

-

**“EFECTOS DE LA IMPLEMENTACIÓN DE LOS ESTÁNDARES
INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y DE AUDITORIA EN
EL EJERCICIO DEL REVISOR FISCAL EN COLOMBIA FASE I”**

DORIS SOFIA DIAZ SOLANO

Contadora Pública de la Universidad Central, Magister en Ciencias Contables y Candidata a Doctorado en el Programa de Contabilidad y Finanzas en la Universidad de Zaragoza. Docente del Programa de Contaduría Pública de la Facultad de Ciencias Económicas y Contables de la Fundación Universitaria los Libertadores.

dsdiazs@libertadores.edu.co

YUDY ENERIETH GARAY BERNAL

Abogada de la Universidad Santo Tomás, candidata a Magister en Contratación Pública y Privada.

yudygaray2009@hotmail.com

RESUMEN.

A raíz de la Implementación de las normas internacionales de información financiera (NIIF) y de las normas internacionales de auditoría (NIAS) en el ejercicio del Revisor Fiscal, permiten hacer un análisis profundo y comparativo a nivel nacional e internacional. Algunos efectos se pueden visualizar frente a la normativa legal, tanto en el contexto colombiano como sus antecedentes mundiales e implicaciones actuales; mientras que otros tantos se derivan del ejercicio práctico y real de la labor como revisor fiscal, que aparentemente no resultan ser más que dificultades conceptuales en la aplicación real de las normas vigentes a la fecha, siendo un problema netamente hermenéutico. La metodología utilizada es de tipo cualitativo fundamentada en fuentes secundarias como doctrina discriminada en (textos y artículos de revistas científicas) y la normatividad como fuente principal. Como herramienta, se utilizó el programa estadístico PAST, para visualizar semejanzas y diferencias en la recolección bibliográfica.

ABSTRACT.

The effects of the implementation of international financial reporting standards (IFRS) and International Standards on Auditing (NIAS) in the exercise of Statutory Auditor, allow to take a look at international and local levels. Some effects can be watched against the legislation, both in the Colombian context and its history and current global implications; while many others are derived from practical and real exercise of work as auditor, apparently not turn out to be more than conceptual difficulties in the actual application of existing rules at the time, being a purely hermeneutical problem. The methodology used is qualitative based on secondary sources such as discrimination doctrine (texts and journal articles) and regulations as the main source. As a technological tool, the PAST statistical software was used to visualize similarities and differences in the reference collection.

PALABRAS CLAVE. Efecto, Revisor Fiscal, NIIF, NIAS, Norma, Convergencia, Hermenéutica

KEY WORDS. Effect, Auditor, NIIF, NIAS, Rule, Convergence, Hermeneutics

CÓDIGOS JEL: M41- M42-M48-M49

INTRODUCCIÓN.

El presente artículo, hace parte del proyecto de investigación denominado Efectos de la Implementación de los estándares internacionales de Información Financiera y de Auditoría en el ejercicio del Revisor Fiscal. Corresponde a un trabajo de profundización y ampliación, sobre el documento presentado como ponencia en el IV Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública en la Universidad de Antioquia en el mes de marzo de 2015.

Este avance tiene como objetivo principal determinar los posibles problemas, ocasionados por la implementación de las Normas Internacionales de información financiera (NIIF) y las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS), en el ejercicio del Revisor Fiscal en Colombia. Función que tiene una larga trayectoria a través de la historia, tal como lo enuncia Cardona (1988), quien evidencia su primer origen legal en el siglo XIX con la Ley 57 de 1887 para el control de las “operaciones de los administradores”, Leyes que fueron cambiando por la necesidad de generar credibilidad en la información. Sin embargo, el ejercicio de la Revisoría Fiscal, quizás ha sido transformado en su contexto, enfocándose en la garantía de una información con carácter fiscal, por la emisión y cambios recurrentes de la normativa tributaria y un estancamiento en la normativa contable, como se podrá observar más adelante en el desarrollo del artículo,

Por lo tanto, los nuevos decretos emitidos por el Estado para la implementación de los estándares internacionales (NIIF-NIAS), podrán repercutir en el ejercicio de la Revisoría Fiscal, no solo por su contexto normativo, sino por la interpretación por parte de los profesionales de la Contaduría Pública al momento de aplicar esta normativa.

Así mismo, el mundo globalizado de las auditorías externas reflejan tal como lo señala Salles (2002; 1-3), problemas de control por parte de los gobiernos para identificar el monopolio de esta actividad por las grandes firmas de auditoría, que están inmersas por las fuerzas de los mercados; y que quizás uno de sus objetivos

es seguir monopolizando el mercado de la auditoría, a pesar de que algunas de estas firmas han estado involucradas en los grandes escándalos financieros.

El ejercicio de la Revisoría Fiscal, deberá considerar todos los aspectos que involucran su desarrollo profesional dentro de la sociedad y el impacto de la globalización, siendo indispensable identificar cómo los estándares internacionales (NIIF-NIAS), pueden afectar el juicio profesional en los dictámenes por su interpretación, conduciendo así a una visión que difiera del espíritu para la cual fue creada la norma, en el reconocimiento y medición de los hechos económicos en las organizaciones y sus procesos para auditar.

Por ende, resulta necesario para la profesión de Contaduría Pública, dar una mirada a lo que ha sido y será la implementación de las denominadas NIIF y NIAS, no solo por ser un tema actual sino íntimamente disciplinar, derivado de su práctica en los diferentes sectores de la economía, que afecta el ejercicio de la revisoría fiscal.

La metodología que se aplicará, es de tipo cualitativo descriptivo, fundamentado en fuentes secundarias como textos, artículos de revistas científicas y la normatividad como fuente principal. Como herramienta, se utilizará el programa estadístico PAST, (Oyvind et.al 2007), método que fue utilizado por Lorca P(2000), que tiene por objeto determinar los índices de similitudes, así como los de lejanía entre los preceptos y los problemas identificados en la normativa señaladas por los diferentes autores. El análisis estadístico es de tipo Clúster (árbol) con datos binarios, codificados como ausencia presencia con el índice de baja densidad de datos (DICE), este programa se valida con los niveles de confianza que arroje el muestreo aleatorio de alta densidad (Bootstrapping).

El documento aborda el contexto de la Revisoría Fiscal, el reflejo de la norma, el impacto y sus efectos, la dinámica de la hermenéutica entendida como la interpretación de la normativa para su comprensión y por último, se desarrolla el análisis y las conclusiones.

El documento concluye, la importancia de la hermenéutica en la comprensión de la normativa para los profesionales de la Contaduría Pública en los procesos

educativos, por cuanto, se debe establecer las consecuencias de la interpretación de la normativa internacional dentro de la sociedad, e identificar sus efectos en la actividad del Revisor Fiscal o auditor para el desarrollo ético de la profesión en un mundo globalizado.

REFERENTES LEGISLATIVOS Y CONTEXTO DE LA REVISORÍA FISCAL

Las fuentes que le dieron origen a la Revisoría Fiscal, parten de los modelos de Control: Latino, Anglosajón, Fiscalización e Interventoría. Siendo el modelo de Fiscalización el adaptado en Colombia, porque se orienta a la supervisión, inspección y vigilancia de los hechos económicos de las organizaciones, aunado al modelo de Control Latino, que se orientó al otorgamiento de la fe pública en las actividades de control de las operaciones. El Control Anglosajón tuvo como fin la protección del interés privado, creándose un control posterior con hallazgos materiales frente a los riesgos económicos

El ejercicio de la Revisoría Fiscal en Colombia, es una actividad de gran importancia para las organizaciones, tal como lo señala el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP, 2008; 1), como los garantes de la información financiera; esta se sustenta legalmente en sus inicios con la Ley 57 de 1887, con el nombramiento del Comisario para Vigilar a los administradores, derogada con la Ley 27 de 1888; con la Ley de 58 de 1931, se describe las normas sobre el Revisor Fiscal con vigencia a partir de 1937, no obstante, con la Ley 73 de 1935 se hizo obligatoria esta figura para las sociedades anónimas.

En 1940 la Superintendencia de Sociedades anónimas con la resolución 204 ordenó la firma del Revisor Fiscal para declarar que la información fue tomada de forma Fiel y estaba acorde con la Ley; en 1950 el decreto 2521 señaló que la figura de Revisor Fiscal debería ser una persona natural, se autoriza los balances anuales; en 1956 con el Decreto 2373 se estableció la diferencia entre contadores inscritos y públicos, siendo el Contador Público encargo de generar fe pública y se estableció

que el Revisor Fiscal debía ser Contador Público y sería el encargo de establecer la calidad de la información de forma fidedigna, y se asimilo a un funcionario público.

Con la Ley 145 de 1960, se deroga el decreto 2373 de 1956, se establece que todos los Contadores son Públicos, se crea la independencia del Revisor Fiscal y se conservó la regulación sobre el dictamen; en 1971 se reforma el Código de Comercio con la Ley 410 el cual tiene vigencia a partir de 1972, derogando todas las disposiciones sobre las sociedades comerciales, e impone la obligación del Revisor Fiscal para las sociedades anónimas y las sucursales extranjeras; el Decreto 2815 de 1974 establece la responsabilidad del Revisor Fiscal de forma solidaria con los Administración y los Contadores frente a la Administración Tributaria, en 1979 con la Ley 32 se establece que la información financiera emitida para la Bolsa de Valores debería estar Dictaminada por los Contadores para emitir su concepto de razonabilidad de las cifras. De igual manera se crearon varias leyes con el objeto de señalar otras empresas obligadas a tener Revisor Fiscal, como por ejemplo las asociaciones de autores, las entidades Bancarias.

El Decreto 3410 de 1983 establece la firma obligatoria en las declaraciones de renta con el fin de establecer la credibilidad de la información. En 1988 con el Decreto 341 reglamenta el contenido del informe y el dictamen del Revisor Fiscal y con la Ley 43 de 1990 se reforma los preceptos del quehacer contable, se conserva la independencia del Revisor Fiscal, se relaciona esta figura como actividad afín con la Ciencia Contable, se dispone la utilización de las normas de auditoria de general aceptación, se conserva la similitud de esta figura con los funcionarios públicos y se determina que esta función solo la podrán ejercer los Contadores Públicos para dictaminar los estados financieros, se establece el código de ética; la Ley 45 de 1990 exigió la figura del Revisor Fiscal para las entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria y de Valores, la Ley 100 de 1993 se estableció la figura del Revisor para entidades de salud.

En 1994 el CTCP emitió un pronunciamiento sobre Revisoría Fiscal, definiéndola como “órgano de fiscalización” y le corresponde Dictaminar la información financieros, basada en una evaluación de auditoria de control interno,

financiera, de cumplimiento y de gestión; en 1994 con la Ley 142 se establece la obligación de las empresas de servicios públicos contratar auditorías externas para el control de la gestión y los resultados de estas empresas. La Ley 222 de 1995 modifica el Libro II del Código de Comercio, indicando en el art.36 la obligación de realizar las notas a los estados financieros; el art 38 enuncia que el Revisor Fiscal o el Contador Independiente deberán generar una opinión sobre la información acorde con los procesos realizados con las normas de auditoria generalmente aceptadas, el art. 43 establece la responsabilidad penal por falsedad en documentos certificados; en el 2001 con la Ley 675, se establece el régimen a la Propiedad Horizontal y en su art. 53 se determina la obligación de tener Revisor Fiscal y expone que sus funciones serán las señaladas en la Ley 43 de 1990.

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2008; 17), define a la Revisoría Fiscal como:

una Institución de origen legal, de carácter profesional a la cual le corresponde por ministerio de la ley bajo la responsabilidad de un profesional contable, con sujeción a las normas que le son propias, vigilar íntegramente los entes económicos, dando fe pública de sus actuaciones.

Acorde con la definición establecida por la Superintendencia de Sociedades en la circular externa 115-000011/2008, que estableció la figura del Revisor Fiscal, como una labor eficaz, independiente y objetiva, que brinda confianza para la inversión, el ahorro, el crédito y en general contribuye al dinamismo y al desarrollo económico.

Sin embargo, esta figura de control y vigilancia para los entes jurídicos, ha sido cuestionada por aspectos del reflejo de la razonabilidad y transparencia de la información financiera, por los escándalos financieros ocurridos a nivel nacional e internacional.

A nivel internacional, se mencionan algunos escándalos como el colapso del Banco Británico Barings, que en 1995 perdió más de 1.300 millones de dólares,

llevándolo a la quiebra, después de tener 230 años de histórica. Enron en el 2001 y WorldCom en el 2002, que representaron los dos mayores escándalos financieros de la llamada globalización de capitales, por ocultamiento de información y falsificación de las cuentas de utilidades.

A nivel nacional, se consideran algunos escándalos que evidencia ausencia de Control por parte de los encargados de Dictaminar, como es el caso de Foncolpuertos en 1991 en su proceso de liquidación, se evidencio fraudes y robos de dineros del Estado, por cuanto las cifras de los pasivos se encontraban sobre estimados con respecto a lo presupuestado, en este proceso se asignaron millonarias pensiones irreales. De igual forma se describen otros escándalos generados por malversación de fondos y manipulación de la información

- El caso 8000
- El caso del Grupo Colombia
- Laboratorios Merck
- Dragacol
- El Banco HSBC
- EPS SaludCoop
- Trasmilenio Calle 26
- Recolección de Basuras en Bogotá
- David Murcia Guzmán – DMG
- Interbolsa

Las situaciones señaladas anteriormente, aceleraron los procesos de estandarización sobre normas internacionales para el registro y control de los hechos económicos por parte de las organizaciones; siendo el International Accounting Standards Board (IASB) el organismo encargado de emitir la normativa contable y la International Federation of Accountants (IFAC), emite normas de ejecución para la auditoria por parte de los garantes de la calidad y fiabilidad de la información financiera.

¿MÁS QUE UN EJERCICIO?

Universalmente, la concepción de auditoría según Santilla (2004, pág. 2) es la comprobación de la información financiera para identificar la confiabilidad de la misma. Este precepto, posiblemente genera el inicio de las denominaciones para certificar la credibilidad de la información en las organizaciones; surge por la necesidad de pagar impuestos y dependen de su entorno cultural. Parte de su evolución y sus requerimientos legales para ejercer la profesión como garante de la información financiera, emitiendo un dictamen o juicio profesional anual sobre la representación de los hechos económicos de un ente económico.

En algunos países a nivel internacional, los garantes de la información financiera tienen las siguientes denominaciones establecidas por ley.

Tabla 2. Denominaciones Garantes de la Información Financiera

PAÍS	DENOMINACIÓN
Unión Europea	Auditor Legal
Argentina	Sindico
Bolivia	Sindico
Brasil	Auditor Independiente
Chile	Auditor Externo- Inspector de Cuentas
Colombia	Revisor Fiscal
Ecuador	Comisario
España	Auditor Legal- Auditor de Cuentas
Estados Unidos	Auditor Independiente
Italia	Auditor Legal
México	Comisario
Venezuela	Comisario

Fuente: Elaboración Propia basada en las Leyes

Estas figuras de control, no siempre son realizadas por Contadores, un ejemplo de ello, es el Auditor Legal en la Unión Europea, quienes para poder realizar esta función, deberán ser sociedades de auditoría o personas físicas que cumplan con una formación profesional Universitaria, con conocimientos en las áreas contables, tributarias, comerciales y con experiencia mayor a 3 años, según los art, 3 al 12 de la Directiva 2006/43/CE. En Argentina, la función de Síndicos la podrán

desarrollar Contadores y Abogados, señalado en la Ley de Sociedades (19.550) en su art. 285.

Desde el ámbito colombiano interrelacionado con las organizaciones sociales, la Superintendencia de Sociedades en la circular externa 115-000011/2008, señala “(...) *órgano privado de fiscalización, la revisoría está estructurada con el ánimo de dar confianza a los propietarios de las empresas sobre el sometimiento de la administración a las normas legales y estatutarias, el aseguramiento de la información financiera, así como acerca de la salvaguarda y conservación de los activos sociales (...).*”

No obstante y en un margen más amplio, la Superintendencia en este concepto determina que la Revisoría Fiscal tiene amplios frentes de aplicación y protección, que no solo van dirigidas a las personas vinculadas con las sociedades o al aparato estatal y sus organismos de control y vigilancia, sino además a todos aquellos terceros que encuentran en el patrimonio del ente económico la garantía de sus créditos, que ratifica la importancia del profesional de la Contaduría Pública para la generación de la confianza y transparencia de la información financiera hacia la sociedad.

Sin embargo, el ejercicio del profesional ha quedado expuesto a la inmersión de la corrupción dentro del entorno cultura de cada país, que posiblemente afectó la labor del auditor por la exposición de riesgos, (Hoftede, 1984, citado por Ríos, 2013, y Samuel Mantilla, 2009, Pag.45), evidenciados en los escándalos financieros ya mencionados, por medio de “alteraciones de registros, Malversación de activos, omisión de transacciones o mala aplicación de políticas contables”, (Jaramillo, 2010 pág. 25)

Muchos aspectos quedan abiertos, Bermúdez (2014: 1), indica que: “*Una cosa es pensar la revisoría fiscal como la forma colombiana de fiscalización de las sociedades comerciales y otras organizaciones jurídicas y otra visualizar la revisoría fiscal simplemente como un servicio de la profesión contable*”.

EL REFLEJO DE LA NORMA

Las Normas Internacionales de información financiera (NIIF), son una agrupación de preceptos e interpretaciones con carácter técnico, publicadas por el IASB, que establecen los parámetros de reconocimiento, medición, valoración de los hechos económicos y la presentación de la información. Por consiguiente, la comprensión de la normativa resulta ser compleja debido a que esta normativa es emitida por el IASB, un organismo que se encuentra ubicado en Londres, país económicamente desarrollado, con características culturales muy diferentes a aquellos países con economías menos desarrolladas.

Es por ello, que esta normativa requiere de mayor compromiso por parte de los profesionales (Contadores y Auditores) y las empresas, por sus efectos de traducción de la normativa al lenguaje de cada país; que quizás genere una complejidad en su comprensión, y probablemente, conlleve a errores y subjetividades, para el reconocimiento de los hechos económicos y su control por parte de los profesionales del área contable y de auditoría.

Ivanovich *et al* (2012: 7, 8), señala que los procesos de convergencia hacia las NIIF en América Latina, parte de la normativa legal y los procesos para registrar las operaciones de las organizaciones, las cuales pueden generar transformaciones y rechazo de dichas normativas internacionales, lo que posiblemente ocasione una propia cultura establecida por la interpretación de la norma.

Con lo anterior, se percibe la necesidad de cambios de enfoques para la elaboración y emisión de la información financiera en cada país, por contextos y realidades diferentes, que probablemente influyan en nuevas conductas por parte del profesional, en el desarrollo de un nuevo sistema contable bajo principios.

Los cambios de visión, tal vez incitan a la diversidad de la información financiera, por factores culturales y el desarrollo de la profesión contable en cada país, así como la forma en que se adecue la normativa contable internacional, sea por Convergencia, Adaptación o Adopción; procesos que repercuten de manera

importante en los procedimientos de auditoría y la emisión de los dictámenes o informes anuales por parte de los garantes de la información financiera.

Un ejemplo de ello, es lo establecido en la norma internacional contable NIC 21, efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera, la cual puede ocasionar problemas de diversidad en la información financiera de las organizaciones, al momento de determinar la moneda funcional, por los diferentes tipos de cambios en los países ubicados en América Latina, repercutiendo en los propósitos y objetivos señalados por el IASB en su marco conceptual, en cuanto a la comparabilidad de la información financiera y sus implicaciones en la presentación de la información. Así como los efectos que se puedan generar para los Revisores Fiscales y/o auditores en el dictamen, por las diferencias de conversión, frente a los requerimientos de los entes reguladores que exijan la presentación de la información financiera en la moneda legal del país.

Del mismo modo la NIC 16, Propiedad Planta y Equipo, quizás genere problemas en el reconocimiento y determinación de su valor razonable, aunado con la depreciación de estos activos, por otro lado, el reconocimiento de los instrumentos Financieros NIC 39 el cual está adherido al valor de mercado, los cuales parten de la NIC 8 Políticas Contables, que deberán ser determinadas por la Gerencia, conllevando a incertidumbres por parte de los garantes de la información financiera para determinar posibles conflictos de intereses entre quien determine las políticas contables de la organización y las necesidades de los propietarios o inversores, que conlleven a generar una opinión o juicio de valor, el cual no refleje la realidad del ente económico.

Ball *et al* (2003) citado en Garza, Martínez & Palacios (2013, pág. 7) señala que la aplicación de la normativa internacional financiera, no responderán a la calidad, “si los países que decidan adoptarlas no reforman los factores institucionales” relacionados con su aplicabilidad para establecer reformas sancionatorias en los auditores con referencia a las revelaciones sobre los hechos económicos presentados con baja calidad, repercutiendo en la calidad de las IFRS. De igual forma Khan & Watts (2009), indica que la Norma Internacional de Ingresos

(NIC 18), modificada por la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF 15), presentan problemas de” volatilidad para la empresas de alto crecimiento en el rendimiento de las acciones, por estar expuestas a las pérdidas por la relación entre la volatilidad y el precio de la acción.

Como se indicó anteriormente, las NIIF establecen los parámetros de reconocimiento, medición y valoración de los hechos económicos, Naciones Unidas (2008), indica que estas normas permiten representar las posiciones financieras de la entidad y su desempeño. Por ende, reflejan el enfoque de la información financiera, la comprensión e interpretación de la misma, por parte de los encargados (auditores con sus diferentes denominaciones en cada país) para analizar, elaborar y establecer la transparencia de la información financiera, a través de los dictámenes o informes anuales; y quizás, por efectos de interpretación se generen riesgos e implicaciones en la auditoria, afectando los dictámenes en cuanto al establecimiento de la importancia relativa y las aseveraciones de integridad y exactitud.

Dentro de las implicaciones de la auditoria frente a los riesgos, es necesario señalar que la función de control de las transacciones posiblemente surge por la necesidad de controlar los recursos de los Estados. Surge aproximadamente en el año 1.314 en Inglaterra, quizás, es allí donde emerge su denominación de auditor¹. Según Gironella (1978, pág. 160) la “profesión de auditor independiente fue introducida en Estados Unidos por los británicos en el siglo XIX, en la década de 1880” desde esta época se generaron técnicas para realizar esta actividad. No obstante, en 1929 se evidenció la sobre valoración de las acciones que llevo a la caída de la Bolsa de Valores de Nueva York, este hecho genero cambios para la auditoria, que condujo a la creación del informe del auditor sobre el Balance y la cuenta de pérdidas y ganancias.

En 1939 tras varios sucesos generados desde la crisis del 29, es cuando en Estados Unidos evidencia los fraudes de la empresa McKesson & Robbins, este

¹ <http://www.encyclopediainanciera.com/auditoria/historia-de-la-auditoria.htm>

hecho conlleva a una crisis en la profesión de la auditoría, porque los auditores omitieron prácticas como confirmar las cuentas de clientes, verificación de inventario físico vs lo contable, generando la necesidad de realizar un informe que señalará en su certificación la utilización de las normas generales de auditoría, estos hechos llevaron a que en 1954 se emitiera definitivamente las normas de auditoría, con el dictamen y la expresión de su opinión sobre la información financiera.

Expresión que según Petrascu & Blaga (2014, pág. 61) conlleva una responsabilidad, enfocada a los criterios del profesional de auditoría en sus procesos de evidencia y evaluación de los riesgos para dictaminar o generar un juicio profesional, que posiblemente al no ser tan claro este precepto, frente a la detección de fraudes por parte del auditor y las organizaciones, han conllevado a la falta de credibilidad del profesional de auditoría como de los empresarios.

Estos hechos, se ven reflejados en los impactos económicos a nivel mundial por los diferentes escándalos financieros surgidos a través de la historia, con efectos en la pérdida de la confianza pública de los usuarios de la información financiera. Es por ello, que la Ley Sabarnes Oxley y el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), emiten una norma frente a las irregularidades para generar información fraudulenta, y así esclarecer la competencia del auditor en relación a la presencia del fraude o error en una auditoría de estados financieros, sin embargo, no se indica claramente que el enfoque del auditor sea la detección de fraudes, a pesar de que la NIA 240 señale la responsabilidad jurídica y civil por incumplimiento de sus labores en la ejecución rigurosa de la normativa. (Jaramillo, 2010, pág.60).

De igual forma, es conveniente mencionar, que el Juicio Profesional de los garantes de la información financiera, dependerán del conocimiento de la entidad que audite y las evidencias que le permitan realizar las revelaciones requeridas en cada norma para el reconocimiento, medición y registro del hecho económico acordes al código de ética profesional.

Sin embargo, si el concepto de Juicio profesional es el que establece el grado de confianza a los usuarios de la información, ¿Por qué se han evidenciado

escándalos financiero?, quizás esto es generado por la falta de independencia mental, tal como lo han establecido diferentes autores .Wood (1995), Ivanovich *et al* (2012), o por la presencia de opcionalidad en la normativa que afecta la información financiera; por efectos de manipulación, enunciado por Morales & Hollander (2007) y que inciden en la percepción de los garantes de la información al momento de establecer el juicio profesional.

En Colombia, con la Ley 1314/2009 se establece la Convergencia de las Normas Internacionales de Información Financiera y las Normas de Aseguramiento, quedando parcialmente derogado el Decreto 2649 de 1990. Por lo tanto, el desarrollo de estas regulaciones, generan el siguiente cuestionamiento; si Colombia es un país de regulación pública, donde la normativa debe ser emitida por la autoridad legislativa “Congreso de la Republica”, ¿la aplicación de la NIIF y las NIAS, en Colombia, pueden quedar desactualizadas a través del tiempo, en razón a las prioridades por parte del estado en la expedición de las frecuentes reformas? como lo señala Sosa (2011: 20).

Durante el periodo 2007 a 2010 se emitieron 21 documentos legislativos que afectaron las funciones de la Revisoría Fiscal, mostrándose una tendencia descendente en la emisión de documentos legislativos: mientras que en los años 2007 y 2008 se emitieron siete documentos por año, en el 2009 fueron cinco y en el 2010 solamente dos. El primer interrogante que surge es ¿Cuáles son las razones para que se presente tal tendencia? ¿Será que la figura del Revisor Fiscal ha perdido atención ante las entidades emisoras de las normas?

Situación, que quizás se evidencia con la expedición del Decreto 302 del 15 de febrero de 2015, el cual reglamenta las Normas de Aseguramiento de la Información Financiera (NIA) a seguir por parte del Revisor Fiscal. Esta regulación, es una adopción de las Normas Internacionales de Auditoria (NIAS) emitidas por la IFAC en el 2009.

Así mismo, es importante destacar que la Ley 43/1990 y el Decreto 302/2015 señalan la importancia de la ética profesional. Ley y Decreto que difieren poco, tal como lo menciona Chivata (2015), en su artículo anónimo sobre la comparación de la funciones de los garantes de la información financiera de algunos países de América y la Unión Europea. Sin embargo, esta situación probablemente ocasione problemas de interpretación que le dificulten al Revisor Fiscal establecer por cual normativa regirse, a pesar de que las Leyes están por encima de los Decretos,

Por otro lado, es importante resaltar dentro de las funciones del revisor fiscal la elaboración del informe acorde con lo establecido en el art. 208, del Código de Comercio; se destaca el numeral 4, que indica la opinión del Revisor Fiscal, en relación al concepto de información fidedigna bajo normas de contabilidad generalmente aceptadas, visualizándose en este punto un conflicto entre la ley 1314/2009, Decreto 302/2015 y lo establecido en el Código de Comercio.

La Dirección de Impuestos y Aduanas (DIAN), establece el registro de las operaciones acorde con el decreto 2640/93, con criterios de medición establecidos en el Estatuto Tributario. Situación, que ocasiona problemas al Revisor Fiscal, por la interpretación de las normas de doble propósito; por un lado, información basada en principios contables locales y por otro, información de estándares internacionales, combinado con los problemas internacionales de independencia mental, evolución del ejercicio de la Revisoría Fiscal, que involucran de forma inherente el juicio del profesional para señalar la transparencia de la información financiera, la cual se encuentra inmersa a las exigencias de los procesos de globalización y las leyes internas que retrasan los procesos de armonización.

Muchos son los interrogantes que se configuran desde el reflejo de la norma a la luz del ejercicio de la Revisoría Fiscal y pocas las soluciones desde la interpretación y aplicación normativa que se puedan dar.

IMPACTO Y EFECTOS

Para determinar impactos, efectos o casusas de un contexto se establece como problema a solucionar o por lo menos a estudiar, los efectos que genera la

aplicación de estándares internacionales NIIF y NIAS en el ejercicio del Revisor Fiscal; para ello, se establecieron 5 efectos sin pertenecer a una lista taxativa, señalando en primer lugar la Titulación, la desactualización de la normativa contable y de auditoría a través del tiempo. Los problemas de aplicación de la normativa, El efecto del Valor Razonable en la información financiera, y por último se establece la Hermenéutica como problema de interpretación y comprensión de la normativa.

El **primer** efecto encontrado en razón a la aplicación de la normatividad internacional y los impactos para el ejercicio del revisor fiscal, se sitúa en su titulación, pues radica en el desarrollo de la actividad; tal y como lo expresa Bermúdez(2014), quien indica que en la actualidad hay propuestas de reducir la revisoría fiscal a la realización de una auditoría financiera o excluirla meramente a la de un auditor, sin embargo, dentro de las funciones del Revisor Fiscal, se encuentra la administración de riesgos, como un aspecto de relevancia en los procesos de auditoría, frente a la normativa internacional de auditoría, como lo enuncia Mejía (2011: 37), que una de las grande diferencias entre las NAGAS y las NIAS, es el aspecto de enfoque, el cual parte de detección y no de prevención, indicando que es necesario establecer cambios en el estilo de auditar pasando de una auditoría reactiva a una auditoría proactiva.

Lo que resulta pertinente establecer es que la figura de la revisoría fiscal no ha evolucionado a la par con la normatividad que ha nacido y se relaciona de una u otra forma con su función. Así pues, las Normas de Auditoría y los Principios contables, no van a la par con la evolución de los mercados a nivel global. En el caso colombiano, la emisión de la normativa y su regulación comenzó con la Ley 73 de 1935, en donde se establece la obligación de tener un revisor fiscal a las sociedades de tipo Anónimas, exigencias complementadas por el Decreto Ley 410 de 1971.

Posterior a esto, se emite el Decreto 1946/1936, en donde se establece la primera función del revisor fiscal, función enfocada en velar por el cumplimiento de los estatutos. Luego, se da el decreto 2521/1950 por medio del cual se enumeran

más funciones a este ejercicio contenidas en el artículo 137 , en el año de 1956, se emite el Decreto 2373, el cual fue modificado con la Ley 45 de 1990, en donde el art. 9 y 10 señalan el dictamen por parte del Revisor Fiscal.

Con lo anterior, se observar que existió un proceso de actualización hasta 1990 de forma completa. De tal forma, que la normativa no ha sido actualizada en su cuerpo total, y como se expresó anteriormente no evoluciono a la par con el contexto social y económico mundial. Como producto de esta descontextualización normativa se presume la existencia de problemáticas con la aplicación de la Normativa Internacional, tanto financiera como de auditoria, para el desarrollo de las actividades relacionadas con el ejercicio del Revisor Fiscal.

Lo que conduce a cambios normativos exigidos dentro del derecho contable, con el objeto de minimizar problemas de interpretación, ya que a la fecha no se han modificado todas las disposiciones que hacen referencia a la normativa bajo Principios Contables Generalmente Aceptados, como es el caso del Código de Comercio, en cuanto a las funciones del Revisor Fiscal.

De igual forma, se observa que los decretos establecidos para el reconocimiento, medición y registro de las operaciones económicas son una adopción de la normativa internacional, a pesar de que la ley 1314/2009 establece un proceso de convergencia, situación que puede repercutir probablemente en la interpretación de la norma por parte de los Contadores Públicos encargados de la parte financiera de las organizaciones.

En Colombia, para la aplicación y ejecución de las normas internacionales de auditoria (NIA), se deberá considerar el estudio realizado por Naciones Unidas en el 2008, sobre los problemas prácticos al momento de su implementación y aplicación, para no afectar la credibilidad de la imagen fiel en las operaciones, por conflictos en el análisis del estándar internacional y normativa local, generadas por las diferencias en su interpretación.

Sin embargo, la normativa de aseguramiento y control, se establece en el decreto 302/02/2015, como una fiel copia del Manual de Normas Internacionales de Auditoria y Control de Calidad emitido en español por la International Federation

Of Accountants, /2009, tal como sucedió con los decretos establecidos para registrar los hechos económicos de la empresas ubicadas en el Grupo 1 y 2.

Sosa (2011: 24), manifiesta algunos parámetros para poderse lograr la transformación de Revisor Fiscal en auditor Transnacional como una figura más moderna, global y completa, por tanto dicta: sólo *“debe cumplir con los requisitos de un auditor profesional sino que también deberá incluir los conocimientos temáticos requeridos en las otras jurisdicciones, tales como las normas de auditoría aplicables, marcos de regulación nacional, economía local, etc.”*.

Este mismo autor, plantea la posibilidad de que un Revisor Fiscal en Colombia llegue a poder desempeñarse como auditor transnacional, situación que no resulta descabellada si se logra una evaluación clara de su capacidad profesional ligado a una evaluación real.

Por lo tanto, una posible solución para el ejercicio del revisor fiscal, dentro de nuestro contexto legal, podría ser la implementación de los referente a la IES 8 y las denominadas auditorías transnacionales que no son más que aquellas auditorías realizadas fuera de la jurisdicción

Sin embargo, el IFAC señala que a 2008, 126 países aplican los estándares internacionales de auditoria de los 194, por ende, unos de los problemas parten de la misma norma, por cuanto esta difiere al momento de su aplicación por efectos de traducción e interpretación de la misma (UNCTAD, 2008; 11).

La **segunda** problemática a destacar se establece por medio del interrogante citado en algunas líneas anteriores; ¿la aplicación de la NIIF y las NIAS, en Colombia, pueden quedar desactualizadas a través del tiempo, en razón a las prioridades por parte del Estado en la expedición de las frecuentes reformas? El congreso de la Republica deja de lado aspectos que resultan de gran importancia para la población Colombiano o incluso para sectores específicos, no solo porque no resulten de gran demanda sino porque hay otros aspectos que consideran de mayor relevancia.

En cuanto a los estándares internacionales de auditoria (NIAS) algunos autores han encontrado otros efectos a analizar, para este análisis un **tercer**

elemento a tratar; en el estudio realizado por Salas y Sánchez (2011: 2), que describe el análisis de Wood (1996), el cual indica que la aplicación de estándares internacionales de auditoría “generan problemas de orden práctico al momento del análisis”, por la hermenéutica debido al enfoque y percepción de la normativa, tal como lo enuncia Khalifa *et al* (2007: 840) quien señala que dentro de la auditoría surgen problemas para los profesionales de esta área, quienes tendrán que enfrentarse a la mitigación del riesgo en un mercado en donde las operaciones estarán influenciadas por el valor del mercado el cual es muy volátil.

Remontando en el pasado, observamos que los garante de la información financiera a través del tiempo, han presentado problemas en la emisión de los informes, visualizados por los escándalos financieros, que han afectado la credibilidad de la misma. Aunque, Gonzalo (1995: 599) señala la importancia de los auditores para los usuarios de la información financiera, quienes confían en ella, si se encuentra avalada.

Por lo tanto, los garantes de la información financiera, son quienes mueven el entorno de la auditoría tanto a nivel nacional como internacional, determinando el pasado, el presente y condicionando el desarrollo futuro del papel social que la profesión ha de desempeñar, en relación con la calidad de la información financiera de las organizaciones

Del mismo modo, es importa señalar que la independencia tal como lo enuncia Wood (1995: 218), es una característica importante dentro los procesos de auditoría, ya que esta permite la credibilidad en la profesión, y debe estar impuesta dentro de la normativa de cualquier país,

Sin embargo, la universidad del Cauca, señala que ésta independencia se puede perder cuando un profesional en su práctica pública genera beneficios de interés financiero a las organizaciones, así como se establecen conflictos de interés entre su responsabilidad y la empresa.

Por otro lado, la opinión del garante de la información financiera generada por el juicio profesional (Revisor Fiscal, Síndico, Comisario, Auditor Legal, Auditor y Contador Independiente) es importante dentro de la sociedad, tal como lo enuncia

Ruiz, Gómez y Guiral (2002: 551), éstos establecen, que el producto final de una auditoria es el informe que parte de la experticia del profesional sobre el análisis de la misma, conforme a la normativa del país, pero ésta, solo tendrá validez cuando el profesional quien es el garante de la misma, transmita su juicio sobre la calidad de la información financiera por medio su opinión.

Colombia, se encuentra en procesos de transición hacia las NIIF, por la ley 1314 /2009 y el decreto 302 /2015 para las NIAS, sin embargo de acuerdo a lo mencionado anteriormente, este proceso requiere de cambios de enfoque, debido a que la normativa tanto para los registros de los hechos económicos como para su control son una fiel copia de la normativa emitida por el IASB y el IFAC, lo que ratifica problemas por aplicación de la Norma por su interpretación y visión por parte de su primer interpretador, el Revisor Fiscal.

Deloitte (2007, pàg,8) señala que un gran problema para el auditor es el concepto de Materialidad, por cuanto este puede incidir en las decisiones económicas por parte de los inversores, la cual dependerá del criterio del profesional para indicar la magnitud y su incidencia en la información financiera para poder emitir su opinión o juicio profesional que conlleven a generar equivocadas interpretaciones de este hecho, el cual genera un gran riesgo en la aseveración o realidad de la información financiera.

Otro de los grandes problemas, son la determinación de las limitaciones de la auditoria, que probablemente parte uno del conocimiento del negocio y de la comprensión de la normativa contable, que conlleva a la experticia del auditor, pero que no están ajenos a las limitaciones de la auditoria por las limitaciones al acceso de cierta información y la relación costo-beneficio entre la labor a realizar y las necesidades de los inversores.

Aunado a lo anterior, la Unión Europea emite en el Libro Verde las funciones del Auditor Legal (Revisor Fiscal, Síndico, Comisario, Auditor externo), quien debe proteger el interés del público a través de los informes dictaminados para las empresas, sin embargo, el libro señala que:

Numerosos estudios han puesto de manifiesto que hay considerables divergencias entre lo que el público espera de una auditoría y lo que los profesionales piensan que debería hacer el auditor. La diferencia de expectativas resultante supone un gran problema para los auditores, ya que cuanto mayor es tal diferencia, menores son la credibilidad y el prestigio asociados a su trabajo. Es un problema que afecta al público en general, puesto que el buen funcionamiento de una economía de mercado depende mucho de la confianza que merezcan los estados financieros auditados.

Otras temáticas van más allá, y no solo, analizan el ejercicio de quien debería interpretar y aplicar, sino conceptos que se deberían manejar plenamente a luz de la norma. Uno de estos conceptos es el de Valor Razonable, que tal como lo indica Bell y Griffin (2012:1), es un desafío al cual deberán estar preparados los garantes de la información financiera (Revisores Fiscales, Auditores de Cuentas, Auditor Legal), dado que es un criterio que genera incertidumbre por su parámetro de medición.

El criterio de Valor Razonable, involucra la volatilidad del mercado, la cual, repercute en la transparencia y fiabilidad de la información financiera, lo que conduce a grandes confusiones en el que hacer por parte del Revisor Fiscal y/o auditores. Ya que, la información financiera dictaminada, debe ser útil a los usuarios de la misma, y dentro del contexto local el Revisor fiscal deberá demostrar absoluta independencia mental y de criterio; lo que no genera uniformidades en la interpretación de la normativa internacional, gracias a la discrecionalidad y liberalidad, contenida en el artículo 210 del Código de comercio. Dicho artículo establece la independencia de acción y criterios del revisor fiscal, que radica en el cumplimiento de las responsabilidades que le asigna la ley bajo un criterio personal, basado en las normas legales, en su conciencia social y en su capacidad profesional. En tal sentido y en razón a dicho criterio el concepto de valor razonable se enumerará como un **cuarto** impacto o efecto.

Como lo señala las Naciones Unidas (2009: 5), los problemas por la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera, en cuanto a los criterios de medición a Valor Razonable para el registro de los hechos económicos, generan incertidumbre por no saber cómo relacionar la información financiera con la situación económica de un país.

La medición de mercados ilíquidos, la gestión del riesgo y los aspectos conexos de divulgación y auditoría que conllevan a cuestionar si la información financiera bajo normativa internacional no solo refleja de forma justa la situación y desempeño financiero de una empresa, sino que también envíe señales de alerta para evitar catástrofes financieras.

Algunos autores como Bernhard (2012), sostienen que durante el periodo de transición, las empresas deciden entre mantener múltiples libros de contabilidad o activar la contabilidad paralela, que no es una contabilidad doble sino, de doble propósito (es decir, el amplio marco normativo, con la posibilidad de variadas aplicaciones), puesto que en el área de los activos fijos e intangibles, existen múltiples diferencias entre los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia (PCGA) y las NIIF. Así pues, otro impacto de esta convergencia de normas se denomina el doble propósito, que resulta ser el **quinto** impacto en esta lista aun no taxativa. El aquí denominado doble propósito, se correlaciona con el ejercicio del revisor fiscal, que como lo expresa López (2011: 195) la norma legal le exige documentarse debidamente en todos sus hallazgos (evidencias) e informar oportunamente a quien corresponda; habida cuenta de que la actitud del revisor fiscal habrá de ser absolutamente imparcial y sin ningún sesgo.

Chad *et al* (2008, p.p. 1) señalan que los fraudes financieros ocurridos en el 2008, por parte de Parmalat, (Italia), Royal Ahold (Países Bajos) y Vivendi (Francia) fueron nefastos para Estados Unidos, fraudes que se generaron por tener principios contables basados en reglas con presencia de opcionalidad, o que presentaban puntos diferentes en su aplicación, lo que conducía a las empresas a establecer su mejor conveniencia, estos hechos generaron problemas para el garante de la

información financiera (Auditor externo, Sindico, Comisario, Auditor de Cuentas, Revisor Fiscal), por cuanto es difícil para quienes avalan la información financiera poder argumentar que el método elegido para registrar las operaciones no podría ser utilizado bajo Principios Contables Generalmente Aceptados, (PCGA).

Situación que persiste aun cuando sean aplicadas las Normas Internacionales de Información Financiera, dado que la presencia de opcionalidad, entendida como dos formas para elegir como registrar un hecho económico, establecido en la normativa internacional contable, por ende, no se corrigen los problema de opcionalidad presentes en los PCGA, por tanto, como argumentar por parte del garante de la información (Auditor externo, Sindico, Comisario, Auditor de Cuentas, Revisor Fiscal) que la elección de un principio para el registro de los hechos económicos no atenta con la manipulación de la información financiera, o que su interpretación pueda producir expectativas para generar informes de acuerdo a las necesidades de las empresas y que parte de las políticas contables basadas en la NIC 8, las cuales deberán ser generadas por la gerencia.

LA DINÁMICA CONCEPTUAL Y LA HERMENEUTICA

Durante la historia han surgido un sin número de tipos hermenéuticos que se han caracterizado por contener contextos de épocas determinadas o campos específicos. En cuanto al campo normativo, se encuentra la hermenéutica jurídica que no es más, que la encargada de encontrar la interpretación real a textos legales, integrando un concepto de justicia.

Como lo establecen Franco y Martínez (2012), la interpretación no se da por mera liberalidad, se aplica a conocimientos y conceptos claros en situaciones y por autoridades concretas. Un ejemplo de ello, se da en la Corte Suprema de Justicia, en la Sala de Casación Civil, Magistrado Ponente, Carlos Ignacio Jaramillo, el dieciséis (16) de diciembre de dos mil cinco (2005) que expreso:

La consagración constitucional de una estructura jurisdiccional que, aun cuando desconcentrada, es funcionalmente jerárquica, implica que, si bien los jueces tienen competencias específicas asignadas, dentro de la jerarquía habrá –en principio- un juez superior encargado de conocer las decisiones de los inferiores. En la justicia ordinaria dicha estructura tiene a la Corte Suprema en la cabeza, y eso significa que ella es la encargada de establecer la interpretación que se debe dar al ordenamiento dentro de su respectiva jurisdicción, de acuerdo con lo dispuesto en la Constitución.

Por lo tanto, los estándares internacionales (NIIF-NIAS), pueden generar dificultades conceptuales en la aplicación real de las normas vigentes a la fecha, derivando así un problema de hermenéutica, o en términos más reales problemas de interpretación, tal como lo enuncia Franco y Martínez (2012):

La palabra “hermenéutica” resulta extraña y puede generar temores sobre su complejidad, pero es una nominación conveniente. Se deriva de la voz griega “hermeneuo” que significa explicar, traducir, interpretar un texto; se utiliza para resumir distintas consideraciones, principios y normas que ayudan a llegar a una interpretación adecuada de un texto.

García & Ortiz (2014; 20), mencionan que uno de los grandes problema en la implementación de la normativa contable, se basada en la poca capacidad que se tiene para interpretar, lo que conduce a visiones erróneas de la normativa, tal como lo señala Arraez & Moreno (2006), ya que todo texto contempla una relación entre el sentido y el conocimiento sobre el tema, que conduce al entendimiento por parte del lector, quien debe conocer los conceptos por los cuales se generó una norma llamado el espíritu del autor y la percepción del mundo de los negocios desarrollados a través de un lenguaje.

En consecuencia, la interpretación de los estándares internacionales (NIIF-NIAS) deben partir de lo que es tomado como válido del conocimiento y que se

aparte de las concepciones populares, sin embargo, la interpretación de la normativa internacional puede ser transformada por el propio lenguaje utilizado en los países que apliquen las NIIF y las NIAS, lo que conlleva a una modificación del contexto, convirtiéndose en la normativa a ser aplicada, produciéndose problemas de diversidad por su interpretación.

Así pues, resulta importante establecer que en temas contables, no se han realizado debates específicos en cabeza de nuestras grandes cortes jerárquicas que permitan dar claras luces a temas de aplicación normativa nacional e internacional, para la afectación en el ejercicio del Revisor Fiscal.

ANALISIS DE RESULTADOS

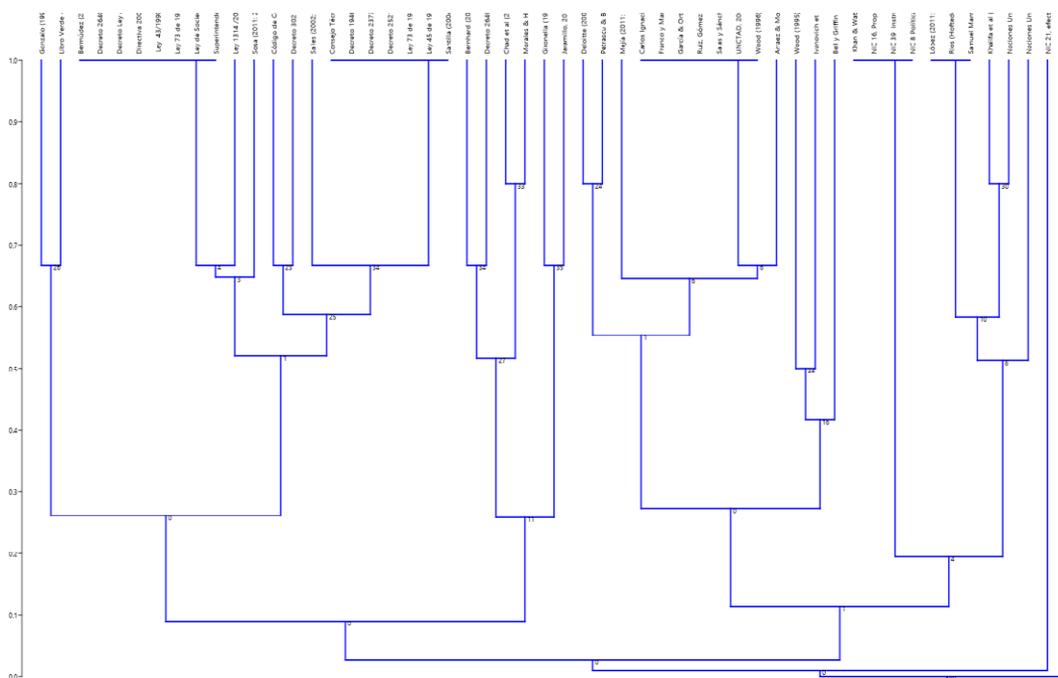
Dentro del contexto internacional, es imperioso señalar que el surgimiento de la auditoría parte de la necesidad de controles por parte del estado, hecho que permitió una evolución dentro de los procesos de control, comenzando por unas técnicas para evidenciar falacias en la generación de la información por parte de las organizaciones. Esta evolución se origina en Estados Unidos, con el desarrollo de normas de auditoría y reglas para el registro de los hechos económicos. Sin embargo los escándalos financieros conllevaron a requerir normar para establecer una credibilidad en la información financiera, situación que a pesar de todas las normas impuestas tanto en lo local como en lo internacional a través del tiempo no se visualiza el mejoramiento de este problema.

Es por ello, que los impactos de los fraudes financieros a nivel internacional generaron crisis no solo económicas con efectos dominó, sino que repercutió en la bolsa de valores de cada país, conllevando a una pérdida de credibilidad en la información financiera de las organizaciones y de los garantes de la misma con sus respectivas denominaciones (Auditor legal, Sindico, Auditor Independiente, Revisor Fiscal), que avocaron a la necesidad de establecer una homogeneidad no solo para registrar los hechos económicos de una entidad, sino generar procesos enmarcados

en el aseguramiento y control de la información financiera emitidas por la compañías que cotizaran en las bolsas de valores y las empresas enmarcadas como Pequeñas y Medianas Empresas.

No obstante, este proceso de globalización de conceptos y prácticas tanto para la representación de las actividades económicas y control de las Compañías a través de las Normas Internacionales de Información Financiera y Normas Internacionales de Auditoria han presentado problemas como se evidencia en los estudios realizados por varios autores y que probablemente repercuten dentro del Desarrollo de la Profesión del Revisor Fiscal en Colombia, por ser un proceso de implementación que posiblemente afecte esta profesión, tal como se visualiza en el gráfico 1.

Gráfico No. 1. Conceptos Similitud Problemas NIIF-NIAS



Fuente: Elaboración propia, programa estadístico PAST

El gráfico1, describe ciertos problemas analizados por los autores estudiados, para la aplicación de los estándares internacionales de información financiera y su repercusión en el profesional de auditoria. En primer lugar se señala que la normativa legal surge por la necesidad de control y de forma obligatoria, por

lo tanto las Leyes, códigos y Decretos se enfocan hacia las actividades que deberá ejercer el garante de la información financiera, por lo que apunta al establecimientos de la Denominación, como el Revisor Fiscal que deberá reunir ciertas características y una condición idónea para realizar esta labor, sin estar alejados de los riesgos del entorno organizacional y cultural.

Los autores Bell & Griffin, Chad et al, Deloitte, Gonzalo y Petrascu & Blaga han identificado el problema sobre la credibilidad de la información, la cual esta generada por aspectos relacionados con la transparencia que posiblemente han sido generados por la interpretación de la normativa.

En cuanto a los riesgos, los cuales han sido contemplados de forma directa o indirecta por Deloitte, Khalifa, López, Naciones Unidas, Hofte de citado por Ríos y Mantilla, los cuales han visualizado que los problemas de interpretación, generan riesgos legales al garante de la información como se establece en el Código de Comercio o Mercantil dependiendo del país donde se ubique el garante de la información financiera, por la falta de transparencia como lo señala Bell y Griffin, Chad et al, Gironella, Jaramillo, Morales & Hollander y Naciones Unidas.

Como se ha señalado anteriormente, uno de los problemas más identificados por Arraez & Moreno, Bell y Griffin, Carlos Ignacio Jaramillo, Deloitte, Franco Martínez, García & Ortiz, Ivanovich, Mejía, Naciones Unidad, Petrascu & Blaga, Salas y Sánchez. UNCTAD y Wood, es la Interpretación de la Norma enmarcada por las traducciones del inglés a los demás idiomas, que probablemente ocasionen diferentes contextos, dependiendo del entorno cultural. Estos aspectos, conllevan a riesgos por falta de transparencia, afectando la credibilidad de la información y repercutiendo en la confianza del profesional de la auditoria.

Así mismo, Garza, Martínez & Palacios establecieron que la normativa en su aplicación no responde a la calidad de la información por los procesos de globalización de estándares internacionales (NIIF-NIA) que no contemplan la situación socio-cultural de los países que la aplican. Así mismo, se observó que los problemas de opcionalidad repercuten en la credibilidad de la información financiera, señalada por los autores Bernhard, Chad et al, Morales & Hollander.

Dentro de la normativa para la información financiera, se visualiza que la NIC 8, NIC 39, NIC 18 y la NIC 16, presentan problemas de opcionalidad que permiten manipular la información, repercutiendo en la labor del auditor para identificar, si las representaciones de los hechos económicos son reales o no. Por ende, afectan la transparencia de la información y posiblemente la independencia del garante de la información financiera, tal como lo evidencia Ivanovich *et al* y Wood, a pesar de que por ley, se establezca un código de ética local, el cual no se encuentran alejado de lo establecido por la IFAC, antes de establecerse la convergencia por los procesos de globalización.

La necesidad de establecer normativas de carácter global, para el registro de las operaciones y su control de alta calidad, parten de la exigencia de los inversores para crear confianza al público y los usuarios de la información, a través de normas o leyes. Sin embargo, los estudios sobre la aplicación de los estándares internacionales (NIIF-NIAS) realizados por diferentes autores, identifican problemas de comparabilidad, opcionalidad e interpretación de la norma que conllevan a una falta de transparencia; no se visualiza mejoras en la recuperación de la credibilidad pérdida del garantes de la información financiera a través del tiempo, como se observa en el gráfico 1 y la tabla No. 3, que impactan la labor del garante de la información financiera.

Resumiendo lo enunciado por los autores analizados, se observa que la necesidad de control por su entorno socio cultural, es identificado por 10 autores. 6 identificaron problemas de credibilidad. 8 reconocieron la posibilidad de riesgos al garante de la información. 6 evidenciaron la falta de transparencia, 1 la creación de una nueva cultura generada por los problemas de interpretación y de este se pronunciaron 16 referentes, 21 señalan la obligación y sus posibles repercusiones que abarcan la Titulación o denominación del garante de la información financiera.

Tabla No. 3 Referentes vs Problemas en Aplicación Estándares NIIF-NIAS

	REFERENTES	Auditoria Necesidad Control	Credibi. Informa. Financier a	Riesgo s	Falta Transpa rencia	Converge ncia Propia Cultura	Diversi dad Informa ción	Compara bilidad	Aplicac. No Respon de Calidad Informa ción	Interpr etación de la Norma	Delimit. Resposabi lidad Fraudes	Indepen dencia	Opciona lidad Normati va	Desacti ualización Norma	Etica profes ional	Titula ción	VALOR RAZON ABLE
1	Arraez & Moreno (2006),	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0
2	Bell y Griffin (2012:1	0	1	0	1	0	0	0	0	1	0	1	0	0	0	0	1
3	Bermúdez (2014: 1),	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0
4	Bernhard (2012),	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0
5	Carlos Ignacio Jaramillo,	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0
6	Chad et al (2008, p.p. 1)	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0
7	Código de Comercial	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1	0	1	0
8	Consejo Técnico de la Contaduría Pública	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0
9	Decreto 1946/1936	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0
10	Decreto 2373/1956	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0
11	Decreto 2521/1950	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0
12	Decreto 2640/93.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0
13	Decreto 2649 de 1990.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0
14	Decreto 302 febr/ 2015,	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0
15	Decreto Ley 410 de 1971.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0
16	Deloitte (2007, pág.8)	0	1	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0
17	Directiva 2006/43/CE.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0
18	Franco y Martínez (2012	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0
19	García & Ortiz (2014; 20) Ball et al	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0
20	Garza, Martínez & Palacios (2013, pág. 7	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0
21	Gironella (1978, pág. 160)	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
22	Gonzalo (1995: 599)	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
24	Ivanovich et al (2012: 7, 8	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0
25	Jaramillo, 2010 pág. 25)	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0
26	Khalifa et al (2007: 840)	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
27	Khan & Watts(2009), Como se	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
28	Ley 73 de 1935	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0
29	Ley 43/1990	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0
30	Ley 45 de 1990	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0
31	Ley 1314 /2009	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0
32	Ley 73 de 1935 el	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0
33	Ley de Sociedades (19.550) en su art. 28	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0
34	Libro Verde - Unión Europea	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0
35	López (2011: 195)	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
36	Mejía (2011: 37	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0
37	Morales & Hollander (2007)	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0
38	Naciones Unidas (2008),	0	0	1	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0
39	Naciones Unidas (2009: 5),	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1
40	NIC 16, Propiedad Planta y Equipo,	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
41	NIC 39 Instrumentos Financieros	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
42	NIC 8 Políticas Contables, Ball et al (200	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
43	NIC 21, efectos de las variaciones en los	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
45	Petrascu & Blaga (2014, pág. 61.	0	1	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0
46	Rios (Hoftede, 1984, citado por Rios, 201	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
47	Ruiz, Gómez y Guiral (2002: 551),	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0
48	Salas y Sánchez (2011: 2	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0
49	Salles (2002; 1-3),	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
50	Samuel Mantilla, 2009, Pag.45),	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
51	Santilla (2004, pág. 2	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0
52	Sosa (2011: 20),	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1	0
53	Superintendencia de Sociedades (2008)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0
54	UNCTAD, 2008;11	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0
55	Wood (1995),	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0
56	Wood (1996),	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0
	TOTALES	10	6	8	6	1	2	1	1	16	1	4	4	4	1	21	7

Auditoria -Necesidad de Control	Etica Profesional
Comparabilidad	Falta de Transparencia
Conversión Genera su propia Cultura	Generación de Riesgos
Credibilidad en la Información	Independencia
Delimitación Responsabilidad Fraudes	Interpretación de la Norma
Desactualización de la Norma	No responde a la Calidad de la Información
Diversidad de la Información	Problemas de Opcionalidad
Efectos en la Titulación	Valor Razonable

Fuente: Elaboración Propia, basado en los autores Investigados

En Colombia, se puede visualizar que la Normativa Internacional NIIF-NIAS impactan tanto la información financiera como el ejercicio del Revisor Fiscal, por los problemas analizados a nivel internacional, como son los efectos de aplicación y comprensión de los estándares internacionales (NIIF-NIAS), que requieren cambios para realizar información de calidad, transformaciones en los enfoques por parte del Revisor Fiscal, su aceptación o rechazo que posiblemente den lugar a una nueva cultura.

De igual modo, se ratifica que los problemas de interpretación de la norma afectan el desarrollo normal para el registro de los hechos económicos de las organizaciones, lo cual conduce a dificultades en la emisión del juicio profesional al momento de dictaminar los informes financieros de las organizaciones por parte de los garantes de la información, que pueden repercutir en problemas legales por la condición de la profesión en cuanto a la Fe Pública.

CONCLUSIONES

- En primera instancia se puede evidenciar que la normativa tanto para las operaciones comerciales como de control surge por una necesidad, a través del tiempo.
- Las malas prácticas a nivel internacional por parte de los profesionales y las organizaciones evidencian fraudes, que han afectado la credibilidad de la información de las organizaciones y del profesional contable y auditor a través del tiempo, sin evidencia de una solución clara a esta problemática a nivel internacional.
- La generación de estándares internacionales (NIIF-NIAS) se ha adoptado a nivel internacional sin considerar las situaciones y el entorno socio cultural que se adapte a las necesidades del país, lo que posiblemente no permite una generación de confianza y credibilidad por parte de los usuarios de la información financiera.

- En Colombia, el Revisor Fiscal requiere actualización del contexto global y las políticas de mercados mundiales; por tanto la gran necesidad es incorporar dentro de sus conocimientos las nuevas políticas y exigencias dadas por las NIIF y las NIAS que se enfoquen a las necesidades del país, por cuanto los estudios a nivel internacional evidencian la no generación de transparencia en los informes, a pesar de toda la normativa que se puede generar para logrando obtener credibilidad en la profesión.
- La hermenéutica jurídica no es un simple agregado filosófico, por el contrario, surge como una solución al problema de cómo comprender y aplicar una norma si se habla desde la concepción jurídica. De tal forma, es necesario y prioritario determinar a través de los métodos propios de la hermenéutica para el fin de la norma.
- Las normas en nuestro país más que desactualizadas no han tenido un análisis pertinente por parte de nuestro sistema legislativo actual, que determine las problemáticas de desactualización en correlación a lo emitido a nivel mundial y que establezca una unificación global. Todo esto ayudaría a tener claro el ser y deber ser del ejercicio del revisor fiscal en Colombia.
- La presencia de opcionalidad afecta la información financiera, por ende dificulta el desarrollo del revisor fiscal, en cuanto a la fiabilidad de la misma.
- Los estándares internacionales de información financiera y de auditoría en Colombia son una fiel copia de la normativa establecida por el IASB y la IFAC, lo que repercute en el contexto normativo legal, por cuanto no contempla los aspectos socioculturales del país.
- La Normativa perteneciente al Derecho Contable no ha sido actualizada o modificada por los estándares internacionales, lo cual genera problema de interpretación al Revisor Fiscal al momento de verificar y auditar los aspectos legales, como por ejemplo lo establecido en el Código de Comercio y demás leyes que comprendan aspectos normativos contables.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFIA

- Arráez Morrella Josefina Calles & Moreno Tovar Liuval, (2006). *La Hermenéutica: Una Actividad Interpretativa*, UPEL Instituto Pedagógico de Barquisimeto Luis Beltrán Prieto Figueroa, Sapiens v7 n2, ISSN 1317-5815, Caracas-Venezuela
- Beuchot, M. *Hermenéutica, Analogía y Derecho*. Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica, Argentina, ISBN 978-950-727-938-6
- Cardona Arteaga John, (1988) *La Profesión Contable en Antioquia 1850-1900*, Revista Contaduría Universidad de Antioquia. No. 12
- Chad Albrecht, Dolan Simon, Conan C. Albrecht, Malagueno Ricardo (2008), *Financial Statement Fraud: Learn from the Mistakes of the U.S. or Follow in the Footsteps of its Errors*; *International Auditing*; Mar/Apr; 23, 2; ABI/INFORM Global pg.30.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública
- Deinlein, B. Ernst & Young Colombia. En: *El Tiempo Economía*, 19 de Enero de 2012
- Deloitte (2007) *Limitaciones Inherentes, Seguridad Razonable, Juicio Profesional y su documentación, así como el cumplimiento forzoso de los Estándares de Auditoria*. Documento Original de la Federation des Experts Comtables Europeens: Belgium. (FEE)
- Díaz, J L. (2011) *Diferencia entre las NIA y las NAGA en la Contaduría Pública en Colombia, dictamen libre*, 8: pp. 32-38 | edición no. 8 | enero - junio de 2011 | Barranquilla, Colombia | ISSN 0124-0099.
- Franco R; Martínez L.F. (2012). *Contabilidad Tributaria*, Tercera edición, Grupo Editorial Nueva Legislación
- Garza Sánchez Héctor, Martínez Conesa Isabel & Palacios Manzano Mercedes (2013) *Relevancia Valorativa de la Información Financiera en América Latina: Caso de Argentina, Brasil Chile y México*, XVII Congreso AECA, Ética y Emprendimiento: valores para un nuevo desarrollo.
- Gironella Masgrau Emilio (1978), *La Auditoría Independiente en los Estados Unidos: Evolución de sus objetivos y Técnicas*. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol., VII n 26, pp 155-182, octubre-diciembre.
- Jaramillo, C I. Magistrado Ponente, Corte Suprema de Justicia, en la Sala de Casación Civil, el dieciséis (16) de diciembre de dos mil cinco (2005)
- Jaramillo Jaramillo Marcel (2010), *Implicaciones de los Escándalos Financieros: Evidencia para México*, Tesis Doctoral, Universidad de Cantabria, Santander-España

- López, O. (2011). *La revisoría fiscal y la corrupción en Colombia*. Contaduría Universidad de Antioquia, 58-59, 185-195 ISSN: 0120-4203
- Mantilla B. Samuel Alberto, 2009, Auditoria de la Información Financiera, Primera Edición Editorial Eco, Bogotá – Colombia
- Morales Fernando P, & Hollander s, (2007) Posibilidades de Aplicación de Contabilidad Creativa en la Normativa Vigente en Chile y Estimación de su Repercusión en los Estados Financieros, Revista Panorama Socio
- Molina, R. (2013) *Contabilidad y Negocios* (8) 16, 2013 / ISSN 1992-1896 2, Pág. 22
- Naciones Unidas. (2009) *Examen de los problemas de aplicación práctica de las normas internacionales de información financiera: Los efectos de la crisis financiera*. Ginebra. Conferencia de Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo.
- Petrascu Daniela & Blaga Lucian (2014) Do We Need Internal Audit, Financial Audit or Coaching. Revista Economica 66:5, pág. 53-66
<http://economice.ulbsibiu.ro/revista.economica/archive/66505petrascu.pdf>
- Ríos Figueroa, Carmen, (2013). Efecto del conocimiento cultural en la percepción de los auditores: controles internos y fraude (The Effect of Cultural Knowledge in the Perception of Auditors: Internal Controls and Fraud) (2013). Revista Internacional Administración & Finanzas, v. 6 (2) p. 15-32. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2156409>
- Salas, J a.2; Sánchez J. h. (2011) Análisis teórico de diferencias y similitudes entre normas de auditoría generalmente aceptadas nacionales e internacionales. Detección de fraudes como unidad de análisis1.
- Sosa Cardozo (2011) “*Reflexiones sobre las exigencias formuladas a los Revisores Fiscales en los últimos cuatro años y su relación con los requerimientos internacionales de formación*”
- Salle Manuel, Juan C (2002), *El Mundo Globalizado de la Auditoría Externa*. .Revista Contaduría y Administración, No, 207, octubre-diciembre.

Normatividad.

Código de comercio (Decreto 410 de 1971)

Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría, Normas Internacionales de Formación 1-8

Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo (Texto pertinente a efectos del EEE)

Decreto 1946 de 1936

Decreto 2373 de 1936

Decreto 2521 de 1950

Decreto 2640 de 1993

Decreto 2649 de 1990

Decreto 0302 de 2015

Estatuto Anticorrupción Administrativa (Ley 190 de 1995)
<http://www.societario.com/legislacion/lscapitulo3y4.htm>

Ley 1474 de 2011, por la cual se dictan normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la Gestión Pública.

Ley de Sociedades 19550 de Argentina.