta Central de Contadores con multas hasta de dos millones de pesos (hoy \$2.500.000). (Valor año base 1992). La cuantía de la sanción será determinada teniendo en cuenta la gravedad de la falta cometida por el personal a su servicio y el patrimonio de la respectiva sociedad.

Se presume que las sociedades de contadores públicos han ordenado o tolerado tales hechos, cuando no demuestre que, de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, ejercen un control de calidad del trabajo de auditoría o cuando en tres o más ocasiones la sanción del artículo anterior ha recaído en personas que pertenezcan a la sociedad como auditores, contadores o revisores fiscales. En este evento procederá la sanción prevista en el artículo anterior.

48. El alcance del trabajo del revisor fiscal le debe proporcionar la evidencia suficiente para certificar las declaraciones tributarias en los términos exigidos por el Estatuto Tributario. La revisión de las declaraciones de retención en la fuente y las declaraciones del impuesto a las ventas - IVA, se efectúan aplicando la auditoría de cumplimiento definida en la sección 640 de este pronunciamiento.

La auditoría de las declaraciones de renta le exigen al revisor fiscal o a su equipo de trabajo sólidos conocimientos en materia tributaria y adiestramiento permanente en esta área debido a los cambios continuos que se suceden en la legislación tributaria.

La auditoría financiera definida en la sección 620 de este pronunciamiento será el trabajo principal que soporta los valores incluidos en las declaraciones de renta con las correspondientes conciliaciones entre los valores contables y los valores tributarios.

49. Dentro de las obligaciones profesionales del contador público cabe destacar, la evaluación del usuario de sus servicios, en desarrollo del artículo 46 de la ley 43 de 1990, en armonía con el artículo 210 del Código de Comercio, como punto de referencia para pactar la remuneración concerniente, en relación con la importancia del cargo y las circunstancias especiales que rodean a cada ente económico. El revisor fiscal debe evaluar las apropiaciones mínimas que él le suministra, sin perjuicio de las que estaría dispuesto a proporcionar el usuario de los servicios en materia de recursos humanos, físicos y técnicos destinados exclusivamente a la contribución para el cabal desempeño de las funciones legales, reglamentarias y estatutarias asignadas al revisor fiscal.

Para garantizar el cumplimiento de las características de la revisoría fiscal, tales como la permanencia, la cobertura total, la independencia de acción y criterio y la función preventiva, el revisor fiscal debe evaluar el alcance efectivo de tales recursos, para lo cual considerará, entre otros los siguientes elementos:

a) El importe de su propia remuneración y la de los auxiliares o dependientes de la revisoría fiscal, adecuada a la trascendencia y dignidad del cargo y en función del tamaño del ente económico y la complejidad de las operaciones del mismo.

b) Cuando la revisoría fiscal se remunera por vía de honorarios, debe estimar el número de horas que dedicaría a la labor correspondiente, directamente o a través de auxiliares o dependientes, en ejercicio de las funciones legales, reglamentarias y estatutarias asignadas al revisor fiscal. Tales honorarios profesionales deben basarse en estimados de tiempo en que incurrirá el revisor fiscal y sus dependientes para llevar a cabo el trabajo de revisoría fiscal, acorde con los estándares de un plan de trabajo, el personal

asignado, su experiencia y complejidad del trabajo, así como a los volúmenes de información procesados. Sin perjuicio de la adecuada coordinación del trabajo, entre otros, con la auditoría interna o externa, el área de sistemas y procesamiento electrónico de datos y la coordinación con el área de contabilidad.

c) Prever que, en el evento de presentarse desplazamientos de funcionarios de la revisoría fiscal a ciudades distintas a la sede principal del ente económico, los pasajes, taxis, manutención, alojamiento e incidentales, deben ser cubiertos por el usuario de los servicios de la revisoría fiscal.

d) Para desarrollar la labor de revisoría fiscal se deben acordar, también, los requerimientos mínimos que el usuario de los servicios le daría, tales como la asignación de un espacio físico suficiente que incluya:

- Escritorios, calculadoras y demás enseres propios, acorde con las necesidades;
- Equipo de cómputo, debidamente adecuado a las necesidades y características del trabajo a desarrollar, en función de las propias aplicaciones implementadas por la entidad para el procesamiento electrónico de datos;
- Sala de reuniones a la cual se pueda tener acceso, cuando las circunstancias lo exijan;
- Línea telefónica y acceso de otros medios de comunicación, en relación con las adquisiciones implementadas por la entidad (fax, télex y correo).

Todo lo anterior debe quedar consignado en el acta o convenio correspondiente en la cual se designa al revisor fiscal y éste debe dar conformidad que con tales recursos - humanos, físicos y técnicos - le son suficientes y le garantizan el desarrollo normal de sus funciones, sin perjuicio que en cualquier momento dichos requerimientos puedan ser ajustados a las circunstancias de cada ente económico, en función de la trascendencia y dignidad del cargo y en relación con el tamaño del ente económico y la complejidad de las operaciones del mismo.

50. En desarrollo del numeral 3 del artículo 207 del Código de Comercio -colaboración con entidades gubernamentales que ejerzan inspección y vigilancia-, en armonía con otras disposiciones legales, tales como el literal q) del artículo 2 de la ley 11 de 1990; el artículo 95 y el subnumeral 15 del numeral 3 del artículo 325 del decreto 663 de 1993 -Estatuto Orgánico del Sistema Financiero-; los artículos 1.2.1.1,- 3.1.2.1, los numerales 4 y 16-4.1.2.5 del decreto 653 de 1993 -Estatuto Orgánico del Mercado Público de Valores- y demás disposiciones concordantes, el revisor fiscal debe atender las obligaciones de carácter especial que expidan las entidades gubernamentales que ejercen inspección y vigilancia, en particular lo relativo al cumplimiento de normas establecidas en el Código de Comercio y las leyes 145 de 1960 y 43 de 1990, relacionadas con los estados financieros básicos, con estados financieros consolidados, con estados financieros de publicación, con estados financieros de carácter general o específicos, a la certificación y dictamen de estados financieros de fechas intermedias o de informes especiales, a la certificación de información específica, como los denominados “controles de ley”, tales como del encaje,

las inversiones, la posición propia, el patrimonio técnico y el capital mínimo y la composición accionaria.