

1-1-2016

Análisis de amenazas de intimidación y salvaguardas enfocado en el revisor fiscal desde la perspectiva de las NAI

Angie Catherine Blanco Tovar

Glehidy Paola Leguizamón Salas

Follow this and additional works at: https://ciencia.lasalle.edu.co/contaduria_publica

Citación recomendada

Blanco Tovar, A. C., & Leguizamón Salas, G. P. (2016). Análisis de amenazas de intimidación y salvaguardas enfocado en el revisor fiscal desde la perspectiva de las NAI. Retrieved from https://ciencia.lasalle.edu.co/contaduria_publica/568

This Trabajo de grado - Pregrado is brought to you for free and open access by the Facultad de Ciencias Administrativas y Contables at Ciencia Unisalle. It has been accepted for inclusion in Contaduría Pública by an authorized administrator of Ciencia Unisalle. For more information, please contact ciencia@lasalle.edu.co.

**Análisis de amenazas de intimidación y salvaguardas
enfocado en el Revisor Fiscal desde la perspectiva de las NAI**

Angie Catherine Blanco Tovar¹
Glehidly Paola Leguizamón Salas²

Resumen

La figura de Revisoría Fiscal en Colombia ha atravesado por diversos cambios normativos; sin embargo, desde la Ley de Convergencia hacia los estándares internacionales y de Normas de Aseguramiento de la Información - NAI, se reglamentó el cargo de Revisor Fiscal bajo el Decreto 302 de 2015 el cual establece un marco conceptual basado en amenazas y salvaguardas en cumplimiento a los principios fundamentales de ética, dado que el desempeño del Revisor Fiscal puede verse potencialmente amenazado por una amplia gama de circunstancias y relaciones. En este artículo se identifican las principales situaciones que originan amenazas de intimidación y sus respectivas salvaguardas así como su efecto sobre los principios éticos profesionales.

Palabras clave: Revisor Fiscal, principios éticos, amenaza de intimidación, salvaguardas

Abstract

The figure of Statutory Auditor in Colombia has gone through various regulatory changes; however, since the creation of the Law of Convergence towards international standards and International Standards on Auditing – ISA, his position was regulated under Decree 302 of 2015 which establishes a conceptual framework based on threats and safeguards in compliance with the fundamental principles ethics, since the performance of the Auditor may be potentially threatened by a wide range of circumstances and relationships. This article describes the main situations that cause the threat of intimidation and their respective safeguards as well as their effect on professional ethical principles.

Keywords: Statutory Auditor, ethical principles, intimidation threat, safeguards

¹ Estudiante Contaduría Pública, Universidad de La Salle, Bogotá, Colombia. Correo electrónico: ablanco36 @unisalle.edu.co

² Estudiante Contaduría Pública, Universidad de La Salle, Bogotá, Colombia. Correo electrónico: gleguizam31 @unisalle.edu.co

INTRODUCCIÓN

La Revisoría Fiscal fue creada en Colombia como una figura de control y fiscalización ejercida por un profesional de la contaduría pública que asume la responsabilidad de actuar en interés público, quien y para ello lleva a cabo actividades de inspección, control y vigilancia con el objetivo de dar fe pública a los usuarios de la información financiera que se revela en los estados financieros. La evolución de la revisoría fiscal en el país comenzó a tener una estructura legislativa a partir de la Ley 58 (Colombia, Cámara de Representantes, 1931) desde su creación se ha visto expuesta a continuos cambios normativos con el fin de ampliar su enfoque y alcance. Actualmente los revisores fiscales se rigen bajo la Ley 43 de 1990 (Colombia, Consejo Técnico de la Contaduría Pública, 1990), que establece los principios básicos de ética profesional y las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS).

No obstante, dentro de sus cambios normativos, la Ley 1314 de 2009 (Colombia, Ministerio de Comercio, Industria y Turismo & Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2009) denominada Ley de Convergencia - Hacia normas aseguramiento de la información financiera, en su artículo 6º estableció las autoridades de regulación: Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio y el Ministerio de Industria y Turismo quienes obrando conjuntamente, expedirían principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información; conforme a ello el pasado 20 de febrero de 2015 se reglamentó esta Ley mediante el Decreto 302, (Colombia, Ministerio de Comercio, Industria y Turismo & Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2015) el cual se encuentra dividido en tres partes. La Parte A establece los principios fundamentales de ética profesional y proporciona un marco conceptual con el fin de:

- (a) Identificar amenazas fundamentales, en relación con el cumplimiento de los principios
- (b) Evaluar la importancia de las amenazas que se han identificado, y
- (c) Cuando sea necesario, aplicar salvaguardas para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable.

Las Partes B y C describen el modo en que se aplica el marco conceptual en determinadas situaciones.

En el cumplimiento de los principios fundamentales el desempeño del Revisor Fiscal puede verse potencialmente amenazado por una amplia gama de circunstancias y relaciones, de tal manera el enfoque del presente artículo es identificar las principales situaciones que originan la amenaza de intimidación la cual hace referencia sobre las “presiones reales o percibidas, incluidos los intentos de ejercer una influencia indebida sobre el profesional de la contabilidad, le disuadan de actuar con objetividad” (Colombia, Ministerio de Comercio, Industria y Turismo & Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2015), así mismo se identificaron las respectivas salvaguardas que pueda aplicar el profesional de la contabilidad para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable, y de esta manera concluir a juicio profesional que no compromete el cumplimiento de los principios éticos profesionales.

PRINCIPALES CAMBIOS NORMATIVOS EN LOS PRINCIPIOS ÉTICOS

La estructura legislativa de la figura del Revisor Fiscal en Colombia inicia a partir de la expedición de la Ley 58 de 1931 (Colombia, Camará de Representantes, 1931), por la cual se establecieron sus limitaciones e incompatibilidades basadas en el grado de consanguinidad y afinidad con la administración, así como su responsabilidad solidaria frente a la compañía, accionistas y miembros de la administración; ésta ley surge bajo la necesidad de establecer mecanismos y entidades de control, principalmente con ésta ley se creó la Superintendencia de Sociedades Anónimas delegando en su artículo 46 las principales funciones que debe llevar a cabo el contador público que desempeñe el cargo de Revisor Fiscal.

Desde ése año hasta el día de hoy han surgido varios cambios normativos respecto a sus funciones y responsabilidades que han modificado, mejorado o establecido nuevos conceptos para el trabajo desempeñado por el Revisor Fiscal; se destacan las siguientes normas: Ley 73 la cual en su artículo 6° dispuso que toda sociedad anónima tendría necesariamente un Revisor Fiscal así como la descripción de sus funciones (Colombia, Ministerio de Hacienda y Crédito Público & Ministerio de Agricultura y Comercio, 1936), Decreto 2521 reglamentó en su artículo 134 la elección del Revisor Fiscal a través de la Asamblea General de Accionistas, por un periodo igual al del gerente (Colombia, Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 1950), Decreto 2373 estableció en

su artículo 48 las características del informe del Revisor Fiscal (Colombia, Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 1956) y el Código de Comercio - Decreto 410 de 1971 recopiló en su Capítulo VIII del Título I del libro Segundo la reglamentación asociada a la figura del Revisor Fiscal (Colombia, Ministerio de Justicia, 1971); sin embargo el código de ética se expidió hasta 1990 bajo la Ley 43 (Colombia, Consejo Técnico de la Contaduría Pública, 1990) que facultó al Consejo Técnico de la Contaduría Pública para expedir las disposiciones profesionales del contador público en Colombia, además consagró legislativamente el carácter de la Junta Central de Contadores como tribunal disciplinario. El código de ética del profesional de contaduría pública se estableció en el artículo 35 del capítulo IV del Título I de la Ley 43 de 1990, el cual resalta que en el desarrollo de su actividad el Contador Público debe aplicar “las técnicas y los métodos más adecuados para el tipo de ente económico y la clase de trabajo que se le ha encomendado, observando en todos los casos los siguientes principios básicos de ética profesional” (Colombia, Consejo Técnico de la Contaduría Pública, 1990).

Tabla 1. Principios Básicos De Ética Profesional. Ley 43 de 1990

PRINCIPIO	DEFINICIÓN
Integridad	Actuar con rectitud, probidad, honestidad, dignidad y sinceridad, en cualquier circunstancia manteniendo su integridad moral en cualquier campo de actuación de su ejercicio profesional.
Objetividad	Representa ante todo imparcialidad y actuación sin prejuicios en todos los asuntos que correspondan al campo de acción profesional
Independencia	Tener y demostrar absoluta independencia mental y de criterio con respecto a cualquier interés que pudiere considerarse incompatible con los principios de integridad y objetividad
Responsabilidad	Promueve la confianza de los usuarios de los servicios del Contador Público, compromete indiscutiblemente la capacidad calificada, requerida por el bien común de la profesión.

Fuente: Elaboración propia a partir del documento del Consejo Técnico de la Contaduría Pública (1990)

Tabla 1. Principios Básicos De Ética Profesional. Ley 43 de 1990

PRINCIPIO	DEFINICIÓN
Confidencialidad	La relación del Contador Público con el usuario de sus servicios debe fundarse en un compromiso responsable, leal y auténtico, el cual impone la más estricta reserva profesional
Observaciones de las disposiciones normativas	Deberá realizar su trabajo cumpliendo eficazmente las disposiciones profesionales promulgadas por el Estado y observar las recomendaciones recibidas de sus clientes o de los funcionarios competentes siempre que estos sean compatibles con los demás principios y normas de ética.
Competencia y actualización profesional	Los servicios del contador público deben contar con las capacidades e idoneidad necesaria para que los servicios comprometidos se realicen en forma eficaz y satisfactoria, adicionalmente se encuentra obligado a actualizar sus conocimientos necesarios para el desarrollo de actuación profesional.
Difusión y colaboración	El contador público tiene la obligación de contribuir de acuerdo con sus posibilidades personales, al desarrollo, superación y dignificación de la profesión se someterá a las normas legales y reglamentarias sobre la materia, así como a los principios y normas de la profesión y a la ética profesional.
Respeto entre colegas	El Contador Público debe tener siempre presente que la sinceridad, buena fe y la lealtad para con sus colegas
Conducta ética	El Contador Público deberá abstenerse de realizar cualquier acto que pueda afectar negativamente la buena reputación, está obligado a sujetar su conducta pública y privada a los más elevados preceptos de la moral universal.

Fuente: Elaboración propia a partir del documento del Consejo Técnico de la Contaduría Pública (1990)

En el año 2009 el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores IESBA, por sus siglas en inglés “International Ethics Standards Board for Accountants”, empezó a establecer los estándares de ética de alta calidad, para facilitar la convergencia de los principios éticos internacionales hacia un conjunto único de normas que aumentarán la calidad y coherencia de los servicios proporcionados por los profesionales de la contabilidad en el mundo y de esta manera mejorar la eficacia de los mercados de capitales globales; por tal razón desarrolló el Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad adecuado internacionalmente. En consecuencia, cabe resaltar que la característica que distingue a la profesión contable es su aceptación de la responsabilidad para actuar en el interés público para observar y cumplir con el código de ética y no exclusivamente satisfacer las necesidades del cliente basado en su interés propio.

Partiendo del cambio global mencionado anteriormente en Colombia bajo la Ley 1314 de 2009 se regularon los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información, se señalaron las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinaron las entidades responsables de vigilar su cumplimiento. Cabe resaltar que a principios del 2015 el IESBA realizó unas enmiendas al Manual del Código de Ética para profesionales de la Contabilidad donde se añaden e introducen nuevos apartados asociados a requerimientos de independencia relativos a encargos de aseguramiento en los que el profesional de la contabilidad expresa una conclusión sobre los estados financieros; así que en relación con lo dispuesto en el artículo 8º literal tres de la Ley 1314 de 2009 el Consejo Técnico de Contaduría Pública - CTCP, debe evaluar los cambios realizados al Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad para actualizar la versión puesta en aplicación mediante el Anexo del Decreto 302 de 2015, por ende en su página web el CTCP invita a los interesados a enviar sus comentarios sobre el Documento para discusión pública: Enmiendas efectuadas por el IESBA al Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad durante el segundo semestre de 2015; pues “no considerar los cambios aprobados por el IESBA pondría a Colombia en disparidad de criterios con los países que sí actualizan su normatividad de acuerdo con esas modificaciones” (Consejo Técnico de Contaduría Pública, 2015).

Así que, con la expedición del Decreto 302 del 2015 se reglamentó la Ley 1314 del 2009 en lo referente al aseguramiento de la información, complementando de esta manera el proceso de convergencia a estándares internacionales estableciendo los marcos técnicos de información financiera; en consecuencia, se ajustaron los principios fundamentales que el profesional de la contabilidad debe cumplir en el desarrollo de sus labores. Tal como se evidenció anteriormente en Colombia la ley ha consagrado deberes éticos dejando un vacío en el cumplimiento de los mismos, razón por la cual el Decreto 302 ha establecido un procedimiento que consiste en identificar las amenazas que conlleven al incumplimiento de los principios fundamentales y la adopción de sus salvaguardas; cuando hay desconocimiento de los principios éticos se pueden generar contravenciones disciplinarias debido a que la ley establece el procedimiento para investigar las posibles infracciones de los principios y para castigarlo según sea el caso; deduciendo de esta manera que mientras la ley estableció los principios, el decreto estipula cómo hacer para no violarlos. Tal como lo afirma el profesional Certificado en Auditoría Internacional Luis Henry Moya³, “este conjunto de normas le van a permitir al contador público en calidad de revisor fiscal o auditor externo, apoyar el desarrollo de su trabajo profesional con herramientas de alta calidad en la ejecución de su trabajo” (2015, pág. 6) esto nos indica que se debe conocer de una forma amplia y suficiente los estándares relacionados con las normas de aseguramiento de la información financiera.

La parte A del decreto 302 establece los principios fundamentales de la ética profesional para los contadores profesionales (Tabla 2) y proporciona una estructura conceptual basada en la identificación e importancia de las amenazas para el cumplimiento de los principios, y en la aplicación de salvaguardas para eliminar las amenazas y reducirlas a un nivel que sea aceptable; en consecuencia se establece un código de ética basado en principios a partir de un enfoque de administración de riesgos. La parte B y C describen el modo en que se aplica el marco conceptual en determinadas situaciones. En efecto, se privilegia el juicio profesional respecto a la aplicación de una estructura conceptual que permita una efectiva administración de las amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales.

³ Contador Público, Especialista en Auditoría Internacional, Revisoría Fiscal y Estándares Internacionales de Información Financiera. Conferencista del Consejo Técnico de la Contaduría Pública y Superintendencia de Sociedades.

Tabla 2. Principios Fundamentales del Contador Público. Decreto 302 de 2015

PRINCIPIO	DEFINICIÓN
Integridad	Ser franco y honesto en todas las relaciones profesionales y Empresariales. La integridad implica también justicia en el trato y sinceridad
Objetividad	Obliga a todos los profesionales de la contabilidad a no comprometer su juicio profesionales o empresarial a causa de prejuicios, conflicto de intereses o influencia indebida de terceros
Competencia y diligencia profesionales	Mantener el conocimiento y la aptitud profesionales al nivel necesario para asegurar que el cliente o la entidad para la que trabaja reciben servicios profesionales competentes basados en los últimos avances de la práctica, la legislación y de las técnicas y actuar con diligencia y conformidad con las normas técnicas y profesionales aplicables.
Comportamiento Profesional	Cumplir las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y evitar cualquier actuación que pueda desacreditar a la profesión.
Confidencialidad	Respetar la confidencialidad de la información obtenida como resultado de las relaciones profesionales y empresariales, y en consecuencia no revelar dicha información a terceros sin autorización adecuada y específica salvo que exista un derecho o deber legal o profesional de revelarla, ni hacer uso de la información en provecho propio o de terceros.

Fuente: Elaboración propia a partir del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo & Ministerio de Hacienda y Crédito Público (2015)

Bajo dichos principios fundamentales el contador público debe evaluar la importancia de los factores cualitativos de una amenaza para aplicar la salvaguarda más adecuada con el fin de reducirla o eliminarla; sin embargo, existen situaciones en las que no se podrá mitigar este aspecto, en tales circunstancias el profesional de la contabilidad deberá reusarse a recibir el cargo o renunciar al mismo. Así bien

“puede ocurrir que el profesional de la contabilidad incumpla inadvertidamente una disposición del presente código. Según la naturaleza e importancia de la cuestión se puede considerar que dicho incumplimiento inadvertido no compromete el cumplimiento de los principios fundamentales siempre que, una vez descubierto, se corrija con prontitud y se apliquen todas las salvaguardas que sean necesarias” (Colombia, Ministerio de Comercio, Industria y Turismo & Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2015, pág. 10)

Los principios éticos mencionados en ambas normas son muy similares, el decreto 302 de 2015 consolida en cinco principios fundamentales los diez principios éticos de la Ley 43 de 1990, como se logra evidenciar en la siguiente comparación:

Tabla 3. Principios Éticos: Ley 43 de 1990 Vs Decreto 302 de 2015

Ley 43 de 1990 - Principios Básicos De Ética Profesional	Decreto 302 de 2015 - Principios Fundamentales
<p>Integridad - Actuar con rectitud, probidad, honestidad, dignidad y sinceridad en cualquier circunstancia manteniendo su integridad moral en cualquier campo de actuación de su ejercicio profesional.</p> <p>Independencia - Tener y demostrar absoluta independencia mental y de criterio</p>	<p>Integridad - Ser franco y honesto en todas las relaciones profesionales y Empresariales. El profesional no se asociará a sabiendas con informes, declaraciones, comunicaciones cuando estime que la información contiene afirmaciones falsas, que inducen al error, información proporcionada de manera irresponsable, o cuando se omita u oculta información.</p>

Fuente: Elaboración propia a partir del Consejo Técnico de la Contaduría Pública (1990) y el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo & Ministerio de Hacienda y Crédito Público (2015)

Tabla 3. Principios Éticos: Ley 43 de 1990 Vs Decreto 302 de 2015

Ley 43 de 1990 - Principios Básicos De Ética Profesional	Decreto 302 de 2015 - Principios Fundamentales
<p>Objetividad - Representa ante todo imparcialidad y actuación sin prejuicios en todos los asuntos que correspondan al campo de acción profesional</p> <p>Independencia - Tener y demostrar absoluta independencia mental y de criterio</p>	<p>Objetividad - Obliga a todos los profesionales de la contabilidad a no comprometer su juicio profesional o empresarial a causa de prejuicios, conflicto de intereses o influencia indebida de terceros. El profesional de la contabilidad no prestará un servicio profesional si una circunstancia o una relación afectan a su imparcialidad o influyen indebidamente en su juicio profesional con respecto a dicho servicio.</p>
<p>Competencia y actualización profesional - Los servicios del contador público deben contar con las capacidades e idoneidad necesaria para que los servicios comprometidos se realicen en forma eficaz y satisfactoria</p> <p>Observaciones de las disposiciones normativas - Deberá realizar su trabajo cumpliendo eficazmente las disposiciones profesionales promulgadas por el Estado y observar las recomendaciones recibidas de sus clientes o de los funcionarios competentes siempre que estos sean compatibles con los demás principios y normas de ética.</p>	<p>Competencia y Diligencia Profesional - Mantener el conocimiento y la aptitud profesionales al nivel necesario para asegurar que el cliente o la entidad para la que trabaja reciben servicios profesionales competentes basados en los últimos avances de la práctica, la legislación y de las técnicas y actuar con diligencia y conformidad con las normas técnicas y profesionales aplicables. El mantenimiento de la competencia profesional exige una atención continua y el conocimiento de los avances técnicos, profesionales y relevantes.</p>

Fuente: Elaboración propia a partir del Consejo Técnico de la Contaduría Pública (1990) y el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo & Ministerio de Hacienda y Crédito Público (2015)

Tabla 3. Principios Éticos: Ley 43 de 1990 Vs Decreto 302 de 2015

Ley 43 de 1990 - Principios Básicos De Ética Profesional	Decreto 302 de 2015 - Principios Fundamentales
<p>Confidencialidad - La relación del Contador Público con el usuario de sus servicios debe fundarse en un compromiso responsable, leal y auténtico, el cual impone la más estricta reserva profesional</p> <p>Responsabilidad - Promueve la confianza de los usuarios de los servicios del Contador Público, compromete indiscutiblemente la capacidad calificada, requerida por el bien común de la profesión.</p>	<p>Confidencialidad - Respetar la confidencialidad de la información obtenida como resultado de las relaciones profesionales y empresariales, y en consecuencia no revelar dicha información a terceros sin autorización adecuada y específica salvo que exista un derecho o deber legal o profesional de revelarla, ni hacer uso de la información en provecho propio o de terceros.</p>
<p>Respeto entre colegas - El Contador Público debe tener siempre presente que la sinceridad, buena fe y la lealtad para con sus colegas.</p> <p>Difusión y colaboración - El contador público tiene la obligación de contribuir de acuerdo con sus posibilidades personales, al desarrollo, superación y dignificación de la profesión se someterá a las normas legales y reglamentarias, así como a los principios y normas de la profesión y a la ética profesional.</p> <p>Conducta Ética - El Contador Público deberá abstenerse de realizar cualquier acto que pueda afectar negativamente la buena reputación.</p>	<p>Comportamiento Profesional - Cumplir las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y evitar cualquier actuación que el profesional de la contabilidad sabe, o debería saber, que puede desacreditar a la profesión. Esto incluye las actuaciones de un tercero con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias conocidos por el profesional de la contabilidad en ese momento, probablemente concluirá que afectan negativamente a la buena reputación de la profesión.</p>

Fuente: Elaboración propia a partir del Consejo Técnico de la Contaduría Pública (1990) y el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo & Ministerio de Hacienda y Crédito Público (2015)

De tal manera, se logra inferir como se ha mencionado anteriormente que ambas normas contemplan de manera similar los principios éticos fundamentales de la profesión, en constante relación con la noción de interés público con el fin de que la información contable sirva a todos los usuarios de información para la toma de decisiones. Conforme a la similitud en el fondo teórico sobre los principios éticos fundamentales, la disparidad entre ambos debe destacarse en la manera que se da cumplimiento a estos principios éticos por los profesionales de la contabilidad dado que “la contaduría pública colombiana se caracteriza por ser una profesión que privilegia su actuar legal/formal (cumplimiento) por encima del actuar ético” (Mantilla, 2015, pág. 166).

AMENAZA DE INTIMIDACIÓN Y SALVAGUARDAS PARA SU MITIGACIÓN RESPECTO A LAS NORMAS DE ASEGURAMIENTO DE LA INFORMACIÓN

De acuerdo al Decreto 302 de 2015 el cumplimiento de los principios fundamentales puede verse potencialmente amenazado por una amplia gama de circunstancias y relaciones, la importancia de la amenaza se encuentra relacionada con el tipo de cliente al cual se prestará el servicio de Revisoría Fiscal y el grado de seguridad sobre el encargo de auditoría aceptado; partiendo de ésta premisa las amenazas se clasifican en las siguientes categorías:

- A. Interés propio.
- B. Autor revisión.
- C. Abogacía.
- D. Familiaridad.
- E. Intimidación.

Nuestro enfoque y alcance es la amenaza de intimidación la cual hace referencia a la “amenaza de que presiones reales o percibidas, incluidos los intentos de ejercer una influencia indebida sobre el profesional de la contabilidad, le disuadan de actuar con objetividad.” (Colombia, Ministerio de Comercio, Industria y Turismo & Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2015). Conforme a la Sección 200.8 de la Parte B del Decreto 302, a continuación, se abordan las situaciones en que pueden originar amenazas de intimidación para el profesional de la contabilidad en ejercicio:

- La firma de auditoría y/o Revisoría Fiscal está siendo amenazada con despido del compromiso con el cliente.
- “Un cliente de Revisoría Fiscal señala que no otorgará un contrato de no-aseguramiento planeado con la firma si la firma continua estando en desacuerdo con el tratamiento contable que el cliente da a una transacción particular” (Mantilla, 2015, pág. 179)
- La firma de auditoría y/o Revisoría Fiscal ha sido amenazada por el cliente por ser demandada.
- La firma ha sido presionada para reducir de manera inadecuada la extensión de trabajo a realizar con el fin de reducir sus honorarios.
- El profesional de la contabilidad está siendo presionado para aceptar el juicio de un empleado del cliente, por que el empleado tiene más experiencia en relación con la materia en cuestión.
- El profesional de la profesional de la contabilidad ha sido informado por un socio de la firma de que no será promocionada tal como estaba previsto, salvo que acepte un tratamiento contable inadecuado por parte del cliente.

En consecuencia, si el profesional de la contabilidad identifica amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales y, sobre la base de una evaluación de las mismas, determina que no están en un nivel aceptable, determinará si dispone de salvaguardas adecuadas que pueda aplicar para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable; conforme al Anexo Técnico Normativo Normas de Aseguramiento de la Información, incluido por Legis Editores (2015) para mayor orientación:

“el profesional de la contabilidad hará uso de su juicio profesional y tendrá en cuenta si un tercero, con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos conocidos por el profesional de la contabilidad en ese momento, probablemente concluiría que la aplicación de las salvaguardas elimina o reduce las amenazas a un nivel aceptable de tal modo que no peligre el cumplimiento de los principios fundamentales” (pág. 6)

En consecuencia, el Decreto 302 de 2015 establece las actuaciones o medidas que pueden eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable por medio de la implementación de salvaguardas, las cuales se encuentran divididas en dos categorías: Salvaguarda instituida por la profesión o por las disposiciones legales y reglamentarias y salvaguardas en el entorno de trabajo; a continuación, se contemplan ejemplos de salvaguardas, en ambas categorías, que pueden eliminar o reducir a un nivel aceptable la amenaza de intimidación:

a) Salvaguardas instituidas por la profesión o por las disposiciones legales y reglamentarias

- Procedimiento de monitoreo y disciplinarios, que permitan identificar posibles presiones al revisor fiscal y/o auditor externo encargado del compromiso por parte del cliente.
- Revisión externa de reportes o comunicaciones por un tercero legalmente habilitado.
- Seguimiento por un organismo profesional o ente regulador sobre amenazas de intimidación previamente identificadas.

b) Salvaguardas en el entorno de trabajo:

- Políticas y procedimientos internos documentados que exijan el cumplimiento de los principios fundamentales.
- Políticas documentadas relativas a la necesidad de identificar las amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales y evaluar la importancia de dichas amenazas.
- Revelar a los responsables del gobierno del cliente la naturaleza de los servicios prestados y el alcance de los honorarios cobrados.

EFFECTOS DE LAS AMENAZAS DE INTIMIDACION SOBRE LOS PRINCIPIOS ETICOS PROFESIONALES

En efecto, la amenaza de intimidación para el profesional de la contabilidad que desempeñe su trabajo como Revisor Fiscal afecta de manera directa los principios de ética fundamentales principalmente la objetividad dado que compromete su juicio

profesional o empresarial a causa de influencia indebida de terceros. Conforme a la Sección 200.8 de la Parte B del Decreto 302, a continuación, se mencionan los efectos de la amenaza de intimidación sobre los cinco principios fundamentales:

- **Integridad:** Cuando la persona que fue revisor fiscal se incorpora a un cliente de auditoría (que trabajo con él y conoce la información hasta un tiempo moderado del cliente), ejerciendo como empleado con un puesto que le permita ejercer una influencia sobre la preparación de los registros contables del cliente o de sus estados financieros; se incumplirá con este principio dado que no cumple con la honestidad en sus relaciones profesionales y empresariales.
- **Objetividad:** Para el caso del principio de objetividad un ejemplo claro de incumplimiento es: Cuando existe una relación mercantil o un interés financiero común, entre el revisor fiscal y un cliente de auditoría se puede originar una amenaza de intimidación; generando acuerdos para combinar uno o más servicios del revisor fiscal para ofrecer en el mercado el servicio resultante, mencionando a ambas partes. El profesional de la contabilidad no puede comprometer su juicio profesional por la relación mercantil que hay entre el cliente y el revisor fiscal.
- **Competencia y diligencia profesional:** La amenaza de intimidación se puede ver cuando el profesional de la contabilidad en este caso específico el Revisor Fiscal no está actualizado en la información necesaria para el cumplimiento de sus labores, e incumple con su trabajo, así que el cliente posee más información o puede dar información errónea sobre su compañía aprovechándose del descuido del Revisor Fiscal; esto puede afectar su juicio profesional siendo una persona incompetente en el desarrollo de sus labores.
- **Comportamiento profesional:** Una relación personal o familiar entre el revisor fiscal y un administrador, directivo, empleado con un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la preparación de los registros contables del cliente o de los estados financieros sobre los que el revisor fiscal ha de expresar una opinión, puede originar amenazas de intimidación. Si el revisor fiscal tiene conocimiento de dichas relaciones aplicará la salvaguarda más adecuado

para reducir la amenaza a un nivel aceptable. De tal modo, se puede deducir que el profesional de la contabilidad está obligado a cumplir con las disposiciones legales y reglamentarias para que al desempeñar sus funciones no afecte sus relaciones personales o familiares con su trabajo.

- **Confidencialidad:** Cuando un antiguo miembro del equipo de auditoría o un socio de la firma han sido contratados por el cliente para actuar como Revisor Fiscal, se puede afectar la confidencialidad de la información obtenida durante el tiempo laborado, dependiendo del tiempo transcurrido desde que dicha persona dejó de pertenecer al equipo de auditoría.

CONCLUSIONES

Es pertinente resaltar la diferencia entre un código adecuado internacionalmente basado en principios (Decreto 302 de 2015) y un código basado en normas (Ley 43 de 1990), mientras el primero establece principios para servir al interés público a nivel mundial, el segundo basado en normas locales da lugar a modificaciones que permitan el beneficio de particulares y en la mayoría de los casos no se tienen en cuenta los principios éticos, por lo tanto la mayor dificultad que enfrenta la convergencia es una adecuada interpretación de la norma que no restrinja éstos principios privilegiando el actuar ético.

En consecuencia, los principios fundamentales de las normas de aseguramiento de la información contemplados en el Decreto 302 se enfocan en que la profesión contable asume la responsabilidad de actuar en interés público basadas en el desarrollo de un juicio profesional, su responsabilidad no consiste exclusivamente en satisfacer las necesidades de un determinado cliente; mientras que los principios del básicos de ética profesional contemplados en la Ley 43 de 1990 están enfocados en dar fe pública de hechos propios del ámbito de su profesión lo cual se ve reflejado en la prioridad de dar cumplimiento a temas tributarios y legales del Revisor Fiscal.

De tal manera, el Revisor Fiscal en Colombia conforme al cumplimiento de los principios éticos fundamentales del Decreto 302 de 2015, deberá realizar una

identificación de las circunstancias y situaciones para no sobrestimar la amenaza de intimidación en pro del cumplimiento legal, ya que la elección de su cargo la realiza la Asamblea General de Accionistas o Junta de Socios según el tipo de sociedad que los haya contratado, de igual forma es la misma compañía quien cancela sus honorarios así que podría verse comprometido su juicio profesional y objetividad afectando la independencia en el desarrollo de sus funciones principalmente en la emisión del dictamen de los estados financieros.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Colombia, Camará de Representantes. (1931). *Creación de la Superintendia de Sociedades y otras disposiciones*. Bogotá: Diario Oficial No. 21.684.
- Colombia, Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (1990). *Código de Ética Profesional Colombiano*. Bogotá D.C.: Diario Oficial No. 39615.
- Colombia, Ministerio de Comercio, Industria y Turismo & Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2009). *Ley de convergencia - Hacia normas aseguramiento de la información financiera*. Bogotá: Diario Oficial No. 47.409.
- Colombia, Ministerio de Comercio, Industria y Turismo & Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2015). *Marco Técnico normativo de las Normas de Aseguramiento de la Información (NAI)*. Bogotá D. C.: Diario oficial: 49431.
- Colombia, Ministerio de Hacienda y Crédito Público & Ministerio de Agricultura y Comercio. (1936). *Revisión del Código de Comercio y otras disposiciones*. Bogotá: Diario oficial 23.075.
- Colombia, Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (1950). *Reglamentación de las Sociedades Anónimas y otras disposiciones*. Bogotá: Diario Oficial No. 27.383.
- Colombia, Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (1956). *Reglamentación de la profesión del contador y otras disposiciones*. Bogotá: Diario Oficial No. 29.54.
- Colombia, Ministerio de Justicia. (1971). *Código de Comercio*. Bogotá: Diario Oficial 33.339.

Consejo Técnico de Contaduría Pública. (16 de Noviembre de 2015). *Consejo Técnico de Contaduría Pública*. Obtenido de <http://www.ctcp.gov.co/documentos2.php>

Legis Editores S.A. (2015). *Anexo Técnico Normativo Normas de Aseguramiento de la Información*. Bogotá: Legis Editores S.A.

Mantilla, S. (2015). *Estándares/Normas Internacionales de Aseguramiento de la Información Financiera (ISA/NIA)*. Bogotá: Ecoe Ediciones.

Moya, L. (Abril/Junio de 2015). Lo que debemos aclarar en la aplicación de las normas de aseguramiento de la información (NAI) en Colombia. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, 48(2), 5 - 11.