

Sánchez, T.; Manco, J. (2017). Del control de calidad al proceso de fiscalización. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 70, 197-211.

Del Control de Calidad al Proceso de Fiscalización

Tatiana Isabel Sánchez Muñoz

Estudiante Contaduría Corporación Universitaria Americana
Octavo semestre

Juan Carlos Manco Posada

Contador Público y especialista en Gestión Tributaria de la Universidad de Antioquia. Docente de la Corporación Universitaria Americana.
E mail: juanmanco@gmail.com

En el vaivén eterno de las eras, el porvenir es siempre de los visionarios
JOSE INGENIEROS

Una primera versión de este trabajo fue presentada en el Congreso: Retos profesionales en un contexto cambiante. Corporación Universitaria Americana. Medellín, noviembre 1 y 2 de 2016.

Del Control de Calidad Al Proceso de Fiscalización

Tatiana Isabel Sánchez Muñoz y Juan Carlos Manco Posada

Resumen: El presente trabajo destaca la singular relevancia que tiene el control de calidad sobre los procesos de auditoría/fiscalización; se consideran los elementos primordiales contemplados en las normas sobre el control de calidad y se pone presente el asunto ético como elemento determinante en resultado final del proceso de auditoría/fiscalización. Se comentará, además, la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría a los propósitos de la Revisoría Fiscal. Con todo ello, se harán algunos comentarios respecto a la percepción del público receptor de los informes del Revisor Fiscal en cuanto tiene incidencia en el inmaterial profesional conocido como Confianza Pública.

Palabras Clave: Control de calidad, Revisoría Fiscal, Proceso de fiscalización.

From quality control to audit process

Tatiana Isabel Sánchez Muñoz and Juan Carlos Manco Posada

Abstract: *This work highlights the singular relevance that has quality control over audit processes, they are considered the essential elements referred to the rules on quality control, and the ethical issue is exhibited as a determinant element in the final result of the audit. Also, it will discuss the implementation of International Standards of Auditing to the purposes of the Comptrollership. With all that, some comments will be made regarding target public perception of Comptrollership reports as it has incidence on the professional intangible known as Public Trust.*

Keywords: *Quality control, Comptrollership, Audit Process.*

Du Contrôle de Qualité au Processus de Fiscalisation

Tatiana Isabel Sánchez Muñoz et Juan Carlos Manco Posada

Résumé : *Cet article souligne la remarquable importance du contrôle de qualité sur les processus d'audit/fiscalisation. Ils sont considérés les éléments primordiaux contemplés dans les normes sur contrôle de qualité et il est exposé le sujet éthique comme élément déterminant dans le résultat final du processus d'audit/fiscalisation. En plus, on commentera l'application des Normes Internationales d'Audit aux intentions des Commissaires aux comptes. Avec tout cela, on fera quelques commentaires concernant à perception du publique destinataire des rapports du Commissaire aux comptes, quant à il a d'influence dans l'immatériel professionnel connu comme Confiance du Public.*

Mots clés : *Contrôle de qualité, Commissaire aux comptes, Processus de Fiscalisation.*

Do Controle de Qualidade Ao Processo de Fiscalização

Tatiana Isabel Sánchez Muñoz e Juan Carlos Manco Posada

Resumo: *O presente artigo destaca a singular relevância que tem o controle de qualidade sobre os processos de auditoria/fiscalização. Consideram-se os elementos primordiais contemplados nas normas sobre o controle de qualidade e apresenta-se o assunto ético como elemento determinante em resultado final do processo de auditoria/fiscalização. Além disso, se comentará a aplicação das Normas Internacionais de Auditoria aos propósitos da Receita Federal. Com tudo isso será feitos alguns comentários em relação à percepção do público receptor dos informes do Auditor Fiscal quando tem incidência no imaterial profissional conhecido como Confiança Pública.*

Palavras chave: *Controle de qualidade, Receita Federal, Processo de fiscalização.*

Del Control de Calidad al Proceso de Fiscalización

Tatiana Isabel Sánchez Muñoz y Juan Carlos Manco Posada

Primera versión recibida en mayo de 2017 - Versión final aceptada en junio de 2017

I. Introducción

El control de calidad de los servicios profesionales se relaciona con la percepción del público respecto a lo que reciben y como lo ponderan. Los servicios de Revisoría Fiscal abarcan tan variados asuntos que se torna un tanto confuso para algunos precisar si lo que finalmente obtienen es acorde a lo que se tiene previsto. Mucha mayor relevancia toma el asunto cuando en el medio se tienen eventos relacionados con actuaciones de Revisores Fiscales individualmente considerados que vulneran esa Confianza Pública.

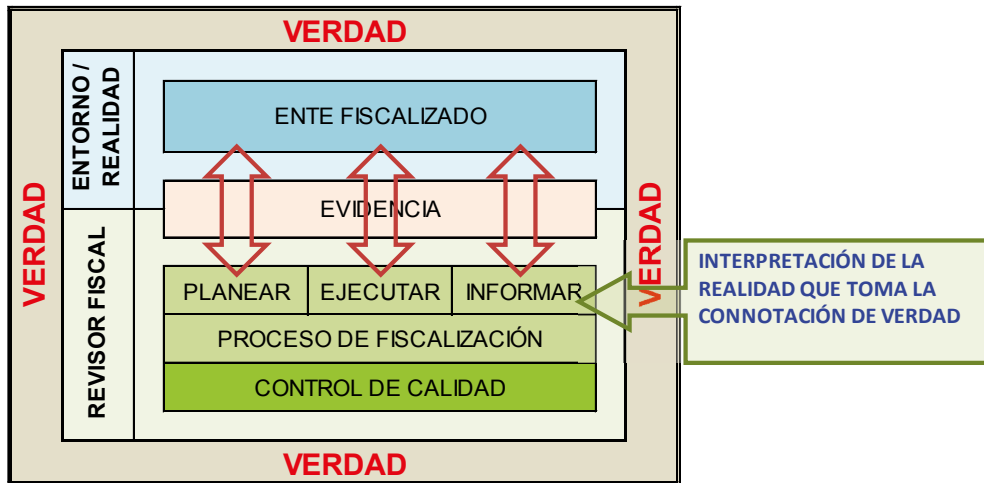
La profesión, respondiendo a ese necesario cuidado respecto a la calidad de los servicios profesionales, ha diseñado estándares que sirvan de guía para que los profesionales orienten su hacer tomando las debidas precauciones y sean suficientemente diligentes, de forma tal que se preserve –preferiblemente se mejore– la Confianza Pública.

En este escrito se comentarán los conceptos estructurales bajo los que se ha implementado el control de calidad para los servicios de Auditoría Financiera, los mismos que hoy son aplicables para el servicio de Revisoría Fiscal.

II. Del control de calidad al proceso de fiscalización

El control de calidad ha de entenderse como el conjunto de trabajos que ha de realizar el Revisor Fiscal en procura de una seguridad razonable respecto al proceso de fiscalización que ha seguido, en el sentido de que: se ha cumplido con los requerimientos legales y profesionales durante tal proceso, se han instaurado unas políticas de calidad apropiadas, se han implementado los planes de mejoramiento apropiados una vez detectadas las necesidades y se han establecido programas auto-regulatorios. Gráficamente se podría representar así:

Ilustración 1. Control de calidad en la Revisoría Fiscal



Fuente: Construcción propia.

Sobra advertir, tal como lo anuncia IFAC, que no es posible “presentar todos los pasos requeridos para establecer normas efectivas de control de la calidad y programas efectivos de revisión de la calidad” (Blanco, 2006, p.1164). No obstante, vale considerar los objetivos que ha señalado IFAC, según los presenta Blanco en el texto precitado, por ser de aplicabilidad general y recomienda para su implementación por parte de los miembros como elementos relevantes al control de calidad, veamos:

- Las asociaciones miembro deben adoptar o desarrollar las normas de control de calidad y la orientación relevante que requieren las firmas de contadores en ejercicio para establecer las políticas y los procedimientos de control de calidad necesarios para proveer seguridad razonable sobre la conformidad con las normas profesionales en la ejecución de los servicios. La naturaleza y extensión de su ejercicio, su dispersión geográfica, su organización y consideraciones apropiadas de costo/beneficio. De acuerdo con ello, las políticas y los procedimientos adoptados por las firmas individuales variarán, lo mismo que la manera como se documentarán las políticas y los procedimientos mismos y el cumplimiento con ellos.
- Las asociaciones miembro deben desarrollar programas de revisión de la calidad diseñados para evaluar si las firmas de los contadores en ejercicio han establecido políticas y procedimientos apropiados de control de calidad y están cumpliendo esas políticas.
- Las asociaciones miembro deben establecer programas de revisión de la calidad diseñados para evaluar si las firmas de los contadores en ejercicio han cumplido con las normas profesionales relevantes para los contratos de aseguramiento.

- Las asociaciones miembro deben requerir de las firmas de contadores en ejercicio que hagan mejoramientos apropiados en sus políticas y procedimientos de control de calidad o en su cumplimiento con esas políticas y normas, cuando se identifica la necesidad de tal mejoramiento. Cuando las firmas fallan en cumplir con las normas profesionales relevantes, la asociación miembro debe tomar la acción correctiva apropiada. Las asociaciones miembro también deben tomar las medidas educativas o disciplinarias señaladas por las circunstancias.

- Como condición básica, IFAC enfatiza que la implementación de un programa de auto-evaluación apropiado no puede ser efectuado a menos que las firmas de contadores en ejercicio en un país están cobijadas por un código de ética apropiado y también por normas apropiadas que gobiernen los principios de contabilidad y los contratos para prestar servicios profesionales. El código de ética para contadores profesionales promulgado por IFAC, con sus normas internacionales de auditoría y las normas internacionales de información financiera emitidas por la junta de normas internacionales de contabilidad, todas ellas proveen orientación para tales normas.

Tenemos pues, que el Revisor Fiscal debe implementar políticas y procedimientos de control de calidad encaminados a ofrecer una seguridad razonable de que todos los procesos asociados a los contratos de fiscalización se desarrollan acorde a los estándares emitidos por los organismos que regulan la actividad de auditoría, es decir, el proceso se sigue conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas. En nuestro caso, las normas de auditoría que deberá seguir el Revisor Fiscal fueron adoptadas mediante el Decreto 302 de febrero 20 de 2015 aplicables a partir de enero 1 de 2016. Dichas normas son las emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB, por sus siglas en inglés), específicamente se adoptaron las contempladas en el “Handbook 2010”

Ahora bien, el marco técnico adoptado contiene:

- Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) – *International Standards on Auditing* (IAS)
- Las Normas Internacionales de Control de Calidad (NICC) – *International Standards on Quality Control* (ISQC)
- Las Normas Internacionales de Trabajos de Revisión (NITR) – *International Standards on Review Engagements* (ISRE)
- Las Normas Internacionales de Trabajos para Atestiguar (NITA) – *International Standards on Assurance Engagements* (ISAE)
- Las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR) – *International Standards on Related Services* (ISRS)
- El Código de Ética para Profesionales de la Contaduría – *IFAC Code of Ethics for Professional Accountants*

Hay una condición general de prestación de servicio de Revisoría Fiscal bajo la cual no obliga aplicar tal marco técnico y es cuando el servicio se presta a entidades que no están ni en el grupo 1 ni en el grupo 2 (que no cumplan

requisitos de activos superiores a 30.000 SMMLV, más de 200 trabajadores), pues, según contempla la norma (Decreto 302 de Febrero 20 de 2015) pueden aplicar el marco técnico de forma voluntaria o continuar aplicando los procedimientos de auditoría previstos en el marco regulatorio ya existente en Colombia.

Según contempla el Decreto 302 de 2015, entonces, el Revisor Fiscal deberá aplicar las NIA al cumplir las responsabilidades contenidas en los artículos 207 (numeral 7) y 208 del Código de Comercio, referidas explícitamente a actividades relacionadas con el dictamen de estados financieros. Igualmente, deberá aplicar las ISAE, al satisfacer los requerimientos establecidos en el artículo 209 del Código de Comercio, referidos a la evaluación del cumplimiento de las disposiciones estatutarias y de la asamblea o junta de socios y con la evaluación del control interno. En todo caso, indican en el mencionado decreto, que los contadores públicos deberán aplicar en sus actuaciones profesionales el Código de Ética para profesionales de la contaduría. Finalmente, advierten que obliga para los Revisores Fiscales cumplir con las disposiciones de las NICC, esto es, las normas de control de calidad.

Tenemos pues, de un lado, la disposición de un servicio profesional altamente especializado y de amplio espectro en su actuación, la Revisoría Fiscal; y de otro, unos estándares que establecen las responsabilidades que tiene el Revisor Fiscal (para el caso) en relación con su sistema de control de calidad de las auditorías y revisiones de estados financieros. Todo ello inserto en un mercado profesional con demanda limitada y oferta ampliamente competida, el mundo globalizado.

En un mundo globalizado como el nuestro y con los constantes desafíos que se asumen, el profesional, especialmente el prestador de servicios de Revisoría Fiscal, encuentra múltiples y continuas situaciones en donde no sabe qué hacer o cómo hacer para afrontarlas. Así es como se hace evidente y cobra singular importancia el estar bien preparados, preferiblemente antes de que se presente la situación, de forma tal que después simplemente se pueda capitalizar llamando al suceso experiencia y para hacer más productivo, eficiente y eficaz el proceso de manera tal que se pueda lograr lo tan anhelado en esta profesión, cual es la confianza pública, cobra especial y singular importancia la aplicación de procedimientos de control de calidad.

La Revisoría Fiscal entendida como una Institución a la cual le corresponde por ministerio de la ley el control de fiscalización y, por tanto, integra un “Sistema compuesto por un conjunto de procesos, estructurados de manera lógica y organizada, por medio del cual se supervisa, inspecciona, vigila y constata la ejecución idónea y secuencial de los hechos económicos en todos sus ámbitos en un determinado ente, conforme a parámetros preestablecidos” Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP, 2008). El recorrido normativo

para llegar a lo que hoy tenemos como Revisoría Fiscal no es corto, huelga destacar algunos hitos: reglamentada por la ley 73 de 1935, asignada al contador público como función privativa por medio del decreto 2373 de 1956, regulada por la Ley 43 de 1990, con variadas adiciones en materias especiales (impuestos, actividades auxiliares de entes de vigilancia y control); tal abundancia normativa podría entenderse en dos sentidos: de un lado, no cabe duda que el asunto como quehacer profesional es exigente, cumple una función de satisfacer una necesidad social y, de otra parte, significa un reto para el profesional, tanto a nivel de preparación como de ejercicio en condiciones éticas de alta demanda en suficiencia (sin que baste el cumplimiento de lo exigido por la ley).

De acuerdo con Manco (2015) “el control de calidad conforma un sistema que debe establecer el contador público en ejercicio, con el propósito de lograr que sus trabajos cumplan los requisitos, objetivos y propósitos definidos, [...] fundamentalmente se orienta el diseño, implementación, operación y continua revisión del sistema de control de calidad”, por el cual se debe proceder con mesura en todo lo que determina el actuar y no juzgar o proferir fe pública con desconocimiento, este a su vez debe de garantizar una seguridad razonable desde el momento de aceptar un encargo y la realización de correctas técnicas de interventoría o técnicas y herramientas de auditoría legalmente aprobadas después de aceptarlo y consigo poder ofrecer un informe cualquiera sea su tipo “Dictamen, Atestaciones, Instrucciones, Denuncias y Reportes”, y que este a su vez tenga las suficientes evidencias y razonabilidad del determinado caso; con el fin de conservar el encargo, aumentar su patrimonio público y de proteger el interés común.

Ahora bien, estamos ante una demanda de diligencia, esmero, mesura y cuidado del profesional dedicado a la Revisoría Fiscal a lo largo del proceso de fiscalización, lo que finalmente se refleja en el intangible de la Confianza Pública. Ese componente de atención especial durante el proceso de fiscalización es el que se ha contemplado con la denominación de Control de calidad y su alcance está previsto para cubrir áreas tales como las enunciadas por Blanco (2006):

- a) cualidades, habilidades y competencia del personal de la firma;
- b) asignación de personal a los contratos y su dirección y supervisión;
- c) aceptación de nuevos clientes y retención de clientes existentes; y
- d) supervisión de los procedimientos de control de calidad. (p. 1165)

Por su parte, según LEGIS (2015), la NICC 1 en el apartado 16 indica:

La firma de auditoría establecerá y mantendrá un sistema de control de calidad que comprenda políticas y procedimientos que contemplan cada uno de los siguientes elementos:

- a) Responsabilidades de liderazgo en la calidad dentro de la firma de auditoría

- b) Requerimientos de ética aplicables
- c) Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes, y de encargos específicos.
- d) Recursos humanos
- e) Realización de encargos.
- f) Seguimiento (p. 98)

Ahora bien, lo comentado gráficamente podría presentarse de la siguiente forma:

Ilustración 2. Control de calidad en el trabajo de auditoría

PROCESO DE AUDITORÍA / FISCALIZACIÓN	FASES	PLANEAR	EJECUTAR	INFORMAR
CONTROL DE CALIDAD DEL TRABAJO DE AUDITORÍA / FISCALIZACIÓN	ELEMENTOS	Cualidades, habilidades y competencia del personal de la firma		
		Asignación de personal a los contratos y su dirección y supervisión		
		Aceptación de nuevos clientes y retención de clientes existentes		
		Supervisión de los procedimientos de control de calidad		

Fuente: Constricción propia.

Como puede percibirse desde los elementos a considerar en el sistema de control de calidad, aunados a la definición del objetivo de la norma de control de calidad (NICC), corresponde al Revisor Fiscal establecer un sistema de control de calidad que otorgue una seguridad razonable de que él mismo y su personal de apoyo (grupo de colaboradores) cumplen las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables y, que los informes emitidos respecto al encargo de fiscalización son adecuados acorde a las circunstancias. Ello implica que, el Revisor Fiscal debe disponer políticas para resolver asuntos tales como: la independencia, la asignación del personal a los trabajos de auditoría, consultas, supervisión, contratación de personal, desarrollo profesional, promoción de personal, aceptación y continuación de clientes e inspección, por ende, el cumplir con esos elementos y concienciar al personal a cargo que responda a ellos, es papel fundamental del encargado del control de calidad. Blanco (2006)

Esto significa, disponer especial cuidado respecto a la documentación del encargo, por llamar la atención respecto a un punto esencial. Ello bajo el entendido de que por “Documentación del Encargo” ha de entenderse “el registro del trabajo realizado, de los resultados obtenidos y de las conclusiones alcanzadas por el profesional ejerciente (a veces se emplea el término “papeles de trabajo”), según se establece en el apartado 12 literal b) de la NICC 1 en LEGIS (2015). Respecto a la documentación por reunir durante el proceso de fiscalización, es preciso hacer énfasis en cuanto a lo relacionado con la Organización, sus características, especificaciones, trayectoria y demás asuntos. Lo antedicho, por cuanto es la organización, precisamente la fuente de trabajo para el Profesional Contable y eso condiciona de alguna manera el proceso de fiscalización. Respecto a las organizaciones menciona Bustamante (2008), citando a Dávila, algunas características atribuibles a ellas:

- Son dinámicas: crecen, cambian, se deterioran y a veces mueren.
- Conflictivas, en términos de los intereses internos y externos que convergen en ella.
- Son sistemas abiertos, es decir, se entienden articuladas dentro de estructuras más amplias: económicas, políticas, sociales y culturales.
- Complejas.
- Tienen capacidad para aprender.
- Poseen una estructura interna estratificada de poder y control.
- Desarrollan una cultura propia: valores, creencias, normas y sanciones.
- Tienen el carácter de una ideología, en cuanto conforman una forma de ver y de aludir a la realidad.
- Son racionales.
- La organización es más que la agregación o sumatoria de sus miembros.
- Construyen el comportamiento de sus miembros. (p. 162)

Por su parte, Blanco (2006) nos indica (hablando de la Auditoría Integral) que documentación significa:

El material, papeles de trabajo preparados por y para u obtenidos o retenidos por el auditor en conexión con la ejecución de la auditoría. Los papeles de trabajo pueden ser en la forma de datos almacenados en papel, película, medios electrónicos u otros medios y cumplen los siguientes objetivos: Auxilian en la planeación y ejecución del trabajo; Auxilian en la supervisión y revisión del trabajo; y Registran la evidencia en la Auditoría resultante del trabajo realizado, para soportar el informe. (p. 24)

Entonces, con lo expuesto se puede inferir la trascendencia que el control de calidad tiene con relación al quehacer de un Revisor fiscal, ya que cubre aspectos que van de la aceptación o no del encargo propuesto por un ente, hasta el momento mismo en el que entrega su informe final (Dictamen). Las normas le están demandando actuar profesionalmente, durante todo el proceso de fiscalización y tomar las previsiones adecuadas para ofrecer una

seguridad razonable de que su grupo de colaboradores cumplirán todas las expectativas de calidad adoptadas por el Revisor Fiscal como políticas. Esto implica, en primer término, hacerse plenamente consciente de la envergadura de la responsabilidad que se asume y, en consecuencia, adoptar las políticas apropiadas para traducir esa responsabilidad en acciones concretas que disminuyan los riesgos asociados a una actuación ineficiente, ineficaz o poco idónea.

Ahora, el control de calidad en servicios de Revisoría Fiscal requiere, pues, validar las medidas adoptadas por el profesional del encargo respecto al cumplimiento de sus funciones y responsabilidades, en cuanto que sean consecuentes, proporcionadas y apropiadas. En este sentido podría destacarse lo concerniente al régimen de inhabilidades e incompatibilidades, puesto que puede repercutir ostensiblemente en la percepción de calidad por parte de los usuarios de los servicios de Revisoría Fiscal. Según Peña (2011), al hablar del asunto, indica que las normas relacionadas son abundantes, señalando causales de manera taxativa y algunas otras de forma implícita; en igual sentido, procurando conservar la independencia, el Código de Comercio dispone que el Revisor Fiscal solamente estará bajo la dependencia de la Asamblea o junta de socios y que sus auxiliares o colaboradores estarán bajo su directa responsabilidad y dirección, serán nombrados y removidos por él, para evitar cualquier tipo de injerencia de la Administración. Aclara Peña que la inhabilidad consiste en la falta de cualidad, capacidad y condición requeridas para hacer algo o que lo imposibilitan para el ejercicio de un cargo; es decir, se configura la inhabilidad por expreso mandato normativo y se refieren a condiciones propias de quien aspira a ejercer el cargo y que le impiden su posesión y el ejercicio pleno del mismo, se presenta antes de la realización o ejercicio del cargo o de su aceptación. Agrega que, para el propósito, se deben tener presentes algunas normas como son:

- Artículo 205 del Código de Comercio, donde se indica quiénes no podrán ser revisores fiscales
- Artículo 215 del Código de Comercio, que inhabilita a cualquier persona (Contador Público o sociedad) para ejercer el cargo en más de cinco sociedades por acciones
- La ley 43 de 1990, artículo 42. Prescribe que el contador público rehusará la prestación de sus servicios para actos que sean contrarios a la moral y a la ética.
- La ley 43 de 1990, artículo 43. Demanda que el Contador Público se excuse de aceptar o ejecutar trabajos para los cuales él o sus asociados no se consideren idóneos.
- La ley 43 de 1990, artículo 48. Dicta que el contador público no podrá prestar servicios profesionales como asesor, empleado o contratista a

personas naturales o jurídicas a quienes haya auditado o controlado en su carácter de funcionario público o de Revisor Fiscal, inhabilidad que se extiende por el término de 1 año.

- La ley 43 de 1990, artículo 50. Cuando un Contador Público sea requerido para actuar como auditor externo, Revisor Fiscal, interventor de cuentas o árbitro en controversia de orden contable se abstendrá de aceptar tal designación si tiene, con alguna de las partes, parentesco...
- La ley 43 de 1990, artículo 51. Cuando un Contador Público haya actuado como empleado de una sociedad rehusara aceptar cargos o funciones de auditor externo o Revisor Fiscal de la misma empresa o de su subsidiaria y/o filiales por lo menos durante 6 meses después de haber cesado en sus funciones.
- El decreto-Ley 2463 de 1981 sobre el régimen de inhabilidades, incompatibilidades y responsabilidades de los funcionarios de las Cajas de compensación familiar y asociaciones de cajas, establece [...] La incompatibilidad es una prohibición legal que busca mantener y defender la independencia, objetividad y transparencia del Revisor Fiscal durante el ejercicio de su cargo, en aras de preservar la confianza pública y credibilidad que le son características, respecto de sus actuaciones e informes. De este modo no se le permite ejercer simultáneamente este cargo con otros en el mismo ente económico, y de hacerlo incurrirá en claras violaciones que le llevan a ser sancionado por trasgresión a la Ley.
- Indica Peña que también la Junta Central de Contadores se ha referido a la incompatibilidad definiéndola como: “aquella circunstancia que surge durante el desarrollo de una actividad, y que le impide continuar ejerciendo el cargo so pena de contrariar las disposiciones legales y éticas, o bien, le significan abstenerse de aceptar otro tipo de encargos o generar otro tipo de vínculos”

En otro sentido, podría entenderse el control de calidad a nivel estratégico como un conjunto de maneras adoptadas por el Revisor Fiscal que le ayudarán a lograr el cumplimiento de sus responsabilidades a cabalidad, atendiendo los requerimientos legales, evitando daños y perjuicios para sí mismo y para los usuarios de sus servicios. Ahora bien, tales estándares de calidad unidos a las normas éticas nos disponen un profesional honrado, idóneo, íntegro, responsable, virtuoso, cualificado, consciente, que, en últimas, eleva las expectativas de unos resultados de cara a la verdad y el bienestar general, que satisface el bien común.

Vale advertir que, tal como están las cosas en la actualidad, no se debe descartar lo dispuesto por la ley 43 de 1990, incluso, considerar lo establecido en su artículo 37 donde manifiesta los principios básicos de Ética profesional y considerarlos en conjunto con lo establecido en el Código de Ética de la IFAC.

Veamos, a manera de resumen cuáles son los principios regulados por estos marcos:

Tabla 1. Código de ética

Código de ética	
Ley 43/1990, Artículo 37	IFAC Sección 100
Integridad	Integridad
Objetividad	Objetividad
Independencia	
Responsabilidad	
Confidencialidad	Confidencialidad
Observancia de las disposiciones normativas	
Competencia	Competencia y diligencia profesional
Difusión y colaboración	
Respeto entre colegas	
Conducta ética	
Comportamiento profesional	

Fuente: Constricción propia.

Nótese, pues, cómo en materia de ética, puede entenderse que tales marcos son complementarios, de hecho, puede afirmarse válidamente que si un profesional contable en ejercicio –incluyendo, obviamente a los Revisores Fiscales– cumple los requerimientos éticos establecidos en la ley 43, sería poco probable que no cumpliera con las exigencias de la IFAC a este nivel.

El control de calidad, pues, actúa como un garante, un factor que eleva la confianza del público respecto al cumplimiento del encargo por parte del Revisor Fiscal, lo que, en últimas, redundará en confianza general de la comunidad respecto a las actuaciones y operaciones de los entes fiscalizados, ya que, los entes obligados a tener Revisor Fiscal tienen una directa repercusión en la percepción de confianza e impacto en el interés común (dada la naturaleza, complejidad y generalizado impacto de los entes en el aspecto social, económico y de desempeño de la economía). Ahora, reconociendo la Revisoría Fiscal como un ente de control puro que permite minimizar el riesgo y asegurar el cumplimiento de las metas, objetivos trazados, el profesional debe de saber cómo realizar una buena labor, para lo cual el control de calidad puede ayudar a identificar estrategias, bases y herramientas con mayor facilidad, agilidad y transparencia, y, por ende el diagnosticar la situación actual de la empresa con pleno conocimiento de la misma, se integraría a una planeación estratégicamente modificada para avanzar más rápido (permitiendo mayor oportunidad en la actuación) y en mejores condiciones (para el cumplimiento de las funciones permanentes que le han sido asignadas), lo que, finalmente, repercute en formas de mejoramiento continuo del proceso de fiscalización.

Esa permanente evaluación del proceso de fiscalización, la aplicación mejorada de las técnicas de interventoría de cuentas, se convertiría a la larga en un factor determinante para mejorar la imagen, percepción y la confianza pública. Ello se traduce en la adopción de políticas encaminadas a la adecuada ejecución de diversas acciones apropiadas a los fines de la Revisoría Fiscal, como son: [...], Identificación de potenciales factores de riesgos [...], Cumplimiento de requisitos de calidad de la información, de normatividad aplicable, [...], Evaluación integral de la información presentada en los estados financieros y de las notas explicativas de los mismos, [...], Seguimiento mediante indicadores de resultado y tableros de control, [...] (Orientación Profesional: Ejercicio Profesional de la Revisoría Fiscal, 2008)

Vale reafirmar lo concerniente a la documentación, aspecto en el que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (Orientación Profesional, 2008) se ha manifestado, clasificándola en grandes grupos, a saber: expedientes de uso continuo y consulta permanente: expedientes de antecedentes y situación general, expediente de control interno organizacional, expediente de arquitectura financiera, expediente administrativo y de estudios especiales, expediente de análisis complementarios, expediente de procedimientos de seguimiento, expediente tributario, expediente sobre procesamiento electrónico de datos, estructura del departamento de sistemas y seguridad de la información, expediente sobre fiscalización del medio ambiente, expediente de modelos de formularios, expedientes de uso temporal en el ejercicio anual.

Ahora bien, desde una perspectiva pragmática es inaplazable comentar que la NICC1 exige en el párrafo 53 que cuando menos una (1) vez al año le correspondería al Revisor Fiscal dejar evidencia de los resultados del seguimiento de su sistema de control de calidad, bastando para ello con producir una comunicación, donde se incluya según LEGIS (2015) lo siguiente:

- a) Una descripción de los procedimientos de seguimiento realizados.
- b) Las conclusiones obtenidas de los procedimientos de seguimiento.
- c) Cuando corresponda, una descripción de las deficiencias sistémicas o repetitivas, o de otras deficiencias significativas, así como de las medidas adoptadas para solucionar o para corregir dichas deficiencias

En el mismo sentido, vale la pena destacar que se estima que los resultados positivos del Control de calidad dependen en muy buena medida de la cultura de calidad que logren implantar y fomentar el Revisor Fiscal entre su grupo de colaboradores. Bien expresa la NICC1 (Aparado 5 de la guía de aplicación) cuando indica que para “[...] fomentar una cultura interna basada en la calidad, resulta especialmente importante que los dirigentes de la firma de auditoría (léase los Revisores Fiscales) reconozcan que la estrategia de negocios de la firma de auditoría está supeditada al requerimiento primordial de alcanzar la

calidad en todos los encargos que la firma de auditoría realiza” (LEGIS, 2015), y a renglón seguido tercia que el fomento de dicha cultura interna incluye:

- a) Establecer políticas y procedimientos que aborden la evaluación del desempeño, la remuneración y la promoción profesional (incluidos sistemas de incentivos) relativos a su personal, con el fin de demostrar el compromiso primordial de la firma de auditoría con la calidad;
- b) asignar las responsabilidades de dirección de forma tal que las consideraciones comerciales no se antepongan a la calidad del trabajo realizado; y
- c) proporcionar los recursos suficientes para el desarrollo, la documentación y el apoyo de sus políticas y procedimientos de control de calidad.

Es apenas lógico que fomentando la cultura de la calidad se pueden mejorar los resultados del proceso de fiscalización, pero esto no es suficiente. Es preciso designar un responsable del control de calidad que goce de adecuada autoridad, para que pueda desarrollar políticas y procedimientos adecuados que permitan, finalmente, identificar y comprender las cuestiones relacionadas con el control de calidad, como bien advierte la NICC1 en su aparte 6 de la guía de aplicación (LEGIS, 2015).

III. Conclusiones

Siendo la Revisoría Fiscal una institución de carácter integral y permanente, le compete evaluar al ente económico como un todo, por ende el profesional que se encargue de ejecutar tal labor debe de comprender la gran trascendencia y responsabilidad que trae consigo tal encargo; además, debe tener suficiente conocimiento, entrenamiento y experticia. Por tanto, es perentorio entender que si se quiere entregar un informe cualificado –de reducida incertidumbre– sobre las evidencias y resultados obtenidos en todo el proceso, ayuda sobremanera a cumplir el disponer un sistema de control de calidad que le proporcione alertas tempranas para encauzar su hacer (qué, por qué, para qué) a desentrañar y develar la verdad de esa realidad en la que se desenvuelve el ente fiscalizado.

Ayudaría bastante a ese proceso de hacernos conscientes el que desde los planes de formación académica profesional se hiciera énfasis en estos requerimientos de calidad y, preferiblemente, se articularan planes de entrenamiento específico en la evaluación de los sistemas de calidad del servicio de revisoría fiscal. Para ello, por ejemplo, se podría encargar a los consultorios contables de las facultades de contaduría pública el hacer trabajos externos de validación de los sistemas de control de calidad adoptados por los revisores fiscales en cumplimiento de sus encargos. Ello implica contar con la debida autorización legal, lo que significa que es preciso hacer los ajustes normativos pertinentes.

Referencias bibliográficas

- Aguiar Jaramillo, H. (2001). Control interno y revisoría fiscal. *Contaduría Universidad de Antioquia* 39, pp. 31-40.
- Aguiar Jaramillo, H. (2003). Revisoría fiscal y globalización. *Contaduría Universidad de Antioquia* 42, pp. 87-96.
- Blanco Luna, Y. (2003). *Normas y procedimientos de la auditoría integral* (Primera edición ed.). Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Blanco Luna, Y. (2006). *Manual de Auditoría y de Revisoría Fiscal* (Novena ed.). Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Bustamante García, H. C. (2008). Los imaginarios del revisor fiscal: una aproximación teórica. *Contaduría Universidad de Antioquia* 52, pp. 155-198.
- Colmenares Rodriguez, L. A. (2008). La ética en el ejercicio de la profesión contable. *La Contaduría Pública - La profesión de mayor riesgo social y de gran proyección internacional*. 10-14. SENA - REDFACONT - JUNTA CENTRAL DE CONTADORES.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (2008). *Orientación Profesional: Ejercicio Profesional de la Revisoría Fiscal*. Documento, Consejo Técnico de la Contaduría Pública.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (1994). *Pronunciamiento 7: Pronunciamiento sobre Revisoría Fiscal*.
- Franco Ruiz, R. (s.f.). Responsabilidad de la contaduría pública en el desarrollo empresarial. *La Contaduría Pública - La profesión de mayor riesgo social y de gran proyección internacional*. pp. 55-66. SENA - REDFACONT - JUNTA CENTRAL DE CONTADORES.
- Ingenieros, J. (1913). Obtenido de El hombre mediocre: http://www.edu.mec.gub.uy/biblioteca_digital/libros/I/Ingenieros,%20Jose%20-%20Jose%20Ingenieros.pdf
- LEGIS. (2015). *Normas de Aseguramiento de la Información - NAI - Decreto 302 del 2015*. LEGIS.
- Manco Posada, J. C. (Marzo de 2000). De la revisoría fiscal. *Contaduría Universidad de Antioquia* 36, pp. 109-121.
- Manco Posada, J. C. (2015). *Elementos básicos del control, la auditoría y la revisoría fiscal*. Medellín: Juan Manco.
- Mantilla Blanco, S. A. (2015). *Estándares/Normas Internacionales de Aseguramiento de la Información Financiera (ISA/NIA)* (Primera edición ed.). Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Mantilla Blanco, S. A., & Cante S., S. Y. (2005). *Auditoría del control interno* (Primera edición ed.). Bogotá: Ecoe ediciones.
- Obando Cárdenas, J. (2001). Nuevos paradigmas de la revisoría fiscal. *Contaduría Universidad de Antioquia* 39, pp. 131-142.
- Peña Bermúdez, J. M. (2007). *Revisoría fiscal una garantía para la sociedad, empresa y estado* (Primera edición ed.). Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Peña Bermudez, J. M. (2011). *Revisoría Fiscal: una garantía para la empresa, la sociedad y el Estado* (2a Edición ed.). Ecoe Ediciones.
- Sunder, S. (2005). *Teoría de la contabilidad y el control* (Primera Edición ed.). (Nohora García... (et al), Trad.) Bogotá: Universidad Nacional de Colombia.
- Timothy Bell... (et al). (2007). *Auditoría basada en riesgos* (Primera edición ed.). (S. A. Mantilla, Trad.) Bogotá: Ecoe Ediciones.