

XIII Asamblea General de ALAFEC

Buenos Aires, Argentina
del 9 al 12 de Octubre de 2012



**PROPUESTA DE UN MODELO ESTANDAR
DE CONTROL LATINO A NIVEL
INTERNACIONAL A PARTIR DEL ANALISIS
COMPARATIVO DE REGULACIONES
RELATIVAS AL CONTROL DE
FISCALIZACION APLICADA EN PAISES DE
LA CULTURA OCCIDENTAL**

**TEMA: PROPUESTA DE UN MODELO ESTANDAR DE CONTROL
LATINO A NIVEL INTERNACIONAL A PARTIR DEL ANALISIS
COMPARATIVO DE REGULACIONES RELATIVAS AL CONTROL
DE FISCALIZACION APLICADA EN PAISES DE LA CULTURA
OCCIDENTAL**

**AREA TEMATICA: AUDITORIA Y CONTROL
SUBAREA: APLICACIÓN MODELO LE CONTROL MIXTO
(LATINO Y ANGLOSAJON)**

AUTORES:

**AURA HERMINDA LOPEZ SALAZAR
ESTEBAN SEGUNDO MARTINEZ SALINAS
INSTITUCION: UNIVERSIDAD AUTONOMA DE COLOMBIA
DOMICILIO: BOGOTA - COLOMBIA**

TELEFONO: 091-3343696

FAX 091-2860602

DIRECCION ELETRONICA:

**Aura.lopez.salazar@gmail.com & contpub@fuac.edu.co
koperar@gmail.com**

**DIRECCION DE CORRESPONDENCIA: Carrera 18 C N° 1F- 58
Bogotá, Colombia.**

PROPUESTA DE UN MODELO ESTANDAR DE CONTROL SOCIETARIO A NIVEL INTERNACIONAL A PARTIR DEL ANALISIS COMPARATIVO DE REGULACIONES RELATIVAS AL CONTROL DE FISCALIZACION APLICADA EN PAISES DE LA CULTURA OCCIDENTAL

RESUMEN.

Esta ponencia se desarrolla con base en los resultados del proyecto de investigación denominado, “*propuesta de un modelo estándar de control latino a nivel internacional a partir del análisis comparativo de regulaciones relativas al control de fiscalización aplicada en países de la cultura occidental* (LOPEZ SALAZAR, SANCHEZ CAMARO, & SANCHEZ SANCHEZ, 2010, pág. 9)” ejecutado por el grupo de investigación “Actualidad Contable de la Universidad Autónoma de Colombia”. El ejercicio investigativo realizado, tuvo como pilares fundamentales, la búsqueda de un modelo alternativo de control societario que coadyuvara a desguarecer los activos sociales, las buenas prácticas administrativas, el cumplimiento del ordenamiento legal, pero sobre todo la vigilancia de la responsabilidad empresarial en sus relaciones con la comunidad, con los terceros interesados y con su entorno ambiental, tomado las fortalezas de los diferentes modelos de control presentes en los países analizados.

El trabajo concluido permitió el reconocimiento de la organización de los esquemas de control societario en 14 países, su análisis detallado asintió al grupo investigador (docentes y estudiantes), en el fortalecimiento de los conocimientos sobre el tema al igual que los elementos de juicio para atreverse a presentar la propuesta alternativa en respuesta al objetivo inicial planteado.

La ponencia a presentar corresponde al capítulo IV denominado “*ANALISIS COMPARATIVO DE LOS ENTES DE CONTROL SOCIETARIO*” (LOPEZ SALAZAR, SANCHEZ CAMARO, & SANCHEZ SANCHEZ, 2010, pág. 9)” y la propuesta presentada en su momento pero acondicionada a los requerimientos actuales.

El trabajo desarrollado pretende aproximarse a una respuesta hacia los duros y recientes cuestionamientos realizados por la Organización Mundial del Comercio, El SFB Stability Financial Board y el Green Book, donde en reiteradas ocasiones han atribuido las fisuras de los sistemas financieros a las prácticas de contabilidad creativa y a la ineficiencia de los entes de control societario, sin perder de vista que el comportamiento de las organizaciones en los últimos años se ha caracterizado por los escándalos financieros y las prácticas mercantiles poco ortodoxas, lo que ha causado un grave detrimento a la imagen y la integridad del Contable y de las diferentes instituciones de control como la auditoría externa, en el caso colombiano la Revisoría Fiscal y en otros países la sindicaturas, comisarías de cuenta o su equivalente.

PROPUESTA DE UN MODELO ALTERNATIVO DE CONTROL SOCIETARIO EN EL NIVEL INTERNACIONAL

1 OBJETIVOS:

- Compartir los resultados del estudio comparativo de “*regulaciones relativas al control de fiscalización aplicada en países de la cultura occidental*”, sus fortalezas, debilidades y perspectivas frente a la realidad actual.
- Compartir con profesionales de otros países la experiencia de la Revisoría Fiscal en Colombia, sus bondades y los requerimientos de ajuste necesarios para optimizar su funcionamiento acertado.
- Presentar un modelo alternativo de control que permita desguarecer los activos sociales, las buenas prácticas administrativas, el cumplimiento del ordenamiento legal, pero sobre todo la vigilancia de la responsabilidad empresarial en sus relaciones con la comunidad, con los terceros interesados y con su entorno ambiental, tomando las fortalezas de los diferentes modelos de control presentes en los países analizados.
- Dar a conocer los resultados de investigación en el tema del control societario ejecutado en la Universidad Autónoma de Colombia

2 METODOLOGÍA

Con base en el proyecto de investigación desarrollado en los últimos 3 años, el trabajo aquí planteado, bajo el esquema de derecho comparado realiza las principales sinergias a considerar en lo que podría denominarse un modelo alternativo de control. En cada ítem analizado se destacan las bondades para ser tenidas en cuenta en la construcción del modelo, sin dejar de lado las debilidades ocasionadas por desconocimiento o impericia, las que pueden convertirse en grandes fortalezas, si se contrarrestan las causas que originan la debilidad.

3 PROCESO DE ANALISIS:

El contenido de este punto se ha tomado del capítulo IV del proyecto de investigación realizado adicionándole aquellas consideraciones relativas a las debilidades suscitadas por impericia o desconocimiento profesional. Veamos:

Para el proceso de comparación, se estableció una taxonomía lograda desde la información obtenida de la forma de control societario de cada país analizado, y que pueden contener un margen de error de interpretación con relación al significado o dimensión de cada taxonomía. En tal sentido, el proceso de comparación se presenta en el siguiente numeral y se acudió al análisis estadístico con identificación de variables simples (cualitativas).

3.1 SINOPSIS COMPARATIVA

A partir de la información obtenida de la figura y forma de control organizacional en los 14 países reseñados, la identificación de tendencias en diferentes taxonomías que nos permiten describir y evaluar como las disímiles figuras de control societario se han acentuado en prácticas de control que a la postre hoy día no han dado la respuesta esperada; basta con revisar publicaciones sobre continuos escándalos financieros al igual que la literatura del libro verde de la comisión europea – lecciones después de la crisis para establecer que el grado de efectividad de los esquemas de control societario les falta efectividad: *“la independencia de los auditores debe ser la base del entorno de auditoria. Es hora de investigar si se cumple con este mandato social... A otras partes interesadas les puede resultar difícil entender que los estados financieros de una entidad puedan reflejar una imagen <razonable> y una <solidez significativa> cuando se hallaba de hecho en graves dificultades financieras.”* (COMISIÓN EUROPEA - LIBRO VERDE LECCIONES DESPUES DE LA CRISIS, 2010, págs. 3-4)

Tabla 1. Países analizados

PAIS			
1	COLOMBIA	8	COLOMBIA
2	GUATEMALA	9	GUATEMALA
3	PANAMA	10	PANAMA
4	MEXICO	11	MEXICO
5	ECUADOR	12	ECUADOR
6	PARAGUAY	13	PARAGUAY
7	URUGUAY	14	URUGUAY

Fuente: (LOPEZ SALAZAR, SANCHEZ CAMARO, & SANCHEZ SANCHEZ, 2010, pág. 215)

En esta parte de la investigación el grupo investigador se concentró en tabular los resultados teniendo en cuenta taxonomías propias de las figuras de control societario, cuyos resultados se detallan a continuación, y en reconocer las fortalezas de los diferentes entes aquí examinados que pudieran proponerse para robustecer y mejorar las prácticas de control societario. Cada subtítulo siguiente constituye una de las taxonomías determinadas con base en la información obtenida.

3.1.1 INTENCION DE CONTROL RESPECTO DEL RIESGO

Corresponde esta taxonomía a relacionar la oportunidad con que se efectúan las regulaciones, en términos de intención de control, determinando tres tipos de clasificación descritos como sigue:

PREVENTIVO: Se establecen normas y regulaciones para prevenir los riesgos o fraudes.

REGULATIVO-CORRECCTIVO: Identifica vacíos normativos que son subsanados por normas o regulaciones posteriores a la ocurrencia de una situación de afectación general.

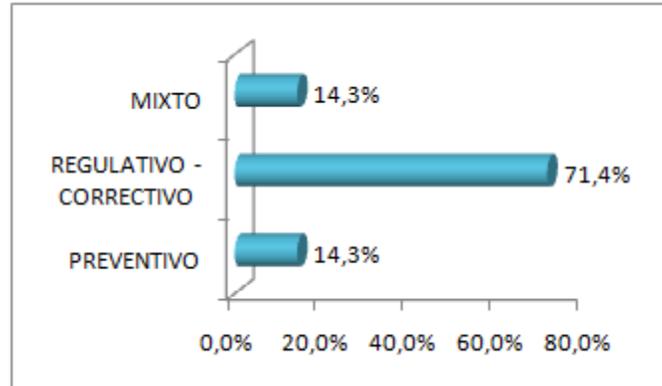
MIXTO: Presenta una combinación de los dos anteriores.

Tabla 2. Intención de control

INTENCION DE CONTROL RESPECTO DEL RIESGO		
PREVENTIVO	14,3%	2
REGULATIVO CORRECTIVO	71,4%	10
MIXTO	14,3%	2

Fuente: (LOPEZ SALAZAR, SANCHEZ CAMARO, & SANCHEZ SANCHEZ, 2010, pág. 216)

Ilustración 1. Intención de control



Fuente: (LOPEZ SALAZAR, SANCHEZ CAMARO, & SANCHEZ SANCHEZ, 2010, pág. 216)

Los datos anteriores permiten identificar que de las formas de control de las diferentes instituciones el 71,3% se orientan a una regulación reactiva; vale la pena destacar por ejemplo que en el caso norteamericano y específicamente en Estados Unidos se emitió la ley Sarbanes Oxley a partir de la quiebra de Enron; la desventaja de las regulaciones reactivas ha cobrado un alto costo en la medida en que riesgos materializados han conllevado a descalabros financieros en diferentes países del mundo. Sin pretender definir que en el caso Colombiano las cosas son perfectas se considera importar resaltar aspectos de la normatividad que conducen a pensar en una regulación preventiva, por ejemplo la existencia de la circular 33 de la Junta Central de Contadores de Colombia que prohíbe que una misma firma de contadores realice encargos de Revisoría Fiscal y Consultoría a la vez.

3.1.2 REQUERIMIENTO DE CONOCIMIENTO Y EXPERIENCIA EN EL SECTOR PARA EJERCER EL CONTROL

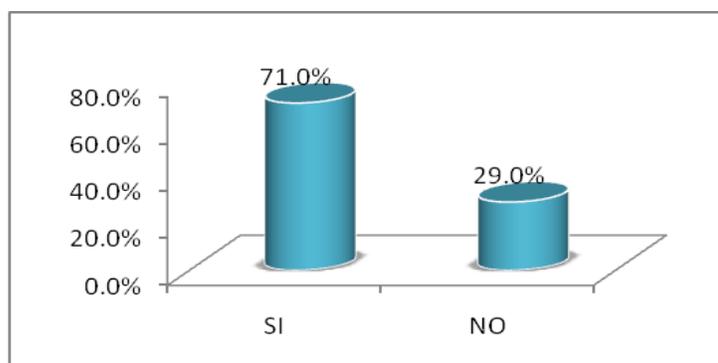
El examen de la información, denota que en algunos países se exige un conocimiento y experiencia previa en el sector a controlar, para iniciar procesos de control societario. Como particularidad con la información base de análisis (Colombia), se encuentra que dicho conocimiento y experiencia no es requisito legal (excepto en lo concerniente al sentido deontológico establecido en la ley 43 de 1990). Por ello se presenta la siguiente relación:

Tabla 3. Requerimiento de experiencia sectorial

REQUERIMIENTO DE CONOCIMIENTO Y EXPERIENCIA EN EL SECTOR PARA EJERCER EL CONTROL		
SI	71.0%	4
NO	29.0%	10
TOTAL		14

Fuente: (LOPEZ SALAZAR, SANCHEZ CAMARO, & SANCHEZ SANCHEZ, 2010, pág. 217)

Ilustración 2. Requerimiento de experiencia sectorial



Fuente: (LOPEZ SALAZAR, SANCHEZ CAMARO, & SANCHEZ SANCHEZ, 2010, pág. 217)

Es claro que el conocimiento y la experticia comprobada en un determinado sector económico resultan influyentes en el ejercicio del control societario, habida cuenta de las particularidades que cada sector tiene. El análisis comparativo indica que solo el 71,4% de los países analizados exige conocimiento sectorial; La Revisoría Fiscal se ubica en el restante 28,6% lo que la hace vulnerable en la calidad del servicio prestado, sin considerar las condiciones económicas derivadas de dicho conocimiento y experiencia previa.

3.1.3 CONSIDERACION DEL CONTROL SOCIETARIO EN SU EXPOSICIÓN AL RIESGO

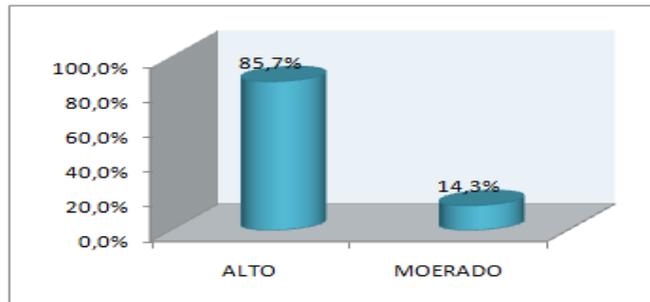
En algunos países se observa que la labor de control societario no representa alta consideración o exposición al riesgo. Cabe denotar que la estructura reiterada de desarrollo capitalista exige un nivel de confianza, cuya fundamentación teórica no es pretensión de este trabajo, que se expresa en la consideración de la exposición al riesgo que representa el ejercicio de control en cada país.

Tabla 4. Consideración de control frente al riesgo

CONSIDERACION DEL CONTROL SOCIETARIO EN SU EXPOSICION AL RIESGO		
ALTO	85,7%	12
MOERADO	14,3%	2

Fuente: (LOPEZ SALAZAR, SANCHEZ CAMARO, & SANCHEZ SANCHEZ, 2010, pág. 218)

Ilustración 3. Consideración de control frente al riesgo



Fuente: (LOPEZ SALAZAR, SANCHEZ CAMARO, & SANCHEZ SANCHEZ, 2010, pág. 217)

Nos encontramos inmersos en una economía basada en la información; los esquemas de riesgo son cada vez más disímiles y cambiantes, la presencia del fenómeno de la corrupción, de lavado de activos y otras prácticas poco ortodoxas están presentes en el desarrollo de la actividad empresarial y en el ejercicio de la fiscalización, el control y la auditoría; tales consideraciones ha hecho que las organizaciones en los últimos años tengan que convivir con el riesgo en diferentes niveles y estos se pueden acentuar de acuerdo con las fortalezas y las debilidades de los esquemas de control. El estudio muestra que salvo 2 países que combinan esquemas de control mixto (previo y posterior), podrían tener un nivel de riesgo moderado, mientras que los restantes presentan un nivel de riesgo alto, considerando, en forma consecuente, que la labor de control expresa una alta exposición al riesgo, aspecto que denota la importancia de la labor de control para cada sociedad y país analizado. Los países que presentan una consideración de moderación con la exposición al riesgo, seguramente basan su esquema de control en otros aspectos o entidades que influyen en la consideración expuesta en este análisis.

3.1.4 EXISTENCIA DE REQUERIMIENTOS ETICOS PARA EL EJERCICIO DEL CONTROL

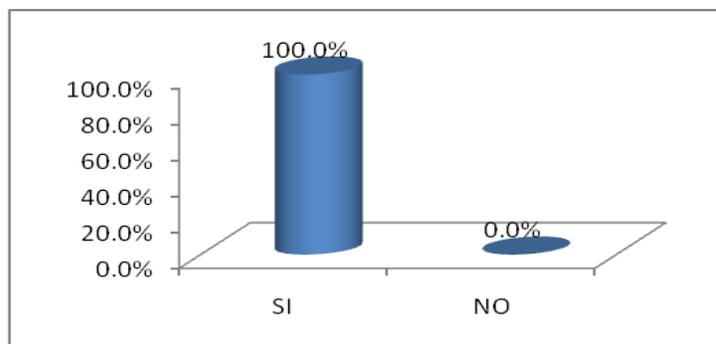
Cabe destacar que en el análisis comparativo existe una presencia permanente del establecimiento de postulados éticos necesarios para el ejercicio del control como se indica seguidamente.

Tabla 5. Requerimientos éticos

REQUERIMIENTOS ETICOS PARA EL EJERCICIO DEL CONTROL		
SI	100,0%	14
NO	0,0%	0

Fuente: (LOPEZ SALAZAR, SANCHEZ CAMARO, & SANCHEZ SANCHEZ, 2010, pág. 218)

Ilustración 4. Requerimientos éticos



Fuente: (LOPEZ SALAZAR, SANCHEZ CAMARO, & SANCHEZ SANCHEZ, 2010, pág. 218)

Sin lugar a dudas la presencia de la ética constituye factor fundamental para el ejercicio del control organizacional, que no debiera plantearse como un requisito legal puesto que debería hacer parte de los valores propios del profesional; sin embargo, una de las profesiones que más a desarrollado el tema ético es precisamente la del Contador independientemente o su equivalente en cada país, cuando realiza la labor de control organizacional y de sus actividades en general. Basta con realizar una revisión de la promulgación de los códigos de ética y nos encontramos con que los países examinados, han adoptado su propio código ético.

De los códigos o postulados éticos adoptados por cada país analizado, se observa que los mismos pueden estar basados en las normas internacionales de ética promulgada por la IFAC, para el ejercicio del control, o en desarrollos propios; el estudio muestra que los diferentes países a través de las colegiaturas, de los Institutos de contadores, e inclusive de la legislación propia, han adoptado su correspondiente código de ética.

3.1.5 INTENCION DE CONTROL SOBRE LA INFORMACION FINANCIERA

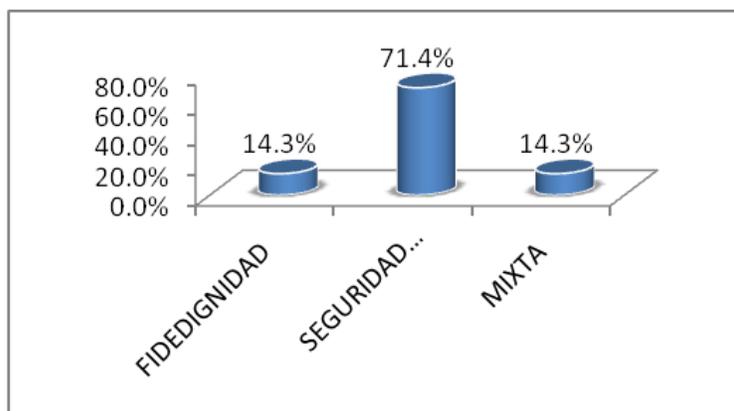
Como otro de los elementos denotados en el análisis comparativo se relaciona la intención de control sobre la información financiera. Los enfoques de control latino se dirigen a considerar la intención de dictaminar sobre la FIDEDIGNIDAD de la información financiera de un ente, mientras que el enfoque anglosajón se orienta esencialmente a la determinación de una SEGURIDAD RAZONABLE de la información examinada, respecto de la situación financiera de un ente económico en un periodo determinado.

Tabla 6. Intención de control frente a la información financiera

INTENCION DE CONTROL SOBRE LA INFORMACION FINANCIERA		
FIDEDIGNIDAD	14,3%	2
SEGURIDAD RAZONABLE	71,4%	10
MIXTA Y OTRAS	14,3%	2

Fuente: (LOPEZ SALAZAR, SANCHEZ CAMARO, & SANCHEZ SANCHEZ, 2010, pág. 219)

Ilustración 5. Intención de control frente a la información financiera



Fuente: (LOPEZ SALAZAR, SANCHEZ CAMARO, & SANCHEZ SANCHEZ, 2010, pág. 219)

El trabajo de los órganos de control societario como la auditoría, la fiscalización y/o la Revisoría Fiscal tiene la responsabilidad de emitir un producto o informe y este debe considerar aspectos claves que comprometen su ejercicio profesional frente al encargo que terceros le han endosado; frente a este postulado se observa que en el 14,3% el profesional deberá indicar sin lugar a equívocos si las cifras de los estados financieros del ente son ciertas, fidedignas, tomadas de los libros de contabilidad y si corresponden a la totalidad de las operaciones realizadas en un período, si incluye la totalidad de los bienes, derechos, obligaciones y saldos.

Por otra parte, el 71% de los países analizados solo responde por emitir una opinión sobre la existencia de una seguridad razonable es decir casi cierto, lo que pone de manifiesto la posibilidad de existencia de errores sustanciales. El restante 14,3% encamina su producto de acuerdo con el destinatario y que hemos clasificados como mixta y otros, dentro de los cuales se incluye Francia, del cual no se conoció información al respecto.

3.1.6 CONSIDERACION DE LOS AGENTES DE CONTROL COMO SUJETOS DE VIGILANCIA ESTATAL

Un aspecto interesante a destacar es referido a la consideración de quienes ejercen el control organizacional como sujetos a la vigilancia de los organismos gubernamentales; dicho análisis arroja la siguiente información:

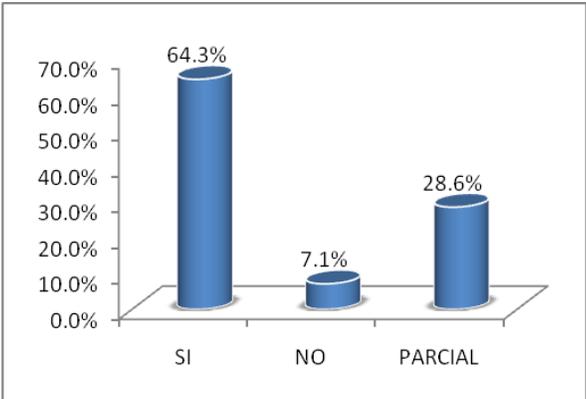
Tabla 7. Consideración de los agentes de control como sujetos de vigilancia estatal

CONSIDERACIONES DE LOS AGENTES DE CONTROL COMO SUJETOS DE VIGILANCIA ESTATAL		
SI	64,3%	9
NO	7,1%	1

PARCIAL	28,6%	4
----------------	--------------	----------

Fuente: (LOPEZ SALAZAR, SANCHEZ CAMARO, & SANCHEZ SANCHEZ, 2010, pág. 220)

Ilustración 6. Consideración de los agentes de control como sujetos de vigilancia estatal



Fuente: (LOPEZ SALAZAR, SANCHEZ CAMARO, & SANCHEZ SANCHEZ, 2010, pág. 220)

Por tratarse de una función de alta responsabilidad frente a terceros interesados, es entendible que el 64,3% de los países dispongan mantener una vigilancia permanente sobre quienes ejercen el control organizacional, valiéndose para ello de diferentes entes de control, entre los que se incluyen esquemas de control disciplinario en el ejercicio de la profesión, no solo en el nivel del ejercicio del control la fiscalización y la auditoría sino en las diferentes funciones propias de la profesión.

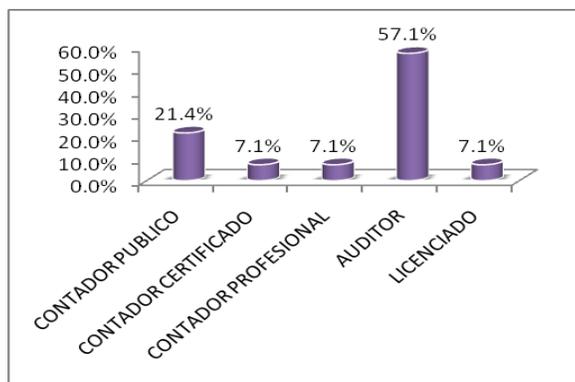
3.1.7 PROFESIONAL ENCARGADO DEL EJERCICIO DEL CONTROL

Para el ejercicio del control organizacional se ha requerido en los países analizados una formación académica previa, como se reseña en el presente ítem
Tabla 8. Profesional encargado del ejercicio del control.

PROFESIONAL ENCARGADO DEL EJERCICIO DEL CONTROL		
CONTADOR PÚBLICO	21,4%	3
CONTADOR CERTIFICADO	7,1%	1
CONTADOR PROFESIONAL	7,1%	1
AUDITOR	57,1%	8
LICENCIADO	7,1%	1

Fuente: (LOPEZ SALAZAR, SANCHEZ CAMARO, & SANCHEZ SANCHEZ, 2010, pág. 221)

Ilustración 7. Profesional encargado del ejercicio del control.



Fuente: (LOPEZ SALAZAR, SANCHEZ CAMARO, & SANCHEZ SANCHEZ, 2010, pág. 221)

La fiscalización, el control y la auditoría de los entes societarios está en cabeza de los Contadores que en algunos países se les dá la connotación de públicos por estar asociados a la función de dar fe pública; en otros países se les dá el carácter de certificados por requerir de una licencia o certificación previa al ejercicio de la función. En otros países le dan la denominación contador profesional o licenciado; no obstante cabe resaltar que el 57,1% le ha dado el carácter de auditor como una especialización de la profesión contable.

3.1.8 EVALUACIÓN ACADÉMICA PROFESIONAL

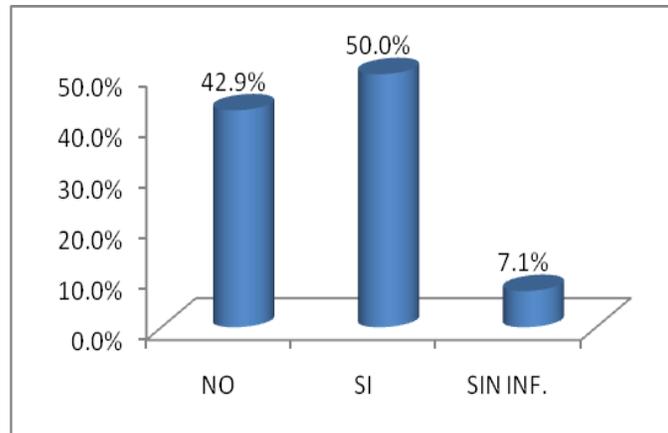
Como dato interesante, se observa que en algunos países no basta con la obtención de un título profesional, sino que también se establece un nivel de evaluación académica profesional, antes y durante el ejercicio profesional, con cierta temporalidad, situación que se presenta seguidamente.

Tabla 9. Evaluación académica profesional

EVALUACION ACADEMICA PROFESIONAL	
NO	42,9%
SI	50,0%
SIN INFORMACION	7,1%

Fuente: (LOPEZ SALAZAR, SANCHEZ CAMARO, & SANCHEZ SANCHEZ, 2010, pág. 222)

Ilustración 8. Evaluación académica profesional



Fuente: (LOPEZ SALAZAR, SANCHEZ CAMARO, & SANCHEZ SANCHEZ, 2010, pág. 222)

Probablemente una de las exigencias que pueda garantizar un mejor ejercicio de la función de control societario es la idoneidad profesional, por eso el 50% de los países exigen certificaciones previas, y en algunos casos la certificación es temporal lo que obliga al profesional a la continua actualización, so pena de no poder ejercer su cargo. Sin embargo otros países no la han considerado necesaria, entre ellos Colombia, lo que nos hace vulnerables en la preparación, actualización, credibilidad y confianza pública que la función como tal debe generar.

3.1.9 NORMAS DE OBSERVANCIA EN EL EJERCICIO PROFESIONAL

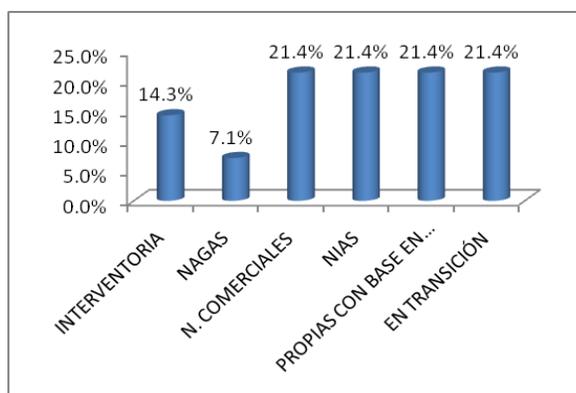
Para el ejercicio de control, los profesionales a cargo del mismo, deben observar algunas normas prescritas, las cuales varían de conformidad con el país y enfoque de control. En este aspecto se observa que las normas de obligatoria observancia presentan los siguientes datos.

Tabla 10. Normas de observancia en el ejercicio profesional

NORMAS DE OBSERVANCIA EN EL EJERCICIO PROFESIONAL		
INTERVENTORIA	14,3%	2
NAGAS	7,1%	1
NORMAS COMERCIALES	21,4%	3
NIAS	21,4%	3
PROPIAS CON BASE EN NIAS	21,4%	3
EN TRANSICIÓN	21,4%	3

Fuente: (LOPEZ SALAZAR, SANCHEZ CAMARO, & SANCHEZ SANCHEZ, 2010, pág. 223)

Ilustración 9. Normas de observancia en el ejercicio profesional



Fuente: (LOPEZ SALAZAR, SANCHEZ CAMARO, & SANCHEZ SANCHEZ, 2010, pág. 223)

En materia normativa, se puede determinar que son varios los enfoques y modelos presente en la práctica profesional, de conformidad con la información obtenida de cada país, como se observa en la información precedente; los responsables del ejercicio de control deben observar en su trabajo las normas de interventoría de cuentas, las normas de auditoría generalmente aceptadas las normas internacionales de auditoría o simplemente adoptan su propia normatividad que bien podría basarse en el modelo internacional como se observa en la figura. Dos de los países vienen aplicando normas propias pero a partir del 2010 ingresarán a las NIAS por esta razón se presentan como “en transición”.

3.1.10 NORMAS CONTABLES SUJETAS A CONTROL

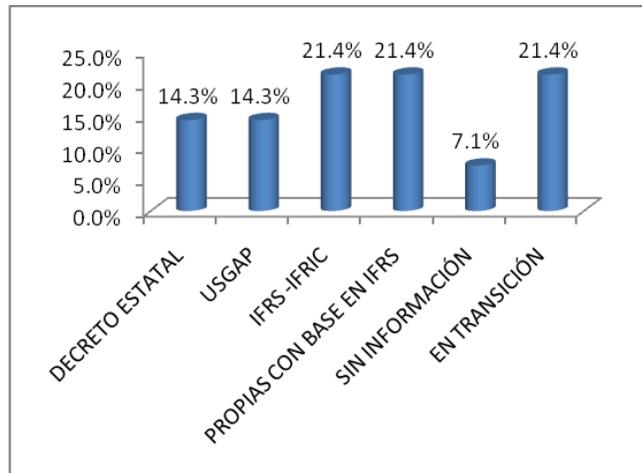
El objeto de control, basado en la información contable, requiere exponer cuales son las normas aplicables a cada país, y que por lo tanto son tenidas en cuenta en la aplicación de control que se ejerce sobre las organizaciones.

Tabla 11. Normas contables sujetas a control

NORMAS CONTABLES SUJETAS A CONTROL		
DECRETO ESTATAL	14,3%	2
USGAP	14,3%	2
IFRS -IFRIC	21,4%	3
PROPIAS CON BASE EN IFRS	21,4%	3
SIN INFORMACIÓN	7,1%	1
EN TRANSICIÓN	21,4%	3

Fuente: (LOPEZ SALAZAR, SANCHEZ CAMARO, & SANCHEZ SANCHEZ, 2010, pág. 224)

Ilustración 10. Normas contables sujetas a control



Fuente: (LOPEZ SALAZAR, SANCHEZ CAMARO, & SANCHEZ SANCHEZ, 2010, pág. 224)

El objeto de control en estudio corresponde a los Estados Financieros, los cuales a su vez tienen normas y reglas de presentación. Cada país dentro, de su autonomía y en respeto al ordenamiento constitucional, puede ejercer su capacidad legislativa y emitir sus propias normas de contabilidad, o puede delegarlas a entes privados, o puede armonizar, adoptar o adaptar la propuesta de los reguladores internacionales.

Encontramos en algunos países la presencia de normatividad propia, regulador propio; en otros países se han implementado los USGAP de los Estados Unidos bien sea porque sus relaciones comerciales así se lo exigen o porque han considerado que el modelo se ajusta a la situación de su país, el 21,4% ha adoptado los IFRS con sus interpretaciones emitidas por IASB, otro 21,4% han hecho convergencia y/o armonización con IFRS y algunos países se encuentran en transición.

3.1.11 RELACIÓN DE INDEPENDENCIA

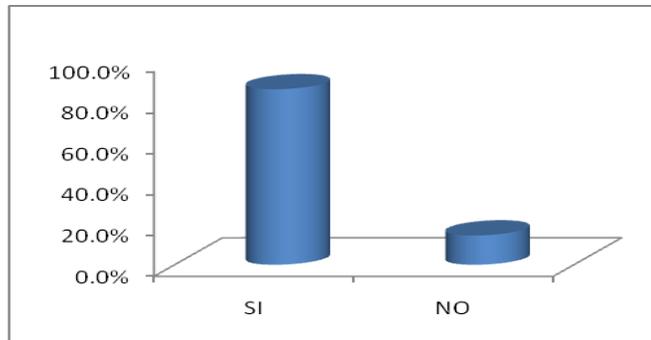
Uno de los aspectos requeridos para el ejercicio de control organizacional es la independencia de quien ejerce el control. De forma expresa se presenta que en algunos países se exige dicha independencia mental y en otros no es materia de regulación o normativa alguna.

Tabla 12. Independencia mental

EXIGENCIA DE INDEPENDENCIA		
SI	85,7%	12
NO	14,3%	2

Fuente: (LOPEZ SALAZAR, SANCHEZ CAMARO, & SANCHEZ SANCHEZ, 2010, pág. 225)

Ilustración 11. Independencia mental



Fuente: (LOPEZ SALAZAR, SANCHEZ CAMARO, & SANCHEZ SANCHEZ, 2010, pág. 225)

La independencia mental de quien ejerce la función fiscalizadora en sus diferentes modalidades, se constituye en pilar fundamental para el ejercicio pues la ausencia de ella resta objetividad, los datos aquí detallado muestran que el 85% de los entes analizados tendría presente la exigencia de independencia mental para el ejercicio del control organizacional.

3.1.12 ENFOQUE O MODELO DE CONTROL UTILIZADO

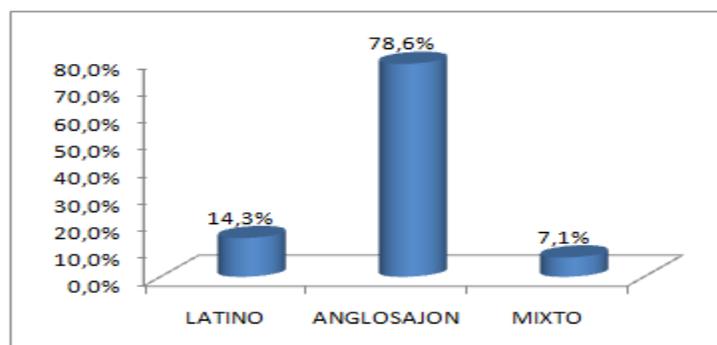
Las formas del ejercicio de control organizacional están determinadas por un enfoque de control. Estos enfoques fueron expuestos en el capítulo 2 del presente trabajo. El análisis del modelo o enfoque de control entre los países examinados muestra los siguientes resultados.

Tabla 13. Enfoque de control utilizado

ENFOQUE DE CONTROL UTILIZADO		
LATINO	14,3%	2
ANGLOSAJON	78,6%	11
MIXTO	7,1%	1

Fuente: (LOPEZ SALAZAR, SANCHEZ CAMARO, & SANCHEZ SANCHEZ, 2010, pág. 225)

Ilustración 12. Enfoque de control utilizado



Fuente: (LOPEZ SALAZAR, SANCHEZ CAMARO, & SANCHEZ SANCHEZ, 2010, pág. 225)

Se observa que el modelo anglosajón, basado en esquemas de control posterior y selectivo encaminado a la emisión de una opinión profesional sobre seguridad razonable está presente en el 78,6% de los países analizados.

3.1.13 OPORTUNIDAD PARA EL EJERCICIO DE CONTROL

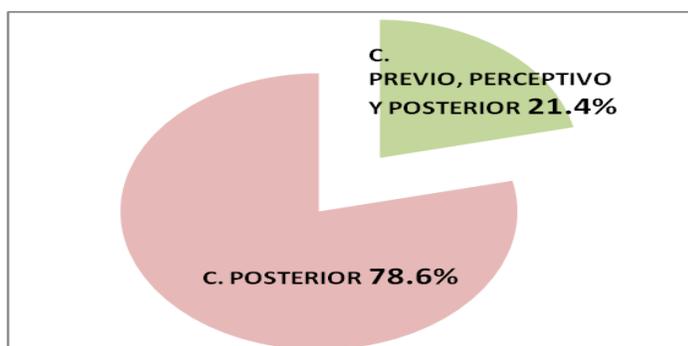
Respecto de la oportunidad para el ejercicio del control se observa este puede ser previo o preventivo (antes que ocurran los hechos), perceptivo y posterior en uno de los enfoques de control, característico de Colombia, Guatemala y México. Otra oportunidad para el ejercicio del control es el posterior, que base su técnica en la selectividad propia de la cultura anglosajona.

Tabla 14. Oportunidad para el ejercicio del control

OPORTUNIDAD DE CONTROL		
PREVIO PREVENTIVO, PERCEPTIVO Y POSTERIOR	21.4%	3
POSTERIOR SELECTIVO	78.6%	11

Fuente: (LOPEZ SALAZAR, SANCHEZ CAMARO, & SANCHEZ SANCHEZ, 2010, pág. 226)

Ilustración 13. Oportunidad para el ejercicio del control



Fuente: (LOPEZ SALAZAR, SANCHEZ CAMARO, & SANCHEZ SANCHEZ, 2010, pág. 226)

Coinciden los datos con el modelo de control en la medida en que el control posterior y selectivo es propio del control anglosajón.

3.1.14 FUENTE DE LAS NORMAS DE ACTUACION

Las normas de actuación profesional pueden ser establecidas, como se menciono anteriormente, por parte del estado, en virtud de lo cual se prescribe su obligatoriedad, y su expresión se da en leyes, decreto, acuerdos, etc. Cuya fuente es la rama o el órgano legislativo de que se trate.

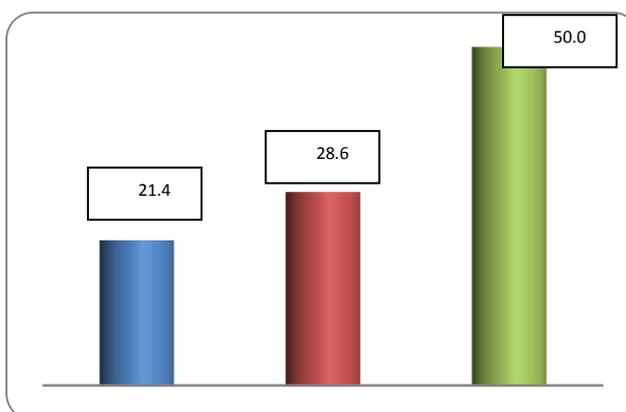
Otra de las fuentes manifiestas para la actuación profesional en el ejercicio de control organizacional, contiene las prescripciones de organismos privados o mixtos que establecen el conjunto normativo a título de estándares que, aunque no son materia de sanción jurisdiccional, son observadas por quienes ejercen la profesión.

Tabla 15. Fuente de normas de actuación

FUENTE DE LAS NORMAS DE ACTUACION PROFESIONAL		
REGULATIVAS	21,4%	3
NORMALIZADAS	28,6%	4
MIXTO	50,0%	7

Fuente: (LOPEZ SALAZAR, SANCHEZ CAMARO, & SANCHEZ SANCHEZ, 2010, pág. 227)

Ilustración 14. Fuente de normas de actuación



Fuente: (LOPEZ SALAZAR, SANCHEZ CAMARO, & SANCHEZ SANCHEZ, 2010, pág. 228)

En materia regulativa, se observa que en el 50% de los países analizados, combina las fuentes regulativas con las normalizadas en mayor proporción. Es decir, los órganos reguladores provienen tanto del poder legislativo estatal o federal como de entes privados; participan allí las colegiaturas, las agremiaciones y los entes de inspección, control y vigilancia del estado o se crean comisiones mixtas para revisar y proponer los esquemas normativos (mixto). Para el caso de la Revisoría fiscal es de anotar que sus normas de actuación se fundamenta en el enfoque regulativo.

3.1.15 EMISOR DE NORMAS

Aunque existe una estrecha relación entre las fuentes de la norma de actuación profesional y la entidad que las emite, se pueden observar casos en los cuales un poder legislativo de un país puede entregar ese poder a entes privados por la expedición de regulaciones pertinentes. Otra forma es que un país puede acoger de forma expresa, mediante legislaciones pertinentes, acuerdos o tratados, la adopción de normas en su totalidad o parcialmente (en ciertos casos como ocurre

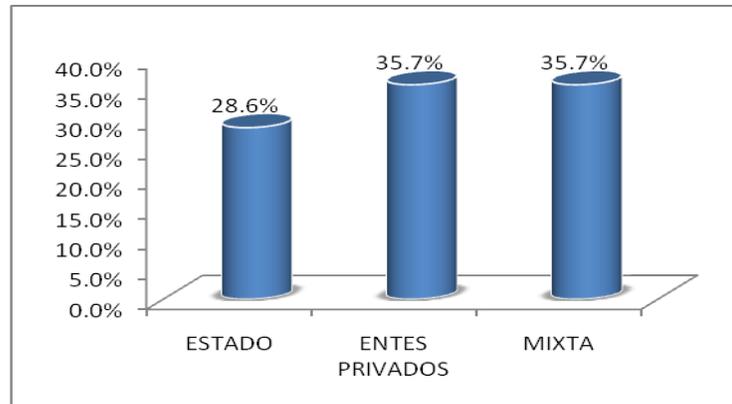
en México). En este aspecto se indaga sobre quien emite las normas de actuación encontrando como resultado lo siguiente.

Tabla 16. Emisor de normas

EMISOR DE NORMAS DE ACTUACION PROFESIONAL		
ESTADO	28,6%	4
ENTES PRIVADOS	35,7%	5
MIXTA	35,7%	5

Fuente: (LOPEZ SALAZAR, SANCHEZ CAMARO, & SANCHEZ SANCHEZ, 2010, pág. 228)

Ilustración 15. Emisor de normas



Fuente: (LOPEZ SALAZAR, SANCHEZ CAMARO, & SANCHEZ SANCHEZ, 2010, pág. 228)

De acuerdo con el tipo de normas de actuación, existe la necesidad de clarificar también el origen de la norma por su emisor, entre los que se citan a nivel internacional IASB, FASB, y comisiones o consejos de cada país. Los datos muestran que reguladores contables estatales están presentes en el 28,6% de los países, entes privados en el 37.7% y el resto conforman comisiones mixtas o se basan en reguladores privados para elaborar los estudios y hacer la propuesta normativa o simplemente hay adopción parcial.

3.1.16 DENOMINACION DEL CARGO DE CONTROL O FISCALIZACION.

Las diferentes denominaciones obtenidas en el análisis de países se resumen a continuación.

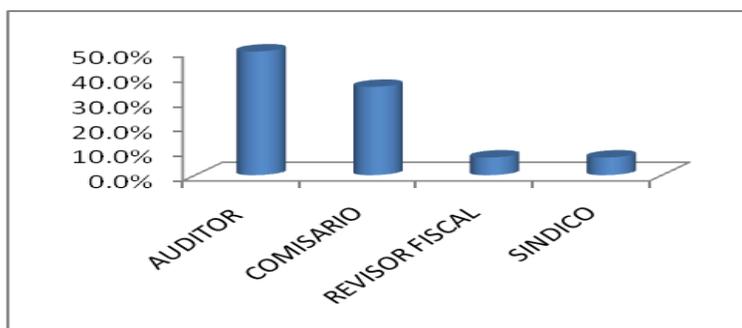
Tabla 17. Denominación del cargo de control o de fiscalización

DENOMINACION DEL CARGO DE CONTROL O FISCALIZACION

AUDITOR (EN TODAS SUS EXPRESIONES)	50,0%	7
COMISARIO	35,7%	5
REVISOR FISCAL	7,1%	1
SINDICO	7,1%	1

Fuente: (LOPEZ SALAZAR, SANCHEZ CAMARO, & SANCHEZ SANCHEZ, 2010, pág. 229)

Ilustración 16. . Denominación del cargo de control o de fiscalización



Fuente: (LOPEZ SALAZAR, SANCHEZ CAMARO, & SANCHEZ SANCHEZ, 2010, pág. 229)

El 50% de los países analizados muestra que el cargo responsable de la función de control societario se centra en el auditor, bien sea financiero, independiente, de cuentas o externo; en el 37% de los países se le denomina comisario de cuentas y solo Colombia posee la denominación de Revisor Fiscal.

3.1.17 RÉGIMEN DE INHABILIDADES

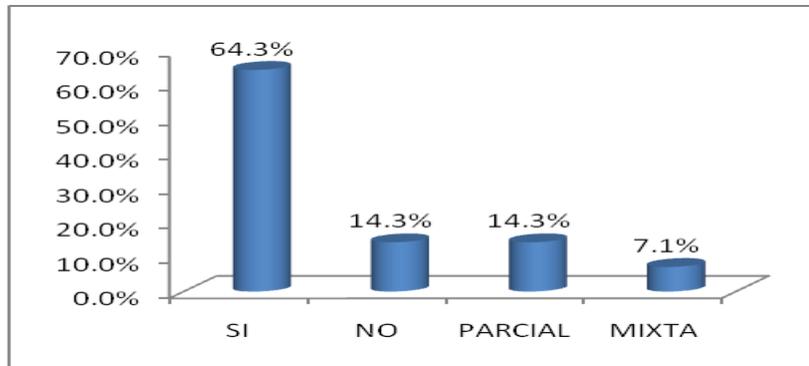
La prescripción de régimen de inhabilidades e incompatibilidades es una nota característica de algunos países, frente a lo cual interesa destacar la frecuencia con que se exige la observancia de un régimen de inhabilidades, encontrando los siguientes resultados.

Tabla 18. Régimen de inhabilidades

SI	64,3%	9
NO	14,3%	2
PARCIAL	14,3%	2
MIXTA	7,1%	1

Fuente: (LOPEZ SALAZAR, SANCHEZ CAMARO, & SANCHEZ SANCHEZ, 2010, pág. 229)

Ilustración 17. Régimen de inhabilidades



Fuente: (LOPEZ SALAZAR, SANCHEZ CAMARO, & SANCHEZ SANCHEZ, 2010, pág. 230)

El tema de las inhabilidades resulta clave en el ejercicio del control habida cuenta que garantiza la presencia de la independencia mental; el 64,3% de los casos analizados, la regulación define inhabilidades e incompatibilidades temporales o permanentes; en el 14,3% (2 países) no existe este elemento, mientras que en otro 14,3% las inhabilidades son parciales.

3.1.18 DENOMINACIONES DE SENTIDO ONTOLOGICO DE LA LABOR

La pretensión de la labor de control organizacional asume unas formas de comunicación de resultados que podemos identificar de la siguiente forma:

- *FE PUBLICA, cuando se asume como una facultad legal propia de la actuación profesional para el caso Colombiano.*
- *OPINION PROFESIONAL, cuando se pretende dar una opinión calificada sobre el hecho. (seguridad razonable)*
- *DICTAMEN PROFESIONAL, como expresión de una labor.*
- *TESTIMONIO PERICIAL, que corresponde a la forma en cómo se asume en Argentina la labor del Síndico*
- *CERTIFICACION, que puede asumir otras características distintas a las anteriores.*

El análisis efectuado presente la siguiente información respecto de los nombres que asume la labor o producto de control en el sentido ontológico.

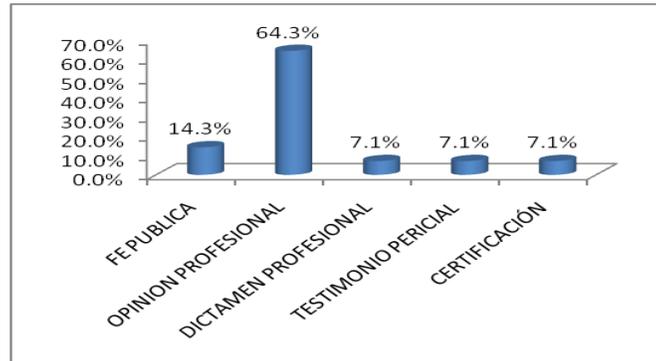
Tabla 19. Denominaciones de sentido ontológico de la labor

DENOMINACIONES DE SENTIDO ONTOLOGICO DE LA LABOR		
FE PUBLICA	14,3%	2

OPINION PROFESIONAL	64,3%	9
DICTAMEN PROFESIONAL	7,1%	1
TESTIMONIO PERICIAL	7,1%	1
CERTIFICACIÓN	7,1%	1

Fuente: (LOPEZ SALAZAR, SANCHEZ CAMARO, & SANCHEZ SANCHEZ, 2010, pág. 230)

Ilustración 18. Denominaciones en el sentido ontológico de la labor



Fuente: (LOPEZ SALAZAR, SANCHEZ CAMARO, & SANCHEZ SANCHEZ, 2010, pág. 230)

La regulación adoptada en cada país ha definido cual es la facultad legal o competencia de actuación del responsable del control, en el 64% de los casos simplemente se trata de una opinión profesional a cerca de la razonabilidad de las cifras de los Estados Financieros, predominando el enfoque anglosajon, en el analisis logrado.

4 RESULTADOS

4.1 PROPUESTA PARA FORTALECER LOS ESQUEMAS DE CONTROL SOCIETARIO.

Ilustración 19. Propuesta para fortalecer el control societario

N°	Taxonomía	Propuesta
1	Intención de control respecto del riesgo	La intención de control deberá orientarse hacia acciones de fiscalización y control (valga la redundancia) de carácter permanente para garantizar la correcta administración del riesgo, puesto que la tendencia administrativa actual no se da para contrarrestar los riesgos sino para administrarlos.
2	Requerimiento de conocimiento y experiencia en el sector para ejercer el control	Se propone que los profesionales responsables de los procesos de control societario en sus diferentes acepciones tengan formación pos gradual en el tema y conocimiento específico sectorial acreditado mediante formación y experiencia.
3	Consideración del control societario en su exposición al riesgo	La fuerte presencia de las tecnologías de información y comunicación, la crisis de valores que se afronta en varias regiones del mundo y las prácticas mercantiles contrarias a la ética necesariamente dejan percibir que la exposición al riesgo estará presente en todos los eventos, por lo que se hace necesario buscar esquemas de protección profesional y empresarial, que deben ser concebidas de acuerdo con la naturaleza de cada organización
4	Existencia de requerimientos éticos para el ejercicio del control	La labor de control societario independiente, es enfocada a desguarecer el interés público y los derechos de los terceros interesados, por ello la observancia de una conducta ética intachable, constituye un requerimiento esencial del profesional encargado.
5	Intención de control sobre la información financiera	En las circunstancias actuales y dados los prominentes escándalos financieros, la intención de control recomendada es la fidedignidad, es decir la capacidad de emitir un dictamen profesional expresando que a partir de esquemas de control permanente se puede concluir con alto grado de

		certeza la realidad económica expresada en los Estados financieros.
6	Consideración de los agentes de control como sujetos de vigilancia estatal	En este punto no podría proponerse un estándar único en la medida en que va a depender mucho del modelo económico del país interesado, haber cuenta de la existencia de Estados intervencionistas que tienen bajo su tutela la estabilidad de la economía y como tal siempre serán los reguladores de la vigilancia permanente de quienes ejercen el control societario. Sin embargo se propone la existencia de Consejos profesionales que regulen la actuación profesional y adopten su propio proceso disciplinario en el marco de la legislación de cada país para garantizar la vigilancia de las actuaciones profesionales.
7	Profesional encargado del ejercicio del control	Se plantea el ejercicio del control un requisito más alto que la formación profesional: <i>Especialización en el sector y en el tema de control societario</i> , independientemente del nombre que adopte., lo que concuerda con el numeral 2.
8	Evaluación académica profesional	Nos encontramos inmersos en la sociedad de la información y del conocimiento, los cambios tecnológicos son cada vez más vertiginosos lo que conlleva a propender por una licencia profesional temporaria, lo que permitiría garantizar ciertos parámetros de actuación de calidad derivados del conocimiento como valor agregado.
9	Normas de observancia en el ejercicio profesional	Se formula la posibilidad de una normatividad escalable de acuerdo con el tamaño de las organizaciones sujetos de control, que incorpore en su ordenamiento un esquema de control permanente, independiente, objetivo y de alta calidad.
10	Normas financieras sujetas a control	El modelo que garantice la presentación de la información en los términos de realidad económica y financiera, propiciando la preservación de la empresa en el tiempo e incluyendo medidas y variables no financieras sujetas a control para garantizar examen de responsabilidad con la comunidad, el entorno, los terceros interesados y los recursos ambientales.
11	Relación de independencia	La propuesta se encamina a la existencia de un Consejo Profesional de carácter Privado con funciones públicas que bajo su tutela pueda organizar, administrar y registrar a los profesionales autorizados para el ejercicio del control societario, donde los sujetos de control paguen una cuota de fiscalización y control de acuerdo con su tamaño, el número de operaciones y la complejidad del sector, para que a su vez el consejo aquí propuesto, le designe el profesional encargado para garantizar la independencia. Este organismo a su vez deberá tener algunos estándares y el estatuto que permite vislumbrar los

		parámetros sobre los cuales subyacen las actuaciones del profesional encargado del Control societario.
12	Enfoque o modelo de control utilizado	Se recomienda retomar y fortalecer los esquemas de control latino orientados a un modelo de fiscalización previa y permanente
13	Oportunidad para el ejercicio de control	Se reitera debe ser permanente, habida cuenta de las fallas de funcionamiento que ha tenido la auditoria externa en los últimos años, pues tal como lo afirma el denominado libro verde – política de auditoría lecciones después de la crisis, “ <i>el hecho de que numerosos bancos registrasen pérdidas astronómicas entre 2007 y 2009 en sus posiciones tanto en el balance como fuera del balance no sólo se plantea la cuestión de cómo los auditores pudieron redactar para sus clientes, informes de auditoría sin expresar reservas, con respecto a dichos periodos</i> ” (COMISIÓN EUROPEA - LIBRO VERDE LECCIONES DESPUES DE LA CRISIS, 2010, pág. 3)
14	Fuente de las normas de actuación	Se considera que un enfoque mixto entre lo regulativo y el aporte privado puede conducir a discusiones académicas de alto provecho puesto que los sujetos de control privado podrían presentar iniciativas importantes para fortalecer los objetivos mismos del control societario.
15	Emisor de normas	El estudio permitió observar que una de las grandes complejidades del ejercicio profesional está dada por el múltiple regulador existente en cada país, en este caso se considera viable que de acuerdo con la constitución de cada país se puedan presentar iniciativas de regulación desde lo privado y se simplifiquen los trámites para aprobación ante el órgano correspondiente dada la velocidad de cambio en el entorno económico y social.
16	Denominación del cargo de control o fiscalización	No se considera relevante.
17	Régimen de inhabilidades	Todas las que permitan garantizar independencia mental, Capacidad de juicio, objetividad, responsabilidad social profesional entre otras
18	Denominaciones de sentido ontológico de la labor	Se considera que la certificación profesional en diferentes alcances y grados de actuación, pero siempre con niveles de responsabilidad profesional en cabeza de la persona.

Fuente: Los autores.

5 CONCLUSIONES:

- Existe La necesidad de un enfoque regulativo, proactivo que contrarreste los riesgos latentes en el día a día de las empresas y su entorno. Debieran existir órganos consultivos que hagan mediciones de riesgo y propongan alternativas de atenuación o manejo.
- Un aspecto de suma importancia que se encuentra en algunos países, como positivo en los requisitos para que un CPA¹ pueda aceptar un trabajo de auditoría independiente, es el conocimiento y experiencia previa que debe acreditar en el sector económico en donde va a desarrollar dicho trabajo, esto con el fin de garantizar un trabajo de calidad frente a sus clientes.
- Para que un CPA ejerza su labor como profesional de control societario independiente debe conservar una actitud objetiva e imparcial durante toda su labor, para así poder dar credibilidad a la información que esta auditando y certificando ante terceros. La +ética y los valores no son un asunto de regulación y de códigos, es de interiorización y de vivencia, de compromiso y convicción.
- El control societario es un trabajo de tanta trascendencia e interés público que demanda especial cuidado por lo que se propone que su ejercicio realizado por profesionales altamente especializados y con conocimientos sectoriales.
- Las responsabilidades del contable son de tal magnitud que la presencia de la idoneidad profesional y la pericia deben ser garantizadas, para ello se propone la existencia de certificaciones temporarias debidamente reguladas.
- Los planteamientos del libro verde – lecciones después de la crisis es una voz de alerta que invita a repensar con carácter de urgente, la práctica del control societario con el fin de garantizar a los terceros interesados una práctica profesional responsable que genere valor agregado al cliente vía conocimiento y que coadyuve en el asentamiento de una serie de políticas encaminadas

¹ Contador Público Acreditado. Una denominación similar es Contador Público Certificado, por su sigla en inglés (CPA).

6 BIBLIOGRAFÍA:

COMISIÓN EUROPEA - LIBRO VERDE LECCIONES DESPUES DE LA CRISIS. (13 de OCTUBRE de 2010). *eur-lex.europa.edu*. Obtenido de <http://eur-lex.europa.edu/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0561:FIN:ES:PDF>

LOPEZ SALAZAR, A. H., SANCHEZ CAMARO, A. L., & SANCHEZ SANCHEZ, F. F. (2010). *ANALISIS COMPARATIVO DE REGULACIONES RELATIVAS AL CONTROL DE FISCALIZACIÓN APLICADA EN PAISES DE LA CULTURA OCCIDENTAL*. Bogotá Colombia: Universidad Autónoma de Colombia.

OTRA BIBLIOGRAFÍA USADA EN LA INVESTIGACIÓN:

- **ALVIN A. ARENS CPA – JAMES K. LOEBBECKE** Auditoría un Enfoque Integral 16 Edición año 1996 Editorial Prentice Hall Hispanoamérica S.A.
- **ARENS, ALVIN A. - LOEBBECKE, JAMES K.** (1996). *Auditoría un enfoque integral*. 16ª Edición, Editorial Prentice Hall Hispanoamericana.
- **ARQUERO, J. L. Y DONOSO, J. A.** (1998). Educación en auditoría. Aportaciones y cambios pendientes. *Revista Contaduría*, (32).
- **ARTER R, Dennis.** Auditorías de calidad 1993.
- **BENITEZ MIRANDA, Miguel Angel, Miranda Dearubas, María Victoria.** Contabilidad y Finanzas para la formación económica de los cuadros de dirección /Angel Miguel Benitez Miranda, Maria Victoria Mirandas Dearubas. -- Ministerio de la Industria Ligera, 1997.
- **BLANCO LUNA, Yanel.** Manual de Auditoría Integral. Roesga. Bogotá: 2000.
- **BLANCO LUNA, Yanel.** XXII Conferencia interamericana de contabilidad. Colombia 1997.
- **BLANCO LUNA, Yanel.** Manual de Auditoría y Revisoría Fiscal. Bogotá: Roesga 1988 CONSEJO TECNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA. Declaraciones Profesionales 1-9 (Pronunciamientos del 1 al 9) Investigar Editores. Medellín: 1999
- **BLÁZQUEZ MORAL, Juan.** Auditoría. Juan Blázquez Moral. Editorial Nacional de Cuba, La Habana, 1965

- **BOLTEN, STEVEN E.** Administración Financiera. E. Steven Bolten. Editorial
- **CANTÚ.** Desarrollo de una cultura de Calidad. Cantú, H.D., Mc Graw_Hill. 2001. Colectivo de autores. CECOFIS. Diplomado en Auditoría General. Manual de autoestudio. Tomo 1 y 2 del 2001.
- **CASAS, KEVIN.** 2002. Financiamiento de Partidos Políticos en Centroamérica y Panamá.
- **CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA.** (2008). Orientación Profesional sobre el Ejercicio Profesional del Revisoría Fiscal. 21 de junio de 2008.
- **CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA.** Centro de Estudios Especializados de Control Fiscal CECOF. Santa Marta, Colombia. 1996.
- **COOPERS & LYBRAND.** Los nuevos conceptos de Control Interno (Informe COSO). Instituto de Auditores Internos de España. Ediciones Díaz de Santos, S.A., Madrid, 1997.
- **GONZÁLEZ MALEXECHEVARRIA,** Ángel. II Congreso Internacional de Auditoría Integrada. Argentina. 1995.
- **HENCZEL S.** The Information Audit as a First Step towards Effective Knowledge Management: an Opportunity for the Special Librarian. Inspel. 2000;34(3-4):210-
- **IFAC.** Normas Internacionales de Auditoría, emitidas por el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México 1998
- **LIMUSA S.A.** Balderas. Universidad de Houston. México. DF, 1995.
- **MANTILLA, SAMUEL A.** (2004). Auditoría 2005. Ecoe ediciones. Pontificia Universidad Javeriana. Bogotá D.C.
- **MANTILLA, SAMUEL A.** Control Interno (Informe COSO)
- **O. RAY WHITTINGTON CPA – KURT PANY CPA** Auditoría un Enfoque Integral 15 Edición año 2005 Editorial MC Graw Hill Interamericana.
- **ORNA E.** Practical Information Policies. Londres: ASLIB/Gower. 1999.
- **PEÑA BERMUDEZ JESUS MARIA** Control, Auditoría y Revisoría Fiscal Bogotá 1998.
- **REDFACON – FCCCP –** Marco conceptual ECAES 2004 – Página Web ICFES, Colombia.
- **RODRIGUEZ VALENCIA, JOAQUIN.** Auditoría Administrativa, Código de Comercio. Diario Oficial. República de Guatemala Panamá

- **ROZAS FLORES Alan Errol**, Auditoría Integral: Nueva visión de su alcance.
- **SIGEN**. Normas de Auditoría Interna Gubernamental Sindicatura General de la Nación Argentina.
- **SUNDER, SHYAM**. (1997). Theory of accounting and control 1944 Traducción para Colombia Facultad de ciencias Económicas de la Universidad Nacional.
- **THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS**. Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna.
- **VARGAS VALENCIA CONSUELO**, El control de la gestión una herramienta de evaluación para la Revisoría Fiscal Universidad de Medellín, 2000.
- **WHITTINGTON, RAY CIA-CMA-CPA- KART PANY CPA**. (2005). *Auditoría un Enfoque Integral* 15 Edición O Editorial Mc Graw Hill