

**PRINCIPALES IMPLICACIONES SOBRE LA FIGURA DE LA REVISORÍA
FISCAL A PARTIR DEL PROCESO DE CONVERGENCIA A NORMAS
INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF) EN COLOMBIA**

MEJÍA ORTIZ JOHN EDWARD

SARRIA BULLA SHEILA

UNIVERSIDAD DEL VALLE

FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN

CONTADURÍA PÚBLICA

TULUÁ

2012

**PRINCIPALES IMPLICACIONES SOBRE LA FIGURA DE LA REVISORÍA
FISCAL A PARTIR DEL PROCESO DE CONVERGENCIA A NORMAS
INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF) EN COLOMBIA**

MEJÍA ORTIZ JOHN EDWARD

SARRIA BULLA SHEILA

**TRABAJO PRESENTADO COMO REQUISITO PARA OPTAR
EL TÍTULO DE CONTADOR PÚBLICO**

DIRECTOR: JHONNY GRAJALES QUINTERO

**UNIVERSIDAD DEL VALLE
FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN
CONTADURÍA PÚBLICA**

TULUÁ

2012

Nota de aceptación:

Firma del jurado

Firma del jurado

Tuluá, 14 de noviembre de 2012

DEDICATORIA

Agradezco a Dios que todo me lo concede y que hoy me permite hacer partícipe de este momento a estas maravillosas personas: a mi madre y hermano por su compañía, cariño y apoyo incondicional; a Francia y Alexandra por contribuir desinteresadamente a la materialización de mis sueños, a mi compañera de tesis y de formación académica por su inspiradora disciplina e inteligencia.

JOHN EDWARD MEJIA ORTIZ

A Dios, por permitirme alcanzar este gran logro, a mis padres y hermano por el amor, el apoyo y la comprensión. A mi familia por creer siempre en mí. A mis amigos, por hacer del trayecto un camino más alegre y llevadero. A mi compañero de tesis y gran amigo John Edward, por su incondicionalidad.

SHEILA SARRIA BULLA

AGRADECIMIENTOS

A Dios que durante todo nuestro proceso de formación profesional nos concedió capacidades, compromiso y responsabilidad para cumplir satisfactoriamente con el propósito, así mismo por permitirnos contar con el respaldo y asesoría de las personas indicadas.

A nuestro director de tesis Jhonny Grajales, por la vocación con la cual realizó las asesorías al trabajo, por su apoyo y contribución siempre oportuna al desarrollo adecuado de la tesis.

A todas las directivas y tutores de la Universidad del Valle, por su colaboración para la culminación final de este trabajo, por brindarnos la oportunidad de crecer como personas, por ayudarnos a realizar este sueño de ser profesionales para un mundo laboral.

A nuestros compañeros y amigos, por los conocimientos compartidos, la convivencia y la huella de los recuerdos que perdurarán por siempre.

A todos los que de una u otra manera contribuyeron en la elaboración de este trabajo como los profesores: Esteban Correa, Reinaldo Castrillón, Gregorio Giraldo, por el interés demostrado hacia la consecución de este logro, así como por su generosidad al brindar sus conocimientos y despertar en nosotros la motivación de ser profesionales con vocación y calidad.

CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	12
1. ASPECTOS GENERALES DE LA INVESTIGACIÓN	14
1.1 ANTECEDENTES DE INVESTIGACIÓN.....	14
1.2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	19
1.2.1 Formulación del problema.	20
1.2.2 Sistematización del problema.....	20
1.3. JUSTIFICACIÓN.....	22
1.4. OBJETIVOS.....	24
1.4.1 Objetivo general.....	24
1.4.2 Objetivos específicos.....	24
1.5. MARCO DE REFERENCIA.....	25
1.5.1 Marco teórico.....	25
1.5.2 Marco legal	30
1.6. ASPECTOS METODOLÓGICOS DE LA INVESTIGACIÓN	33
1.6.1 Tipos de estudio.	33
1.6.2 Método de la investigación.	34
1.6.3 Fuentes y técnicas para la recolección de información.	34
1.6.3.1 Primarias.	34
1.6.3.2 Secundarias.	34
1.6.3.3 Técnicas de recolección de datos.....	35
1.6.4 Sistematización de la información.	35

1.6.4.1 Definir la situación inicial.	35
1.6.4.2 Proceso de intervención.	36
1.6.4.3 Tiempo de realización.....	36
1.6.4.4 Situación final.	37
1.6.5 Pasos de la investigación.	37
2. ANÁLISIS DE LA SITUACIÓN ACTUAL DE LA REVISORÍA FISCAL.....	39
2.1 RESEÑA HISTÓRICA DE LA REVISORÍA FISCAL	39
2.2 REVISORÍA FISCAL EN COLOMBIA: EVOLUCIÓN NORMATIVA.....	46
2.3 ESTADO ACTUAL DE LA REVISORÍA FISCAL.....	53
2.3.1 Revisoría Fiscal como figura exclusiva para contadores nacionales: Problemas con las firmas extranjeras.....	54
2.3.2 Revisoría Fiscal vs Auditoría.	55
2.3.3 Enseñanza de la Revisoría Fiscal en las universidades.	56
2.3.4 Marco teórico y filosófico de la Revisoría Fiscal Proyecto de ley de estatuto de Revisoría Fiscal.	56
2.3.5 La independencia mental.....	59
2.3.6 Percepción de la Revisoría Fiscal.....	60
2.3.7 Descripción de datos acerca de la Revisoría Fiscal.	61
2.3.8 Algunas propuestas para el mejoramiento de la Revisoría Fiscal.	64
3. EL PROCESO DE CONVERGENCIA DE NORMATIVIDAD INTERNACIONAL CONTABLE EN EL CONTEXTO NACIONAL	66
3.1 LA GLOBALIZACIÓN: PROMOTORA DE LA INTERNACIONALIZACIÓN DE LA CONTABILIDAD.....	66
3.1.1 Creación de los organismos influyentes en el desarrollo de las normas internacionales de contabilidad.	69
3.1.2 Paso de las NIC a las NIIF.	73

3.1.3 Objetivos de las NIIF.	76
3.2 ANTECEDENTES DE LA INTERNACIONALIZACIÓN CONTABLE EN COLOMBIA.....	77
3.2.1 Estructura del sistema colombiano para afrontar la internacionalización. .	80
3.2.2 Anteproyecto de ley de intervención económica.....	83
3.3 PROCESO DE CONVERGENCIA A NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA NIIF EN COLOMBIA.....	88
3.4 CAMBIOS INTRODUCIDOS POR EL PROCESO DE CONVERGENCIA A NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA EN COLOMBIA.....	94
3.4.1 Normas internacionales de contabilidad y la normatividad colombiana.....	95
3.4.2 Implicaciones de las normas internacionales sobre los actores contables en Colombia.	99
4. IMPLICACIONES DEL PROCESO DE CONVERGENCIA EN LA FIGURA DE LA REVISORÍA FISCAL EN COLOMBIA.....	103
4.1 IMPLICACIONES CONCEPTUALES	105
4.2. IMPLICACIONES FUNCIONALES	111
4.3. IMPLICACIONES FORMATIVAS: ACREDITACIÓN DE LA FORMACIÓN TÉCNICA DEL REVISOR FISCAL, POR LAS INSTITUCIONES DE EDUCACIÓN SUPERIOR	114
4.4. IMPLICACIONES DE LA INTERNACIONALIZACIÓN DE LA REVISORÍA FISCAL	118
4.5 IMPLICACIONES DE LA REESTRUCTURACIÓN NORMATIVA DE LA REVISORÍA FISCAL.....	122
5. CONCLUSIONES	126
6. RECOMENDACIONES	128
BIBLIOGRAFÍA	130

LISTA DE GRÁFICAS

Ilustración 1. Profesionales sancionados año 2012 por la Junta Central de Contadores. Con fecha de corte a 15 de octubre de 2012.	62
Ilustración 2 Causales de sanciones de los Revisores Fiscales	63

RESUMEN

La entrada de Colombia al proceso de convergencia a Normas Internacionales de Contabilidad e Información Financiera y de aseguramiento de la información, a partir de la promulgación de la ley 1314 de 2009, genera cambios tanto en la normatividad local contable, como en los actores contables nacionales. La presente investigación, describe cuáles son algunas de las principales implicaciones de una figura contable en especial: la Revisoría Fiscal

A través de un recorrido por la historia y la creación de la Revisoría Fiscal, se evidencia su importancia como institución de control y de fiscalización en la sociedad. Posteriormente, la historia de la evolución normativa en Colombia posiciona a esta figura como garante de confiabilidad y transparencia en la información financiera presentada por las organizaciones, lo que permite mostrar la importancia que ha adquirido en el país el desempeño de su labor como proteccionista del interés público; sin embargo un análisis sobre la situación actual frente a los principales obstáculos que tiene esta figura para seguir su evolución, plantea interrogantes y posibles soluciones que deban aplicarse para fortalecer la Revisoría Fiscal en el nuevo reto que tiene: la internacionalización de la contabilidad.

El estudio de los antecedentes de la necesidad de un lenguaje universal de la información financiera, tanto a nivel mundial como nacional, permite identificar los primeros pasos para internacionalizar la contabilidad y los servicios contables, además de los intentos de cambios en la normatividad contable nacional para abrir las puertas a la normativa internacional, que implicaban cambios en la Revisoría Fiscal. Posteriormente se toma el tema central a partir de la promulgación de la ley 1314 de 2009, identificando las características de la estructura colombiana y de un análisis de los cambios que conllevaría el proceso de convergencia en el decreto 2649 y por ende, en los actores contables en Colombia, con toda la normatividad contable internacional que conlleva dicho proceso.

Una vez estudiada la figura de la Revisoría Fiscal y los cambios que trae a la normatividad colombiana el proceso de convergencia a normas internacionales por la ley 1314 de 2009, se estructuran las principales implicaciones que este proceso traerá sobre la figura de la Revisoría Fiscal, a partir de las necesidades más generales y la construcción de posibles decisiones a tomar frente a la internacionalización de la contabilidad. Tales implicaciones se dividen en posibles cambios en lo conceptual, funcional, formativo, normativo y un postulado de internacionalización de la Revisoría Fiscal.

INTRODUCCIÓN

La sociedad actual se encuentra inmersa en un constante proceso de desarrollo motivado especialmente por el cumplimiento a la satisfacción de necesidades informativas, tecnológicas, económicas y empresariales. El manejo de la información producto de hechos económicos se ha establecido como una exigencia para el perfeccionamiento competitivo de los países, los cuales en su mayoría, han dado prioridad al escenario mundial para la efectiva realización del intercambio, la exposición de sus ventajas competitivas y el progreso de sus soberanías. Este no es un evento nuevo asociado a los procesos de perfeccionamiento y avance de la sociedad mundial. Los acontecimientos de momento vigentes, fueron inicialmente motivados por el impetuoso establecimiento del sistema capitalista para el gobierno de la economía y por eventos subsiguientes característicos de dicho sistema como la apertura económica y la globalización. Esto ha dado pie para resaltar la importancia a partir de una perspectiva académica, del significado que los procesos dirigidos hacia la estandarización de técnicas y conocimientos en el desarrollo de los diferentes campos profesionales, cobra dentro de un contexto en particular.

Homogenizar la información financiera a partir de la implementación de estándares internacionales de contabilidad, suponen un reto importante para las naciones que hoy tienen el desafío de asumir dichos preceptos, o de desarrollar desde lo que consideren más conveniente para su soberanía, fundamentos adecuados que fortalezcan sus particularidades regulativas e institucionales.

Colombia frente a las medidas estipuladas por las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), asume la tarea de evaluar la efectividad de sus políticas contables y financieras, la contundencia con que son aplicadas las normas gubernamentales interpuestas en los sectores económicos y la firmeza y seguridad de sus instituciones.

Particularmente frente al proceso de convergencia a normas internacionales, en Colombia se presenta un importante grado de expectativa, sentida desde el gremio de profesionales contables, las asociaciones empresariales, el sector público y el académico, respecto al futuro inmediato de la Revisoría Fiscal, figura distintiva de la normatividad nacional, característica del manejo contable y el control financiero en el país e importante institución de carácter gubernativo, de origen y trayectoria histórica en la tradición cultural de la nación.

Por lo tanto, es importante destacar cuáles han sido las razones de fondo que motivaron el proceso de estandarización para el manejo de la información financiera, los puntos de divergencia entre la norma local y los parámetros internacionales contenidos en la regulación internacional, las implicaciones

soberanas que el proceso de convergencia le supone al país y los efectos directos que sobre la profesión contable y particularmente respecto a la figura de la Revisoría Fiscal dicha normativa prevé.

Siendo la Revisoría Fiscal un asunto representativo en el contexto mundial y considerando la existencia de diversos intereses que se encuentran en juego y están fundados en argumentos soberanos, el análisis de la efectividad de los parámetros internacionales, de las ventajas de su plena adopción en el país, aún suponiendo la prescripción de una figura de carácter institucional, o por el contrario medir la efectividad que pueda significar para la nación en términos de relaciones internacionales cerrarse a la aplicación de dichos estándares en pro de la defensa de la disciplina y su funcionalidad; significa un debate interesante desde los puntos de vista expuestos y desde cuál medida, en términos de utilidad para la nación en general es la más adecuada.

Un análisis riguroso a la importancia de la figura de la Revisoría Fiscal en el contexto nacional, así como los cambios que introduce la normatividad internacional a la estructura nacional, permite descifrar a futuro cuáles son las implicaciones que trae el proceso de convergencia a las normas internacionales, sobre la Revisoría Fiscal en especial. La incertidumbre con la que se ve el futuro de esta figura nacional, arriesga la soberanía, trayectoria y campo laboral en el país, la poca certeza que viene de parte del gobierno sobre lo que ocurrirá, incita a los más afectados como lo son los profesionales contables a aportar ideas que contribuyan a fortalecer la contaduría pública, para hacer frente a la eminente entrada del país en la participación de un lenguaje universal de información financiera.

Finalmente, este trabajo a partir de análisis particulares sobre la Revisoría Fiscal y normatividad internacional, deduce las futuras implicaciones que el proceso de convergencia a normas internacionales a través de la promulgación de la ley 1314 de 2009 tendrá sobre la Revisoría Fiscal, a partir de la construcción de varios escenarios que implican cambios para afrontar la normatividad internacional. Es un estudio general, que puede servir como base de futuras investigaciones más detalladas, que permitan contribuir al fortalecimiento de una figura nacional como la Revisoría Fiscal.

1. ASPECTOS GENERALES DE LA INVESTIGACIÓN

1.1 ANTECEDENTES DE INVESTIGACIÓN

El proceso de convergencia a normas internacionales de información financiera en Colombia se concibe a través de la ley 1314 de 2009, la cual tiene como objetivo:

Conformar un sistema único y homogéneo de alta calidad, comprensible y de forzosa observancia, por cuya virtud los informes contables y, en particular, los Estados Financieros, brinden información financiera comprensible, transparente y comparable, pertinente y confiable, útil para la toma de decisiones económicas por parte del Estado, los propietarios, funcionarios y empleados de las empresas, los inversionistas actuales o potenciales y otras partes interesadas, para mejorar la productividad, la competitividad y el desarrollo armónico de la actividad empresarial de las personas naturales y jurídicas, nacionales o extranjeras¹

Sin embargo, este proceso ha generado polémica por la lentitud con la que los funcionarios encargados de elaborar los estudios y las investigaciones afrontan las diferencias y proponen soluciones al país. Siendo la profesión contable una de las más implicadas en este proceso de convergencia, se ve con desánimo la gran inestabilidad jurídica con la que se cuenta para iniciar este proceso y lograr cumplir con los objetivos establecidos por el IASB.

Dentro de los diversos estudios elaborados respecto al tema de la profesión contable frente al proceso de convergencia, se destaca el artículo: “Colombia: hacia la adopción y aplicación de las NIIF y su importancia”², realizado por estudiantes de contaduría pública de la universidad de Antioquia Leidy Johanna Muñoz Londoño y Juliana Luna Restrepo y publicado en la revista Adversia Universidad de Antioquia-Nº8 Medellín, enero-junio de 2011 donde se establece la importancia de la convergencia a NIIF en Colombia para hacer parte de la globalización e intervención en mercados extranjeros, como consecuencia de los acuerdos de TLC con otros países, además de la importancia de la profesión contable, que debe introducir prácticas profesionales que estén acorde con los nuevos procesos internacionales que se están dando en estos momentos en Colombia, ya que la sociedad se encuentra en un proceso de crecimiento, haciendo más compleja la actividad económica, exigiendo más innovación e

¹COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPUBLICA. Ley 1314 (13, julio, 2009). Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento. Diario Oficial. Bogotá, D.C., 2009. No. 47409. P. 1 – 11.

² MUÑOZ, Leidy y LUNA, Juliana. Colombia hacia la adopción y aplicación de las NIIF y su importancia. En: Revista Adversia universidad de Antioquia. Enero-junio 2011 Vol.0 No. 8 P. 26-43.

interdisciplinaria. También se hace una crítica a la manera como las entidades designadas por el Gobierno Nacional han contribuido para lograr una adopción eficaz, pues se tildan de lentos los estudios e investigaciones que han hecho, además de la inestabilidad jurídica que padecen muchos de ellos; a través de esta crítica, se retoman momentos históricos desde donde se inició la aprobación de la adopción de las normas internacionales a través de la ley 550 de 1999³, resaltando en su artículo 63 llamado Armonización de las normas contables con los usos y reglas internacionales, lo siguiente:

Para efectos de garantizar la calidad, suficiencia y oportunidad de la información que se suministre a los asociados y a terceros, el Gobierno Nacional revisará las normas actuales en materia de contabilidad, auditoría, Revisoría Fiscal y divulgación de información, con el objeto de ajustarlas a los parámetros internacionales y proponer al Congreso las modificaciones pertinentes.

Se observa, el interés del gobierno nacional y su compromiso de ajustar las normas contables colombianas completamente a las normas internacionales; compromiso que no tuvo cumplimiento, ya que la ley tenía vencimiento el 1 de julio de 2007, y fue sustituida por la ley 1116 de 2006⁴ que igualmente dentro de su articulado, en el art. 122 establece la armonización de normas contables y subsidio de liquidadores, con la diferencia que no tiene vigencia en el tiempo, es decir, el gobierno tiene plazo indefinido para estudiar las NIIF y elaborar ajustes necesarios en materia contable, de auditoría y de Revisoría Fiscal.

De allí la importancia de este artículo frente al problema de investigación: Colombia ha entrado al proceso de convergencia a NIIF cuando aún no se han establecido los ajustes necesarios en otras materias igualmente importantes y relacionadas con el proceso; tal es el caso de la figura del Revisor Fiscal, siendo éste responsable de dictaminar los primeros Estados Financieros conforme a las NIIF, mediante una declaración, explícita y sin reservas, contenida en tales Estados Financieros, del cumplimiento de las mismas. A falta de reglamentación, la figura del Revisor Fiscal se encuentra inmersa en la incertidumbre respecto a modificaciones en sus funciones y responsabilidades que garanticen su permanencia en el ámbito internacional.

³ COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPUBLICA. Ley 550 (30, diciembre, 1999). Por la cual se establece un régimen que promueva y facilite la reactivación empresarial y la reestructuración de los entes territoriales para asegurar la función social de las empresas y lograr el desarrollo armónico de las regiones y se dictan disposiciones para armonizar el régimen legal vigente con las normas de esta ley. Diario Oficial. Bogotá, D.C., No. 43.940.

⁴ COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPUBLICA. Ley 1116 (27, diciembre, 2006). Por la cual se establece el Régimen de Insolvencia Empresarial en la República de Colombia y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial No. 46.494.

En otro estudio titulado: “Desafíos ante la inminente adopción de las normas internacionales de contabilidad en Colombia”⁵ desarrollado por el estudiante de contaduría pública de la Universidad del Valle Hernando E. Pinzón G. en el 2006, en el cual, a través de un ensayo, se hace una comparación entre las normas contables nacionales y las internacionales; además, se establecen las preocupaciones que rondan al profesional contable, pues según la comparación realizada entre el decreto 2649 y las NIIF (NIC) 1, específicamente en los tipos de informes y certificación de la fidelidad, pareciera ser que el manejo contable se empieza a dar por parte de la administración de la empresa y no del contador, dejándolo de lado para ser registrador de datos.

Un punto importante a destacar dentro del ensayo citado, es la opinión del autor: Asegura que la figura de la Revisoría Fiscal tiende a desaparecer, debido a que no es mencionada en las NIIF en la certificación de fidelidad de los Estados Financieros, por ser ésta sólo de carácter nacional. Como consecuencia, se esperaría que las responsabilidades que tiene actualmente pasarán a manos de la administración, hecho preocupante, pues es de resaltar que sólo el Revisor Fiscal está preparado tanto con conocimiento normativo como procedimental para la elaboración de informes, destacando de esta manera su importancia actual en cuanto a ser una figura que da respaldo de transparencia a la información financiera que presenta la empresa. Estos argumentos presentados, buscan recordar el lugar relevante que ocupa la Revisoría Fiscal en Colombia, y lo mucho que preocupa la posible abolición de esta figura, teniendo como consecuencia inestabilidad en las empresas y en los demás usuarios de la información contable por posible desconfianza. También se establece de manera urgente revisar el espíritu de la norma, pues las NIIF implican cambios radicales en el profesional contable, debiendo ser más analítico, reflexivo y proyectado a futuro.

Esta tesis influye en el desarrollo del problema planteado, pues a partir del análisis de la norma contable colombiana y su comparación con las normas internacionales, se atreve a dar como conclusión, una visión a futuro de lo que pasará con la figura de la Revisoría Fiscal una vez se inicie el proceso de convergencia a NIIF, preguntándose entonces ¿Dónde quedará el juicio imparcial y objetivo del contador? ¿Dónde quedará el papel de servidor público del contador?, brindando de esta manera aportes críticos fuertes para defender la Revisoría Fiscal de una posible desaparición, y planteando un posible interrogante de ¿Cómo lograr que la Revisoría Fiscal en vez de desaparecer, evolucione de la mano del país hacia la globalización?

Exponiendo otro punto de vista respecto de la adopción de estándares internacionales, el documento presentado por el Consejo Técnico de la

⁵ PINZON, Hernando. Desafíos ante la inminente adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad en Colombia. Trabajo de grado (contador público). Cali: Universidad del Valle. Facultad de Ciencias de la administración. Programa de contaduría pública. 2006. 28 p.

Contaduría Pública y publicado por la revista Internacional Legis de contabilidad y auditoría No. 19 de julio a septiembre de 2004, titulado: Análisis de la adopción en Colombia de los estándares de contabilidad, auditoría y contaduría” presenta las posiciones favorables, contrarias y eclécticas que tiene esta institución frente al anteproyecto de ley de intervención económica en lo concerniente a las áreas de contabilidad, auditoría y contaduría, donde el Gobierno Nacional invitó a ponerlo en consideración por parte del público interesado, destacando los puntos principales y críticos presentados en el anteproyecto de ley que afectan considerablemente la profesión contable.

Es de resaltar que en este documento, se establecen los problemas de fondo que enfrenta el país para entrar en convergencia con las normas internacionales, llegando a la conclusión de que “la regulación contable vigente en Colombia es asimétrica, incompleta y anacrónica en relación con los estándares internacionales de contabilidad”⁶; además, como lo exponen los documentos presentados anteriormente, existe una evidente deficiencia de estudios empíricos que permitan analizar los impactos negativos que se pueden dar en los agentes económicos, sociedad y hasta el propio Estado, una vez adoptados los estándares internacionales.

Como un punto importante de análisis, se toma la figura de la Revisoría Fiscal, donde se llama la atención que dentro del anteproyecto de ley, se plantea la debilidad en materia de justificación jurídica que posee esta figura, para de esta manera, proponer su abolición. En el documento presentado por el Consejo Técnico, se defiende esta figura, resaltando su importancia, continuidad y posicionamiento, además de argumentos de orden epistemológico, analítico, regulatorio y práctico que hacen que dicha abolición sea inviable. Aunque se reconocen las debilidades que la Revisoría Fiscal tiene en materia de operación, se propone mejor la posibilidad de fortalecerla en funciones, responsabilidades, procesos de trabajo, fiscalización y vigilancia.

El documento establece que el anteproyecto, a partir de la abolición de la Revisoría Fiscal, plantea la introducción de la auditoría externa independiente para realizar la auditoría de los Estados Financieros y su posterior dictamen. Dada la confusión presentada entre la Revisoría Fiscal y la auditoría externa, se presentan puntos de vista de otros entes como el Banco Mundial, que defienden la Revisoría Fiscal, como institución necesaria e importante dentro de las organizaciones para la garantía de confiabilidad de la información financiera y del control interno, que aunque tiene problemas de conceptualización, no es un motivo suficiente para

⁶ CONSEJO TECNICO DE LA CONTADURIA PÚBLICA. Análisis de la adopción en Colombia de los estándares de contabilidad, auditoría y contaduría. En: Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría. Julio-Septiembre, 2004. Vol. 0, No. 19. P 53-139.

derrumbar un trayecto de historia de una institución establecida dentro de la legislación.

Se plantea entonces, la Revisoría Fiscal como un antídoto contra la corrupción y la doble moral empresarial, dando respaldo y garantía de manera permanente sobre las operaciones del ente. Funciones que no son iguales a las de la auditoría externa y que aunque la Revisoría Fiscal en lo práctico utilice técnicas de auditoría, sus objetivos son completamente distintos. La Revisoría Fiscal más que una eliminación dentro del contexto internacional, requiere es una transformación de fondo que permita ir de la mano con los avances y necesidades del entorno.

Este estudio es relevante dentro del problema planteado, ya que evidencia las incompatibilidades que la Revisoría Fiscal presenta ante la globalización, a pesar de la importancia y posicionamiento obtenido a través de la historia, carece de un concepto sólido y estable que le ayude a sobrevivir a los cambios del entorno. Se plantea entonces una necesidad de transformación de fondo, que evite su abolición, pero que sobre todo la fortalezca para que deje de ser la piedra en el zapato de cualquier intento de globalización.

El proceso de globalización se hace necesario para que Colombia tenga más participación en nuevos mercados, pero este no se puede dar a cualquier precio. La convergencia a normas internacionales no puede ser vista como una imposición, sino como una armonización entre lo internacional y lo nacional, efecto que traerá cambios sustanciales en la sociedad. Al respecto, se presenta un estudio titulado: “La Revisoría Fiscal frente a los nuevos enfoques empresariales”⁷ presentado por el contador público Wilman de Jesús Ramírez Vargas y publicado en la revista Contaduría No 41 de septiembre de 2002, donde se plantea que la aplicación de estándares de contabilidad internacionales, constituye un paso decisivo para el esquema regulatorio colombiano actual en materia contable y financiera, y a su vez para el desarrollo de un programa normativo más eficiente, útil y confiable.

Las implicaciones de los cambios entrantes con la estandarización, suponen una alteración de los principales grupos de acción económico y empresarial ya citados y por supuesto supone fuertes divergencias en la práctica profesional llevada a cabo por los Revisores Fiscales en Colombia, para quienes hay un incipiente renombre en las Normas Internacionales De Información Financiera (NIIF), por la particularidad del oficio respecto al contexto global. En Colombia, la Revisoría Fiscal es entendida como una institución de origen legal y de carácter profesional, la cual con el Estado coadyuva en el control del orden económico, justificable en el interés público. Y en ese orden de ideas, el apremiante cambio en la regulación

⁷ RAMIREZ VARGAS, Wilman de Jesús. La revisoría fiscal frente a los nuevos enfoques empresariales. En: Revista contaduría N° 41. Septiembre de 2002. P. 165-188

nacional, es en primera instancia, un importante punto de discusión que redefine el rol del Revisor Fiscal, en las organizaciones públicas y privadas, su papel como apoyo y garante de seguridad para la colectividad y una redefinición en los parámetros de enseñanza y aprendizaje de la disciplina contable en general.

1.2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La tendencia actual de globalización y el desplazamiento hacia nuevos mercados, hace que los países tengan cambios estructurales y normativos que buscan la armonización en la información financiera, para lograr cumplir ciertas características como uniformidad, comparabilidad, transparencia y confiabilidad sin importar el lugar donde se encuentre ni la procedencia del capital inversionista, hablando el mismo lenguaje en términos financieros. Es por esto que la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) es una ventaja en la globalización, para mantener la posición financiera y ser lo suficientemente competitivos frente a la llegada de nuevos competidores extranjeros.

En Colombia, el Gobierno Nacional decidió participar en el proceso de convergencia a normas internacionales de información financiera (NIIF), mediante la aprobación de la ley 1314 de 13 de julio de 2009, Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento, y en donde se fija como plazo para el inicio de la convergencia desde el año 2010 hasta el 2014.

A falta de suficiente reglamentación y el corto tiempo que le queda a las organizaciones para iniciar el proceso, existen varios ajustes que faltan por hacer y que son responsabilidad del Gobierno nacional, como lo es la modificación de funciones que sufren ciertos participantes inmersos en el proceso de convergencia, tal es el caso de la figura de la Revisoría Fiscal, que existe sólo en algunos países y que tienen funciones enfocadas en los problemas internos contables de cada país y que al momento de hablar de globalización y armonización de normas, han quedado en el último lugar, padeciendo incertidumbre respecto de los cambios en sus responsabilidades y funciones frente a las NIIF o si por el contrario, está en riesgo de desaparecer.

La Revisoría Fiscal como institución tradicional y legalmente reconocida en Colombia, tiende a confundirse con la auditoría en otros países, por lo que su supervivencia se ve amenazada siempre que se traten temas internacionales para aplicar en Colombia en materia contable. Este problema, que se presenta desde años atrás, pone en tela juicio la funcionalidad e independencia de la figura de la Revisoría Fiscal, concluyendo siempre en recomendaciones de abolición de ésta

para dar paso a la auditoría. Esto se debe a la falta de una conceptualización sólida y una definición de la delimitación en funciones, responsabilidades y prácticas de control y vigilancia.

El proceso de globalización en Colombia, hace necesario replantear entonces lo que se debe hacer con la Revisoría Fiscal, pues son constantes los enemigos tanto internos como externos que quieren desaparecerla, ya sea por desconocimiento de la verdadera funcionalidad que esta tiene dentro de las organizaciones o por la poca efectividad con que la Revisoría Fiscal contribuye al desarrollo de la empresa a medida que cambia el entorno. Una transformación y un concepto sólido de la Revisoría Fiscal, evitará su desaparición, y hará prevalecer esta figura frente a los estándares internacionales, teniendo en cuenta que son el respaldo de confianza de la información financiera de la empresa y el sistema del control interno, siendo más que una auditoría, razón por la cual es incompatible su traspaso hacia ésta.

El nuevo reto que le espera a la Revisoría Fiscal, es definir su futuro frente a las NIIF, de donde se pueden dar dos caminos diferentes: la abolición o la transformación de la figura, cumpliendo con las nuevas exigencias, fortaleciendo su concepto y sus funciones. El problema de investigación, trata de analizar algunas de las principales implicaciones que se dan entre una figura nacional y una normatividad internacional en el proceso de convergencia, de manera que se pueda garantizar la permanencia de ambos dentro de las organizaciones.

1.2.1 Formulación del problema.

¿Cuáles son las principales implicaciones sobre la figura de la Revisoría Fiscal a partir del proceso de convergencia a Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en Colombia?

1.2.2 Sistematización del problema.

¿Cuál es la situación actual de la Revisoría Fiscal para afrontar la internacionalización de la contabilidad?

¿Cuáles son los principales cambios en la contabilidad nacional con la introducción de la normatividad contable internacional?

¿Cómo cambia la nueva normatividad contable internacional la labor desempeñada actualmente por la Revisoría Fiscal?

¿Cuáles son los retos y el futuro que le espera a la Revisoría Fiscal, en el contexto internacional?

1.3. JUSTIFICACIÓN

La investigación del presente trabajo de grado, brinda un resultado acerca del futuro que le espera a la Revisoría Fiscal frente al proceso de convergencia a normas internacionales, de este modo, pretende vislumbrar los posibles efectos y cambios estructurales que necesariamente deberá sufrir para acoplarse a dicho proceso. Dada la falta de investigaciones sólidas acerca del tema, y de la incertidumbre que ronda sobre esta figura en especial, por ser una figura reconocida sólo a nivel nacional y que no es tenida en cuenta en normas internacionales (pues se considera como una auditoría más), se busca beneficiar a la rama de las ciencias contables y a todos los que de ella se desprenden, como profesionales, estudiantes y también los que de alguno u otro modo se verán afectados por el cambio, como lo son las organizaciones. A partir del análisis planteado, se pueden desprender diferentes investigaciones más profundas realizadas por profesionales con bases de conocimiento más sólidas, que permitan dar soluciones de fondo al problema de investigación, además de definir lo que pasará con la figura de la Revisoría Fiscal, que se debate entre dos opciones: la sustitución- abolición ó la transformación.

La presente investigación busca a partir del estudio y análisis de la fundamentación teórica, legal y la gestión profesional cumplida por la Revisoría Fiscal en el contexto colombiano, y de la observación y diagnóstico de la normatividad contable-financiera, hoy estandarizada (de carácter global), hallar puntos de convergencia afines con la actualidad de este oficio, característico de la profesión contable en Colombia; o en su defecto, los más destacados aspectos de oposición o discrepancia, entre los estándares internacionales y los procedimientos actuales desarrollados por los responsables de esta labor en el contexto nacional.

El tema principal de la investigación, pretende recopilar y presentar los aspectos esenciales en los que se evidencian cambios estructurales en la figura de la Revisoría Fiscal en Colombia, una vez iniciado el proceso de convergencia a Normas Internacionales de Información Financiera, teniendo en cuenta la fundamentación teórica y legal que circunscribe los dos temas principales. A través de la contrastación del modelo internacional y el nacional, se pretende llegar a un análisis de las implicaciones que trae la acogencia de las normas internacionales, planteando los puntos principales que se enfocan a modificaciones en la Revisoría Fiscal, contrastando los marcos teóricos que rigen actualmente a los objetos de investigación y en los que se evidencian grandes diferencias, mediante un análisis exhaustivo de las bases teóricas que se han enseñado a través de la academia, y del conocimiento de diferentes puntos de vista que profesionales contables aporten a la investigación con el objetivo de indagar las diferentes posiciones que existen entre los contadores acerca del

futuro de la Revisoría Fiscal. Así mismo, el desarrollo metodológico de esta iniciativa, deberá contar con la suficiente claridad respecto al momento por el que hoy atraviesa la economía mundial y en cuyos diferentes entornos: político, económico, social, empresarial, académico y profesional están en boga términos como apertura económica, globalización, internacionalización, armonización, normas o estándares internacionales, entre otros, los cuales no son ajenos a la profesión contable y ni a la práctica desarrollada por la Revisoría Fiscal.

Los contadores públicos, deben estar al tanto de los cambios actuales que se dan al interior del país, siendo de esta manera personajes activos, partícipes en aportes importantes que contribuyan al mejoramiento de la profesión y la academia. Así, se hace necesario dar una atención especial a la esencia y naturaleza de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), en virtud de las apreciaciones concluyentes que resulten, al profundizar y comparar los efectos del inminente proceso de convergencia de dichos estándares normativos para la preparación y presentación de la información financiera y que replantean la estructura funcional de la Revisoría Fiscal como institución en el país.

A partir de la problemática planteada, se buscan las posibles salidas y medidas adecuadas que expliquen y preparen la adopción de nuevas posturas para la gestión llevada a cabo por el Revisor Fiscal a partir de los pronunciados y prescritos estándares de contabilidad que fundamentan el objeto primario de este estudio. Participando así mismo, en cualquiera de los puntos concluyentes a los cuales se llegue, en un llamado que alerte a la academia en la manera en cómo a partir de este importante cambio, deberán enfocarse las técnicas y metodologías de enseñanza del profesional contable, particularmente en relación a las competencias, tácticas y normas que deberán ser asumidas por el Contador Público que opte por el camino de la Revisoría Fiscal.

1.4. OBJETIVOS

1.4.1 Objetivo general

Analizar las principales implicaciones sobre la figura de la revisoría fiscal a partir del proceso de convergencia a Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en Colombia

1.4.2 Objetivos específicos

- Realizar un análisis de la situación funcional actual de la Revisoría Fiscal en Colombia
- Exponer los puntos principales del proceso de convergencia de Normatividad Internacional en el contexto nacional.
- Identificar las principales implicaciones del proceso de convergencia de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) sobre la figura del Revisor Fiscal en Colombia.

1.5. MARCO DE REFERENCIA

1.5.1 Marco teórico

Dentro del contexto de la investigación, analizando el dilema que afronta la Revisoría Fiscal en el proceso de convergencia, se presenta como antecedente de la estandarización de la información contable y financiera, el proceso que Colombia ha tenido en cuanto a la globalización, definida por el Fondo Monetario Internacional (FMI) como: “la interdependencia económica creciente en el conjunto de los países del mundo, provocada por el aumento del volumen y de la variedad de las transacciones transfronterizas de bienes y servicios”⁸.

Esto es pues, algo más allá que abrir fronteras y tener relaciones económico-políticas con los países del mundo, pues existen conceptos dentro la globalización que se encuentran ocultos y que han sido un punto sensible de críticas para que sea considerada como una manera de explotación y dominación a los países subdesarrollados, donde los actores principales que mueven las masas hacia el acierto de la globalización, son las multinacionales y los políticos, que ven en ella oportunidades de alcanzar sus intereses particulares, dejando en riesgo a todas aquellas identidades que solo existen en el territorio nacional, tal como lo es la figura de la Revisoría Fiscal.

El término de globalización es aún más amplio de lo que se cree, al respecto, Juan Carlos Tedesco afirma:

Al estar basada fundamentalmente en la lógica económica y en la expansión del mercado, la globalización rompe los compromisos locales y las formas habituales de solidaridad y de cohesión con nuestros semejantes. Las élites que actúan a nivel global tienden a comportarse sin compromisos con los destinos de las personas afectadas por las consecuencias de la globalización. La respuesta a este comportamiento por parte de los que quedan excluidos de la globalización es el refugio en la identidad local donde la cohesión del grupo se apoya en el rechazo a los ‘externos’⁹

Es por esto, que el proceso de globalización, aunque ya se inició hace tiempo en Colombia, no ha logrado brindar al país las oportunidades y ventajas que ofrecía

⁸ FONDO MONETARIO INTERNACIONAL. Qué es la globalización. [Documento en línea] Disponible en: <http://economia-globalizacion.blogspot.com/2006/01/qu-es-la-globalizacin.html> [consulta 2012 agosto]

⁹ TEDESCO, Juan Carlos. Educación y sociedad del conocimiento y de la información. En: Revista Colombiana de la Educación. 2000

en el principio, ya que son muchos los impactos imprevisibles que tiene sobre un país que no está ni democrática ni económicamente sólido. Este proceso, fue el precursor de las necesidades de estandarización de las normas contables; por lo tanto, al desaparecer las fronteras comerciales y comenzar la realización de transacciones entre diferentes países que contenían al mismo tiempo profundas diferencias en los principios contables y de información financiera se hizo más costosa la inversión de los extranjeros y por ende, se buscaron soluciones “óptimas” para incentivar la globalización y la inversión de capitales extranjeros en aquellos países considerados productivos pero que carecen de inversionistas para la ejecución de proyectos.

Según un artículo publicado en la revista apuntes contables No. 14 de 2010 sobre globalización, determina que la contaduría pública: “juega un papel importante en la medida en que se busca un lenguaje universal para la información económica de las empresas con la utilización de enfoques y técnicas globales”.¹⁰ De este modo, se evidencia, como la contabilidad también se ha querido “internacionalizar”, estando a la par de los avances económicos, políticos, financieros, brindando al mismo tiempo técnicas, metodologías, que contribuyan a la satisfacción de las necesidades de la sociedad, en particular, de las organizaciones, que es donde el contador público desempeña sus principales funciones.

Esta internacionalización de la contabilidad, tuvo sus inicios a partir del 29 de junio de 1973, cuando nace el International Accounting Standards Committee IASC, (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad) con sede en Londres, en cuya constitución participaron organizaciones profesionales de Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, Holanda, Reino Unido, Irlanda y los Estados Unidos de Norte América. Este organismo de carácter profesional, de derecho privado con vocación global, tenía como objetivo fundamental elaborar y dar a conocer normas contables aplicables a los Estados Financieros de las entidades, principalmente de interés público¹¹.

Es el encargado de emitir normas que garanticen la transparencia, comparabilidad de la información financiera, ya no consideradas como una cualidad sino como una estrategia necesaria para mantener el posicionamiento de la empresa, y atraer más capital de inversionistas. Así fue como se empezó a emitir normas internacionales de contabilidad (NIC), que reunían las mejores prácticas

¹⁰ REYES, Guillermo. (2010). La globalización. En: revista apuntes contables No. 14 de 2010. P 9- 17

¹¹ PASTES, Carolina; NARVAEZ, Olga y VENACHI, Jhonattan. Estudio de los impactos en la aplicación de la norma internacional de contabilidad NIC 41 agricultura para Riopaila Agrícola S.A. Trabajo de grado (contador público). Palmira: Fundación universitaria San Martín. Ciencias de la administración. Programa de contaduría pública. 2012. 246 P.

reconocidas a nivel internacional para manejar la información financiera, pero después de una dura crítica a la manera en la que se estaba llevando a cabo la internacionalización de la contabilidad, se dio una revisión a las NIC, y se modificaron para ser más rígidas y buscar una armonización mas progresiva, en donde se estableció que solo se puede afirmar el cumplimiento con las NIC si se cumplen a cabalidad todas las normas emitidas y sus interpretaciones. El IASC desapareció para dar paso a la creación del IASB, (Junta de Normas Internacionales de Contabilidad), quien fue el encargado de expedir las Normas Internacionales de Información Financiera, una vez se decidiera dejar de emitir NIC, cambiando el enfoque de norma internacional a estándar internacional de Información Financiera, revisando y reemplazando de esta modo las NIC.

En Colombia, se da el acercamiento a normas internacionales mediante la promulgación de la ley 1314 de 2009, “por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento.”¹²

Mediante esta ley, se inicia el proceso de convergencia, el cual ha tenido muchos efectos en la normatividad colombiana, y que hasta el momento genera dudas e incertidumbres en varios sectores económicos de la sociedad, pues se encuentran segmentos divididos entre el apoyo y la crítica de dicho proceso, argumentándose la falta de investigaciones sobre las verdaderas implicaciones que tendrá en el país.

Dentro de los temas actuales, en el proceso de convergencia que genera más incertidumbre, está la figura del Revisor Fiscal: “El contexto de la Revisoría Fiscal por su definición y funciones se enmarca en el campo nacional, aunque como se verá, figuras parcialmente similares existen en otros países. Sus funciones van más allá de la simple ‘dictaminación’ de Estados Financieros donde la han querido ubicar algunas personas y autoridades de inspección, vigilancia y control, con total desconocimiento de su origen, fundamento y razón de ser en el campo de la vigilancia societaria y de la garantía que de ella misma se deriva como apoyo y garante para el Estado”¹³, al ser reconocida como una figura de identidad nacional, se hace necesario un estudio sobre la armonización que la legislación colombiana y la aplicación de normas internacionales tendrán sobre ella, de manera que se puedan comprender las implicaciones e impactos que conlleva dicho proceso de convergencia, garantizando, en lo posible, su subsistencia, o al menos, teniendo fuertes argumentos que sostengan la necesidad de abolición.

¹² COLOMBIA, CONGRESO DE LA REPUBLICA. Op. Cit., P.1

¹³ BERMUDEZ, Jesus. Revisoría fiscal, una garantía para la empresa, la sociedad y el Estado. 1 ed. Bogotá, Colombia. ECOE ediciones 2007. 249 p.

En varios estudios sobre normas internacionales en Colombia, se plantea en esencia la posible eliminación de la Revisoría Fiscal, pues se considera que debe pasar a ser una auditoría interna dedicada a dictaminar Estados Financieros, basándose en el control anglosajón, muy diferente al control latino, que es la base de la Revisoría Fiscal. Esta es la prueba fundamental, para estar en contra de una adopción plena de las normas internacionales, cuando es evidente un enfoque completamente diferente de estos ejercicios de la contaduría pública. Es cierto, que existen limbos jurídicos en el ejercicio de la Revisoría Fiscal, hechos que ponen en duda su efectividad, confusiones en algunas funciones que dan pie a considerarla como una auditoría, pero estos argumentos no son lo suficientemente fuertes para su abolición. Por el contrario, existen informes de diferentes organismos internacionales, que defienden la importancia que la Revisoría Fiscal tiene en las organizaciones y en la sociedad, como una figura de interés público, responsable de garantizar la confiabilidad del control interno y de la información financiera como base en la toma de decisiones. Al respecto, se destaca un informe del Banco Mundial, el cual es claro al decir:

*La nueva ley puede conservar las funciones presentes del Revisor Fiscal y debe relevar a los auditores independientes de las entidades de interés público de la responsabilidad de llevar a cabo actividades que son de responsabilidad de la administración de la empresa. No debe exigirse a los auditores independientes que lleven a cabo actividades inherentes a la administración de las cuales podría seguir siendo responsable el Revisor Fiscal. Debe haber una distinción clara entre una auditoría independiente externa y otras actividades inherentes al deber del cumplimiento de requisitos a cargo de la empresa. Estas otras actividades de cumplimiento podrían continuar siendo llevadas a cabo por un departamento interno, una firma o individuo externo que actúa como Revisor Fiscal. El auditor independiente externo de una entidad de interés público no debe permitirse realizar la tarea de Revisor Fiscal de la misma entidad*¹⁴

Aunque se hace necesario el proceso de convergencia, se debe admitir que aún quedan temas en el tintero que faltan por discutir, y que no son fáciles de solucionar, recordando, que la decisión a tomar va mas allá de una abolición o una transformación de la figura de la Revisoría Fiscal, pues cada camino conlleva a diferentes impactos en la sociedad y principalmente en el ejercicio de los profesionales contables que son Revisores Fiscales. El proceso de internacionalización del país trae consecuencias más profundas en todos y cada uno de los actores de la sociedad, la cultura, la estructura, la educación, entre

¹⁴ BANCO MUNDIAL. Informe del Banco Mundial. Citado por: CONSEJO TECNICO DE LA CONTADURIA PÚBLICA. Análisis de la adopción en Colombia de los estándares de contabilidad, auditoría y contaduría. En: Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría. Julio-Septiembre, 2004. Vol. 0, No. 19; p.53-139.

otros. Se reconoce entonces la necesidad de abrir fronteras y asimilar cambios para tener más participación en mercados extranjeros, pero esto no puede darse a cualquier precio, es preciso, intentar de todas las formas posibles, proteger lo nacional, estudiar a fondo las dichas bondades de la globalización, pero teniendo en cuentas también las fallas que trae a la estructura del sistema nacional.

A lo anterior bien pueden sumarse otro tipo de preocupaciones que dentro de la construcción de las implicaciones del proceso de convergencia sobre la figura del Revisor Fiscal, ofrecen un fundamento apropiado en la previsión futura de la disciplina. Una de esas sensaciones de incertidumbre frente al destino de la práctica es por supuesto, el tema de la confianza pública en la Revisoría Fiscal, vista a través de los nuevos parámetros internacionales frente a los cuales serán dirigidos los procesos de fiscalización y control.

Generar confianza no es algo fácil y más aún, si ésta es pública y el lugar donde hay que forjarla está caracterizado por abundancia de corrupción y engaño. La confianza pública más que un logro, debe ser concebida como una responsabilidad que se tiene y se ejerce frente a una cantidad de públicos que componen un Estado y una sociedad, y que bajo la influencia de cualquier normatividad debe ser asumida con total respeto. Dar fe pública no consiste solo en firmar un documento sino en asegurar a una cantidad de individuos que la información contenida en éste, es veraz, oportuna y confiable, y que por tanto contribuye en la toma de decisiones correctas y en el desarrollo económico de cualquier organización, por ende, vale la pena preguntarse si ¿bajo la nueva normatividad se verá aceptada la Revisoría Fiscal como institución que genera confianza pública?

Para dar respuesta a este interrogante, se analizan las afirmaciones y argumentos que a la investigación de Wilmar Alfonso Pérez Pineda, Mary Luz Rodríguez Uribe y Juan Camilo Bermúdez, titulada: “Impacto de las normas de aseguramiento en la Revisoría Fiscal” y publicada por la revista Adversia, dieron los profesionales en la materia seleccionados para aplicar con su percepción al desarrollo de este proyecto de investigación, los cuales abarca: primero las firmas de auditoría que operan a nivel internacional y que adicionalmente tienen sede en la ciudad de Medellín; segundo, las firmas nacionales que operan en Medellín; y tercero, Revisores Fiscales independientes.

Sus respuestas permiten llegar a la siguiente conclusión:

La Revisoría Fiscal como institución continuará generando confianza bajo cualquier normatividad y esto lo asegura un 71% de profesionales, al afirmar que los revisores fiscales deben aplicar las normas tanto nacionales como internacionales de auditoría y aseguramiento en todo proceso que realicen y tal ejercicio fortalece y continuara fortaleciendo de alguna forma la confianza

pública de los usuarios de los estados financieros, además, ésta institución está atada a la ética y a la moral de los profesionales encargados de velar por su cumplimiento como garantes de la información contable y al aplicar las normas que amerita el caso otorgan transparencia a la información contable y a los Estados Financieros. Estos hechos permiten que se fortalezca la confianza de los usuarios de la información; igualmente, hay que tener en cuenta que la figura legal de la Revisoría Fiscal en todo momento debe ser capaz de aceptar los nuevos retos de la profesión contable, para lo cual se requerirá mucho estudio por parte de los profesionales que así estén dispuestos a hacerlo y las Universidades logren también propiciar la preparación de los nuevos profesionales para ello. Por otro lado, el 29% restante, asegura que es apresurado dar opinión sobre este interrogante y que solo el adecuado ejercicio de la función conlleva a mejorar la imagen del revisor fiscal frente a terceros. Así mismo, es conveniente recalcar que en este aspecto concuerdan tanto firmas nacionales como internacionales y revisores fiscales independientes y en ellos esta puesta toda la confianza en la revisoría fiscal como institución que es”¹⁵.

La figura de la Revisoría Fiscal en interacción con la convergencia con el aseguramiento de la información financiera afronta aun muchos interrogantes, pero para todos ellos y en particular para el que se acaba de sustentar, depende de los profesionales y de la ejecución y proceder de sus actuaciones responder de forma efectiva a ellos, generando valor agregado, seguridad y confianza, al desarrollar sus destrezas y habilidades de forma ética y profesional.

1.5.2 Marco legal

Considerando las jurisprudencias y la normatividad colombiana, además de la normatividad internacional, para el desarrollo de este trabajo, se estudiaron las leyes, decretos, pronunciamientos, entre otros que tuvieran una relación directa con el objeto de estudio, enfocados en la contabilidad. Dentro de los más representativos que son desarrollados a lo largo del proyecto, se encuentran:

Ley 58 de 1931, ley que en su momento dio creación a la Superintendencia de Sociedades Anónimas, se habla por primera ocasión del Revisor Fiscal.

Decreto 2373 de 1956: Por medio del cual se reglamenta y organiza la profesión contable en Colombia.

¹⁵ PEREZ PINEDA, Wilmar; RODRIGUEZ, Mary Luz; BERMUDEZ, Juan Camilo. Impacto de las normas de aseguramiento en la Revisoría Fiscal. En: Revista Adversia Universidad de Antioquia. No. 9 Vol. 0 2011. P. 12-13

Ley 145 de 1960: Por medio de la cual se deroga el decreto 2373 de 1956 y se incorporan nuevos reglamentos en el ejercicio de la Profesión Contable.

Ley 165 de 1960 por la cual se reglamenta el ejercicio de la profesión contable, reincide en la necesaria condición de ser Contador Público para ejercer como Revisor Fiscal

Decreto 410 de 1971: Por el cual se crea el código de comercio, que normaliza la actividad mercantil, clasificando y estableciendo los tipos de empresas, las obligaciones para cada una de ellas y entrega los requisitos de la contabilidad y otros aspectos relacionados.

Decreto 2160 de 1986: Por el cual se crea una de las reglamentaciones más representativas en cuanto a principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

Ley 43 de 1990: Por la cual se reglamenta la profesión contable en Colombia. Esta Ley es un compendio de la Ley 145 de 1960.

Decreto 2649 de 1993: Por medio del cual se expiden una reforma a los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, presentados con anterioridad en el Decreto 2160 de 1986.

Ley 222 de 1995: Por la cual se modifica el libro II del código de comercio, se expide un nuevo régimen de procesos concursales.

Ley 550 de 1999: De intervención económica que en su artículo N° 63 habla sobre la “Armonización de las normas contables con los usos y reglas internacionales” por lo cual el Gobierno Nacional expresó que las normas actuales en materia de contabilidad serían revisadas con el objeto de ajustarlas a los parámetros internacionales y así proponer al Congreso las modificaciones pertinentes, y desde allí se empezaría a incorporar las normas internacionales de contabilidad. Esta ley fue prorrogada hasta diciembre 31 de 2006 por la Ley 922 de 2004. Sin embargo, a este compromiso no se le asignó fecha límite para la armonización.

Proyecto de Ley 165 de 2007: Por el cual se pretendía la adopción íntegra de los estándares internacionales en Colombia para la presentación de informes contables.

Ley 1314 de 2009: Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia.

Decreto 691 de 2010: Por medio de este decreto se dio el primer paso hacia el proceso de convergencia asignando el Consejo Técnico de la Contaduría Pública como redactor único de las normas contables en Colombia, al mismo tiempo modificó la conformación de éste y a su vez permitió que el 30 de junio del

presente año se diera a conocer el plan de trabajo del Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

1.6. ASPECTOS METODOLÓGICOS DE LA INVESTIGACIÓN

1.6.1 Tipos de estudio.

EXPLORATIVA *Es aquella que se efectúa sobre un tema u objeto desconocido o poco estudiado, por lo que sus resultados constituyen una visión aproximada de dicho objeto, es decir, un nivel superficial de Conocimiento. Este tipo de investigación, de acuerdo con Sellriz (1980) pueden ser:*

a) Dirigidos a la formulación más precisa de un problema de investigación , dado que se carece de información suficiente y de conocimiento previos del objeto de estudio , resulta lógico que la formulación inicial del problema sea imprecisa. En este caso la exploración permitirá obtener nuevo datos y elementos que pueden conducir a formular con mayor precisión las preguntas de investigación.

b) Conducentes al planteamiento de una hipótesis: cuando se desconoce al objeto de estudio resulta difícil formular hipótesis acerca del mismo. La función de la investigación exploratoria es descubrir las bases y recabar información que permita como resultado del estudio, la formulación de una hipótesis. Las investigaciones exploratorias son útiles por cuanto sirve para familiarizar al investigador con un objeto que hasta el momento le era totalmente desconocido, sirve como base para la posterior realización de una investigación descriptiva, puede crear en otros investigadores el interés por el estudio de un nuevo tema o problema y puede ayudar a precisar un problema o a concluir con la formulación de una hipótesis¹⁶

El problema planteado, acerca de la figura de la Revisoría Fiscal y las Normas internacionales de información financiera (NIIF) es relativamente nuevo, y aunque es mencionado por varios investigadores contables que tienen conocimiento teórico sólido de las variables de Revisoría Fiscal y NIIF en muchos artículos de revista, aun no existe un estudio reconocido que tome como punto central este problema.

Otro aspecto por el cual se acoge este tipo de estudio, es porque es la primera vez que los investigadores de este proyecto se acercan al problema que se plantea, buscando elaborar una recopilación teórica en ausencia de un modelo específico que trate el tema, para servir de base a la posible realización de nuevos estudios e investigaciones más profundas.

DESCRIPTIVA *Se busca especificar las cualidades importantes de personas, grupos comunidades, o cualquier otro fenómeno que haya sido sometido a*

¹⁶ La investigación descriptiva (s/f). [Documento en línea]. Disponible: <http://noemagico.blogia.com/2006/091301-la-investigacion-descriptiva.php> [Consulta: 2012, mayo]

*análisis. Miden, evalúan o recolectan datos sobre diversos aspectos del problema de investigación.*¹⁷

La investigación propone dar un resultado a través del análisis de las variables de Revisoría Fiscal y Normas Internacionales, identificando sus características, a partir la situación actual, interrelacionando sus efectos y delimitando así, el problema de investigación. Se pretende descubrir un comportamiento concreto, después de asociar las variables estudiadas.

1.6.2 Método de la investigación.

Para el desarrollo de este tema de investigación, se utiliza el método analítico y de síntesis; este método, es un proceso cognoscitivo, que consiste en descomponer un objeto de estudio separando cada una de las partes del todo para estudiarlas en forma individual, se abordan por separado los temas que conforman el problema de investigación para posteriormente hacer una síntesis que permita establecer las relaciones causas-efecto entre estos elementos. También se utiliza el método deductivo, el cual, a partir de generalidades del proceso de convergencia, determinará los efectos en la Revisoría Fiscal.

1.6.3 Fuentes y técnicas para la recolección de información.

1.6.3.1 Primarias.

La información para el presente trabajo se obtiene en la consulta de leyes, decretos, pronunciamientos y normas expedidas por organismos gubernamentales relacionados con los temas de investigación.

1.6.3.2 Secundarias.

En el proyecto se utiliza como fuente secundaria, las lecturas de libros, artículos de revista de reconocimiento en el ámbito contable, páginas de internet, trabajos de grado, entre otros documentos de información relacionados con la Revisoría Fiscal, adopción de las NIC, NIIF, CINIIF y demás Estándares Internacionales de Contabilidad presentes en dicho proceso de convergencia, para lograr una correcta relación de elementos.

¹⁷ HERNANDEZ SAMPIER, Roberto. Metodología de la Investigación. 4 ed. Ediciones castillo, 2005. 500 p.

1.6.3.3 Técnicas de recolección de datos.

Las técnicas de recolección de datos estarán diseñadas con base en una estrategia de análisis, y selección de documentos que permitan obtener los datos adecuados para el desarrollo del problema, mediante el estudio de conocimientos, actitudes, opiniones de los individuos con relación al tema de investigación como:

- Actores directamente involucrados.
- Contrapartes de la discusión que aquí se plantea.
- Demás entes interesados o que tengan relación directa con el proceso de convergencia en normas internacionales en Colombia, y con la gestión llevada a cabo por el Revisor Fiscal.

Para el desarrollo de esta etapa, se proponen las siguientes herramientas:

- a. Búsqueda de material representativo del objeto de estudio: A partir de documentos técnicos como revistas, comentarios, entre otros.
- b. Asistencia a eventos de socialización: Asistencia a conferencias y seminarios.
- c. Métodos para obtener información de los sujetos de estudio: búsqueda en bibliotecas, internet, revistas

1.6.4 Sistematización de la información.

Las herramientas de sistematización para la investigación aquí sustentada Implica un proceso de observación, análisis e interpretación de los fenómenos que se expresan en la realidad en la cual estamos trabajando (la incidencia del proceso de convergencia a NIIF en la figura del Revisor Fiscal). Para llevar adelante la presente sistematización, por las características del objeto de investigación, se consideran convenientes las siguientes acciones:

1.6.4.1 Definir la situación inicial.

- Describir el problema u oportunidad de desarrollo antes de la intervención.
- Evaluar las características del contexto, mediante las cuales serán evidenciadas las causas reales del problema y se determinaran los factores que limitan o posibilitan la ejecución de la investigación.

1.6.4.2 Proceso de intervención.

Para identificar la incidencia del proceso de convergencia de las NIIF en la figura del Revisor Fiscal, así como para dar cumplimiento adecuado de los objetivos previstos en esta investigación, se definieron las siguientes actividades a desarrollar:

- Estudios bibliográficos, análisis histórico y observación de la situación actual de la Revisoría Fiscal en Colombia.
- Análisis de los puntos esenciales de la Norma Internacional directamente ligados, o que signifiquen modificación o variación absoluta a la función hoy llevada a cabo por los Revisores Fiscales en el país.
- Revisión de otras fuentes como artículos de opinión, conferencias, disertaciones, charlas y ponencias relacionadas al eje temático que se discute en esta investigación.

1.6.4.3 Tiempo de realización.

La recolección de las fuentes de información y el análisis de las mismas, comprende un periodo de 6 meses (1 semestre académico), tiempo en el cual, el proceso de intervención en la temática propuesta, arroja las causas del problema, así como los factores que pudieron llegar a limitar las posibilidades de acción para resolverlo.

- Método: las técnicas y procedimientos empleados para la investigación que aquí se presenta, abarca el análisis crítico de argumentos que sobre el proceso de convergencia de normas internacionales y su implicación directa en la figura del Revisor Fiscal este documentado, la evaluación desde el punto de vista personal de la esencia de la norma internacional como fundamento primario para la emisión de juicios críticos importantes para la investigación, análisis bibliográfico y la discusión de antecedentes o recopilación de trabajos cercanos al que aquí estamos presentando.
- Con qué se hizo: la sistematización de la información se hizo a través de las herramientas informáticas, como Word, para la formulación y transcripción de los datos obtenidos. Almacenando toda la información en equipos de cómputo.

1.6.4.4 Situación final.

Una vez obtenida la información considerada vital para el desarrollo de la temática, se realiza una comparación para evaluar los posibles beneficios del desarrollo de la investigación, determinar los factores que ampliaron la magnitud del problema propuesto y los factores que pudieron restringir el desarrollo del mismo.

1.6.5 Pasos de la investigación.

- Planteamiento del problema de investigación. En este punto, se dió delimitación clara y precisa del objeto de la investigación que se realiza (análisis de las principales implicaciones sobre la figura de la Revisoría Fiscal a partir del proceso de convergencia a normas internacionales de información financiera (NIIF) en Colombia). Buscando alternativas de viabilidad para el proyecto de investigación dentro del tiempos y recursos disponibles.
- Desarrollo del proyecto de investigación. A partir del cual se presentó de manera precisa, clara y estructurada, los diferentes elementos del tema y del plan de investigación que se propone emprender.
- Reconocimiento y análisis sustancial de las variables que se discutirán en la investigación. Comprensión coherente de la temática esencial de las Normas Internacionales de Información Financiera, y de la gestión desarrollada por el Revisor Fiscal en Colombia.
- Exploración y recolección de datos. Aspecto para el cual fue necesaria la intervención directa en el contexto, mediante la asistencia a encuentros, cuyo eje temático estuviera relacionado con el objeto de investigación.
- Análisis de datos, selección de las variables principales y examen del problema de investigación. De acuerdo con la información obtenida, se procedió a extraer las fuentes principales que redefinirían el trabajo de investigación.
- Preparación del reporte de investigación. Desarrollo del contenido temático de la investigación, dando cumplimiento y explicación a los objetivos propuestos y posibles salidas a la problemática planteada.

- Diseño de las conclusiones de investigación. Finalización de la investigación, con la construcción de decisiones y términos precisos y adecuados al objetivo principal del problema.
- Presentación de los resultados. Es el paso final de la exploración, donde se dan a conocer los resultados de la misma, se exponen y debaten los argumentos y se recogen las observaciones y recomendaciones puntuales del proceso.

2. ANÁLISIS DE LA SITUACIÓN ACTUAL DE LA REVISORÍA FISCAL

El análisis de las implicaciones del proceso de convergencia a NIIF en la figura de la Revisoría Fiscal, se debe iniciar con un debido reconocimiento de los dos elementos que componen el tema de investigación: la institución de la Revisoría Fiscal y las normas internacionales. La Revisoría Fiscal, como una figura nacional de trayectoria importante, al ser el objeto que sufre el cambio con la internacionalización de la contabilidad, es el primer tema de estudio, enfocado en un nivel histórico, conceptual, estructural y normativo.

2.1 RESEÑA HISTÓRICA DE LA REVISORÍA FISCAL

Al indagar la historia de la Revisoría Fiscal, no basta con considerarla como una figura nacional, argumentando por ello, que toda su estructura metodológica y conceptual ha surgido en Colombia completamente, pues es de resaltar que la esencia del control y fiscalización que reviste a la figura de la Revisoría Fiscal, tiene su propia historia.

A través de la antigua Roma, se logra vislumbrar los orígenes, la estructura y razón de ser del control, el cual proviene de la normatividad existente de una civilización, que se ha considerado como la fundadora de muchas instituciones jurídicas en el mundo, que en sus distintas guerras y sucesos internos, fue construyendo las más importantes políticas, normas y formas de ejercer el poder, hasta lograr un compilado reconocido como el derecho romano. Según lo describe Ricardo Fessia: “son muchas las causas por las que entendemos absolutamente indispensable el estudio del derecho romano. Muchos sistemas jurídicos reconocen en él su esencia conceptual y por lo tanto es elemento común para el análisis y comparación. Incluso punto de partida para una posible unificación internacional”¹⁸

La historia de Roma, está compuesta por varias etapas que originaron la creación y evolución de instituciones que desempeñaban un papel esencial en la ciudad Romana, empezando con la concentración del poder en la monarquía, hasta llegar a una verdadera democracia con participación del pueblo en la reconocida República y una posterior caída del imperio romano. Aportes todos, que son la base esencial de figuras que aún se ejercen en el medio y que se han adaptado a los cambios constantes, demostrando así, que son lo suficientemente necesarias y definidas, para seguir existiendo hasta nuestros días.

18 FESSIA, Ricardo M. Breve síntesis histórica de roma y su derecho. Universidad Nacional de Litoral. Santa fe, Argentina 1996. Pág. 19.

La transformación y los antecedentes de esta civilización, son la explicación de muchos sucesos e historias de países, desde su colonización hasta lo que son en el día de hoy, pues Roma dejó un legado tan importante para muchas profesiones, que sería imposible dejar de reconocer.

La historia de Roma se puede dividir por las etapas más representativas de ésta civilización, donde en aspectos puntuales, cada una resalta el aporte que se da para la creación de lo que en Colombia se llama Revisoría Fiscal. Aquellas necesidades de control y la creación de instituciones, dejan un legado de acontecimientos y acciones que son el soporte de hoy. Destacando como primer punto, la creación de Roma, conformada por 3 tribus: la de raza latina, la de raza sabina y la de raza etrusca, lo que llamaron ciudad-Estado de Roma o civitas.

La primera etapa de Roma se conoce como la monarquía, donde se concentra el poder en manos del emperador. Inicia desde la fundación de Roma en 753 a.C. hasta 509 a.C. con la caída del emperador Lucio Tarquino el Soberbio. Aquí, el orden de la comunidad se hace a través de normas jurídicas, morales o sociales, impuestas por una autoridad reconocida como tal, aceptada y cumplida por la comunidad, la cual juega un papel fundamental, al ser la que sigue las normas, las respeta y hace cumplir. A pesar de estar el poder concentrado en una sola persona, donde no había distinción de poderes, sino una combinación entre el jefe de Roma y el jefe religioso, las diversas funciones que se debían desempeñar para sostener la civilización, le daban la categoría de una monarquía no absoluta, pues los representantes de las tribus fundadoras formaban curias donde se reunían para debatir acerca de las leyes. Existieron colaboradores reales, donde se destaca la creación de:

Comicios por curias: le daban investidura al monarca, además de ejercer un poder legislativo. A veces era indispensable la intervención de los comicios a fin de modificar algunas instituciones establecidas por la costumbre que afectarían la vida de los grupos familiares o gentilicios.¹⁹

El colegio de pontífices: formaba parte de la estructura religiosa, encargados de dirigir y vigilar el culto público y privado, actuaban como jueces y árbitros de cosas divinas y humanas, y estaban presididos por el rey, eran los encargados de interpretar las leyes y decidir.

En esta primera etapa, se evidencia la imposibilidad que tiene el monarca de ejercer sus funciones, y por ende la necesidad de creación de colaboradores, en este caso, del mismo nivel social, que se encargaran de aconsejar acerca de las leyes impuestas en la ciudad y además les da una delegación de poder al decidir sobre lo que está bien o está mal.

¹⁹CASTAÑO, Ramiro Alberto. Historia de roma y del derecho romano. Bogotá Colombia. Ediciones doctrina y ley Ltda. 2006, 143 p. ISBN 958-676-347-1.

La Revisoría Fiscal como un ente fiscalizador del Estado, tiene delegadas a su cargo, funciones públicas, que desempeña en el campo de acción, en este caso la empresa, debido a la incapacidad económica y funcional que el Estado tiene, de vigilar por sí solo todos los entes.

La segunda etapa de Roma conocida como la República, que va desde 509 a 27 a.C., es reconocida por la expansión de la civilización y los métodos de guerra que hicieron que de la monarquía se pasara a una oligarquía, con la unión de la liga latina y la conquista de varias ciudades, llegando a tener el dominio total del mediterráneo occidental; Grecia y Macedonia quedaron bajo la provincia de Roma. A través de las conquistas también se fue proliferando el sello distintivo de la cultura romana y acoplando a la vez las culturas que conquistaban. “El rey se reemplaza por dos cónsules de origen patricio elegidos anualmente por los comicios centuriados. Al no ser los cónsules los únicos magistrados, se consideró menester ampliar el concepto de las magistraturas, como un conjunto de órganos a los que son asignados las funciones públicas que antes ejercía el rey, en forma privativa”.²⁰ La república tuvo un equilibrio de tres órganos: la magistratura, el senado y los comicios. La creación de las magistraturas y sus características, dentro de las que se resalta su elección en asamblea popular y su clasificación, destacan unas figuras: los cuestores y los censores.

Los cuestores, eran los encargados de recaudar e invertir los fondos públicos, que estaban conformados por las ganancias de las guerras y los tributos del pueblo; estaban vigilados por el senado.

Los censores, como delegados tenían la facultad de evaluar la conducta de los ciudadanos y calificarlos, lo que era suficiente hasta para imposibilitarlos del desempeño de algunos cargos, además de elaborar un censo de la población. Eduardo Álvarez afirma: “esta magistratura en manos de los patricios llegó a ser muy influyente, porque el censor podría determinar el honor y la situación social de los romanos según la fortuna que tenían”²¹.

Dentro de los comicios, se destacan los comicios centuriados, que además de encargarse de los temas militares, delegaban en el censor, el estudio de la población para clasificarla por clases y determinar el tributo a dar. Elegían a los censores. El senado, fue una forma democrática de establecer leyes, dentro de sus principales funciones estaba la de fijar las leyes en materia financiera, religiosa y política.

²⁰ Ibíd., 143 p

²¹ ALVAREZ, Eduardo. Curso de derecho romano. Universidad de los Andes, facultad de derecho. 2 ed. Bogotá Colombia. Ediciones uniandes. 2010. 613 P. ISBN 978-958-695-555-3.

Esta forma de gobierno hizo más democrática la organización político social, donde se evidencia mayor delegación de funciones y de manera puntual para la Revisoría Fiscal, se fijan las entidades emisoras de leyes (senado) los que nombraban los delegados de fisco (comicios) y los que eran encargados de dar fé de la situación de los ciudadanos (censores). Este último personaje, empieza a delimitar las funciones que cumplen aquellos que en representación del Estado evalúan a los ciudadanos particulares y tienen la potestad de dar fe de los juicios que emiten acerca de la situación actual de las personas evaluadas. Aun estas funciones están en la Revisoría Fiscal, quien emite un dictamen que, bajo juramento, está de acuerdo con la situación real de la empresa.

La gran expansión que tuvo Roma, la separación de poderes, y el cambio organizacional que se vió, condujo a un desencadenamiento de guerras civiles producidas por la intención de tener el poder de Roma, dirigiéndolo a una forma de gobierno anárquica, que terminó en un falso normalismo republicano, disfrazado de un principado o imperio, dirigido por altos militares y magistrados civiles, comenzando así, la etapa del alto imperio.

En esta etapa, se da inicio a la diarquía, un poder conjunto entre el príncipe y el senado, donde realmente se formaba una anarquía disfrazada por el hecho de mantener estructuras de la República.

“la paz que impuso el nuevo régimen permitió el desarrollo del derecho. En efecto la época del alto imperio se identifica con el derecho clásico romano. Por ello se entiende el más alto nivel de sofisticación y coherencia desarrollado por el derecho romano. El derecho anterior, de la monarquía y de la República, contribuyeron a su formación”²²

En cuanto a los órganos representativos: Los comicios desaparecen y sus funciones le son delegadas al senado, quien pierde su función de decidir en política exterior y se encarga de ratificar las propuestas del emperador o príncipe, que también hacía parte del senado como el censor. Los magistrados, donde se evidencia una mejor forma de organización gubernamental y delegación de funciones, necesarias por el gran territorio conquistado y por la imposibilidad que tenía el rey, que aunque quisiera no podía ocuparse de todos los ámbitos del imperio, clasificó y remuneró de manera administrativa este órgano. Se destacan dentro de los magistrados, el concejo imperial, los interventores y los fiscalizadores, quienes dentro de sus funciones tenían la de vigilar y controlar el fisco, producto de los tributos del pueblo.

De esta etapa, se destaca entonces la mayor organización del sistema político, donde existe más participación de plebeyos en la administración, la delegación de funciones formaliza la estructura laboralmente, por la remuneración en los cargos

²² CASTAÑO. Op. Cit., 143 P

y el cumplimiento de un horario específico y se da una especialización a cada rama del poder. Se evidencia entonces como empiezan a existir cargos que se ocupaban del fisco, sirviendo como intermediarios entre el gobierno y el pueblo, dando además opiniones acerca de cómo debían ejercerse las leyes.

Las divisiones estructurales de la administración del imperio, fueron ideas claves para el desarrollo de la actual manera de gobernar, el derecho romano, creó grandes mecanismos para avanzar y ser una reconocida civilización, que con su orden, instauró las bases fundamentales de gobierno. En materia de Revisoría Fiscal, la especialización subsiste, siendo una figura de la administración que interactúa con el pueblo, tiene fé pública, y lo que certifica se toma por verdad. Su función fiscalizadora, busca mantener un orden y cierto grado de honradez de parte de la ciudad con el gobierno, haciendo que todo se cumpla de manera efectiva y veraz como lo estipulan las leyes, al tiempo entonces que sirve de veedor con el cumplimiento de las normas. No cabe duda que las necesidades de control que surgen cuando el territorio se extiende, hace que se obligue a delegar funciones para que el control sea más exacto, pero también, se hace necesario además de delegar funciones, dar confianza a los funcionarios para ejercer su labor. Toda esta combinación de funciones, obligaciones y derechos que giran en torno a la fiscalización y control se encuentran inmersos en la figura de la Revisoría Fiscal.

Con la muerte del último emperador, el senado reconoció diversos emperadores que gobernaban en diferentes territorios pertenecientes a Roma, los cuales fueron asesinados casi todos. La crisis económica que se vió en Roma para el pago administrativo y de los ejércitos, obligó a la cesión de tierras a los germanos, también desaparece el principado y se da una verdadera autocracia, reconocida como el bajo imperio. El poder pasa a manos de un emperador que comparte su soberanía con tres personas más, que también son emperadores, el aparato administrativo es consejero solamente. La división entre oriente y occidente del imperio Romano se combinó con las tribus germánicas principalmente en España, Italia y el sur de Francia, olvidando su tradición romana. La inserción de los bárbaros, la crisis económica y la aceptación del cristianismo son las causas principales a las que se les atribuye la caída de Roma. El renacimiento del derecho Romano comenzó en Italia, constituyéndose ésta en el foco de su estudio y desarrollo a lo largo de la Edad Media.²³

El legado latino que se desprende de Roma, después de la caída del imperio, se conjugó con otros derechos de otras civilizaciones, como el germánico o derecho nacional y el que surgió del cristianismo, llamado derecho canónico. El imperio romano cayó, pero su cultura siguió vigente y sirvió a las otras para así mejorar sus estructuras políticas. Esta combinación de derechos se vio en Francia y

²³ STEIN, Peter. El derecho romano en la historia de Europa. Madrid, España. Siglo XXI de España editores S.A. 2001. P. 2 .ISBN 84-323-1060-3

España. Quienes aplicaron varias herramientas del derecho romano y en el que se resaltan las figuras del comisario y el contralor en Francia; y el Revisor y censor en España, quienes eran funcionarios descendientes de los cargos construidos por Roma, pero con una evolución de acuerdo al periodo en el que se desenvolvían.

Otro desarrollo estaba empezando en Inglaterra, la cual a pesar de haber sido conquistada en parte por los romanos, mantuvo su derecho, llamado anglosajón, que se basaba en las costumbres, a diferencia del romano, que se basaba en lo escrito, en las leyes. Así fue como después del renacimiento, se mantuvieron los 2 grandes sistemas jurídicos: el latino y el anglosajón.

Todo lo que se conoce como Europa, tuvo una permeabilización de derecho romano, conjugado con el germano, donde se seguían manteniendo fuertes las raíces romanas, pero existían cambios de acuerdo a las culturas y costumbres de los grupos sociales de cada país. Esto dio paso al derecho romano germánico, introducido principalmente en España e Italia, el cual posteriormente fue llevado a América a través de la conquista.

Como el derecho romano, hizo parte en la conformación del sistema latino, que tenía la figura de un censor, Revisor, donde el control es previo, progresivo y posterior. El sistema anglosajón también tuvo su figura: el Auditor. Aunque se dice que son dos sistemas contradictorios, muchos autores, concluyen que son más las similitudes en cuanto a estructura organizacional, y características de los pueblos fundadores. El desempeño en España de las figuras como Revisor fiscalizador, se dio después de la creación del sistema de concesión, en el cual se empieza a crear el libre comercio y la creación de empresas privadas, donde a través de un acuerdo, se comprometían a hacer partícipe de las utilidades al monarca. Y para garantizar el cumplimiento del acuerdo, los Revisores y fiscalizadores, eran los responsables de observar y defender el interés público que tenía el monarca sobre esas empresas privadas.

Estas dos figuras, el Revisor Fiscal y el auditor vistas en Colombia, son una mezcla de sistemas jurídicos, que se encuentran aquí por 2 razones: la primera de ellas es la conquista de América por España, que tenía en sus raíces el derecho romano, y por ello, el sistema latino, influenciados también por Francia y Portugal, quienes tenían el mismo sistema. Al llegar a los territorios de América del sur, la instalación de sus campamentos, la enseñanza de su cultura y de su religión cristiana, influyeron en el cambio y desarrollo que sufrió la estructura social y política que se tenía en ese momento. Mientras que en Norteamérica, la colonización se dio por parte de Inglaterra, las bases del sistema impuesto en esas tierras fue el anglosajón. Fue así como América quedó dividida en dos sectores; al norte el sistema anglosajón y al centro y sur América el sistema latino.

El desarrollo de la contabilidad dentro de la época de la conquista y especialmente el uso del control, surgió con la imposición de la iglesia católica en el recaudo de

los tributos, una vez más, se evidencia la incapacidad del Estado para vigilar por si solo el cumplimiento de las normas especialmente en materia de tributos, además se resalta la protección de intereses como una de las razones principales que dieron el surgimiento de la Revisoría Fiscal. Pero los intereses que se protegen hasta este momento solo eran los de monarquía, pues no fue hasta después de la abolición del sistema de concesión en 1791 y el paso a la libertad de comercio, donde las cosas cambiaron, pues ya todo dependía de la voluntad de los socios. Era de esperarse que este sistema tan libre fracasara en poco tiempo, pues la falta de control lo llevo a su desaparición, por fraudes y estafas, lo que llevo a restaurar el antiguo sistema de concesión, pero ahora, dividido en dos fases, la autorización y el control. Consagrada en el código de comercio francés en 1807, las cuales se hacían cumplir mediante permiso, revisiones de información contable, cambio al que no fue ajeno España, y que incidió en el código de comercio de Colombia en 1869, en esencia copiado de Francia y que consagra especialmente la auto vigilancia por parte de los asociados y tiene la más explícita referencia a lo que es hoy la Revisoría Fiscal en tres figuras jurídicas: el Comisario, la Junta de Vigilancia y el Derecho de Inspección. Esta multiplicidad de funcionarios, en cantidad pero no en calidad, hizo que existiera doble control, tanto el público como el privado, en un desorden de funciones, que llevo una vez más a un fracaso este sistema de concesión.

Después, surge el sistema de libertad reglamentada, el cual se acoge en Colombia por la ley 27 de 1888. Que plantea niveles de fiscalización y dejó en manos de los administradores la responsabilidad de los actos, además estipula la necesidad de una fiscalización permanente sobre ciertas sociedades como las anónimas, de seguros.

Esta ley, como aspectos principales tiene la instauración de la vigilancia privada con el fin de someter la gestión de directores y administradores a un control permanente. Además establece las primeras funciones fiscalizadoras como arquezos de caja, revisión de cuentas, asistencia a reuniones con órganos superiores administrativos. Todas estas, funciones que se conoce, siguen vigentes dentro de la Revisoría Fiscal. Este modelo, se ha acogido en Colombia desde el Estado Policía, donde primó el control y la vigilancia, pasando por la intervención del Estado, donde solo existe la fiscalización y se desarrollan los niveles de fiscalización sin dejar de tener en cuenta la propiedad privada. En esta etapa, la Revisoría Fiscal ya era una figura reconocida y se habían estipulado las responsabilidades e incompatibilidades que tenia; también se encontraba inmersa dentro de un nivel de fiscalización, la individual.

La evidencia de la evolución de la Revisoría Fiscal en Colombia, proviene de estructuras normativas de Francia y España, donde la necesidad del control y la fiscalización, ha sido legados de Roma. Su transformación dentro del contexto nacional se da primero en los cambios políticos del Estado, donde la necesidad de control total pasa a ser fiscalización por niveles, debido a la extensa información

contable y financiera y por la necesidad de jerarquización de organismos de control. Así es como se da una evolución en el nombre de la figura, de interventor-revisor a Revisor Fiscal, también las funciones se hacen más específicas, el moldeamiento hacia lo nacional, se forma de acuerdo a las necesidades del entorno, recordando que la permeabilización de culturas no permite un cambio total hacia un solo extremo, y que lo que se logra es una combinación de cultura, política y sociedad. Es por esto, que la Revisoría Fiscal, es considerada como única, atribuyéndose por esto la teoría del aislamiento, olvidando que sus raíces están en el extranjero y que ésta es solo una evolución de lo que fue una gran idea en respuesta a la necesidad de control que exige un gobierno o la manutención del poder.

Hasta aquí, se reconoce, cómo se tiene el sistema latino, ahora bien, la combinación de los sistemas, es decir, la introducción de figuras anglosajonas a nuestro sistema, permeabilizó las estructuras. Uno de los más reconocidos sucesos fue la crisis financiera de 1921, que necesitó de la intervención extranjera de Estados Unidos para ayudar a salir de la situación tan deficiente en que se encontraba el país, dentro de sus principales aportes o consejos, se encuentran la creación de funciones e instrucciones para el manejo del Banco de la República y la necesidad de instaurar dos auditores que se encargaran de vigilar el comportamiento de las cuentas. Aunque la auditoría también es reconocida en el país, la Revisoría Fiscal tiene una trayectoria legal dentro del país bastante larga y marcada, lo que ha ayudado a que esta sea fortalecida y defendida ante los posibles riesgos de su desaparición.

Antes de entrar a comparar la figura de la Revisoría Fiscal con la Auditoría, es necesario plantear cómo a nivel normativo, se ha luchado por fortalecer la Revisoría. La evolución normativa y conceptual que a través del tiempo se ha dado en Colombia, es un elemento primordial que permite entender la situación actual y los problemas que enfrenta esta figura en la internacionalización, pues como se explicó anteriormente, aunque proviene de Roma, sus cambios se hacen de acuerdo al entorno nacional.

2.2 REVISORÍA FISCAL EN COLOMBIA: EVOLUCIÓN NORMATIVA.

La Revisoría Fiscal desempeña un importante papel en la vida económica del país, en la medida en que su enfoque o esencia normativa están dirigidos a proteger a terceros proporcionando certidumbre sobre el manejo de los recursos de inversión y ahorro privado, brindando a su vez la posibilidad de utilizar instrumentos para ejercer inspección y vigilancia en las sociedades mercantiles. Esto, siempre que su ejercicio se lleve a cabo de manera eficaz, independiente y objetiva.

Diferentes situaciones y hechos han provocado importantes cambios en la Revisoría Fiscal, pudiéndose inferir entonces, que ha estado sumergida en un proceso de evolución y de cambios constantes en la historia, los cuales han ido transformando y ampliando la labor del Revisor dentro de las sociedades, a través de la delegación que le ha permitido tener el Estado para velar por el cumplimiento de las leyes, estatutos, así como el dar fé pública.

Normativamente, existe una línea cronológica que cuenta según los hechos legislativos y reglamentarios de la vida política y económica nacional, la historia de la Revisoría Fiscal, la cual, proporciona un panorama más integral y complejo de la disciplina.

Con la promulgación de la **Ley 58 de 1931**, ley que en su momento dio creación a la Superintendencia de Sociedades Anónimas, se habla por primera ocasión del Revisor Fiscal. Técnicamente la ley citada configuró un marco prohibitivo respecto a las acciones ejecutadas por el Revisor, señalando en los artículos 26, 40, 41 y 46 un número de restricciones y responsabilidades que debía poseer el fiscalizador dentro de la sociedad de la cual haría parte y resaltando además como cualidad de importancia, la parcialidad que éste debe tener dentro de la sociedad. Es evidente, que el interés principal de esta ley en lo que respecta a la Revisoría Fiscal, está centrado en la labor de vigilancia que debía ejercer dicho profesional, para el cual no se señalaba, aún en esta norma, el requisito expreso de que debía ser Contador Público, razón por la cual, era común en aquel entonces, encontrar en cargos de contralor o Revisor a profesionales de diferentes áreas, particularmente en instituciones públicas.

Hasta el momento, la Revisoría Fiscal contaba con claras restricciones y responsabilidades a cargo de quienes desempeñaban la labor. Sin embargo fue la **Ley 73 de 1935** mediante el artículo sexto, la que hizo descripción de la disciplina, dando por sentado para las sociedades anónimas la obligatoriedad de contar con Revisor Fiscal, para el desarrollo de funciones claras dentro de las que se nombran, la verificación y velación de los libros, inventarios, arqueos de caja, etc.

En el artículo séptimo de la misma ley, se decreta que la designación del Revisor Fiscal corresponde a la asamblea de socios, al igual que el nombramiento del suplente.

Cuando las dos leyes mencionadas surgieron en Colombia, las sociedades anónimas se encontraban en un proceso de organización y alineación y la figura de la Revisoría Fiscal operaba como un agente del Estado que avalaba el cálculo y pago correcto del impuesto de renta que recién se había creado.

Concretamente después de la Ley 73 de 1935 y hasta 1941, no surgió ningún tipo de reglamentación especial o modificación alguna respecto a la figura del Revisor Fiscal. Sin embargo, el periodo comprendido en ese lapso de tiempo, pese a la no

promulgación puntual de ninguna normatividad, no debe ser considerado como muerto o improductivo para la Revisoría Fiscal, ya que debido a la imposición de funciones determinadas en el artículo 6° de la Ley 73 de 1935, así como a los artículos 40 y 41 de la Ley 58 de 1931, que imputaba las sanciones cuando estas obligaciones o deberes no se ejercían con idoneidad y en vista de que el ejercicio de dichas funciones no dependía necesariamente de un profesional contable, al interior del país, la efectividad de las responsabilidades y preceptos legales dictados se apreciaban poco claros. Indudablemente esto motivó a la creación de la Asociación Colombiana de Contadores y a un evidente interés de los líderes en la disciplina en ese tiempo, quienes fueron protagonistas de un avance importante para la profesión contable en esta década, tal como lo cita Regulo Millán Puentes:

La lucha en contaduría comenzó en 1936 cuando Alfred Clarke procedió a redactar los estatutos de la primera Asociación Colombiana de Contadores. Esta Asociación Colombiana de Contadores se creó en Cartagena con base en los estatutos de asociaciones similares que existían en Inglaterra y Estados Unidos (...). La labor de la Asociación Colombiana de Contadores merece destacarse porque inició el camino hacia la habilitación profesional (reglamentación) y comenzó a esforzarse por colocar la actividad del contador en el contexto de las demás profesiones en Colombia. Esto se corrobora con la publicación de la revista El Contador Colombiano (la primera de las cuales salió en Octubre de 1938) en donde se empezaron a debatir los asuntos propios de la disciplina, y así se fue especificando el campo propio de su competencia técnica.²⁴

Como se observará a continuación, la profesión de Contador Público se empezó a tener en cuenta para el ejercicio de la Revisoría Fiscal en los Decretos y Leyes promulgados posteriormente.

Corría el año de 1941 cuando ya creada la Superintendencia de Sociedades, se empezaba a observar la necesidad de un organismo inmaterial, que al interior de las sociedades mercantiles, cumpliera con la gestión de fiscalización, en virtud de la protección de las entidades y de los intereses colectivos. Fue entonces, cuando en 1941, por dictamen de la Superintendencia, se da vía a **la Resolución No. 531, aprobada por el Decreto 1357**, por la que se empezaron a regular las funciones de los Contadores Juramentados presentadas en el Artículo 46 de la Ley 58 de 1931. Y en el Artículo 17, numeral 6, se hizo mención de la Revisoría Fiscal para los Contadores.

Tiempo después tanto en el Artículo 46 de la Ley 58 de 1931 como el Decreto 1357 de 1941, serían declarados inexecutable tras ser considerados inconstitucionales y demandados ante la Corte Suprema de Justicia. El razonamiento que se sustentó para declarar inexecutable el artículo 17 del Decreto

²⁴ MILLÁN PUENTES, Regulo. Historia De La Contaduría Pública En Colombia. Bogotá D.C.: Editorial Retina 1975. 298 p.

Reglamentario 1357, fue el hecho de que la Ley a la cual estaba ordenado dicho decreto, no mencionaba en su contenido la necesidad de que fuese un profesional contable quien debiera llevar a cabo la gestión de Revisor Fiscal al interior de las sociedades. Fue con el **Decreto 2373 de 1956**, que se cristaliza como norma nacional, la posición ineludible e irrevocable hasta este momento, de que los Revisores Fiscales sean Contadores Públicos. Sin embargo y pese a que desde la década de los 30 se sabe de la presencia de firmas de Contadores Públicos en el país, y de que durante los años 40, se estaban desarrollando procesos de capacitación para contadores en establecimientos formales y se entregaban los primeros títulos avalados por la formación académica; las tareas y gestiones de los Contadores Públicos eran escasamente acreditadas y las personas, que venían desempeñando las Revisorías Fiscales en las sociedades anónimas en su mayoría no tenían esta calidad, ni la propiedad de los temas exigidos legalmente.

Cabe destacar que el desarrollo de la Revisoría Fiscal en el país durante las primeras décadas de los años 90 pudo verse obstaculizado o sujeto, por una serie de eventos de conflicto social que obligaban a que los esfuerzos de dirigentes y las necesidades de los habitantes del país, no se dirigieran precisamente al fortalecimiento de esta disciplina contable, sino a mitigar los efectos de un crudo e implacable trance que mantendría desde ese entonces hasta hoy los ojos del país y del mundo puestos en su solución. Y es que fue en ese escenario en el que se impulsó la Revisoría Fiscal, en el mismo en el que se dio la masacre más violenta que ha existido en Colombia (*las bananeras*), en medio de cambios de hegemonías políticas, recordando el momento en que el partido conservador deja de gobernar como lo había hecho hasta 1930 y empieza el periodo de 15 años en el poder de la ideología Liberal, cuando Enrique Olaya Herrera asume el control del Estado; y de aspectos relacionados con la economía colombiana, la cual durante la década de los años 40 50 y 60 se podía entender bajo diferentes perspectivas, positivas y negativas, derivadas de las situaciones sociales, políticas y económicas, nacionales e internacionales como la Segunda Guerra Mundial.

En 1950 se reglamenta toda la legislación existente hasta ese momento respecto a las Sociedades Anónimas y el **Decreto 2521 de 1950**, aporta argumentos valiosos a la Revisoría Fiscal estructurando el marco normativo de la figura, haciendo mención a la misma en algunos de sus artículos. Mediante este decreto, se reglamenta la obligatoriedad del Revisor Fiscal en las sociedades anónimas, la condición de que debe ser una persona natural y de que deberá contar con un suplente para los momentos en los que este no pueda hacer acto de presencia. El artículo 135 del decreto citado, ratificó la necesidad de registrar en la cámara de comercio los nombramientos del Revisor y del suplente, y es una ratificación, puesto que ya el Artículo 1° del Decreto 1946 de 1936 exigía que para practicar o renovar la inscripción de las sociedades anónimas en el Registro Público del Comercio, era indispensable que en el extracto notarial que se le presentara apareciera que la sociedad tenía un Revisor Fiscal, con su suplente elegido por la

Asamblea General de Accionistas y con sus funciones enumeradas en el Artículo 6° de la ley 73 de 1935.

Al citar el decreto 2521, se encuentran una serie de acontecimientos ya contemplados en disposiciones de carácter legal anteriores, cuyas variaciones respecto a la actividad ejercida por los Revisores en ese entonces, eran casi superficiales y atendían más a las necesidades puntuales de las sociedades anónimas, en virtud de ser este un decreto reglamentario para la situación mercantil de las mismas. Prueba de ello son, los siguientes artículos cuya estructura normativa respecto a cánones legales anteriores se mantienen salvo por mínimos aportes.

“Art. 136 El Revisor Fiscal no podrá en ningún caso tener acciones en la misma sociedad, ni estar ligado dentro del 4° grado civil de consanguinidad o 2° de afinidad con el gerente, con alguno de los miembro del Consejo de administración²⁵”...

Estas incompatibilidades del Revisor Fiscal son las mismas contenidas en el Artículo 26 de la Ley 58 de 1931, con excepción de la parte que menciona el cargo o empleo de la rama jurisdiccional o del Ministerio Público.

Así mismo, el decreto especifica las funciones del Revisor Fiscal al interior de las sociedades anónimas *Art. 137 Funciones del Revisor Fiscal*, numerando siete usos específicos para el profesional de esta área y de las cuales, será interesante su comparación con las que posteriormente se dictaran en 1971 con la expedición del actual código de comercio.

Debe destacarse que este decreto trae una noción nueva en relación con la firma del Revisor Fiscal, la cual señala, debe ir antecedita de una opinión. *El Art. 138* dedicado a este formalismo de importancia legal lo sugiere. Sin embargo para ese entonces, la ponencia del juicio que el Revisor tuviera de los hechos sobre los cuales emitiera su firma, era simple y podía ser emitida por cualquier persona sin tener la calidad de Contador Público, ya que dicho juicio, no trascendía más allá de un dictamen escueto y conciso sobre la procedencia de los balances, que debían ser naturalmente obtenidos de los libros, y de la conformidad de las operaciones de acuerdo a los mandatos legales y estatutarios y con las decisiones de la Asamblea y la Junta Directiva, y no se requería para aquel entonces la calidad de Contador Público para poder decir esto.

²⁵ COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPUBLICA. Decreto 2521 (27, julio, 1950). Por el cual se reglamenta el Capítulo 2° del Título 7° del Libro 2° del Código de Comercio, la Ley 58 de 1931, el artículo 40 de la Ley 66 de 1947 y las demás disposiciones legales vigentes sobre sociedades anónimas. Diario Oficial. Bogotá, D.C., 1950. No. 27383. P. 206 – 210.

En su Art. 139 respecto a las responsabilidades del Revisor Fiscal conforme al Art. 121 del mismo decreto, se reafirman las disposiciones contenidas en los Artículos 40 y 41 de la Ley 1931, en cuya virtud los Revisores Fiscales son solidariamente responsables con los administradores de los daños que le ocasionen a la sociedad por los perjuicios que le ocasionen si faltan voluntariamente a los deberes que sus cargos les imponen.

Con el Decreto 2521 se hace una diferenciación importante en la dinámica normativa de la Revisoría Fiscal, al contrastarse el concepto de opinión independiente, del concepto de acto administrativo, a partir del anuncio del artículo 140.

“Art.140 En caso de oposición del Revisor Fiscal a un acto u operación de los administradores, respecto de su conformidad con la leyes, los estatutos o las decisiones de la Asamblea, deberán someterse el acto u operación al estudio de la Asamblea”²⁶.

El artículo citado cobra importancia cuando en 1960, al exigirse la calidad de Contador Público para ejercer como Revisor Fiscal, este generaba cierta ambigüedad frente a la forma en que era visto el Revisor, ya que lo hacía divisar más como un Administrador, cuando su formación académica ya exigía una capacitación y visión profesional contraria.

La década corrida entre 1950 y 1960 fue un lapso de tiempo significativo para la profesión Contable. Los Contadores Públicos de aquella época, empezaban a preocuparse por dar un sentido reglamentario a su profesión, un carácter más constitucional y que los prescritos para la Contaduría Pública tuvieran un argumento más particular, es decir, que los parámetros normativos para la profesión, no surgieran exclusivamente de mandatos indirectos por la necesidad del contable en campos de acción específicos, sino que se diera en este aspecto, un reconocimiento legal propio a la profesión.

Un paso importante en ese sentido se dio en 1951 cuando se creó el Instituto Nacional de Contadores Públicos, en las condiciones citadas por Regulo Millán Puentes

“El 23 de noviembre de 1951 se fundó el *Instituto Nacional de Contadores Públicos* en un acto al cual para poder asistir fue necesario consignar previamente en la portería de la Escuela Nacional de Comercio la suma de \$ 10. 00 m/cte”²⁷.

²⁶ *Ibíd.*, P. 283.

²⁷ MILLÁN PUENTES. Op. Cit., P. 89.

Esta nueva asociación despertó en sus miembros el interés por decretar acerca de la profesión del Contador Público y se establecieron los pasos para expedir el primer Proyecto de Ley que se presentó a consideración del gobierno nacional y fue aprobado en septiembre de 1956, como **Decreto 2373**, por medio del cual se reglamentó el ejercicio de la Contaduría Pública en Colombia.

Específicamente en relación con la Revisoría Fiscal, de este Decreto se extraen consideraciones importantes como la reiterada condición de ser Contador Juramentado para desempeñar el cargo de Revisor Fiscal *Art. 6°*, las sanciones interpuestas a funcionarios públicos por la admisión de documentos que inicialmente deban ser autorizados por Contador Público inscrito *Art. 7°*, respecto a la firma y testimonio del Contador en sus *Art. 15° y 48°*, y referente a la opción que tenían las sociedades obligadas a ejecuciones estrictas del Revisor Fiscal, de organizar dichas funciones en forma de departamento en el *Art. 47°*.

Finalizando esta década, la **Ley 165 de 1960** por la cual se reglamenta el ejercicio de la profesión contable, reincide en la necesaria condición de ser Contador Público para ejercer como Revisor Fiscal, en la importancia de la firma del Contador y de su declaración sobre los Balances de la sociedad y en el dictamen que haga el Revisor Fiscal sobre el Balance General, en sus *Artículos 8, 9 y 10* respectivamente.

El recorrido normativo de la Revisoría Fiscal contado a través de la historia, a través de cada acto de ley, de cada argumento formal y preceptivo, configura la estructura por la cual se cimenta la figura de la Revisoría en el país, y bajo la que puede argumentarse su carácter institucional. **El Decreto 410 de 1971**²⁸, por el cual se expide el **Código De Comercio**, marcaría de nuevo la dinámica legal de la Revisoría Fiscal.

El Título I del libro Segundo del Actual Código de Comercio le dedicó el Capítulo VIII al Revisor Fiscal. Por ser directrices exclusivas a esta figura, además de servir como referencia sustancial para la caracterización normativa de la disciplina, contiene en su articulado: los obligados a tener Revisor Fiscal, la manera de elección, quiénes no pueden ser Revisores Fiscales, el periodo de duración en el cargo, las funciones, el dictamen o informes que debe elaborar sobre los balances generales, el informe que le presenta a la asamblea o junta de socios, las facultades para contar con auxiliares o colaboradores, las responsabilidades, la actuación ante autorizaciones con inexactitud, su participación en la asamblea o junta de socios, su deber de reserva ante actos o hechos de que tenga conocimiento en ejercicio de su cargo, la obligación de que sea contador público, sanciones a que está sujeto si no cumple las funciones establecidas por la ley o las cumpla irregularmente o en forma negligente o que falte a la reserva prescrita

²⁸ COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPUBLICA. Decreto 410 (27, marzo, 1971). Por el cual se expide el código de comercio. Diario Oficial. Bogotá, D.E., 1971. No. 33.339.

anteriormente, y la responsabilidad de la Superintendencia de sociedades y Superintendencia bancaria encargadas de imponer las sanciones.

Los preceptos del Código de Comercio para la práctica de la Revisoría Fiscal, fundamentan la larga vida institucional de esta figura en el país. En su momento, éste estableció porqué el Contador Público era el profesional más idóneo para llevar a cabo esta función al contar con conocimientos técnicos suficientes para poder evaluar con eficiencia la gestión de la administración y de una capacidad de análisis amplia para evaluar, de manera ordenada, los controles de las entidades.

En este recorrido hemos encontrado cambios importantes en los enfoques y alcance de trabajo de la Revisoría Fiscal y en virtud de esto, es importante resaltar que por el Decreto 410 de 1971, se pudieron precisar de una mejor manera sus funciones, al paso que se explica la manera en como el Revisor puede comunicar de forma eficiente el resultado de su trabajo.

2.3 ESTADO ACTUAL DE LA REVISORÍA FISCAL

Los años subsiguientes a la década de los setenta no configuraron una evolución significativa para la figura de la Revisoría Fiscal, sin embargo, los retos profesionales siempre han estado presentes como tarea pendiente para el pleno reconocimiento de la Revisoría Fiscal como disciplina útil en la sociedad colombiana, contexto en el que aún, pese al carácter de institución del cual goza, sigue enfrentando críticas respecto a su tarea en las organizaciones por ser consideradas por muchos como redundantes con la Auditoría Externa. Así mismo, respecto al compromiso que el Revisor sostiene con el Estado y especialmente, en consideración a sus objetivos, que se han visto expuestos al reproche y en ocasiones a la objeción, al ser evaluados en un contexto juzgado por la sombra de la corrupción política y empresarial.

Los retos asociados a la Revisoría Fiscal en la actualidad hablan de la profesionalización de esta figura, poniendo en el ojo del huracán la formación técnica y especialmente ética de los Contadores Públicos que toman el camino de la supervisión en entidades empresariales, son desafíos asociados a la estandarización de la tarea contable en general y al manejo de un lenguaje universal de la información financiera, y retos dirigidos a la defensa de su propósito en la comunidad nacional, pero formando parte activa de la apertura de dicha comunidad a la dinámica económica universal.

2.3.1 Revisoría Fiscal como figura exclusiva para contadores nacionales: Problemas con las firmas extranjeras.

En la actualidad la apertura económica, la necesidad constante de participar en mercados extranjeros, de hacer del país un destino atrayente para el comercio mundial, ha impuesto un dinamismo en la economía nacional fijado al alcance de objetivos aperturistas cien por ciento alineados al rumbo que han establecido las naciones de mayor poderío e influencia económica. Esto ha dado impulso a que la inversión extranjera en el país entre a formar parte de las metas estatales. No es posible concebir en estos tiempos programas de gobierno que no consideren en sus objetivos, el fomento de la inversión extranjera o que en sus estrategias de desarrollo económico no recalquen la importancia de que sociedades, empresarios y capitalistas de diferentes naciones del hemisferio, reconozcan a Colombia como una tierra fértil para sus negocios y flexible a sus disposiciones.

No hay que desconocer la importancia de que Colombia se haga partícipe de las relaciones económicas y mercantiles internacionales, no en vano, ese ha sido un camino que empezó a recorrer desde hace algún tiempo, y donde se han logrado momentos interesantes en el trayecto. Reconociendo la magnitud del significado que para Colombia tienen todos los caminos aperturistas en materia económica y financiera, y analizando las particularidades del país, en medio de técnicas que sugieren estandarización, ajuste y normalización de los procesos, pueden apreciarse algunos métodos y conocimientos de exclusividad nacional un poco atropellados por la necesaria urgencia de integración económica con el mundo. La tarea del Revisor Fiscal ha sido una de esas particularidades que se ha visto empañada por la fuerza integradora del sistema y sin lugar a dudas, allí se encuentra uno de los principales retos de la Revisora Fiscal y de la Contaduría Pública en general.

Paradójicamente la inversión extranjera en el país, la cual es efectivamente, una puerta de entrada de Colombia al mundo de los negocios y una fuente dinámica para el desarrollo interno de la economía y de la sociedad misma, ha frenado el impulso de la profesión contable y específicamente de la Revisoría Fiscal. Hay que considerar que tras las inversiones extranjeras llegan y se presentan por primera vez al país las firmas internacionales de contadores públicos, las cuales, surgen como exigencia de las empresas inversionistas no nacionales y son prueba no sólo del poder dominante de naciones por décadas enteras dueñas de control económico en el mundo, sino también, de las claras falencias de la profesión contable en el país, donde el Contador Público egresado de un programa académico profesional, y donde el Revisor Fiscal formado de la experiencia del mercado económico nacional y de la dinámica societaria interna, siguen siendo incipientes a las técnicas de una industrialización que no es la nuestra. La presencia de firmas internacionales de contabilidad fue en principio una necesidad para la inversión extranjera, pero actualmente es perjudicial para el libre desarrollo

de la profesión de la contaduría pública en el país. Este hecho se expresa en la postura defensiva que han asumido en los últimos años dichas firmas frente a los contadores colombianos y frente a nuestra propia reglamentación. Es frecuente observar la hegemonía de firmas de Revisoría y Auditoría Externa en el país, lo cual conduce a pensar en un descuido al trabajo y al ejercicio de la profesión contable y de uno de sus mayores campos de acción.

Se está limitando la práctica de la disciplina y no precisamente al profesional nacional; que éste sea un reto inmediato para los profesionales emergentes y para las agremiaciones de contadores en el país: garantizar un largo camino para la disciplina y una entrada confiada de su supervivencia en el mercado empresarial internacional.

2.3.2 Revisoría Fiscal vs Auditoría.

La actualidad define retos importantes para la Revisoría Fiscal, entre ellos están la defensa de su esencia institucional, de su importancia en la supervisión y control de los fenómenos mercantiles y societarios, la integración económica mundial, la capacitación del profesional y muy importante, la separación de su significado del de la Auditoría.

Proteger la legitimidad de la Revisoría Fiscal ha sido para los Contadores Públicos nacionales un propósito firme los últimos años, donde la inminente inserción de normas y preceptos internacionales en el manejo de la información financiera es un hecho concreto e inmediato. Será entonces necesario preconizar y sustentar con suficientes fundamentos, las funciones de vigilancia y control del Revisor Fiscal sobre el cumplimiento del contrato social y de las órdenes de la Asamblea y la Junta de Socios, lo cual supone necesariamente una actividad permanente. Diferente de la auditoría externa instaurada en el país, la cual obedece a los convenios y deberes de un contrato de servicios profesionales.

La Revisoría Fiscal es una ocupación instituida por nuestro Código de Comercio, para cuyo desempeño el Contador Público emplea normas, tácticas y métodos de Auditoría Externa, como los estudios y análisis para fundamentar su dictamen sobre los Estados Financieros. No así para las demás funciones que el Código le asigna sobre el *Control y Vigilancia* de la administración de la sociedad y más importante aún el deber de contribución de los Revisores Fiscales con las autoridades.

2.3.3 Enseñanza de la Revisoría Fiscal en las universidades.

Lo anteriormente dicho que se ha denominado como el estado actual de la Revisoría Fiscal, o cómo los retos de la Revisoría en el presente, pueden además ser considerados como una sutil defensa de la disciplina contable. Sin embargo hay que reconocer que están presentes falencias de fondo nacidas directamente de la academia. En primera instancia, con honrosas excepciones, las facultades de contaduría pública no están dedicando periodos de capacitación académica adecuados para la disertación de temas, argumentos y contenidos de Revisoría Fiscal. La situación llega al límite algo exagerado pero en ocasiones desconsoladamente necesaria, de ver empresas que deben impartir cursos a sus nuevos empleados para tratar de subsanar las deficiencias universitarias.

Adicionalmente, en la academia se ha forjado un fenómeno singular que pone en contra vía la visión de la Revisoría Fiscal incluso entre colegas Contadores adoptando entre ellos, posiciones de apoyo u abandono por sus objetivos y funciones. La falta de estudio de la Revisoría Fiscal ha generado una concepción errada de ésta, haciéndola ver como la correspondiente a una auditoría financiera, pero además y a partir de las necesidades particulares de cada sociedad, ha agrupado, funciones de una auditoría de control interno, nublando así, la legitimidad de sus funciones y objetivos.

2.3.4 Marco teórico y filosófico de la Revisoría Fiscal Proyecto de ley de estatuto de Revisoría Fiscal.

El desempeño actual de los Revisores Fiscales, aunados de los problemas, desprestigios, crisis nacionales, y en fin, todos aquellos sucesos que han dejado en vilo la permanencia de la figura, han hecho resurgir la necesidad de una unificación tanto conceptual como normativa, que ponga fin a las equívocas interpretaciones de las leyes y que haga más fácil y entendible la manera de desempeñar el cargo dentro de las organizaciones.

La historia de una posible unificación de la Revisoría Fiscal, aun no ha pasado de un sueño, de un estado deseable pero casi imposible de alcanzar, debido a la misma sectorización que existe dentro de la profesión. Los antecedentes no son pocos, y la intención de crearlo ha estado vigente hasta nuestros días, los anteproyectos de ley que han estado en el Senado, se han visto obstruidos a la vez, por las mismas firmas de contadores que se oponen al nacionalismo de la figura. Se destacan el proyecto de ley No. 119 presentado el 27 de octubre de 1993, por los Ministros de Hacienda y Crédito Público, Desarrollo Económico y Justicia a la Cámara de Representantes, mediante el cual se pretendía modificar íntegramente el régimen de las sociedades comerciales y el de los procedimientos concursales. Los nombramientos, certificaciones, remoción y derechos y deberes

del Revisor Fiscal planteados, eran explícitos y necesarios, pero este proyecto de ley, al final en su artículo 585 del proyecto se leía: “Esta ley regula íntegramente las materias contempladas en ella. Sin embargo, salvo en los puntos modificados por esta ley, en lo relativo a la Revisoría Fiscal continúa vigente lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas que lo modifiquen o complementen”²⁹. Lo que hacía que fuera carente de una propuesta completa y exigente de las funciones que debería ejercer el Revisor Fiscal. Aunque aporta en gran medida buenas ideas para el mejoramiento de la figura, en lo esencial, las funciones, seguían igual y además permitía que se siguiera tejiendo esa colcha de retazos en materia normativa que tiene la Revisoría Fiscal, donde todos querían opinar sobre ella, regularla y modificarla, haciendo más lenta la verdadera evolución de la figura.

Esta dispersión de normatividad, es presentada por Yeison Fernando Angulo y Alfredo Zambrano quienes argumentan que: “El campo normativo aplicable al ejercicio del Revisor Fiscal se encuentra bastante disperso en el marco jurídico colombiano, despliegue que genera discrepancias conceptuales y falta de coherencia jurídica. En este sentido, el contador público cuando ejerza funciones de Revisor Fiscal deberá realizarlo bajo parámetros de integralidad y por otro se establecen limitantes (ejemplo claro es la Circular Externa No. 115-000011 del 21 de octubre de 2008 de la Superintendencia de Sociedades) que afectan el proceso de examen y evaluación integral en las organizaciones, perdiendo el ejercicio importancia inicialmente en el contexto organizacional, que trasciende al ámbito social”.³⁰

Fue así, como al tiempo de presentarse este proyecto de ley, un ciudadano llamado Armando Estrada Villa el 30 de noviembre de 1993, presentó un proyecto de ley No 163, con el fin de reformar el anterior. Así cursaban dos proyectos de ley y en la ponencia para primer debate, que fue aprobada el 6 de julio de 1994, se presentaron dos propuestas donde la Revisoría podría ser ejercida por otros profesionales o si por el contrario debería seguir perteneciendo a la contaduría pública. El resultado fue que se mantuvo la Revisoría Fiscal en manos de los contadores públicos. Esto despertó una necesidad en los contadores públicos de defender uno de sus campos y fortalecer tanto normativa como conceptualmente la figura. Todo iba bien encaminado a un fortalecimiento de la Revisoría Fiscal, cuando a través del mandato del Ministro de justicia, se tomaron solo los puntos importantes y novedosos que pretendía el proyecto, lo que eliminó el aparte que

²⁹ COLOMBIA. MINISTERIO DE HACIENDA Y CREDITO PÚBLICO. Proyecto de ley 119 (27, octubre, 1993). el cual se pretende modificar íntegramente el régimen de las sociedades comerciales y el de los procedimientos concursales.

³⁰ ANGULO, Yeison y ZAMBRANO, Alfredo. Visión holística de la Revisoría Fiscal como institución de control social. [Documento en línea]. Grupo de Investigación de la Línea de Control de la Universidad Central. 2008. Disponible en: http://www.javeriana.edu.co/fcea/eventos_rev_fiscal/III_revisoría_fiscal/ponencia_yeison_angulo_alfredo_zambrano_u_central.pdf [consultado el 16 de octubre de 2012].

se refería a la Revisoría Fiscal. En el segundo debate de la ponencia, donde fue aprobada y sancionada como la ley 222 de 1995, quedaron inmersos los artículos que tratan de la Revisoría Fiscal.

La trayectoria que ha tenido el intento fallido del estatuto del Revisor Fiscal, como un camino al fortalecimiento de la figura, ha terminado en múltiples propuestas e ideas hasta descabelladas, que al final solo buscan defender una posición, sea transnacionalista o nacionalista. La división que existe al interior de la profesión dificulta un verdadero avance en la Revisoría Fiscal. La posible amenaza de la desaparición frente a las normas internacionales de Información Financiera (NIIF) pone de manifiesto una vez más, la problemática de rezago normativo, técnico y conceptual que afronta actualmente. Muchas personas quieren ayudar en la construcción de un marco conceptual completo, de una unificación de concepto, normas, funciones y demás temas inmersos en la Revisoría Fiscal, que propendan a una evolución necesaria y urgente que mejore la visión del entorno sobre la figura y que le dé el lugar que merece. Pero los cambios previstos para que se cumpla el cometido, implican estudios completos acerca de lo que necesita la Revisoría, los enfoques que tiene y los que debería tener, las bases que lo conforman, como la enseñanza en las universidades, el desempeño en el entorno, la percepción de la comunidad hacia la labor ejercida. Es entonces, imprescindible la participación de los diferentes sectores del país, para lograr el cometido, dejando atrás posiciones eclécticas que no permiten un verdadero avance, sino que por el contrario estancan el proceso.

La participación de Colombia en el ámbito internacional obliga a ejecutar cambios notorios e importantes en la estructura nacional, principalmente en los temas contables. Al respecto, en materia de desarrollo y actualización de la profesión contable frente a la inminente internacionalización de la contabilidad, se han presentado propuestas importantes que buscan fortalecer y preparar las estructuras básicas para afrontar los cambios inmersos en la normatividad internacional. Sin embargo, las modificaciones que se quieren hacer a la figura de la Revisoría Fiscal, se presentan como incipientes, con gran incertidumbre sobre el futuro que le espera.

Tal es el caso del proyecto de ley 77 de agosto de 2012, presentado por el senador de la República Gabriel Zapata Correa, donde se proponen cambios conceptuales del contador, pasando de ser contador público general, a tener una clasificación dentro de lo que se conoce como contador profesional, además, propone la reestructuración del Consejo Técnico de la Contaduría Pública y la Junta Central de Contadores en una sola unidad denominada Unidad Administrativa de la Contaduría Pública. Esta transformación se da, luego del cambio del CTCP mediante el Decreto 691 de 2010, donde se le da la responsabilidad de estar al frente del proceso de convergencia a normas internacionales. Aunque el proyecto de ley, apenas está en curso de aprobación, ha despertado grandes polémicas en el sector profesional contable debido a la

“pérdida” de fé pública que sufrirían muchos de los actuales contadores personas naturales, que se han quedado obsoletos y no se encuentran actualizados en los temas internacionales de aseguramiento de la información. Esta clasificación del contador público, estipulada en el artículo 1 de dicho proyecto de ley, para los nacionalistas es entendido como un atentado contra la profesión y una degradación del profesional que disminuye su posibilidad laboral, a la vez que evidencia protección de intereses particulares como de las firmas internacionales, ya que la fé pública, tomando como requisito indispensable el conocimiento de los temas internacionales, serán solo de ellos, limitando la oferta y acaparando la labor de contador profesional con fé pública.

Por otra parte, las críticas constructivas del proyecto de ley, se enfocan en la obligación que se les imparte a los contadores de actualizarse y a la vez prepararse para la normatividad internacional si quieren seguir conservando la fé pública, a la vez que se apoya la evaluación cada 3 años de los conocimientos de los contadores para que sigan laborando, garantizando de esta forma, profesionales adecuados, competentes, actualizados frente a los cambios en el entorno, para cumplir el objetivo principal de transparencia y confiabilidad de la información financiera.

No cabe duda que una modificación en las bases de la contaduría en Colombia, por ende, significa modificaciones en las figuras que de ella se derivan como lo es la Revisoría Fiscal, que aunque aún no han sido explícitamente modificadas en el país, van guiando el camino a seguir y el puesto que ha de ocupar. El proceso de convergencia apenas empieza y las reformas que se vienen requieren del aporte de ideas de profesionales contables con la experiencia suficiente para garantizar una buena transformación, el desafío de una institución netamente nacional ya no sólo será buscar una supervivencia en el ámbito mundial, si no saber la posición que ocupará y las garantías que ofrecerá a los usuarios de la información para asegurar su permanencia. Aunque la Revisoría Fiscal es nombrada dentro del proyecto de ley, solo hace referencia a cambios generales dados en materia normativa sobre las faltas incurridas por los profesionales contables en ejercicio de esta labor. En conclusión, se evidencian los primeros intentos de cambios hacía la internacionalización, preparando y reestructurando poco a poco la normatividad y los organismos nacionales, creando un nuevo desafío para la profesión.

2.3.5 La independencia mental.

Esta es un requisito fundamental a la hora de ejercer el cargo de Revisor Fiscal, pero a la vez es tan subjetivo que se hace difícil determinar si en realidad es imposible ejercer la independencia mental y de criterio (que es un principio fundamental para el desarrollo de la profesión), cuando se deben defender dos intereses diferentes, el público y el privado. La Revisoría Fiscal como una

institución de control, fue creada inicialmente para proteger el interés público dentro de las empresas privadas, siendo así, como una extensión del gobierno para vigilar si se cumplen con las normas establecidas y si la información financiera de la empresa se muestra como lo es en realidad. Cabe resaltar, que este principio ético, ha sido debatido principalmente en materia de contratación del Revisor, pues hay conflicto de intereses cuando se debe propender por conservar el interés público, pero dependiendo del máximo órgano de la empresa privada, es complejo explicar cómo dar resultados a la sociedad sin tener en cuenta la presión que existe cuando la labor y la remuneración van de parte del ente privado.

La estrecha relación que sostiene la figura de la Revisoría Fiscal con el ente privado, debe fomentarse en confianza y en una conciliación de intereses, además de determinar que realmente la independencia, más que ser tratada y controlada por normas que estipulan inhabilidades e incompatibilidad, van arraigadas en la formación ética y moral de la persona, lo que complica aún más las soluciones que se puedan proponer para medir el mejoramiento de la independencia en calidad de la labor del Revisor. La contratación por parte del Estado, en vez de ser directamente por la empresa, es una de las ideas más acogidas para garantizar una independencia por parte del Revisor, pero más allá de solucionar un problema, se debe analizar que por el contrario no se creen más.

La dificultad que existe sobre tener una verdadera independencia o parecer tener independencia frente a la sociedad, pone de manifiesto falencias en el control de este principio fundamental en la labor del Revisor, y más aun, cuando a través de las normas internacionales de contabilidad se busca una completa transparencia en la información financiera y contable de la empresa. El papel de Revisor frente a este nuevo reto, determina un cambio de fondo, que vaya desde la enseñanza en las universidades, hasta la vigilancia estricta y medidas legales que eviten al máximo una percepción negativa de la figura.

2.3.6 Percepción de la Revisoría Fiscal

La imagen de la figura de la Revisoría Fiscal, se ha ido deteriorando a medida que han ocurrido crisis económicas, políticas, sociales, entre otras, donde se ha visto involucrada negativamente la labor que ejerce la Revisoría; considerada como un mal necesario, como una obligación por parte de la normatividad estatal. Su eficacia en la organización y en la sociedad está en tela de juicio por la desconfianza social que existe frente a la protección de intereses que puede brindar, recordando que la independencia es uno de los problemas más cuestionados de la figura.

La Revisoría Fiscal ha sido profundamente cuestionada en los últimos tiempos, ya que se le acusa de su escasa efectividad en el control de las

organizaciones económicas en las cuales ha hecho presencia. Proliferan numerosos estudios que coinciden en el diagnóstico sin ahondar en las causas que determinan dicha problemática, ni pasar a estadios propositivos que planteen alternativas de solución -desde el punto de vista teórico, metodológico o práctico- orientadas a recuperar la razón de ser de esta institución de control³¹.

Las diferentes fuerzas que involucran a la Revisoría Fiscal (empresas, Estado, accionistas, sociedad), tienen diferentes intereses, que ponen en manos del Revisor para que sean protegidos; la labor de la figura, va entonces mas allá de lo sólo fiscal, considerando que sus actuaciones repercuten en todas las fuerzas. Es por esto que el equilibrio que debe mostrar la Revisoría y la eficiencia y eficacia que debe tener en su labor, debe ser tal, que elimine la desconfianza y preocupación del mercado.

La falta de propuestas y de actualización dada a la figura, que sufre tanto en la normatividad como en tecnología, no permiten que exista un cambio en el enfoque de la Revisoría, donde deje de centrarse solo en fiscal, y se adecue a las necesidades del entorno, que va hacia una unificación mundial y una tendencia a lo social. Los problemas internos que existen en torno a la Revisoría, deben ser resueltos lo más pronto posible, para poder centrarse en una internacionalización.

2.3.7 Descripción de datos acerca de la Revisoría Fiscal.

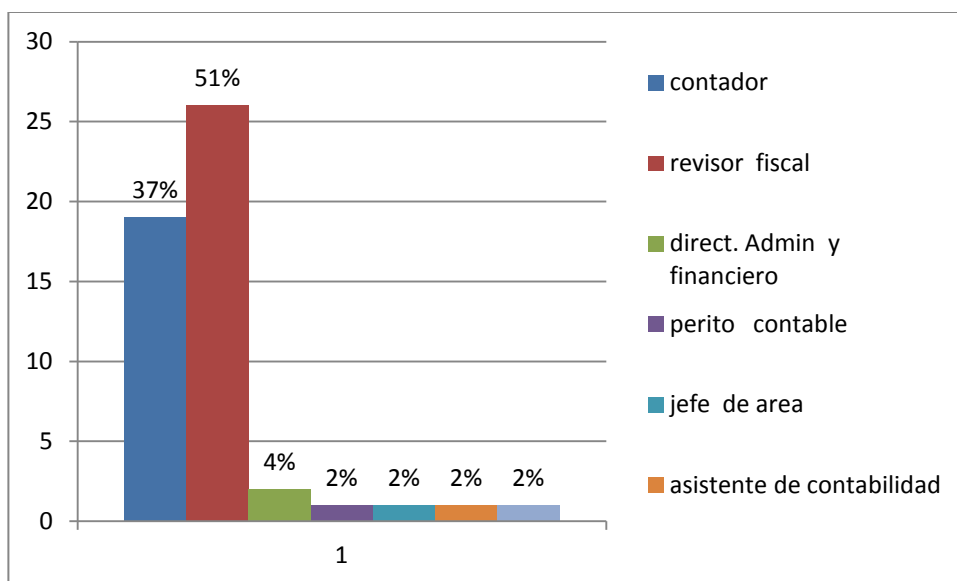
Hasta el mes de octubre de 2012, se logra visualizar que la Revisoría Fiscal ejercida por algunos profesionales no ha sido la mejor. En parte, el deterioro de la imagen y la desconfianza que se tiene de la eficiencia y eficacia de la figura son el resultado de los actos con falta de ética y principios que se supone deben mostrar los profesionales de la contaduría, lo que indica, que además de cambios importantes en normatividad y concepto, es necesario fortalecer íntegramente la formación de los encargados de ejercer la profesión. A partir del informe de sancionados que emite la Junta Central de Contadores, en su página oficial, se demuestra a partir de la tabulación de los datos, que la Revisoría Fiscal es uno de los cargos más sancionados.

Para dar continuidad al problema actual de la Revisoría, se destacan los principales errores cometidos por los profesionales de la contaduría pública, haciendo énfasis en los Revisores Fiscales, lo que hace que la imagen frente a lo que el entorno percibe de Revisoría, sea negativo.

³¹ BUSTAMANTE, Hernán. Los imaginarios del Revisor Fiscal: una aproximación teórica. En: Revista Contaduría Universidad de Antioquia N°52. Medellín: Enero– Junio 2008; p. 155-198.

A continuación, se muestran los cargos sancionados hasta el 15 de octubre del año 2012, segmentados por el cargo desempeñado que dio lugar a la falta.

Ilustración 1. Profesionales sancionados año 2012 por la Junta Central de Contadores. Con fecha de corte a 15 de octubre de 2012.



Fuente: creación propia. A partir de información emitida por la JCC

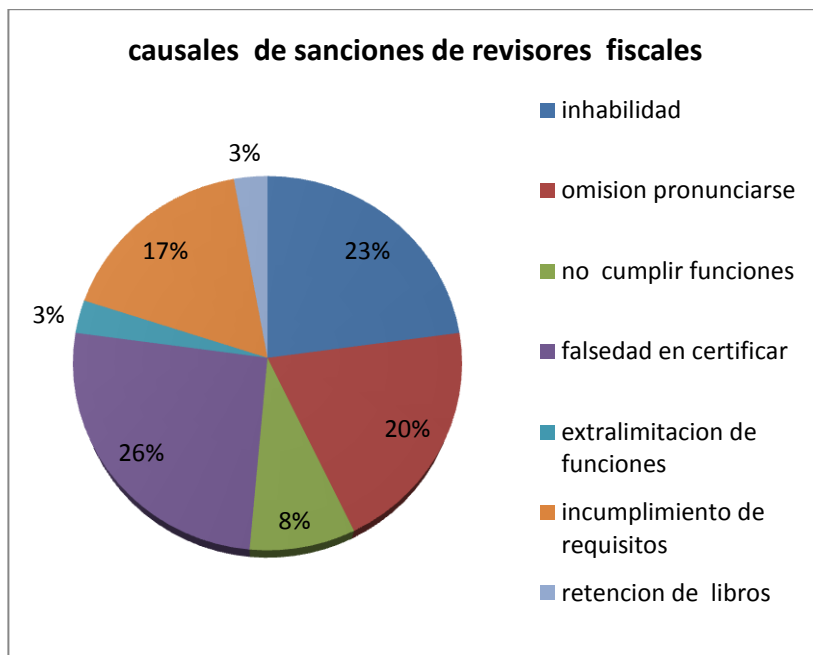
La Revisoría Fiscal es el cargo más sancionado actualmente, lo cual no es diferente a los estudios realizados anteriormente, pues en el 2009 una comparación publicada en el portal de Gerencie mostraba un 58% de Revisoría Fiscal y un 35% de Contadores Públicos³². La disminución ha sido poco significativa y alerta a la comunidad contable a mejorar inmediatamente la forma, técnica, normativa, que ronda a la Revisoría, pues queda demostrado que la causa de la desconfianza social, está fundamentada en los errores que cometen los profesionales que se supone están preparados y conocen cómo ejercer su trabajo.

Cabe resaltar que en las sanciones impuestas a los Revisores Fiscales, el 100% fueron suspensiones de la tarjeta del profesional, lo que es una mínima sanción comparada con la amonestación o multa, pero esto no es excusa ni motivo para decir que se ha mejorado con respecto a años anteriores, pues de uno u otro modo, aunque no tan grave, se evidencia una falta de compromiso y de conocimiento sobre las normas que rigen a la Revisoría Fiscal.

³² PEREZ NAVARRO, Jorge. Análisis sanciones Junta Central de Contadores. [Documento en línea]. 2009. Disponible en: <http://www.gerencie.com/analisis-sanciones-junta-central-de-contadores.html> [consultado el 18 de octubre de 2012]

Dentro de las razones por las que fueron sancionados los Revisores Fiscales, se destacan mediante una grafica los siguientes:

Ilustración 2 Causales de sanciones de los Revisores Fiscales



Fuente: creación propia. A partir de información emitida por la JCC

De acuerdo a la gráfica anterior, las principales razones por las que son sancionados los Revisores Fiscales son por falsedad en certificación, inhabilidad y omisión por pronunciarse. Esto demuestra que las fallas que tienen los profesionales en el ejercicio de la Revisoría Fiscal son a título de dolo, donde son conscientes de su error pero por convicciones internas, deciden arriesgarse hacerlo, sin tener en cuenta el daño que le hacen a la Figura. Las causas de las sanciones, hacen parte de los conocimientos básicos que hasta son enseñados desde la academia de profesional como Contador Público. Tal es el caso de las inhabilidades e incompatibilidades del Revisor, como tema básico introductorio a la materia de Revisoría Fiscal.

Todo lo anterior señala que la pérdida de la confianza en esta figura, es en parte culpa de los mismos profesionales, que olvidan su razón de ser dentro de la organización y que no tienen clara su función como institución que protege el interés público. La solución o el futuro de la Revisoría Fiscal, entonces no está en manos solo del Estado para la expedición de normas, ni en los más representativos investigadores de la materia para aportar ideas, también implica cambios en todos los Revisores, así como fortalecimiento de la estructura curricular en ética para mejorar la calidad personal que debe un contador público,

cumpliendo así con todos los principios básicos necesarios para ejercer su cargo éticamente.

2.3.8 Algunas propuestas para el mejoramiento de la Revisoría Fiscal.

La visión de la Revisoría Fiscal como sólo una institución de control fiscal, impide que se conozca a fondo su verdadera labor, este mal entendido conceptual se logra por su nombre, quien solo tiene en cuenta el fisco, olvidando que al ser una institución de interés público, también se dirige a otros actores como el Estado, clientes, proveedores y la comunidad en general.

El cambio de la Revisoría hacia un control social no es nuevo, pero invita a los Revisores Fiscales a no perder el rumbo de la labor ejercida dentro de la empresa, apoyados en nuevas tecnología y redes de comunicación. Cambiar el enfoque que tiene la figura, va mucho más allá de la creación de conciencia sobre la labor en los Revisores, se necesita además, apoyo de otros actores que permitan la evolución de la Revisoría Fiscal, pues las adaptaciones carentes de investigación y de impactos a nivel nacional en la figura, impiden que exista un cambio en el saber. La preocupación siempre ha ido encaminada en la técnica y en el hacer, sin considerar mucho la formación intelectual, de conocimiento, de preparación que tiene para afrontar los cambios en la sociedad; pues la evolución del entorno no ha sido equilibrada comparada con los cambios introducidos en la figura.

Para el fortalecimiento de la figura, hacia un control social, también es necesario mejorar las bases que forman los Revisores Fiscales, por lo que el cambio involucra muchos aspectos, iniciando con solucionar la profesionalización de la Revisoría, proponiendo así, que sea exigido a los Revisores Fiscales una especialización en Revisoría Fiscal para que se garantice la idoneidad de los profesionales para ejercer en debida forma el cargo, para lograr este cometido, además de expedir las normas que obliguen a la especialización, se debe de luchar por una armonización en los módulos enseñados en las universidades que ofrezcan dicha especialización, sin perder por esto la autonomía. Todo con el fin de unificar la educación y el conocimiento necesarios para formar Revisores Fiscales que cumplan con las competencias, actitudes y aptitudes que necesitan los actores del entorno (empresas, accionistas, Estado y comunidad en general).

Logrando un nuevo enfoque de la Revisoría Fiscal como control social, sin dejar atrás el fiscal, a través del mejoramiento de la educación desde las universidades, partiendo desde la carrera profesional de contaduría pública, ahondando en temas relacionados con la figura y fomentando la investigación acerca de ésta, así como la especialización como una manera de obligar a los profesionales a estar preparados a enfrentar el mundo real de las empresas con conocimientos bastos y efectivas técnicas de trabajo; queda entonces entrar a distinguir una necesidad

existente en el quehacer diario del Revisor Fiscal, que también deteriora la imagen de la figura. El conflicto de intereses inherente al sentido multifuncional de la Revisoría, no permite disminuir la desconfianza social que se tiene sobre ella. En materia de contratación y de manutención del trabajo, se es posible por muchos afirmar que es imposible éticamente proteger el interés público sobre la verdad de la empresa, cuando es gracias a la empresa que se tiene una remuneración. La contratación es entonces un punto importante que en esencia trae muchos interrogantes sobre la eficacia de la figura, pues de esta se desprenden problemas de independencia, ética y correcto desempeño como Revisor. Una interesante propuesta es dejar a cargo del Estado la contratación y asignación de los Revisores a las empresas, cuestión que es criticada y apoyada por varios sectores de la comunidad, pues como todo, tiene aspectos positivos y negativos. Pero mientras se fundamenten bases sólidas para lograr buenos Revisores Fiscales, garantizando ética e idoneidad en el ejercicio profesional, la contratación por parte del Estado y la expedición de normas severas que busquen asustar a los Revisores que actúen inmoralmemente, están de sobra. Pues el daño en la imagen y eficacia de la figura ha sido en parte responsabilidad de los mismos implicados, así que la solución debe estar del lado del cambio en ellos para lograr retomar la buena imagen y servir a la comunidad como ha de ser.

En materia normativa, conceptual y técnica, se requiere con urgencia una unificación del marco conceptual, teórico y normativo de la Revisoría Fiscal, para que deje de ser la colcha de retazos y se llegue a un verdadero estatuto de la figura, permitiendo así, mayor claridad en cuanto el verdadero significado y función que ésta debe desempeñar. Este estatuto es una propuesta antigua que a pesar de ser reconocida como importante, no ha podido ser alcanzada. La sectorización al interior de la profesión repercute en el atraso de la figura nacional, pues es de resaltar que Colombia siempre ha solucionado sus problemas copiando modelos extranjeros que no cumplen a cabalidad su deber y que simplemente son impuestos cuando se requiere con urgencia el cambio. La Revisoría Fiscal como figura nacional, no puede depender de reglamentos extranjeros, ya mucho es decir que la técnica de la Revisoría se ha permeabilizado con la figura del modelo anglosajón que es la de Auditoría. En materia jurídica y comercial, está demostrada la necesidad de un control permanente, por lo que se hace un llamado nacional a defender y fortalecer la figura, a través de cambios lógicos, equilibrados, conscientes y sobre todo idóneos con las necesidades de la figura para enfrentar los nuevos retos que trae consigo la globalización, cambios que cada vez se hacen más inminentes dentro del contexto nacional, por la presión ejercida en el ámbito mundial, llamando hacia la construcción de un lenguaje universal de información financiera, del que el país no podrá esconderse por más tiempo, la internacionalización de la contabilidad, se debe dar en respuesta al gran cambio del entorno.

3. EL PROCESO DE CONVERGENCIA DE NORMATIVIDAD INTERNACIONAL CONTABLE EN EL CONTEXTO NACIONAL

Al igual que la necesidad de hacer de la contabilidad un lenguaje universal, la internacionalización de la contabilidad en Colombia no es nueva, poco a poco se ha intentado avanzar en la participación en el ámbito mundial. La razón de ser de esta necesidad, radica en el proceso de globalización evidenciado desde hace años como un resultado del capitalismo que poco a poco fue introduciéndose en el país. Es necesario primero conocer la naturaleza y objetivos de las normas internacionales, para después conocer y analizar las implicaciones que éstas tienen sobre el territorio nacional

3.1 LA GLOBALIZACIÓN: PROMOTORA DE LA INTERNACIONALIZACIÓN DE LA CONTABILIDAD.

Desde principios de la década de los noventa el término globalización ha formado parte de la esencia de los innumerables procesos de desarrollo social. Con el claro objetivo de elevar y mejorar el bienestar del poblado mundial, la iniciativa globalizadora, emprende camino a partir de 1990, trazado en primera instancia por instituciones como el fondo monetario internacional (FMI), el Banco Mundial (BM) y la Organización Mundial de Comercio (OMC), hoy considerados como pioneros en el desarrollo de procesos de apertura económica.

Aunque pareciera un fenómeno nuevo, puede insinuarse, que la Globalización tiene sus claras señales de existencia considerables años atrás, concretamente desde el momento en que *“el Capitalismo se desarrollo en Europa, presentando desde ese entonces connotaciones internacionales, multinacionales, transnacionales, mundiales, desarrolladas en el interior de la acumulación originaria del mercantilismo, el colonialismo, el imperialismo, la dependencia y la interdependencia. Y esto es evidente en el pensamiento de Adam Smith, David Ricardo, Herbert Spencer, Karl Marx, Max Weber y muchos otros”*³³.

Históricamente hablando y tomando como referencia la anterior cita que hace alusión a los primeros orígenes de la globalización, dejando por sentado, que no es una novedad del siglo XIX o de finales del siglo XX, sino que por el contrario es una corriente cuyos inicios incluso, se nutren de acontecimientos de importancia histórica en la sociedad mundial, se puede inferir, que los actuales movimientos aperturistas, o las razones de la imponente fuerza con la que los últimos veinte

³³ IANNI, Octavio. Teorías de la globalización. 7 ed. México. Siglo XXI editores S.A. 2006. 189 p. ISBN 968-23-2001-1

años la palabra *Globalización* ha acentuado los procesos sociales de toda naturaleza, son el paso final del dilatado desarrollo del capitalismo, el cual en sus comienzos se caracterizó por la concurrencia de colonizaciones y concluyó en los años noventa con el reintegro del antiguo bloque soviético y de los países revolucionarios del tercer mundo.

Bajo la globalización, el sistema ha estado manejando un impresionante crecimiento intensivo, la época del acaparamiento antiguo de capital está llegando a su fin. En esta transformación, esos establecimientos políticos que habían entorpecido al capitalismo son dejadas de lado, y se desempiedra el camino para la total comercialización y mercantilización de la vida social de todo el mundo.

Con la globalización surgen nuevas necesidades, que obligan a la tecnificación de las relaciones sociales en todos los grados y calidades. Se universaliza la sociedad, la información, la manera en cómo se procesa y especialmente la utilidad que se le da, se convierte en un elemento crucial de los procedimientos aperturistas en todos los escenarios, la mayor parte del mundo considera las bondades de entrar en el proceso o por lo menos reconoce que el no participar de la nueva tendencia, los aísla de otras naciones, clausurando o viendo interrumpido el desarrollo futuro de sus soberanías. Las disciplinas y actividades profesionales en general se ven sometidas a replanteamientos en sus fines y objetivos, y el ser humano es influenciado por culturas y ambientes sociales lejanos a él. Y como es bien argumentado por OCTAVIO IANNI en su libro *Teorías de la Globalización*, todo parte desde el capitalismo, sistema que aun sigue predominando y que ha generado implicaciones diversas en todo campo de acción humano:

*En la misma proporción en que se da el desarrollo extensivo e intensivo del capitalismo en el mundo, se generaliza la racionalidad formal y real inherente al modo de operación del mercado, de la empresa, del aparato estatal, del capital, de la administración de las cosas, gentes e ideas, todo codificado en los principios de derecho. **Ahí se une el derecho y la contabilidad, la racionalidad y la productividad de tal manera que en todos los grupos sociales e instituciones, en todas las acciones y relaciones sociales, tienden a predominar los fines y los valores constituidos en el ámbito del mercado, de la sociedad vista como un vasto y complejo espacio de intercambios***³⁴.

La parte final de esta cita se presenta resaltada con el objeto de explicar el papel de la contabilidad en el proceso de internacionalización, demostrar cómo la disciplina contable se ha reestructurado a partir de las exigencias del sistema y

³⁴ IANNI, Octavio. *Ibíd.*, p 5.

cómo su sentido u objeto, de algo particular, ha pasado a ser un argumento y un propósito, hoy de carácter universal.

Saliendo del contexto histórico que antecede la globalización y considerando este tema como asumido y entendido por la naturaleza con la que ha sido apropiado por la sociedad, enseñado por las entidades educativas, advertido en diarios y noticieros del mundo y documentado en infinitud de formas; no se hace necesario detallar más a profundidad el tema, para entender cómo se convirtió en el principal detonante, para que hoy se hablara de *internacionalización de la contabilidad*.

Sin lugar a dudas la contabilidad de la actualidad es todo menos una contabilidad doméstica, ha salido del monótono proceso automático, hacia el ámbito internacional en la preparación y presentación de Estados Financieros, hoy como consecuencia de tendencias globalizantes y para abrir la puerta a operaciones de negocios internacionales, especialmente en el campo financiero. La contabilidad en el ambiente mundial se inició, entre otros, cuando las empresas multinacionales pedían la exposición de Estados Financieros por conversión a moneda extranjera. El contexto internacional, debido a nuevas revelaciones tecnológicas, en nuevas teorías de correspondencia y comunicación y por supuesto el exagerado incremento poblacional, generó un mayor volumen de las operaciones productivas y mercantiles, a la par, que la innovación de los sistemas de información ponía al alcance de la comunidad internacional nuevos mercados.

Gabriel Vásquez³⁵ desarrolla cómo el profesor MUELLER G. G. es conocido en el orbe académico como el forjador de la contabilidad internacional al divulgar en 1963 *“The Dimension of the International Accounting Problem”*.

En lo contable, *“se pasó de la era industrial, centrada en las normas (legales, profesionales, técnicas), a la era de la informática, basada en la dinámica de los mercados locales, regionales, internacionales, globales”*³⁶.

Los esfuerzos mundiales de internacionalizar los principios de contabilidad tienen dos variantes. Una variante es la regulación profesional o privada que se inicia en congresos internacionales de contabilidad (VII congreso, 1957), continúa en los VIII y IX congresos hasta que en Sídney se aprobó un comité internacional de Coordinación Contable y se creó el International Coordination Committee for the Accountancy Profesional (ICCAP); este comité se organizó en cinco comités permanentes, uno de ellos el International Accounting

³⁵ VÁSQUEZ TRISTANCHO, Gabriel. “Prospectiva de la contabilidad internacional. Análisis de la situación colombiana”. En revista *El Contador Público*, No. 83, Bogotá, octubre de 2000. P 67-92

³⁶ MANTILLA, Samuel Alberto. Adoptar para participar. Bogotá, Universidad Javeriana, 2002. Citado por: REYES, Guillermo y ROA, Natalia. Internacionalización de la contabilidad. En: Revista apuntes contables 2010. P 87-110.

Standards Committee (IASC) conocido como comité de normas internacionales, cuya carta constitutiva se firmó en 1973. La segunda variante interesada en internacionalizar los principios de contabilidad, es la normalización pública o supranacional de carácter legal liderada por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (1960) (OCDE) y la ONU, iniciada formalmente en 1972, cuando el consejo económico y social de la Naciones Unidas conformó un grupo de expertos con destino al estudio del papel de las empresas multinacionales y su impacto en el proceso de desarrollo económico a nivel mundial. En 1974, como fruto del trabajo de los expertos, se creó el Comité Comisión de Empresas Transnacionales, y dentro de los dos siguientes años produjo tres trabajos: “Establecimiento de normas internacionales de contabilidad y presentación de informes”, “Normas internacionales de contabilidad y presentación de informes” y “Algunos aspectos de la contabilidad y la presentación de informes de las empresas de especial interés para los países en desarrollo”. En estos trabajos, que no se limitaban a lo financiero, lo relacionado específicamente con la información financiera fue integrado a lo que exigían la Comunidad Económica Europea y el IASC³⁷.

Lo anterior, casi que nos obliga a admitir que la actuación de la contabilidad ante la internacionalización de la economía, se disipa con la aceptación de estándares emitidos por el IASB (International Accounting Standards Board), lo cual es la consecuencia de una mezcla especial de visiones y discernimientos teóricos e incluso hipotéticos sobre el desarrollo, el ideal económico, la globalización, el papel del Estado y de los preceptos legales.

3.1.1 Creación de los organismos influyentes en el desarrollo de las normas internacionales de contabilidad.

En la conformación del orden internacional de la contabilidad, respecto al principio y clasificación de IASC, IFAC, AIC, CAPA y FEE, puede apreciarse, que fue en el momento en que progresaron los negocios; las empresas se propagaron al exterior y llevaron sus oficios, funciones, sus costumbres y sus contadores, hacia la competitividad; lo que generó contacto entre diferentes profesionales contables y se presentaron los primeros intentos para coligarse en pro de la resolución de problemas comunes y establecer algún tipo de organización internacional.

³⁷ TUA PEREDA, Jorge. Principios y normas de contabilidad: Historia, metodología y entorno de la regulación contable. Madrid, España. 1984. 401 p. ISBN: 84-7196-416-3

Transcurría el año de 1967³⁸, cuando se forma en París durante la realización del IX Congreso Internacional de Contadores, un grupo de trabajo que presentó sugerencias y recomendaciones al X congreso en Sídney. De ese modo se origina el IASC (1973); en 1977 nace la IFAC; momentos trascendentales para la ejercicio y práctica de la disciplina, ya que de esa manera se emprende el camino hacia la formación de la estructura internacional de la profesión contable. Tras de estas asociaciones se encuentran: la Federación de Expertos Contables Europeos, la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC), con 28 países miembros y la Confederación de Contadores de Asia y del Pacífico (CAPA), con 31 organismos de 22 países.

Adicional a los anteriores es oportuno asociar a esta estructura, el Financial Accounting Standards Board (FASB) y por supuesto la variada representación compuesta por el FMI, BM, BID, IOSCO, OMC, SEC y el Comité de Basilea pues en la internacionalización de la contabilidad, ésta personifica el sector financiero, vital en la reingeniería de los fundamentos de la profesión contable³⁹.

Para entrar en detalle sobre la forma en cómo se organizaron las asociaciones y círculos de Contadores Públicos alrededor del mundo, debe partirse en primer lugar por entender el inicio y objeto del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC)⁴⁰. Es un ente independiente de carácter privado, cuya intención es alcanzar la semejanza y concurrencia en los principios contables que utilizan las sociedades y demás organizaciones para presentar su información financiera en todo el mundo. Desde finales de 1983, los participantes de IASC son todas las organizaciones integrantes de IFAC⁴¹, que para principios del 2000, ascendían a 140 miembros de 101 países, evidenciando la presencia de más de 2.000.000 de profesionales contables. Sus intenciones y designios, van dirigidos hacia la formulación y publicación de normas para que sean observadas en la presentación de Estados Financieros y promover su conformidad y empleo en todo el mundo, ejecutar acciones para el perfeccionamiento y armonización de medidas, normas contables y procedimientos relacionados con la presentación de Estados Financieros.

Antes del (IASC)⁴², específicamente en 1977 nace la International Federation of Accountants (IFAC), órgano no gubernativo que congrega a nivel mundial a las organizaciones profesionales. Ampara a todos los contadores ya sea que se desempeñen en el conocimiento público, la producción industrial, la comercialización, o la prestación de servicios. Es de resaltar que ninguna otra asociación contable en el mundo y de otras profesiones cuenta con la extensa plataforma de apoyo internacional que distingue a la IFAC. Está organizada en

³⁸ REYES, Guillermo. Internacionalización de la contabilidad. Op. Cit., p 5.

³⁹ Ibid., P 5.

⁴⁰ Ibid., p 6.

⁴¹ Ibid., p 6.

⁴² Ibid., p 6.

una asamblea a la que asisten delegados de cada una de las organizaciones miembro; allí se elige un concejo, el cual a través de su comisión ejecutiva, lleva a cabo y analiza las políticas de IFAC, precisando y vigilando el desempeño de las gremios de trabajo y de siete comités básicos; que son: Comité de contabilidad financiera y gerencial, que apoya prácticas e investigaciones de contabilidad gerencial; Comité de ética, el cual hace recomendaciones sobre revisiones al código de ética para contadores profesionales; Comité de prácticas de auditoría (IAPC) e (ISAS), proporcionando un perfeccionamiento del equilibrio de prácticas de auditoría y servicios adjuntos a ella mundialmente; Comité de educación, para el desarrollo de destrezas y habilidades profesionales, elaboración de guías de educación que definen programas de formación profesional continuada. Nutre con permanentes publicaciones la actualidad contable y financiera; Comité del sector público (PSC); que realiza e impulsa normas, prácticas y estudios contables que tienen aplicación mundial para gobiernos nacionales, regionales, locales; Comité de asociación, dedicado a extender el número de adeptos y monitorea la fortaleza de la profesión y finalmente, el Comité de información tecnológica (IT), facilitando el intercambio mundial de información en tecnología y trabaja para mejorar la competencia de los contadores.

El continente americano no fue ajeno al proceso de internacionalización de la contabilidad y también tiene una historia para contar dentro de su desarrollo estructural. Transcurría el año de 1949 cuando Puerto Rico se convierte en escenario para el establecimiento de la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC), constituida por 23 países de América, simboliza la profesión contable del continente americano y su tarea es obtener la superación y formación profesional integral de los contadores miembros; para ello estimula el perfeccionamiento del nivel académico, enaltece la educación técnica, capacitada y competente, difundiendo los principios y valores éticos de la profesión.

Mientras que América desde finales de los años cuarenta era participante activo de la reestructuración de la contabilidad, el oriente del planeta a fines de la década de los setenta, a penas se preparaba para hacer lo propio cuando en Hong Kong se constituyó la Confederación de Contadores de Asia y del Pacífico (CAPA) en 1976, la cual incorpora asociaciones profesionales de más de 20 países del Oriente. Diez años más tarde en 1987, se crea la Federación Europea de Expertos Contables (FEEC), constituida por 32 organizaciones profesionales de 21 países europeos. Sus objetivos serían trascendentales en la disciplina contable y exaltarían la labor profesional del Contador Público, estando dentro de sus directrices y políticas de acción, apoyar el perfeccionamiento y la armonización de la práctica contable, promover la cooperación entre organizaciones contables profesionales de Europa, representar a la profesión a nivel internacional y ser órgano consultivo de la profesión contable europea.

La Financial Accounting Standards Board (FASB). Pese a no ser una entidad de carácter mundial, su trascendencia en el mundo contable sí lo es, por tratarse del

instrumento superior contable en los Estados Unidos, por el tamaño de las operaciones que se efectúan en las bolsas de ese Estado y porque particularmente en nuestro país, hay un enérgico y significativo intercambio comercial con ellos. La labor del FASB es instituir y mejorar estándares de reportes y contabilidad financiera para norte y educación del público, auditores y usuarios de información financiera. Estos estándares son críticos para la eficiencia de los mercados de capital de Estados Unidos.

La ruta que condujo la profesión contable hacia la internacionalización, puso de manifiesto la creación de organismos de carácter mundial expresamente dirigidos hacia la satisfacción de necesidades propias de la disciplina y al diseño de preceptos también particulares a ella. Sin embargo, a la contabilidad no fueron ajenas las manifestaciones reglamentarias de otros poderosos organismos internacionales que fundamentaron y dieron un mayor soporte a las responsabilidades y obligaciones de la profesión. Caso puntual es el de la Organización Mundial del Comercio (OMC), la cual posee una serie de acuerdos, entre los cuales hay uno que tiene que ver con el tema que nos embarga: el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios, donde se aciertan los servicios profesionales y se sitúan los servicios de contabilidad, teneduría de libros y auditoría.

Recíprocamente a lo anterior, en Europa se desarrolla un proceso económico de importancia mundial. En 1957, con el tratado de Roma⁴³, se constituyó la Comunidad Económica Europea, hoy Unión Europea (UE), con la intención radical y decisiva de formar un mercado común, dentro de la imagen de consentir unidades económicas como nueva táctica mundial. La nueva organización exigía uniformidad, semejanza e igualdad en la producción y divulgación de información financiera empresarial. El 7 de junio de 2002, el Consejo Europeo acogió la orden de empleo y práctica de Normas Internacionales de Contabilidad, el cual demanda que las sociedades cotizadas, incluyendo bancos y compañías de seguros, preparen sus Estados Financieros consolidados con normas internacionales de contabilidad desde 2005.

Finalmente desde 1973, El IASC⁴⁴ afrontó la emisión de normas internacionales de contabilidad, y en 1988 creó y promovió el documento Comparabilidad de Estados Financieros, por medio del cual se revisaban las normas, debido a dificultades surgidas al incrementarse la internacionalización. En 1989 dispuso el proyecto de mejoras, que contó con el sostén de entidades como el Centro de las Naciones Unidas para Corporaciones Transnacionales, la Federación Internacional de Bolsas de Valores, la Asociación Internacional de Abogados, el Banco Mundial y la Organización Internacional de Reguladores de Mercado de valores (IOSCO).

⁴³ Ibid., p 10.

⁴⁴ Ibid., p10.

IASC, el organismo encargado de emitir normas internacionales de contabilidad, fue reestructurado a partir de abril de 2001, obedeciendo a críticas relacionadas según FASB: 1. Ser órgano de decisión y emisión independiente, 2. Con el proceso debido adecuado, 3. Personal adecuado, 4. Recaudación de fondos independientes y 5. Vigilancia independiente. Sin embargo, por su composición fue criticado ante la posibilidad de marginar mercados emergentes; aunque Sir DAVID TWEEDIE, presidente del IASB, afirmó que el interés de países no representados está protegido⁴⁵.

La nueva estructura del IASC separa el cuerpo de magistrados encargados de producir las normas contables (Board) de la alta dirección a quien le corresponde la consecución de recursos y control administrativo (trustees). El principal objetivo fue separar la parte científica académica de la encargada de la consecución de recursos y control administrativo. La fundación IASC tiene dos órganos principales: la alta dirección (trustee) y el cuerpo de magistrados denominado International Accounting Standards Board (IASB). IASB es una institución independiente, del sector privado, que trabaja para lograr la convergencia de principios contables y la producción de reportes financieros ante todo el mundo. Inicia su funcionamiento a partir del 1º de abril de 2001, y a partir de esa fecha es su responsabilidad la emisión de las normas internacionales de contabilidad que se denominan International Financial Reporting Standards (IFRS) o estándares internacionales de reportes financiero⁴⁶.

3.1.2 Paso de las NIC a las NIIF.

De lo dicho hasta el momento puede concluirse que la Contabilidad bajo estándares internacionales, surge a raíz del comercio mundial. Los procedimientos de importación y exportación de bienes y servicios se fueron extendiendo por la mayor parte de naciones del mundo, al punto de llegar a la inversión directa de otros países extranjeros, y ser considerado este mecanismo, como una estrategia que dinamizó y ha revitalizado naciones de economías consideradas débiles. De esta manera aparece entonces la empresa de clase mundial, desplegándose más adelante la concepción de globalización de la economía, que modificó radicalmente la aplicación internacional de los negocios.

Durante el proceso de internacionalización se estructura la disciplina contable, se mejoran o descartan de manera definitiva procesos que se creen exigüos o limitados en virtud de las nuevas necesidades, ya no impuestas por la empresa en

⁴⁵ VÁSQUEZ TRISTANCHO, Gabriel. Normas internacionales de contabilidad.2001. Citado por: REYES, Guillermo y ROA, Natalia. Internacionalización de la contabilidad. En: Revista apuntes contables 2010. P. 97.

⁴⁶ Ibíd. P 11.

particular, si no por el escenario económico mundial y a razón de esto, suceden evoluciones o metamorfosis en muchos de los organismos, asociaciones y parámetros cruciales en el proceso.

El mejor ejemplo de lo anteriormente dicho, se encuentra en el paso que se da cuando de Normas Internacionales de Contabilidad se pasa a Normas Internacionales de Información Financiera.

Las Normas Internacionales de Contabilidad, también designadas como NIC, son un complejo grupo de principios, fundamentos y razonamientos generales de Contabilidad, que tienen como objeto estandarizar a nivel mundial las normas con las que cada país lleva la Contabilidad. Dichas medidas ó disposiciones, fueron creadas por el International Accounting Standards Committee (IASC), cuerpo que fue concebido, como anteriormente ya se hizo mención en 1973 por profesionales de Contabilidad comisionados de naciones como: Alemania, Australia, Canadá, Francia, Países Bajos, Japón, México, Reino Unido/Irlanda y Estados Unidos.

Sucediendo el tradicional IASC en cuanto al pronunciamiento de normas contables, se crea el International Accounting Standards Board (IASB) en abril de 2001.

Es necesario y pertinente hacer una aclaración sobre el paso de NIC a NIIF. Como actualmente el IASB es el organismo que emite las normas del IASC, cumple con la tarea de emitir las Normas Internacionales de Información Financiera –NIIF-, término que incluye además a las NIC y a sus interpretaciones: SIC (término que se referenciará un poco más adelante). Esto, porque según resolución del mismo IASB, todas las normas e interpretaciones que había emitido el IASC quedarían en marcha hasta que fueran retiradas por decisión del IASB o porque éste emitiera una nueva NIIF que reemplazara una NIC. Por eso hoy en día se les denomina NIIF y en algunas ocasiones para no dejar tan implícitas las Normas Internacionales de Contabilidad también se les llama NIC-NIIF⁴⁷.

Así las cosas con los postulados impuestos por el paso a NIIF, se establecen, según las necesidades del ordenamiento económico del siglo XXI, nuevas exigencias para el manejo de la información contable y financiera que incluyen: parámetros de reconocimiento, medición, presentación y revelación de la información, necesarios para el análisis de los Estados Financieros de propósito general en pro del perfecto conocimiento que deban tener los usuarios de dicha información.

⁴⁷ MUÑOZ, Leidy. Op. Cit., p. 28

En el pasado, las NIC proporcionaban muchos tratamientos opcionales y se constituía como una lista de alternativas permitidas, en donde las prácticas se basaban principalmente en las realizadas en la zona anglosajona. Con esto, el IASC, tenía unas opciones que eran adaptables para casi cualquier tema, evitando que se dieran problemas relacionados con las culturas de los países y con los sistemas legales de los mismos. De esta manera, lo único que estaba haciendo este organismo era clasificando las normas existentes y mostrándolas como alternativas aprobadas para su aplicación; su tarea de crear normas no era llevada a cabo⁴⁸.

El IASC tal como estaba establecido y con las críticas y falencias de fondo ya claramente identificadas, realizó esfuerzos adicionales en cuanto a la manera en cómo eran comparados los Estados Financieros, aspecto en lo que inicialmente habían fracasado. Llegar a este punto sin embargo, implicaba desarrollar una exploración profunda de todo el contenido de las normas, situación que tuvo fecha en el ciclo cesante de la década de los ochenta y estaba, en los propósitos de quienes ejecutaban esta labor, alcanzar un mayor grado de exactitud e inflexibilidad en las premisas reguladas para al fin prosperar en la anhelada armonización internacional de la Contabilidad. Pero el propósito solo se lograría, adoptando una orientación nueva, un rumbo diferente, más preceptivo y con una procedencia conceptual que viabilizara la elección entre las distintas iniciativas existentes para cada tema, razón por la cual el IASC se estableció hacia dos vías básicas:

- 1. Elaborar un “Marco Conceptual para la producción y presentación de los Estados Financieros”. Lo fundamental de esto era crear un debate teórico que hiciera mínimas las diferencias conceptuales. Así se llenaría el vacío que había sobre la estructura teórica para que las normas fueran congruentes y consistentes. Ese marco fue aprobado en abril de 1989, y se constituyó en una herramienta esencial para elegir y descartar entre las opciones alternativas de las NIC.*
- 2. Comenzar un “Proyecto de Comparabilidad” para aumentar la calidad de los estándares y recuperar la imagen perdida por el exceso de alternativas. Con este propósito se creó el IASC Comparability-Steering Committee que en enero de 1989 emitió el documento “Comparability of Financial Statements”, que proponía suprimir esa variedad de opciones en las NIC⁴⁹.*

El IASC asumió desde su conformación la labor de aseverar que sus normas fueran empleadas de forma ajustada y correcta, ya que no sólo era necesario emitir buenas normas sino que además era importante cuidar por la aplicación

⁴⁸ *Ibíd.*, p 28.

⁴⁹ *Ibíd.*, p 29.

rigurosa de éstas. Así que no era suficiente con que los países o los mercados de valores aceptaran las NIC, ellos también debían contribuir a que su aplicación fuera cristalina, honesta y exacta, aceptando que hubiera una calificación profesional mínima para asegurar que los contadores actuaran conforme a los estándares internacionales, y a su vez que las empresas persistieran en el mercado global. Todo este proceso finalizó con la reforma aprobada en mayo del año 2000 que dio paso luego al IASB.

Es bueno saber que el IASB cuenta con un completo equipo de elementos que le facilitan organizar y obtener información contable y financiera. Éstos son:

-Normas Internacionales de Contabilidad (NIC). En ingles: International Accounting Standards (IAS).

-Interpretaciones de las Normas Internacionales de Contabilidad. En inglés denominadas: Standards Interpretations Commite (SIC).

-Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). En inglés: International Financial Reporting Standars (IFRS).

-Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera. En inglés denominadas: Internacional Financial Reporting Interpretation Commite (IFRIC)⁵⁰.

3.1.3 Objetivos del IASB.

En consideración a los principales objetivos del IASB, órgano profesional encargado de la emisión de las NIC y de las NIIF que son:

** Formular y publicar, buscando el interés público, un conjunto de normas generales de Contabilidad de elevada calidad, comprensibles y aplicables que requieran información de alta calidad, transparente y comparable en los Estados Financieros y en otros tipos de información financiera, para ayudar a los participantes en los mercados de capitales de todo el mundo, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas.*

** Promover el uso y aplicación rigurosa de dichas normas*

** Cumplir con los objetivos asociados con (a) y (b), teniendo en cuenta, cuando sea preciso, las necesidades especiales de entidades pequeñas y medianas y de economías emergentes*

** Conseguir la convergencia entre las normas contables de carácter nacional y las Normas Internacionales de Contabilidad y las Normas Internacionales de Información Financiera, hacia soluciones de elevada calidad técnica⁵¹”.*

⁵⁰ Ibid., p 30.

⁵¹ Ibid., p 28

Puede inferirse entonces, que pese al objetivo particular que las *NIIF* tienen en cada una de sus normas, respecto al caso o proceso particular que citen, su propósito general es:

Facilitar y proveer a los propietarios y autoridades de las sociedades, a los partícipes de los mercados de capitales y los Contadores Profesionales, un agregado de medidas y criterios contables de índole mundial, que sean de alta calidad y eficacia y, que en servicio del interés público, les faculte a los mismos, la preparación presentación y el empleo de Estados Financieros de propósito general, cuya información sea confiable, clara y comparable, que contribuya a resolver la toma de decisiones económicas.

Una vez satisfechas las necesidades de internacionalización y la creación de la solución que permitiría el uso de un lenguaje universal contable, la autonomía de cada país para iniciar el cambio hacia las normas internacionales, tuvo una historia diferente en cada país. En Colombia, particularmente, el tema de internacionalizar la contabilidad tiene historia, que demuestra los intentos, fracasos y logros que el gobierno nacional ha tenido referente a la contabilidad.

3.2 ANTECEDENTES DE LA INTERNACIONALIZACIÓN CONTABLE EN COLOMBIA

La globalización, como proceso de integración de países, no ha sido ajena a Colombia. Desde que se inician los acuerdos de importación y exportación de mercancías, se evidencian las primeras normativas internacionales que se debió cumplir para participar en el mercado mundial.

En la ley 170 de 1994 por medio de la cual se aprueba el Acuerdo por el que se establece la "Organización Mundial de Comercio (OMC)⁵²", suscrito en Marrakech (Marruecos) el 15 de abril de 1994, sus acuerdos multilaterales anexos y el Acuerdo Plurilateral anexo sobre la Carne de Bovino, Colombia se integra a un sistema de reglas denominado GATT creado para la disminución de aranceles y la facilitación de intercambios de mercancías y servicios, que a su vez, dio paso a la creación del organismo OMC (Organización Mundial de Comercio), quien se encargo de expandir sus funciones de reglamentar la comercialización de mercancía entre países a comercializar también servicios y reglamentar la propiedad intelectual.

⁵² REYES, Guillermo. La contaduría pública colombiana y los acuerdos comerciales internacionales de Colombia. En: revista apuntes contables. Universidad Externado Bogotá. 2003. P 21-56.

La aprobación de la ley, genera críticas, pues se dice que no contó con los suficientes argumentos para demostrar la pertinencia del acuerdo para Colombia, pues es necesario recordar que la protección de los bienes y estructuras nacionales debe estar por encima de una participación mundial, porque los efectos negativos pueden ser mayores que los beneficios que ofrecen los acuerdos internacionales, y más si se trata de un país catalogado como subdesarrollado, donde se evidencian más intereses particulares, presiones e inequidades, con unas intenciones ocultas de quitar soberanía e influenciar la economía de los países más débiles como Colombia, que en casi toda su carrera legislativa y judicial, no ha hecho más que acoples de modelos extranjeros que no siempre han brindado la solución necesaria.

En esta ley, de una normatividad para comercializar mercancías, se extendió hasta el punto de crear normativas para la internacionalización de los servicios, tal como es el caso de la contaduría pública. Este gran paso que se dió, permitió abrir las fronteras y oportunidades de trabajo para los profesionales, sin embargo, siempre se ha evidenciado una falta de estudios e investigaciones profundas que determine realmente la oportuna eficacia de esas decisiones.

La estructura del acta final de la OMC declarado constitucional como ley, cuenta con varios anexos. Ellos son:

Anexo 1, compuesto por el anexo 1A, referente a acuerdos multilaterales sobre el comercio de mercancías, el anexo 1B: Acuerdo general sobre el comercio de servicios y anexos, el anexo 1C: Acuerdo sobre aspectos de los derechos de propiedad intelectual relacionados con el comercio. El anexo 2: sobre el entendimiento relativo a las normas y procedimientos por los que se rige la solución de diferencias. El anexo 3: mecanismo de examen de las políticas comerciales, y anexo 4: acuerdos comerciales plurilaterales (aeronaves civiles, contrataciones públicas, productos lácteos y carne de bobino)⁵³.

El anexo 1B relacionado con la comercialización de los servicios, instauró una tarea fundamental a la contaduría pública en Colombia, pues:

En el marco de la OMC se reconocen los servicios profesionales de la contabilidad como uno de los más importantes con amplias posibilidades de comercialización; por tal motivo les fue dedicada atención prioritaria hasta el punto de crear un grupo de trabajo exclusivo para redactar las disciplinas relativas al sector de la contabilidad. Tal situación de expectativas y motivación debe mover a la contaduría pública colombiana para despertar su interés y participación en un ambiente donde se arriesgan soberanía y

⁵³ Ibid., p 26.

*posibilidades de trabajo, entre otros, si no se procede adecuada y oportunamente*⁵⁴.

La necesidad y más aún, la obligación contractual que se pactó, sobre una constante evolución hacia la internacionalización de la contabilidad en Colombia, incentivó al estudio y estructuración de la profesión. De tal manera, que se hicieron investigaciones sobre la manera en la que se ejercía la contabilidad dentro de los países, la cual incluía formación, ética, restricciones, principios, entre otros, con el fin de detectar las compatibilidades y empezar a construir las nuevas ideas de formalización que llevarían a una contabilidad internacional. En este contexto, las restricciones que se presentan en el país para ejercer la profesión, han sido un obstáculo para los países extranjeros y un alivio para los profesionales colombianos. Dentro de estas restricciones, están las descritas en la ley 43 de 1990⁵⁵, como la inscripción del contador público, que se acredita por la tarjeta profesional, requiere que este sea colombiano o extranjero con no menos de 3 años domiciliado en el país, además de haber obtenido el título en una universidad colombiana autorizada por el gobierno o en una universidad extranjera, siempre que Colombia tenga convenios celebrados de reciprocidad de título y esté refrendado por el organismo gubernamental autorizado. El problema de fondo, realmente no es impedir que Colombia entre en una verdadera liberalización a través de estas restricciones, pues llegará el momento en que deba abrir sus fronteras completamente hacia los profesionales extranjeros, el asunto a tratar es: ¿Qué tan preparados se encuentran los profesionales contables colombianos para enfrentar esta competencia internacional?

*La participación de Colombia en procesos de internacionalización del comercio y su liberalización como en la OMC, según José Manuel Álvarez, no fue debatida ampliamente y no se miraron sus efectos. Parece que por esa misma senda va la contaduría pública del país, tanto para la comercialización del servicio como para la adaptación o armonización de normas contables nacionales con las internacionales, pues no se aprecian estudios profundos que muestren convincentemente las conveniencias. Más bien se proponen decisiones al amparo de presiones, apresuramientos, desinformación, falta de interés en un marco de poca credibilidad debido a la primacía de valores económicos sobre valores sociales y de poca equidad y justicia, que no se reclaman*⁵⁶.

Así pues, la contaduría pública, entra en aras de una evidente internacionalización, que no puede evitar por más restricciones que imponga, se

⁵⁴ *Ibíd.*, p 26.

⁵⁵ COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPUBLICA. Ley 43 (13, diciembre, 1990). Por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de Contador Público y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial. Bogotá, D.C., 1990. No. 39602.

⁵⁶ REYES, Guillermo. La contaduría pública colombiana y los acuerdos comerciales internacionales de Colombia. Op. Cit. p 23.

debe entonces disponer a un fortalecimiento estructural, de formación, de calidad, de normatividad, para los profesionales contables con el fin de garantizar su supervivencia ante la llegada de la competencia internacional. La solución no es una sola, y requiere cambios esenciales en diferentes campos de acción como las universidades, las empresas, el Estado, entre otros, que contribuyan al mejoramiento de los profesionales contables. En este contexto cabe resaltar el objeto de este estudio como lo es la Revisoría Fiscal, pues analizando los problemas que conlleva la internacionalización de figuras compatibles en diferentes países, como el contador público y el auditor; ¿cuánto más delicada debe estar la Revisoría?, que además de enfrentar su carácter nacionalista, también debe defender su supervivencia, resaltando que las normas internacionales, contiene en su esencia bases del sistema anglosajón, que no tienen en cuenta una figura como ésta en la expedición de las normas consideradas como internacionales.

El verdadero reto de Colombia frente a la eminente internacionalización, considerando principalmente al Estado, empresas y contadores, es el fortalecimiento, primero normativo, luego formalizado (educación universitaria), y de desempeño (calidad del ejercicio) de la contaduría pública, y aún más en la figura de la Revisoría Fiscal, para que sea capaz de hacer frente y de contribuir al control de las operaciones internacionales. Garantizando su supervivencia, y evolución de acuerdo a las necesidades del entorno, a la vez, que se cumple con la protección nacionalista de una figura necesaria dentro del país.

3.2.1 Estructura del sistema colombiano para afrontar la internacionalización.

A pesar de que el proceso de internacionalización no es nuevo en Colombia, han existido duras críticas frente a la estructura que posee el país para acoplarse a las nuevas normas que son impuestas por los organismos internacionales, pues se hace más lento el proceso, y cada vez se hace más difícil el encontrar un punto armónico entre la normatividad nacional y la internacional, recordando que las bases del sistema colombiano provienen del legado latino de Francia y España, mientras países como Inglaterra y Estados Unidos normativizan y trabajan bajo un sistema anglosajón. Este tema es de gran importancia, cuando se estudian los parámetros bajo los cuales son creadas las normas internacionales, basadas en una completa liberalización e interés privado, donde las profesiones son completamente independientes y donde los sistemas de control son principalmente posteriores. El choque entre estos dos sistemas son una constante dentro del país, que a través de la participación dentro del mercado mundial permeabilizó su sistema latino (que aun es el más marcado), trayendo consecuencias en la delimitación de figuras y organismos como es el caso de la Revisoría Fiscal.

Dentro de los estudios más marcados en cuanto a la estructura de Colombia y la incidencia en la internacionalización contable, se encuentra el de Gabriel Vásquez Trisancho⁵⁷, quien afirma que: las características del entorno jurídico, social, cultural y económico de Colombia, en lo referente a regulación contable, es el siguiente:

- 1- *Tradición jurídica del derecho latino (Estado de derecho, con influencia de la Legislación Francesa y Española)*
- 2- *Los profesionales no establecen reglas de la contabilidad ni de la contaduría, las establece el Estado*
- 3- *Marcada influencia de las leyes fiscales*
- 4- *Orientación macroeconómica*
- 5- *Capital provisto por el sistema financiero principalmente (Financiamiento externo). No hay tendencia al mercado público de valores.*
- 6- *Aumento de la influencia norteamericana en la economía*
- 7- *Tendencia al control de la inflación (Menos de dos dígitos)*

De las características del entorno se infieren las siguientes macro reglas básicas, que caracterizan el modelo contable colombiano:

- 8- *Prudencia en la medición de hechos económicos (Conservadurismo)*
- 9- *Información confidencial y no orientada al mercado de valores*
- 10- *Control del Estado de las organizaciones (Nivel Privado: Revisoría Fiscal; Nivel Oficial: Superintendencias)*
- 11- *Uniformidad en la aplicación de las reglas contables*

De acuerdo a la anterior caracterización, se pueden demostrar las dificultades que enfrenta el país para entrar en procesos de armonización con normas internacionales, pues hasta en los puntos más centrales y objetivos que buscan las normatividades, existen grandes diferencias. Una de las principales es a quién va dirigida la información, pues mientras en la normatividad internacional, se dirige a los inversionistas, en lo nacional, se hace más énfasis en el interés público, lo que impide que los procesos de convergencia sean más eficientes, pues buscar

⁵⁷ VÁSQUEZ, Gabriel. Prospectiva de la contabilidad internacional: análisis de la situación colombiana. Op. Cit., p 10.

compatibilidades en objetivos completamente diferentes no es tarea fácil, y más cuando dicha convergencia, queda en manos del Estado, que en temas específicos no ha contado con la suficiente claridad y conocimiento para elaborar el proceso, lo que conlleva a consultas y debates de entidades que si saben del tema pero que no han tenido la autonomía para dictaminar normas, tal como ocurre con el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, que en normas contables son los más conocedores e investigadores profesionales, que solo pueden aportar comentarios y seguir de debate en debate intentando persuadir al Estado sobre lo que debe hacer, por lo que los procesos son lentos, ineficaces, y a la final quedan sectores descontentos con las decisiones tomadas.

Pese a los inconvenientes del sistema Colombiano tanto a nivel macro como a los micro refiriéndose específicamente a los del ámbito contable, el país no ha sido ajeno a la convergencia de normas internacionales contables, lo que ha permeabilizado el sistema y ha logrado hasta ahora un equilibrio entre los sectores nacionalistas y transnacionalistas, de manera que se garanticen los logros internos contables y los profesionales, al tiempo que se logra una mayor participación del sector contable a nivel internacional.

Mediante la promulgación de la ley 550 de 1999⁵⁸, Colombia adquiere compromisos de armonización y de actualización con referencia a las normas internacionales, específicamente en normas de contabilidad, Auditoría y Revisoría Fiscal, prueba de ello, se encuentra en los artículos 2 y 63 de dicha ley:

Artículo 2. Fines de la intervención del Estado en la economía. El Estado intervendrá en la economía conforme a los mandatos de la presente ley, en el marco de lo dispuesto en los artículos 334 y 335 de la Constitución Política, para los siguientes fines: (...)

6. Fortalecer la dirección y los sistemas de control interno de las empresas.

7. Procurar una óptima estructura administrativa, financiera y contable de las empresas reestructuradas.

8. Asegurar la calidad, suficiencia y oportunidad de la información que se suministre a socios o accionistas y a terceros. (...)

Artículo 63. Armonización de las normas contables con los usos y reglas internacionales. Para efectos de garantizar la calidad, suficiencia y oportunidad de la información que se suministre a los asociados y a terceros, el Gobierno Nacional revisará las normas actuales en materia de contabilidad, auditoría, Revisoría Fiscal y divulgación de información, con el objeto de

⁵⁸ COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPUBLICA. Ley 550 (30, diciembre, 1999). Op. Cit., No. 2 y 63

ajustarlas a los parámetros internacionales y proponer al Congreso las modificaciones pertinentes.

3.2.2 Anteproyecto de ley de intervención económica.

A partir del compromiso adquirido, los intentos por lograr la internacionalización de la contabilidad, la auditoría y la Revisoría Fiscal, se han hecho a través de la presentación de un anteproyecto que buscan cumplir tal fin. El punto central, ha estado en que la internacionalización siempre ha sido de la contabilidad como las NIC y las normas internacionales de auditoría NIA, pero por la base nacionalista de la Revisoría Fiscal, ésta nunca ha sido tratada como una figura con necesidad de sus propias normas internacionales. Como prueba de ello, se tiene el anteproyecto de ley de intervención económica por medio del cual se adoptan en Colombia los estándares internacionales de contabilidad, auditoría y contaduría. El cual generó duras críticas en muchos sectores contables. Al respecto, el nacimiento del anteproyecto y las críticas son comentados por José Luis Villareal:

El comité interinstitucional conformado por entidades estatales, en el año 2003 presentó un ante Proyecto mediante el cual se adoptan los estándares internacionales de contabilidad, que entre otros aspectos indica: la globalización de los mercados financieros trae como consecuencia la necesidad de establecer reglas de juego homogéneas para los diferentes actores del mismo. En ese orden de ideas, la comunidad internacional, representada por las Naciones Unidas, se ha trazado como uno de sus objetivos para el nuevo milenio, fomentar una asociación mundial para desarrollar, aún más, un sistema comercial y financiero abierto, basado en normas, previsible y no discriminatorio.(...)El anteproyecto de Ley de Intervención Económica elaborado por organismos gubernamentales, representa un peligro inminente para el adecuado ejercicio profesional de la Contaduría Pública en Colombia, debido a que pretende desconocer y modificar las estructuras existentes en torno a la profesión para facilitar un proceso de adopción, más no de armonización de la normativa contable internacional, sin abordar elementos de carácter social, económico y político acordes con la soberanía nacional⁵⁹.

A partir de la presentación de dicho anteproyecto, se pone en tela de juicio, lo que se debe hacer frente a la internacionalización de la contabilidad en tres posibles aspectos que llevan a resultados diferentes en cambios estructurales dentro del país. El proceso de convergencia que puede optar Colombia por aplicar frente a las normas internacionales, puede ser mediante: adopción, armonización o

⁵⁹ VILLAREAL, José Luis. Perspectivas de la contabilidad internacional: el caso colombiano. En: revista UNIMAR No. 43. Noviembre 2007. Pág. 21-32

adaptación, conceptos que han sido objeto de críticas y defensas en sectores contables que tienden al nacionalismo o transnacionalismo, donde se exponen los principales argumentos sobre qué es lo más conveniente para que Colombia este participando dentro del ámbito mundial. Al respecto, se hace necesaria la aclaración de los tres conceptos anteriores para que reflejen la magnitud del cambio que cada uno de ellos abarca. Tomando conciencia de que la protección de lo nacional debe primar antes que cualquier intento de ceder soberanía, el sello nacionalista critico que brinda a estos conceptos y su inclinación hacia uno de estos, es presentada por José Luis Villareal⁶⁰, donde además, cita a otros profesionales:

***La adopción** de los estándares internacionales de contabilidad es la implantación de los mismos sin tener en cuenta las particularidades de cada contexto y, por lo tanto, respondiendo principalmente a las necesidades informativas internacionales, dejando a un lado los intereses de los entes nacionales. Según Rafael Franco Ruiz, la “adopción” implica la imposición “La adopción consiste en la transferencia de una estructura regulativa, no de su construcción.... Su proceso no tiene mayores complejidades y se limita a apropiar un modelo desarrollado en un medio social, que por alguna razón se considera más avanzado en contabilidad, o que tiene influencia económica determinante, dándole el carácter de obligatoriedad en un nuevo medio social.*

***La adaptación** es asimilada a la armonización, que según el profesor Harold Álvarez, es un proceso en el que “se preserva un alto grado de independencia y discrecionalidad en los procesos informativos”, de manera que la reglamentación nacional se adapta o se relaciona con la normativa internacional.*

***La Armonización.-** Retomando a Rafael Franco, él aborda la “Armonización” como “lo más conveniente en la regulación -ya que se trata de utilizar- un enfoque político, mediante el cual se concilien los intereses contradictorios, como consecuencia de la concertación, claramente expuesta en los ordenamientos constitucionales de organizaciones fundamentadas en la democracia participativa. Por ello en el proceso regulador deben participar todos los agentes interesados, convirtiéndose en compromisarios de la regulación.”*

El planteamiento inicial frente a la internacionalización fue la adopción de los estándares de contabilidad, auditoría y contaduría, lo que generó rechazo en la mayoría de los organismos contables como por ejemplo el Consejo Técnico de la Contaduría Pública. Quien a través de un estudio riguroso sobre dicho anteproyecto de ley de intervención económica, destacó y defendió con

⁶⁰ Ibíd., p. 31

argumentos, el porqué Colombia como un país subdesarrollado no está preparado en ningún sentido para dar un giro completo a toda su estructura política, social, cultural y sobre todo económica. Considerando que perder soberanía y dejar permeabilizar por completo al país por ideas y normas extranjeras sin un debido estudio de las consecuencias no traerá sino conflictos y problemas, pues el solo hecho de adoptar no significa estar actualizados, pues las barreras que existen como el idioma y los sistemas bajo los cuales están creadas las normas son impedimentos lo suficientemente grandes para ameritar reflexionar si es el mejor camino; pues no todos los profesionales saben hablar un segundo idioma como el inglés, así que la interpretación de la normatividad y un verdadero término de actualización, queda en entredicho, pues se complicarían más los asuntos para legislar y más aún para ejercer un buen trabajo profesional.

El estudio del Consejo Técnico de la contaduría Pública, resalta varios aspectos importantes en un escrito titulado: “análisis de la adopción en Colombia de los estándares de contabilidad auditoria y contaduría”⁶¹ donde se presentan las posiciones favorables, contrarias y eclécticas del anteproyecto. A continuación, se resumen los puntos principales investigados por dicho organismo:

La regulación contable en el país: en este punto se expone que Colombia tiene asimetrías con los estándares internacionales y que la existencia de diferentes usuarios de la información tanto públicos como privados, impiden que mediante dicha adopción sean cumplidas las necesidades de información, pues en Colombia se tiende a elaborar informes con mira a cumplir las leyes fiscales, y no se enfoca principalmente en los inversionistas, como lo plantean las normas internacionales. Se resalta también el hecho de adoptar o armonizar, donde defienden la idea de armonizar la normatividad contable nacional con la internacional, para reconciliar las diferencias y mantener un equilibrio en la sociedad, donde se tengan felices a los defensores de la liberalización económica, al tiempo que se protegen los intereses de los nacionalistas, considerando que el modelo contable existente no requiere una completa abolición, sino una modificación de acuerdo con la evolución que presenta el entorno, tanto nacional como internacional, garantizando de tal manera la calidad de la información financiera, necesaria para participar en el ámbito mundial. Sin embargo, la decisión de armonizar o adoptar es cambiada por un proceso de convergencia, donde se da la posibilidad de adopción pura en unos casos y de armonización en otros, ajustando a la mayor conveniencia posible los modelos internacionales.

En la elaboración de Estados Financieros, se destaca el papel de la auditoria y la adopción de las normas internacionales de auditoría NIAs, argumentando que el modelo contable colombiano no ha permitido un correcto desarrollo de la figura de la auditoria para que se garantice la transparencia de la información revelada a los

⁶¹ CONSEJO TECNICO DE LA CONTADURIA PÚBLICA. Análisis de la adopción en Colombia de los estándares de contabilidad, auditoria y contaduría. Op, cit., p. 53-139

diferentes usuarios de la información, por lo que el CTCP, acepta como necesidad la adopción de las NIAs, resaltando la importancia y el efecto positivo que traería tanto para la auditoría que verifica los Estados Financieros, como para la Revisoría Fiscal en la certificación y dictamen de ellos, garantizando así, el cumplimiento de los objetivos de las NIAs: alto grado de la calidad en la labor de auditoría, alto grado de independencia mental y normas basadas en principios, con intención de brindar alto grado de confianza en el público respecto de la información financiera auditada y proteger los intereses de terceros. Para lograr el fortalecimiento de control en la auditoría, se hace un llamado ético y un recuento a través de la historia de cómo el control posterior y selectivo no ha sido siempre la solución. Esta necesidad de introducir un mejoramiento a la auditoría, proviene de fraudes y fracasos de la figura en el exterior, con escándalos muy conocidos como los de Enron, Andersen y Parmalt, que dejan en duda la efectividad de la auditoría.

En esencia, el anteproyecto propone el cambio de la Revisoría Fiscal por la introducción completa de la auditoría, así, se ve como la figura nacional se encuentra en riesgo frente a la internacionalización de la contabilidad, pues esta no tiene normas internacionales para aplicar, y ha compartido el puesto con la auditoría, por considerarlas similares. Al ser una figura nacional, su futuro en la internacionalización, tiende a desaparecer, teniendo en cuenta que el país no participa activamente en las propuestas de la internacionalización, y que al contrario, asumen un papel pasivo donde se deja en manos extranjeras el futuro nacional. El CTCP, es tajante en la propuesta de la abolición de la Revisoría Fiscal:

Proponer cambiar la institución autóctona de control de nuestro país, para adoptar este modelo en crisis no es una propuesta juiciosa y sí sospechosa de favorecer intereses extraños. Es el trueque, en beneficio del interés de las monopolices firmas transnacionales de auditoría, de un modelo de control integral, el que hoy debe ejercerse por ley, la Revisoría Fiscal, por uno de control posterior y selectivo, que no garantiza la protección del patrimonio empresarial. El anteproyecto es discriminatorio con la profesión contable nacional, la del simple contador individual y la de la pequeña firma nacional, pues obliga a seguir el modelo de estándares internacionales de IFAC, que según lo demuestran las recientes experiencias en el plano internacional, no son de máxima utilidad ni brillan por su efectividad⁶²

La figura nacional de la Revisoría Fiscal enfrenta un panorama incierto frente a la internacionalización de la contabilidad, aunado de los problemas actuales que vivencia, que mientras no exista participación por los profesionales contables, no podrá subsistir, frente a las cambiantes necesidades de información de los usuarios. El problema del futuro de esta figura, toca temas profundos, desde una

⁶² Ibid., p. 97

evidente pérdida de soberanía nacional, sometimiento hacia lo extranjero hasta problemas laborales y académicos. Las implicaciones de una desaparición de la Revisoría Fiscal, cambiarían no solo el campo laboral de la contaduría pública, sino también la normatividad nacional, las estructuras curriculares de las universidades, y traería consecuencias sociales como pérdida de confianza en la información financiera presentada por las empresas.

Si bien es cierto, el proceso de globalización no fue indiferente a Colombia, y los cambios son necesarios para participar en el ámbito mundial, a la vez que se aportan ideas nuevas e innovadoras que permitan el avance de la contabilidad, éstos no se pueden dar a cualquier precio, sometiendo la trayectoria construida por muchos años de investigación y mejoramiento de una figura nacional, que aunque tiene inconvenientes conceptuales y estructurales, ha sabido mantenerse como una necesidad de control ante la sociedad.

La diferencia conceptual y normativa que atañe a la Revisoría y a la Auditoría, se ve opacada y casi nula frente a las prácticas que desempeñan en el campo laboral, pues las técnicas de auditoría, también son utilizadas por la Revisoría Fiscal para desempeñar su trabajo, por lo que tiende a confundirse como una mezcla de auditorías. El CTCP, acepta los problemas de la figura de la Revisoría, así como su multiplicidad de funciones, de normas impuestas y la injerencia de muchos organismos reguladores, que no permiten una correcta interpretación de la Revisoría Fiscal. Sin embargo, no es motivo para proponer la eliminación de una figura de tan grande trayectoria, pues queda demostrado mediante muchos estudios como el realizado en 1995-1999 realizado por los gremios económicos, academia, Estado y superintendencia de sociedades donde se resalta la importancia y el reconocimiento que ha ganado frente a los empresarios y la sociedad. Aunque el estudio no es reciente y es evidente un detrimento debido a crisis internas que han puesto en tela de juicio su efectividad, no es motivo suficiente para eliminarla, antes bien, con un fortalecimiento conceptual, normativo y formativo:

La Revisoría Fiscal en el sector privado debe constituirse en el antídoto contra la corrupción y la doble moral empresarial (...). Las falencias detectadas proviene desde los mismos currículos formativos del contador público al inclinarlos hacia la auditoría, pero débiles en lo concerniente a la fiscalización que le debe ser propia al Revisor Fiscal; falencias tales como la ausencia de estudios epistemológicos y desarrollos tecnológicos y técnicos sobre la Revisoría Fiscal que se presentan en el nivel de pregrado y que no se han corregido en los postgrados y ni como consecuencia de los diferentes simposios que sobre dicho tema se celebra cada dos años en el país⁶³.

⁶³ Ibíd., p 113

La Revisoría Fiscal, logró “salvarse” frente a este anteproyecto de ley de intervención económica, que no fue aprobado, donde se evidencia su reemplazo total por la auditoría, lo que no lo exime de prepararse de los nuevos intentos de adopción de normas internacionales que lleven implícito el requerimiento de abolición de la figura.

El proceso de convergencia a normas internacionales, está cada vez más cerca, las decisiones a tomar dependen del Estado y del papel activo que ejerzan los gremios y organismos contables a través de estudios y de argumentos propositivos en busca de un equilibrio nacional y transnacional. La introducción de normas internacionales al ámbito contable, reestructuran las bases de los principios y objetivos que se buscaban anteriormente, todo con el fin de avanzar a la par con el mundo, cumpliendo con las nuevas exigencias de los usuarios de la información. El problema de fondo radica en el precio que se debe pagar por internacionalizar la contabilidad, la protección de la Revisoría Fiscal como figura nacional, se hace indispensable para garantizar el control, la fiscalización y protección del interés público.

3.3 PROCESO DE CONVERGENCIA A NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA NIIF EN COLOMBIA

El fracaso del anteproyecto de intervención económica, no puso fin a los intentos de internacionalización de la contabilidad, por el contrario, sirvió para la estructuración de un mejor anteproyecto, más sustentado y que hiciera surgir una ley que obligara a entrar al país al proceso de convergencia a normas internacionales de información financiera NIIF.

La entrada al proceso de convergencia, se hace a través de la promulgación de la ley 1314 de 2009⁶⁴, mediante la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento. Esta ley, supone como punto central un cambio en la contabilidad financiera y en la presentación de los Estados Financieros, pues se enfoca en brindar información a los mercados financieros e inversionistas, usuarios particulares, dando un cambio total, en un país donde la principal razón de presentar información financiera, es por cuestiones fiscales. El cambio de enfoque de usuarios de la información y la manera en la que se utiliza la información financiera, son los principales puntos de la ley.

⁶⁴COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPUBLICA. Ley 1314 de 13 de julio 2009.

El proceso de aprobación de la ley, tuvo una trayectoria, descrita por el CTCP a través de la elaboración de un esquema de la ley 1314 de 2009, así:

1. *Proyecto de ley número 165 de 2007 Cámara por la cual el Estado colombiano adopta las Normas Internacionales de Información Financiera para la presentación de informes contables (Gaceta del Congreso número 517, octubre 11 de 2007, página 3)*
2. *Ponencia para primer debate y pliego de Modificaciones al Proyecto de ley número 165 de 2007 Cámara, por la cual el Estado colombiano adopta las normas internacionales de información financiera para la presentación de informes contables (Gaceta del Congreso número 316, junio 4 de 2008, página 5)*
3. *Ponencia para Primer Debate al Proyecto de Ley Número 165 de 2007 Cámara por la cual el Estado colombiano adopta las Normas Internacionales de Información Financiera para la presentación de informes contables (Gaceta del Congreso número 374, junio 17 de 2008, página 1)*
4. *Texto Aprobado en Primer Debate por la Comisión Tercera Constitucional Permanente de la Honorable Cámara de Representantes en Sesión Ordinaria del día Lunes 16 de Junio de 2008 al Proyecto de Ley No. 165/07 de 2008 Cámara, —Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento. (Gaceta del Congreso número 478 del 30 de julio de 2008)*
5. *Ponencia para segundo debate (Gaceta del Congreso 731 del 21 de octubre de 2008)*
6. *Actas de Plenaria Número 150 de la sesión ordinaria del día martes 11 de noviembre de 2008 (Gaceta del Congreso número 13 del 30 de enero de 2009)*
7. *Texto aprobado por la Plenaria de la Cámara de Representantes en segundo debate*
8. *Ponencia para tercer debate ante la Comisión Tercera del Senado de la República al Proyecto de Ley número 165 de 2007 Cámara/ 208 de 2008 Senado,—Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento. (Gaceta del Congreso número 106 del 9 de marzo de 2009)*

9. Ponencia para segundo debate en el Senado de la República al Proyecto de ley no.165/07 Cámara, 203/08 Senado, —Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento y Texto definitivo aprobado en sesión de la Comisión Tercera del Senado el día 29 de abril de 2009 del Proyecto de ley no. 203/08 Senado, 165/07 Cámara, —Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptadas en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento. (Gaceta del Congreso número 285 del 7 de mayo de 2009)

10. Oficio presentado al Proyecto de ley número 165 de 2007 Cámara, 203 de 2008 Senado, adopción de Normas Internacionales de Información Financiera para la presentación de informes contables (Gaceta del Congreso número 363 del 22 de mayo de 2009)

11. Informe de conciliación al proyecto de ley número 165 de 2007 Cámara, 203 de 2008 Senado por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento. (Gaceta del Congreso número 461 del 9 de junio de 2009) (Gaceta del Congreso número 462 del 9 de junio de 2009)

12. Texto aprobado en la sesión plenaria del Senado de la República el día 3 de junio de 2009 al Proyecto de ley número 203 de 2008 Senado, 165 de 2007 Cámara, por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento (Gaceta del Congreso número 480 del 10 de junio de 2009)

13. Ley número 1314 del 13 julio de 2009 "Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento". (Diario Oficial 47.409 del 13 de julio de 2009)⁶⁵.

⁶⁵ CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA. Esquema de la ley 1314. Historia legislativa. Publicaciones. [Documento en línea] Disponible en: http://www.ctcp.gov.co/sites/default/files/LEY1314_0.pdf [consultado el 18 de octubre de 2012]

Esta ley en sus 8 páginas, enmarca de manera general el direccionamiento necesario para lograr el proceso de convergencia a NIIF por medio de la potestad del gobierno para intervenir la economía, al tiempo que designan funciones y responsabilidades a los organismos que participarán en el proceso. Mediante esta ley, se buscan “beneficios” para el país y la profesión contable, de manera que se dé el paso hacia la internacionalización contable, permitiendo así, el ingreso al país del lenguaje universal en información financiera.

El desarrollo de la ley, se fundamenta en la intervención económica, enfocado a la contabilidad financiera, excluyendo así las cuentas nacionales, la contabilidad presupuestaria, la contabilidad financiera gubernamental, de competencia del Contador General de la Nación, y la contabilidad de costos. Con el objetivo de brindar productividad, competitividad y un desarrollo armónico de la internacionalización de la economía. Las características de este proceso de intervención a la economía son entre otras, la transparencia, de público conocimiento, abierto, flexibles, acorde a las buenas prácticas, con el fin de lograr producir información contable para la construcción de Estados Financieros confiables y transparentes, útiles para la toma de decisiones. El objetivo perseguido es ambicioso, grande y requiere de la participación de varios actores para lograrse. Pero a pesar de los direccionamientos generales, la ley queda muy superficial para poder concretar la meta, de manera que plasma el objetivo pero la manera de desarrollarlo específicamente, queda a la expectativa de decretos, reglamentaciones posteriores, lo que no ayuda a cumplir el plazo estipulado, pues sin los actores principales ni las reglas básicas fijadas íntegramente, se hace difícil iniciar verdaderamente el proceso de convergencia.

La internacionalización contable se da por medio de un proceso de convergencia, donde como condiciones se tiene la equidad, la reciprocidad y la conveniencia nacional, dirigida especialmente a los obligados a llevar contabilidad, donde además se clasifican según activos, ingresos, número de empleados, organización jurídica o circunstancias socio económicas y se tienen en cuenta las microempresas, como las más necesitadas de una organización normativa frente a las NIIF. La reglamentación aun no se evidencia como tal, y se delegan las funciones de proponer la introducción de la normativa internacional, al respecto, se hace notoria la importancia que se le dio a las microempresas para participar en el proceso de convergencia, de manera tal, que también se busque beneficios para éstas.

Como elementos del proceso de convergencia, se plantean las normas internacionales de contabilidad financiera e información financiera, además de las normas de aseguramiento de la información, las cuales serán aplicables hasta el momento a las empresas con ánimo de lucro y todas aquellas personas encargadas de elaborar y promulgar la información financiera como contadores, funcionarios, entre otras. Se determina una aplicación extensiva de este régimen de sociedades comerciales, a aquellos regímenes que tengan vacíos contables en

materia de contabilidad, auditoría, Revisoría Fiscal, entre otros. La introducción de las NIIF, traen consigo más normas internacionales que tienen referencia con el proceso contable, pues se complementan los principios para manejar la información, con las normas que aseguren la calidad de la información, de este modo, se ve, como a través de la internacionalización de la contabilidad, los actores contables del entorno también deben asumir cambios internacionales en el ejercicio de su labor. Con las normas de aseguramiento de la información, se abre paso también a las normas de auditoría internacionales ISA por sus siglas en inglés que tienen inmersos: código de ética, estructura conceptual de aseguramiento, estándares internacionales de control de calidad, auditoría, revisión, otro aseguramiento y servicios relacionados.

La división entre las normas contables internacionales y las tributarias, también son un punto importante de la ley, donde se tiene una brecha entre las disposiciones normativas locales, y los principios de las normas internacionales. En este cambio, se evidencia el paso de una estructura normativa basada en lo fiscal, hacia una información en aras del bienestar público, pero orientado hacia el apoyo en la toma de decisiones de los inversionistas y en el mercado de valores.

Se nombran las diferentes autoridades que participarán en el proceso de convergencia, divididas en tres funciones, la de regulación, donde dirige el presidente de la República, y ejecutan los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo; el organismo de normalización que es el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), encargado de proponer normas y presentar las propuestas al menos cada seis meses, para que mediante una discusión abierta públicamente, se contribuya a la generación de ideas, modificación de normas, que sean más convenientes para el país; el organismo de vigilancia que es la Junta Central de Contadores, se encarga de la expedición de las normas de aseguramiento de la información. Además del nombramiento de las autoridades que participan dentro del proceso, se encargan de modificar la estructura del CTCP, planteando la necesidad de que en su mayoría, tres cuartas partes, sean profesionales contables; este es un cambio importante, en la medida en que se acepta que anteriormente los que decidían sobre el futuro contable ni siquiera eran contadores públicos, por lo que ahora, se pretende tomar las mejores decisiones en materia contable, que más ayuda que la de profesionales que saben lo que necesita la contabilidad y el país para afrontar el proceso de convergencia.

Posteriormente a esta ley, nace el decreto 691 de 2010, por el cual se modifica la conformación del Consejo Técnico de la Contaduría Pública y se dictan otras disposiciones. En este punto, es importante resaltar el compromiso del gobierno para que los actores y responsables de la normatividad internacional, fortalezcan sus conocimientos y se mejore su estructura, para estar en capacidad de participar activamente en los ambientes internacionales, sin embargo, el tiempo que se ha demorado, ha retrasado aún más el proceso de convergencia, pues el

plazo estipulado desde la aprobación de la ley, ha sido utilizado para “retocar” los últimos puntos necesarios dejados inconclusos por la ley y que son importantes para alcanzar el objetivo planteado por ésta. La dirección a cargo del presidente, hace importante la internacionalización de la contabilidad, pues se dejan de recurrir a otros organismos gubernamentales que en normatividad, hasta se contradecían; la cabeza principal del país, ahora es el responsable del proceso de convergencia, que aunque no es un conocedor del tema, supo asignar a los más indicados para guiar dicho proceso, evitando así, los problemas que se presentaban antes, retrasos, contradicciones, protección de intereses particulares, entre otros, al interior del gobierno.

El CTCP, adquiere una responsabilidad al elaborar a partir del 2010, la revisión de las normas internacionales que se deben aplicar, donde a través de presentación de planes de trabajo cada seis meses, estipulan las actividades y propuestas a realizar, a la vez que se exponen al público en general para dar cumplimiento a las características de abierto y público conocimiento, para aceptar comentarios argumentados que contribuyan a una mejor decisión por parte de los encargados. En lo que va corrido desde el 2010 hasta julio de 2012, se han presentado 5 planes de trabajo, los cuales lamentablemente, no han contado con la suficiente participación por parte del sector contable, evidenciando, la falta de interés y el papel pasivo, que ha representado siempre a los profesionales contables en el sector. Además, es poco el avance que se ha logrado hasta el momento, pues como documento definitivo se ha tenido sólo el que va enfocado hacia la reglamentación de las normas internacionales para las microempresas. El tiempo es apremiante y cada vez se está más cerca del vencimiento del plazo para la convergencia, y aun no se tiene nada concreto como tal en materia normativa, lo que lleva a pensar en una verdadera adopción de las normas internacionales, pues los procesos de debates son extensos y no cuentan con una participación esperada, alargando más la instauración de las normas internacionales, haciendo más lento el proceso decisorio normativo y agotando el plazo de la ley.

Lo anterior describió los puntos principales de la ley 1314 de 2009, mediante la cual se hace obligatorio la inclusión de las normas internacionales de información financiera y las normas de aseguramiento de la información, la cual representa cambios importantes en la contabilidad nacional, y más aun, plantea la necesidad de cambios en los actores involucrados en el proceso de convergencia. Sin embargo, aun quedan temas en el tintero por solucionar que no se encuentran contemplados en la norma pero que sufrirán cambios importantes.

3.4 CAMBIOS INTRODUCIDOS POR EL PROCESO DE CONVERGENCIA A NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA EN COLOMBIA

El sistema en Colombia, frente al proceso de convergencia posee a grandes rasgos diferencias importantes que hacen necesaria una pausa a la acelerada necesidad de internacionalización de la contabilidad, porque hasta en su lógica, Colombia estructura su normativa con el método deductivo, teniendo en cuenta no sólo la contabilidad financiera, sino que también contempla la necesidad de utilizar la información en sentido social, de interés público y con distintos usos, mientras las normas internacionales, se fijan en principios con carácter específico, apoyado solamente en la contabilidad financiera, y cómo se ve reflejada en los reportes de Estados Financieros, para apoyar la toma de decisiones de todos los usuarios, fundamentada en el mercado de valores y en la liberalización. Esto resulta por el objetivo de las practicas normativas, que mientras en el contexto nacional son macroeconómicas para abarcarlo todo, en las normas internacionales van hacia lo microeconómico, específico y a algo en particular.

Los organismos que emiten las normas, también son un punto importante dentro del cambio, ya que en Colombia, el gobierno y los organismos gubernamentales a través de normas de obligatoria aplicación imponen las reglas a seguir por todos los que conforman el Estado, incluyendo las personas jurídicas y naturales teniendo en cuenta de manera general a todos los implicados. Por otra parte, las normas internacionales no son de obligatorio cumplimiento en su esencia, son principios que se emiten primero, por un ente privado, que no busca imponer, sino generar ideas de procedimientos y principios de cómo debe internacionalizarse la contabilidad; establecen para ello una guía para lograrlo, su objetivo no es llegar a todos los participantes de un Estado, sino que se enfoca particularmente en la contabilidad financiera, además de que no acoge a todas las entidades, pues las entidades públicas están por fuera de sus principios, lo que hace más extenso el proceso de convergencia, porque la internacionalización contable toca todos los ámbitos y actores del país y el hecho de que existan algunos que queden excluidos de las NIIF, requieren por ende otras normas y principios de internacionalización, que traen consigo otro proceso, haciendo cada vez más difícil llegar al cambio total.

El cambio de la implementación de los principios o normas, desde lo público a lo privado, de lo obligatorio a lo aceptado internacionalmente, introduce cambios que son mejoras para el país, porque con la nueva distribución de los responsables del proceso, se evitan los problemas anteriores, de exceso de organismos reguladores que expiden infinidad de normas en diferentes formas jurídicas como leyes, decretos, circulares, cartas, conceptos, que contradicen ideas, confunden a la comunidad y a la final lo que hacen es retrasar la evolución de la contabilidad. Sin embargo, las normas internacionales de contabilidad, a pesar de ser principios

orientadores, poseen guías que deben ser atendidas para aplicar correctamente dichos principios, lo cual es necesario y más fácil que todas las diversas modalidades de orientación contable que existe en el país.

La utilidad de la información contable pasa de privilegiar lo tributario a interesarse más en la verdadera situación de la empresa, de allí, la división que se da entre lo normativo internacionalmente y las normas fiscales, donde la importancia no es de carácter fiscal, sino del cumplimiento de una información transparente y comparable, en aras de mejorar la inversión extranjera y apoyar la toma de decisiones, de tal manera que se haga más productiva y competitiva la economía nacional. Al cambiar el enfoque, la estructura normativa contable, también tiene grandes cambios respecto al proceso de convergencia, necesarios para alcanzar el objetivo propuesto.

3.4.1 Normas internacionales de contabilidad y la normatividad colombiana.

De acuerdo a los estudios realizados por profesionales, en cuanto a las implicaciones que el proceso de convergencia tiene sobre la norma contable local, representada en su máximo contexto en el decreto 2649 de 1993, al respecto se destaca el informe presentado al CTCP⁶⁶ por los consejeros encargados de elaborar dicho estudio, y publicado en la página oficial para hacer de este un escrito de público conocimiento. Se puede destacar que los cambios fundamentales serán:

El enfoque general, ya mencionado anteriormente, donde se pasó de una regulación de muchos organismos a un único ente regulador, de una obligatoriedad a una orientación, y de asuntos generales de contabilidad aplicables a todos, personas jurídicas y naturales, a un objetivo más claro como los Estados Financieros.

Los aspectos que abarcan, se diferencian en la estructura de los marcos conceptuales, donde el decreto se expande más en descripciones que tienden a la información contable en general, objetivos, cualidades, y elementos de los EEFF, el reconocimiento de los hechos económicos y las normas básicas y técnicas. Mientras que la norma internacional es relativamente más corta en puntos a tratar, definiendo objetivos, características pero no de toda la contabilidad sino de la financiera en particular, definición, reconocimiento y medición de los elementos que constituyen lo EEFF, los conceptos y mantenimiento de capital. El hecho de que las normas internacionales de información financiera se presenten como

⁶⁶ CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA. Análisis del marco conceptual de las NIIF versus principios contables en Colombia. [Documento en línea] Disponible en : http://www.ctcp.gov.co/sites/default/files/Radicado_20111000356071.pdf [consultado el 20 octubre de 2012]

orientadores, no significa que no se quiera introducir como normas para que sean cumplidos cabalmente, a través de la introducción de las interpretaciones, guías y demás aclaraciones de cómo aplicar las normas internacionales.

La aplicabilidad de las normas internacionales se basa en los Estados Financieros consolidados de propósito general, mientras que la norma nacional abarca los de propósito general y propósito especial, pero principalmente de manera individual, ya que los consolidados solo se presentan a las entidades que así lo requieran. En este punto se resalta la inclusión de un nuevo concepto de entidad reportante que se relaciona con la presentación de Estados Financieros consolidados, lo que conlleva a una modificación en la estructura de reporte de información financiera.

En cuanto al objetivo de la información financiera, tanto la norma nacional como la internacional, es proveer información a diferentes usuarios, para predecir situaciones y apoyar la toma de decisiones, sin embargo, la norma nacional es más precisa y específica en cada uno de sus objetivos, planteado en el artículo No. 3. Mientras que la internacional, de manera general, abarca a grandes rasgos y deja abierta la posibilidad de incluir las específicas de la norma nacional.

La característica de la utilidad de la información financiera en normas internacionales es en primer nivel, la relevancia y la representación fiel, después, se sub clasifica argumentando que para mejorar la primera característica, ésta debe ser comparable, verificable, oportuna, además de tener un aspecto dentro de este nivel como la materialidad y la segunda característica, implica que la información debe ser completa, neutral y libre de error; mientras que en la nacional, a pesar de tener también dos niveles, empieza con la pertinencia y utilidad, y en ciertos casos comparabilidad, pero con la condición de que sean preparadas sobre bases uniformes. Surge después una subclasificación que se asemeja al de las normas internacionales, pues tiene en cuenta la predicción, verificación, representación fiel, valor de retroalimentación neutral. Se contempla el concepto de materialidad de forma diferente, pues en la norma nacional no es una cualidad de la información financiera, sino una norma básica. La forma en la que se introducen los nuevos niveles de las características de la información, aun no han sido planteados pero se reconoce la importancia de que de alguna manera estén presentes y sean tenidos en cuenta en la aplicación de las NIIF.

La base sobre la que se prepara la información es la misma: la acumulación, pero en normas internacionales es un principio y en lo nacional una norma técnica; también ambas contienen a la vez el principio de continuidad, necesario para determinar el futuro de la empresa. De igual modo, la esencia sobre la forma se mantiene en ambas, pero ya no enfocada principalmente a los aspectos legales de la norma, sino simplemente a la esencia de los hechos económicos, diferente a la práctica actual, donde principalmente se registran los hechos por su legalidad u obligación normativa. Los principios basados sobre normas, deberán ser analizados para no contradecirse y aplicarse como debe ser. El periodo de

presentación de EEFF, seguirá siendo anualmente, a diferencia que no se exige como corte el 31 de diciembre, acoplándose al ciclo operativo de cada empresa, dejando a un lado las necesidades fiscales. Los Estados Financieros básicos donde se resume toda la información financiera de la empresa, en la norma internacional son cuatro: El Estado de Situación Financiera, Estado de Resultado Integral, Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Flujo de efectivo, acompañado de sus respectivas revelaciones y notas, además de tener en cuenta el nuevo concepto de entidad reportante, donde los Estados Financieros son consolidados y no individuales. Las revelaciones son más exigentes en la norma internacional, pues no se dejan en manos de todos los requerimientos de los entes autorizados de exigir información, este cambio es necesario y beneficioso, a la vez que se unificarán los informes. El equilibrio costo beneficio, se tendrá en cuenta para la utilización de la contabilidad como información útil, y no como cargas pesadas para los usuarios que deban presentarla, cuando debido a intervención de varios reguladores, se exceden exigiendo informes.

Dentro de los Estados Financieros, el balance general, sufre cambios al eliminarse las cuentas de orden, dentro de los criterios de clasificación, se resaltan la naturaleza y el uso dado en el negocio; en el Estado de Resultados los gastos y los costos se unen, y las pérdidas hacen parte de gasto. Estos cambios implican por ende, una revisión a la estructura del PUC, que debe modificarse para que vaya a la par con las normas internacionales. Los conceptos necesarios para clasificar adecuadamente la información en los EEFF, se evidencian en los activos, pasivos y patrimonio, donde el activo se reconoce por su control y no por su obtención, y por su capacidad de beneficios futuros. Los pasivos requieren una clasificación que diferencia los pasivos y las provisiones o estimaciones, se debe evaluar lo que debe suceder con la separación fiscal y contable existente en la estructura del PUC, respecto a estos dos conceptos. En los ingresos, se reconocen tanto internacionalmente tanto las partidas realizadas, que se encuentran en el Estado de Resultados, como las no realizadas, reconocidas en el patrimonio, a diferencia de la nacional que solo reconoce las realizadas, además, la separación existente a lo operacional y no operacional, no se tiene en cuenta en las normas internacionales.

El reconocimiento de los hechos económicos, se da a través de dos condiciones en las normas internacionales, que sea probable un beneficio que llegue o salga de la entidad, y que su medición sea confiable, que en términos generales es parecido al nacional, con la diferencia que no se encuentran como principios en el marco conceptual sino que están dentro de las normas técnicas. Las partidas extraordinarios son eliminadas por la norma internacional, para no segregar los resultados entre ordinarias y extraordinarias, en cambio en la normatividad nacional se exige reflejarlas y tienen un campo en el puc como no operacionales, para fines fiscales. Dentro de los cambios en la medición, se incorpora el concepto de valor razonable, desplazando de este modo, el costo histórico, que es el más utilizado en la práctica nacional. Otro concepto que cambia es el de capital, donde

no solo se ve el financiero (aporte de los socios) sino el operativo (referente a la capacidad productiva de la empresa), pues en la práctica, la norma nacional, considera solo el capital financiero, a pesar que en el artículo 14 del decreto 2649/93 si lo llevo a nombrar. Por ende, el mantenimiento del capital, también tendrá cambios, pues son dos partidas: la financiera y la operativa.

Los cambios normativos no son pocos, implican también cambios en otros aspectos como culturales, sociales, políticos, que requieren más que una modificación solo contable hacia lo internacional. El país debe entrar en el proceso de convergencia a normas internacionales contables, pero ajustando a su vez, todos aquellos actores que indirectamente se ven afectados con dicho proceso. El primer paso, el estudio de las implicaciones normativas ya está dado, su resultado son cambios estructurales en la normatividad contable, comercial, además de modificaciones del plan único de cuentas para que el registro y clasificación de la información este acorde con las normas internacionales a la vez que guíen y faciliten el trabajo a los responsables de entregar la información contable.

Hasta ahora, se han tocado puntos explícitos de cambios en la normativa, sin embargo, aún falta explorar e investigar las implicaciones que tiene sobre la sociedad dicho proceso, en los que Colombia ya se encuentra evaluando las normas necesarias para converger, sin tener en cuenta que los actores principales involucrados en el cambio, que no necesariamente son una entidad gubernamental, también requieren de guías, instrucciones que orienten el cambio que estos deben tener para hacer frente a la competitividad y lograr así, el objetivo propuesto por el gobierno. Dentro de estos actores, se encuentran los gerentes, contadores, Revisores Fiscales, auditores, que aunque parezca obvio el cambio sustancial en sus funciones, aun no están lo suficientemente preparados para seguir la normativa que ya está estudiando el gobierno. Cabe entonces preguntarse si realmente esto podría contener la mencionada conveniencia nacional, si en realidad se protegen los intereses nacionales, y si a pesar de la apertura normativa internacional, se seguirá teniendo la soberanía suficiente para decidir cómo ayudar a estos actores, frente a la competencia internacional que llega junto con el proceso de convergencia.

El plazo para converger a las normas internacionales está por cumplirse, del cual la mayor parte se ha utilizado para la estructuración de los organismos responsables de llevar a cabo el proceso, tal como es el caso del CTCP, cambio, que sin lugar a dudas debió hacerse antes de promulgar la ley, pues se supone que en un orden lógico de las cosas, primero se estructuran los organismos, se preparan para lograr el objetivo, se promulga la ley y se empieza de inmediato a cumplir con los parámetros establecidos. Este retraso, hace pensar que a la final no se lograrán todos los estudios pertinentes del caso y que por ende, se llevara a una adopción plena.

El concepto de convergencia, es amplio, lo que no asigna un método a seguir: adopción, adaptación o armonización. Al respecto, se mantienen aún posiciones eclécticas, que no han salido de los mismos argumentos y son reacios a dar el brazo a torcer. Para esto, se hace necesario dejar a un lado intereses propios y ser racionales frente al futuro del país, pues el proceso de convergencia a normas internacionales de contabilidad, es algo necesario e importante para ser competitivos en el ámbito mundial, pero siendo un país subdesarrollado y con bases normativas diferentes, este cambio no debe ser brusco y se debe brindar un equilibrio que busque la verdadera conveniencia nacional.

Este proceso exige entonces una participación activa de todos los involucrados, organismos gubernamentales, contadores, universidades, además de cambios en normas, reglas sociales y políticas, y si no es exagerado, el cambio en la cultura contable e ideológica, que permita abrir más que las fronteras comerciales.

3.4.2 Implicaciones de las normas internacionales sobre los actores contables en Colombia.

El proceso de convergencia hacia normas internacionales, no sólo incluye los principios necesarios para expresar la información financiera y emisión de informes de manera clara, confiable, transparente. El cambio de las técnicas y de la normatividad de la contabilidad como es lógico, conlleva a cambios en los trabajos y profesiones desempeñadas alrededor de la contabilidad. Por esto, las normas internacionales de contabilidad financiera, vienen incluidas con otra normatividad internacional que garantice un eficiente uso de los principios estipulados por las NIIF y el ejercicio del profesional contable, por ello, también se entra en proceso de convergencia hacia las normas de aseguramiento de la información, donde se pasa de una verificación y revisión de Estados Financieros a una seguridad razonable y administración de riesgos.

La inclusión de un nuevo concepto del contador público, a través de la IFAC, el organismo internacional encargado de las normas internacionales de auditoría, el cual ha creado un sistema clarificado llamado ISA por sus siglas en inglés, implica cambios importantes, este sistema está conformado por:

- i. Código de Ética para Contadores Profesionales
- ii. Prefacio a los Estándares Internacionales de control de calidad, auditoría, revisión, otro aseguramiento, y servicios relacionados
- iii. Glosario de términos
- iv. Estructura conceptual del aseguramiento

v. Estándar internacional de control de calidad (ISQC 1)

vi. Estándares internacionales de auditoría de información financiera histórica (ISA)

Principios y responsabilidades generales (ISA 200-299)

Valoración del riesgo y respuesta a los riesgos valorados (ISA 300-499)

Evidencia de auditoría (ISA 500-599)

Uso del trabajo de otros (ISA 600-699)

Conclusiones de auditoría y presentación de reportes (ISA 700-799)

Áreas especializadas (ISA 800-899)

vii. Otros estándares internacionales emitidos por IAASB

Declaraciones internacionales sobre el ejercicio profesional de la auditoría (IAPS)

Estándares internacionales sobre contratos/compromisos/encargos de revisión (ISRE)

Estándares internacionales de contratos/compromisos/encargos de aseguramiento (ISAE)

Estándares internacionales sobre servicios relacionados (ISRS).

Los cambios inician desde el código de ética, modificando la ley 43 de 1990 considerada el estatuto del contador público en Colombia, pues el IFAC incluye el concepto de contador profesional acreditado en ejercicio público (auditoría y aseguramiento de la información financiera) y el contador acreditado en ejercicio privado (educación, gobierno, consultoría, asesoría, preparación de información, certificaciones) y eliminando el concepto tradicional de contador público. Esta separación en tres partes del código de ética, hacen que sea más específica en cada campo y abarca muchos más principios y casos, de manera tal, que pudieran aplicarse en cualquier parte y cualquier cultura. Al respecto se cree que con esta modificación, se olvidará el campo social que la contaduría desempeña protegiendo el interés público, considerando que es más que un cambio semántico, sin embargo, las soluciones planteadas para impedir o mejorar este punto son muy escasas y la necesidad del cambio a normas internacionales es apremiante. Este código de ética implementado en otros países ha introducido cambios pertinentes, por lo que ha sido considerado como completo y preciso.

El cambio es notorio en todos los campos profesionales, incluyendo también la responsabilidad de las universidades en la formación de los nuevos contadores que salen al mercado a enfrentar el nuevo reto, modificando su estructura curricular formativa, atendiendo a las necesidades internacionales y estándares educativos aplicados a la contaduría.

La práctica y técnica ya no son suficientes en este momento, donde la contabilidad quiere ser una disciplina científica, apoyando la toma de decisiones a un alto nivel, puesto que deberá ser ganado por los profesionales desempeñando a cabalidad su labor, demostrando su pertinencia e importancia en la sociedad. El papel proactivo y de liderazgo frente al cambio, debe ser planteado desde los mismos profesionales, gremios, u organismos con el conocimiento necesario como el CTCP, que son los implicados directos; la participación debe ser concisa, objetiva, dejando atrás intereses propios generadores de antiguas discusiones que no llegan a resultados oportunos. La internacionalización de la contabilidad no debe ser vista como una obligación sino más bien como una oportunidad de los profesionales para expandir su mercado laboral y no por el contrario, dejar en manos extranjeras el campo de acción.

Además del cambio total en la reglamentación de la contaduría pública, el desempeño del trabajo para los auditores y Revisores Fiscales aun está en espera. La normatividad internacional solo tiene en cuenta la auditoria y se considera que en Colombia a esta figura le falta mucho para llegar a ejercer un buen trabajo, ya que el enfoque de verificación de Estados Financieros ya no es suficiente para enfrentar las necesidades del mercado, donde los riesgos son importantes para la toma de decisiones y la confiabilidad de la información financiera, por eso, la reestructuración de la auditoría se hace urgente frente a la internacionalización.

En cuanto a la Revisoría Fiscal la situación es poco clara. No se ha encontrado el lugar ideal para que pueda desempeñar su labor, y además su futuro cada vez es más incierto, las propuestas son pocas y el apoyo y defensa recibido por el sector nacionalista no es suficiente. El posible paso de la Revisoría a la Auditoria genera caos conceptual y normativo en un país donde los gremios son eclécticos en sus ideologías, sus intereses propios los limitan a idear propuestas de cambio que fomenten el fortalecimiento de esta figura.

El resultado de esta figura frente a la internacionalización de la contabilidad plantea un reto para Colombia, que se llena de ideas, propuestas, pero debe tomar la mejor decisión, ya que la profesionalización y dignificación de la Revisoría Fiscal debe ser un hecho, atendiendo los llamados de los mismos contadores y la sociedad, dejando atrás la protección de intereses nacionalistas que cierran las puertas al ambiente internacional solo por miedo a que les sea usurpado su campo laboral. La revitalización de la Revisoría Fiscal está como un aspecto a resolver dentro de los temas contables desde hace mucho tiempo, pero poco o

nada se ha hecho, diferente a lanzar ideas sueltas en los simposios de Revisoría Fiscal. Sea cual sea el camino que se decida utilizar frente a la figura de la Revisoría Fiscal, debe tender por fortalecer la contaduría y el ejercicio de los profesionales, garantizando el cambio para bien a través de resultados objetivos frente a la labor desempeñada.

4. IMPLICACIONES DEL PROCESO DE CONVERGENCIA EN LA FIGURA DE LA REVISORÍA FISCAL EN COLOMBIA

El proceso de convergencia a normas internacionales es inminente en Colombia a través de la promulgación de la ley 1314 de 2009, donde además de acogerse a las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, se adicionan las normas de aseguramiento de la información. Este proceso, implica cambios en todos los actores contables, enfocándose en este punto especialmente en la Revisoría Fiscal, la cual tiene un futuro incierto frente a la internacionalización de la contabilidad. Los problemas que afronta la Revisoría Fiscal no sólo son el resultado de la internacionalización de la contabilidad, sino que son una degeneración histórica hacia la figura debido a varios factores descritos anteriormente en lo normativo, conceptual, funcional, entre otros.

Si la contabilidad y el ejercicio de la contaduría pública en Colombia frente a la internacionalización de la contabilidad deben cambiar en su forma y esencia, incluyendo en estos aspectos la normatividad y práctica, es necesario entonces decidir cómo las figuras contables deben afrontar dicho proceso, para que se internacionalice su funcionalidad. Tal es el caso del Contador, el Auditor y los organismos de regulación contable, que tienen normas que los albergan y que otros países han construido para guiar los cambios necesarios en su labor. Pero existe en Colombia la figura de la Revisoría Fiscal olvidada por las normas internacionales, ya que los principales activistas de la internacionalización de la contabilidad tienen bases anglosajonas, por lo tanto sus esfuerzos han estado encaminados al fortalecimiento de sus figuras contables como la Auditoría.

Colombia, como actor pasivo históricamente en los asuntos de normas internacionales, no ha tenido la suficiente participación para argumentar o defender sus intereses dentro de los debates instaurados para el estudio de los principios y normativas internacionales, para mejorar la capacidad de adopción en todos los países. Apenas hasta hace poco se brindaron por parte del gobierno los recursos al CTCP para pagar la membresía e incorporación con aras de participar activamente en los debates del IASB. Sin embargo, este paso se da cuando ya se obligó a implementar las normas internacionales a través de la aprobación de la ley, sin establecer los lineamientos necesarios para que tanto las prácticas y técnicas como las funciones de los profesionales contables sean modificadas para el ejercicio de su deber.

Las normas internacionales contables, son demasiado complejas e importantes a nivel mundial, pero la Revisoría Fiscal es una figura nacional y específica. Es por esto que se analiza cómo la Revisoría Fiscal al ser la parte pequeña y afectada, se ve obligada a dar el cambio que la lleve a una transformación o fusión con otras figuras que sí sean reconocidas internacionalmente como la Auditoría, aunque

este paso más que una fusión en verdad es una eliminación de la figura nacional para dar paso a un completo control anglosajón.

Las normas internacionales de información financiera NIIF, realmente no son normas de “obligatorio” cumplimiento como se acostumbra en Colombia a guiar la contabilidad, sino que son principios que tocan temas específicos a groso modo, sólo como orientación, por lo que requieren de estimaciones y criterios por parte de profesionales para aplicarlas correctamente. Estos criterios dependen de la experticia, conocimiento, y experiencia suficiente para que sea capaz de tomar decisiones que lleven a una correcta aplicación de las NIIF.

Hasta las más recientes opiniones, se demuestra que el mejor camino para iniciar el proceso de convergencia en Colombia es a través de la adopción plena, tema aún en discusión pero que al final del túnel será la única luz guía, para garantizar una verdadera similitud en la información financiera, pues la armonización al final no permite una verdadera unificación de los informes y entonces así, se habrá perdido el objetivo buscado: el lenguaje universal de la contabilidad. El tiempo es corto y aun los organismos encargados del estudio y modificación de estas normas para que regulen la contabilidad en Colombia no han definido con claridad los efectos que traerá ni ha orientado normativamente a los profesionales contables para afrontar el proceso de convergencia. La demora en este proceso impide una verdadera implementación, y desanima a la participación de los actores, pues cada día que pasa es más evidente cual va a ser el desenlace de este proceso.

Más que la implementación de normas internacionales contables, para alcanzar los objetivos de transparencia y confiabilidad en la información financiera, se necesita asegurar que los procedimientos se hagan como debe ser. La adopción de las NIIF no es garantía de transparencia y confiabilidad por sí solas, para esto se necesita asegurar que dicha adopción sea correcta. Esto es realmente importante al aclarar que la implementación de las NIIF no es el objeto principal para dar solución a la necesidad del entorno, es más importante preparar a los profesionales que van a encargarse de vigilar si la información financiera bajo normas internacionales cumple con las expectativas y tienen las bases correctas de aplicación.

La Revisoría Fiscal como un organismo de control y fiscalización, aunque no se encuentre inmersa dentro de las normas de aseguramiento, según el CTCP en el concepto 13 de 2009 tienen un campo de acción aún más grande que la Auditoría que sólo cumple con las Normas Internacionales de Auditoría NIA. Por lo visto, la Revisoría Fiscal debe atender las NIA para ejecutar parte de su trabajo pero este va más allá, aunque aún no se haya establecido el verdadero modo de operar que requiere el entorno para garantizar el cumplimiento de los objetivos planteados en las NIIF, y la Revisoría Fiscal para asegurar su futuro, su transformación y el

cumplimiento de su función fiscalizadora y de control para proteger el interés público.

Está claro que la Revisoría Fiscal dentro del ambiente internacional a futuro no puede seguir igual, no sólo por el cambio en la normatividad contable, ni por el ámbito internacional, sino porque ya sería la gota que derrame el vaso, dentro de una carrera de obstáculos que viene presentando y que exige un cambio urgente. Dentro de las implicaciones que tiene el proceso de convergencia a NIIF sobre la figura de la Revisoría Fiscal mencionadas anteriormente, llevan a tomar diferentes acciones por parte de los actores como los profesionales contables, reguladores, entre otros, que afectan esta figura frente a la internacionalización, mencionados a partir del siguiente acápite.

4.1 IMPLICACIONES CONCEPTUALES

La definición del concepto como cambio en la Revisoría Fiscal, surge como la visión de una unidad cognitiva de significado, un cambio en la base y esencia de la figura frente al proceso de convergencia, que a través de la aplicación de las normas de aseguramiento de la información, se generan en diferentes posiciones de acuerdo a la decisión que se tome.

En Colombia, la Revisoría Fiscal, es reconocida como una figura nacional, única, por la normatividad que la cobija, pero frente a esto, es común que se considere al marco contable nacional como una unión que no tiene nada de local pues es una combinación entre normas internacionales y las US-GAAP, lo que confunde sobre la verdadera esencia de la Revisoría Fiscal. Actualmente el control latino es la base esencial de la Revisoría, pero esta a su vez, en la práctica utiliza técnicas que son propias de la Auditoría para ejercer una parte de su labor. La confusión normativa y práctica que se le ha asignado a la Revisoría Fiscal, evidencia una falta de reguladores comprometidos con darle un verdadero significado e importancia a la figura, lo que la hace débil y carente de argumentos para la supervivencia frente a las normas internacionales, contrario a lo que sucede con las debilidades sufridas antiguamente por la Auditoría, donde los reguladores han creado una normatividad fuerte e imponente en el ámbito mundial para garantizar la calidad de la información financiera en la necesidad de un lenguaje contable internacional.

Al no estar presente en las normas internacionales de aseguramiento, la figura de la Revisoría Fiscal queda en un limbo frente a su futuro en el ámbito internacional, por lo que se prevén dos decisiones únicas a tomar: luchar por destacar la importancia, necesidad y obligatoriedad de la figura, buscando así abrir un espacio en el ámbito mundial, lo que conllevaría a ser más competitiva la figura nacional, y por ende a los contadores públicos, ó por el contrario, debido a la histórica

confusión de la Revisoría Fiscal con la Auditoría, y más aún con la reciente tendencia a la Auditoría integral, buscar acoplar la figura de manera tal que se pueda guiar completamente con los estándares internacionales de aseguramiento de la información. Una elección de alguno de estos dos caminos, conlleva a consecuencias diferentes y como todo, encuentra aspectos positivos y negativos que influyen en su desarrollo.

Respecto al punto de reemplazar la Revisoría Fiscal por la Auditoría, se conoce que dentro de las fortalezas que se encuentran en la Auditoría, se pregonan acerca de la utilidad de la Auditoría integral, como una figura efectiva para establecer una mejor evaluación sobre toda la organización, hasta llegar al punto de decir que fácilmente podría ser el reemplazo de la Revisoría en la normatividad contable colombiana. Sus funciones principales no se alejan mucho de las establecidas por el código de comercio para el Revisor Fiscal en Colombia, clasificada por Auditorías de cumplimiento, gestión, control interno y financiera, donde se evidencian tanto cualidades cuantitativas como cualitativas; pero es necesario precisar, que la Revisoría Fiscal no sólo tiene enmarcadas sus funciones en el código de comercio, pues en el último inciso, se resalta que debe estar atento a otros requerimientos por parte de los otros tantos reguladores que tiene la Revisoría Fiscal, lo que implicaría una necesidad de investigar y plasmar en un solo documento cuales son las verdaderas funciones que ejerce la Revisoría Fiscal, y si por ende, realmente encuentra similitud con las de la Auditoría integral.

El cambio de la Revisoría Fiscal por una Auditoría va mucho más allá que un simple reemplazo del nombre en la normatividad, (aunque sería evidente y necesario), las implicaciones del cambio en el significado de la Revisoría son profundas y van desde el cambio en las bases fundamentales como control latino a control anglosajón, hasta los retos que debe asumir frente a la internacionalización, considerando que las normas de aseguramiento aún no están completamente clarificadas y que están sujetas a cambios constantes en tiempo cercano.

Acoger la Auditoría como Revisoría, puede ser entendido como renunciar al control latino, e intentar dejarlo reducido en el objetivo de la Auditoría financiera, confiando en un control permanente del que se sabe, no tienen el debido conocimiento por su control anglosajón, dedicado a la evaluación posterior. Aunque la Auditoría integral no es nueva, si es reciente el cambio que se le quiere dar a la figura de la Auditoría en general frente a la necesidad de internacionalización de la contabilidad. Pero sin embargo, cabe preguntarse si está lo suficientemente preparada la normatividad internacional para que Colombia se decida hacer el cambio, o posiblemente después de terminar de clarificar las normas de aseguramiento, se pierda aún más la esencia de la Revisoría en el control latino, y se dé su completa desaparición. En este punto es interesante discutir el porqué Estados Unidos siendo el máximo representante del control anglosajón, no ha querido renunciar por completo a su normatividad local para

iniciar con las normas internacionales, incluyendo las normas de aseguramiento, y entonces porqué Colombia se ve tan apresurado a cambiar hasta su esencia latina cuando se siente aún un ambiente de inestabilidad con las normas internacionales.

Como segunda opción, se encuentra el fortalecimiento de la Revisoría Fiscal, reconocida como una institución legal de **control, vigilancia y fiscalización**, que ejerce su labor haciendo énfasis en un control permanente, como la base del control latino lo ha hecho siempre, destacando así su importancia y defendiendo su existencia frente a la internacionalización de la contabilidad, planteando porque no, una combinación entre la esencia anglosajona y latina para que ninguna de las dos sea afectada, compartan campos de acción y colaboren entre sí al fortalecimiento de la seguridad de la información financiera, y en lo posible de la contaduría pública.

La Auditoría es vista como un medio más que un fin.⁶⁷ Definiendo por esto métodos, metodologías y procedimientos que contribuyan a la eficacia de los resultados y consecución de los objetivos en el campo internacional, mientras la Revisoría Fiscal es concebida como una institución de control, fiscalización y vigilancia en el ámbito local, conceptos completamente diferentes a la luz de la normatividad internacional, pues se considera que el control no le pertenece en particular a ninguna disciplina científica, y que es un sinónimo de poder, desde la teoría general de sistemas, compuesto por subsistemas como administración, contabilidad, ingeniería y legislación, donde el logro del objetivo de controlar el sistema total, solo es posible cuando se encuentran controlados cada uno de los subsistemas.

La renuncia de la Revisoría Fiscal a una de sus principales características como institución de control para pasar a ser un fin o medio que contribuya en parte a lograrlo, aparte de modificar el nombramiento conceptual de la figura, también haría cambiar parte de sus funciones, porque el control total ya no estaría a su cargo, y se hace necesario la colaboración con otros especialistas de ramas diferentes a la contabilidad. Así pues, un nuevo cambio de la Revisoría y aún en la Auditoría integral, partiendo del objetivo de controlar permanentemente toda la organización es que ya no sería exclusiva de la contaduría pública, pues primero la Revisoría pierde su noción de control total, por un cambio en el significado de control, que pasa de ser solamente prever, detectar y corregir, a hacer parte de una compleja teoría donde los sistemas concebidos como organismos de múltiples entradas y salidas y cambios constantes, expropian la responsabilidad de llevar el control en un solo ente, sino que lo agrupa con otros componentes necesarios para tener el control o poder.

⁶⁷ MANTILLA, Samuel. Auditoría de información financiera. Bogotá D.C., Colombia. ECOE ediciones. 2009. P 5

En segunda instancia, tanto la Auditoría como la Revisoría, reducen su alcance significativo y sus deseos de controlar y conocer por completo la organización, pues cada área requiere un experto diferente, lo que conlleva a largo plazo a reemplazar los profesionales independientes individuales por firmas profesionales, tampoco de uso exclusivo de la contaduría pública.

Sin embargo no todo es malo, las repercusiones positivas de los dos posibles caminos también son evidentes, porque el paso de la Revisoría Fiscal a la Auditoría, hablando específicamente de la Auditoría integral, simplificaría los procesos e investigaciones necesarios para intentar ubicar a la Revisoría Fiscal, reduciendo de esta manera el tiempo de implantación total de las normas de Auditoría y se unificaría la normatividad, al tiempo que la existencia de uno de los principales problemas de la Revisoría Fiscal, acabarían, ya que la expedición de normas y vigilancia del buen cumplimiento de la labor estarían a cargo de un solo organismo que cuenta con los recursos, conocimientos y experticia suficientes para modificar y fortalecer la figura del Auditor frente a las necesidades cambiantes del entorno, en búsqueda de la mayor transparencia y confiabilidad de la información. Para esto, es necesaria a la vez, la creación de un consejo superior, conformado por los organismos que expidan las normas internacionales de Auditoría, para que sean ellos mismo los encargados de evaluar el buen funcionamiento y las posibles modificaciones a que haya lugar a la vez que se evitan contradicciones y se permite que estas puedan expedir las nuevas normas, para que su labor sea eficiente y los cambios necesarios sean pertinentes, rápidos y acordes con las necesidades del entorno, sin tener que pasar por otros organismos estatales que aprueben o desapruében dichos principios modificatorios.

El fortalecimiento de la figura de la Revisoría Fiscal como una institución que lleva en su conceptualización el control general, permanente y basado en la esencia latina para mantenerse en la internacionalización, permitirá primero, un reconocimiento de la importancia de una figura nacional como un elemento indispensable en la consecución del objetivo de transparencia y confiabilidad, a la vez que es el responsable del control permanente, cuando bajo este supuesto, sea la Auditoría integral la que se transforme a una Revisoría Fiscal, dejando en ella la labor de servir como un medio más general que el de la Auditoría, que contribuya a la consecución del significado concreto y nuevo de control como poder, pero con un cambio fundamental que sería el control total de su subsistema de contabilidad delimitando así, el control general del concepto antiguo, pero garantizando la permanencia del contador en el cargo, ó, salvar la Revisoría Fiscal como una institución de control, que a través de medios como las Auditorías logre el control total de la organización, pero sacrificando el ejercicio del contador, permitiendo la permeabilización de la figura frente a nuevos profesionales que garanticen el control en todos los subsistemas.

Frente a este cambio en la responsabilidad de una figura en una sola profesión, es hora de aceptar que la globalización y por ende la internacionalización de la información como lenguaje universal se hace cada vez más compleja, el paradigma de la utilidad de la información cobra más fuerza frente a los sistemas tan cambiantes día a día. La normatividad rígida ya no puede ser aplicable en un campo de acción tan grande, las estimaciones, las valoraciones y la toma de decisiones por parte de los nuevos profesionales que se desempeñaran en este nuevo contexto requieren de conocimientos concisos, pertinentes sobre diversidad de temas que posiblemente sea imposible dejar recaer en una sola profesión, que aunque también está en la necesidad de mejorar notablemente la formación de los profesionales, sería utópico que fuese completamente interdisciplinar.

La creación de un comité, pero no de Auditoría, sino de Revisoría Fiscal, considerando el paso de la Auditoría integral a la Revisoría, conservaría el control como parte de su concepto, pero a cambio de la introducción de nuevos profesionales. La Revisoría pasaría a ser considerada como una institución de control en manos de un profesional individual a estar en manos de un grupo de expertos, considerados como una firma, bajo la cual está la responsabilidad de enlazar los controles de cada área del sistema general para obtener el control o poder. De esta manera, la Auditoría sería el encargado del control total de su subsistema, pero la Revisoría sería la encargada de encajar todos los controles y emitir los resultados generales que garantizando los principios fundamentales de independencia, objetividad, debido cuidado, entre otros, contribuyan a la consecución del control. Esta asignación de funciones entre la Revisoría y la Auditoría, es más equilibrada, considerando que los servicios de la contaduría profesional, aunque ha tenido una transformación importante que la hace más responsable y destacada, no tiene la potestad de aseguramiento por sí sola, pues la Auditoría, tanto la financiera como la no financiera, logran solo el primero de los niveles (Auditoría-atestación- aseguramiento), y la combinación de ésta con revisiones, exámenes, compilación, logran hasta el segundo nivel, lo que hace evidente que un aseguramiento total de la información no depende exclusivamente de la contaduría pública, y que esta solo puede aportar hasta donde su capacidad y funciones se lo permitan.

La Revisoría Fiscal conservaría su calidad de institución de control frente a la internacionalización, si y solo si, promueve una participación activa de los actores nacionales, en búsqueda del reconocimiento y pertinencia de la figura para aportar en el aseguramiento de la información, dejando de lado antiguas discusiones que no contribuyen en nada al futuro contable nacional; si bien es cierto, la permeabilización de nuevos profesionales, puede ser tomada como una pérdida de soberanía de la contaduría pública, es preferible compartir el reconocimiento y no perder por completo un campo de acción. Por otro lado, la necesidad de formar un grupo de expertos que garantice el control general, a la luz de la nueva conceptualización según la teoría general de sistemas, implicaría un desplazamiento del profesional contable individual, por una constitución de una

firma interdisciplinar, con la suficiente capacidad para conglomerar los niveles de Auditoría y atestación, logrando conjuntamente un verdadero aseguramiento de la información, lo que a su vez implicaría nuevos planes de acción para que los profesionales individuales ejerzan su actividad y encuentren espacio en nuevos servicios profesionales de la contaduría pública, obligando así, a que el futuro dependa de la capacitación, el esfuerzo y participación activa dentro de la internacionalización, que lleva a su vez, más que un cambio de concepto, nuevas ideologías en la formación y actualización de los contadores.

La Revisoría Fiscal no puede seguir ocultándose bajo su normatividad local, pues el cambio hacia las normas internacionales, y especialmente, las normas de aseguramiento, más que una amenaza, son una necesidad general con una mayor importancia que la protección de simples intereses particulares nacionalistas, tendientes a la protección de una soberanía profesional y política que cada día se ve más debilitada y tiene menos futuro frente a los cambios y exigencias del entorno. El logro del objetivo planteado en las normas internacionales de información financiera, solo puede ser conseguido mediante una buena práctica de los principios allí estipulados; la capacidad de valoración y estimación por parte del profesional, llevan a una mejor formación y experiencia, a la vez que se establece las guías fundamentales como las normas de aseguramiento de la calidad de la información que modifica en cierta parte la labor actual ejercida por la profesión contable.

Se podría decir que realmente la Revisoría Fiscal no se pierde en la normatividad internacional, pues en cualquiera de las dos decisiones a tomar, se llevaría implícitamente la necesidad de control latino permanente, en el primer caso de cambio total a la Auditoría, siempre y cuando sea la Auditoría integral el modelo a acoplar con la Revisoría, ya que las otras Auditorías carecen de garantías y similitudes con la figura nacional; ó explícitamente, destacando su importancia y reforzando su conceptualización como institución de fiscalización, vigilancia, que seguirían latentes, a la vez que se modifica el antiguo concepto de control y se da paso a la nueva concepción según la teoría general de sistemas.

Las implicaciones dentro de cada una de estas decisiones requieren un compromiso unilateral de los organismos nacionales e internacionales, a la vez que exige una renuncia a los intereses particulares y políticos, la simplificación de la regulación y el traspaso de responsabilidades y emisión de normas a un único organismo privado, también se hacen notorios para lograr una mejor uniformidad de la profesión. Aunque la normatividad internacional cambie en gran parte el ejercicio del contador público en Colombia, cabe recordar que en materia tributaria, aun no existen cambios ni planes que intenten hacerlos, lo que interfiere con una buena evolución de la Revisoría fiscal a futuro.

El proceso de convergencia a normas internacionales de información financiera en Colombia, aun está muy atrasado, pero es un reto permanente que empuja al país

hacia una participación más activa. La adaptación o armonización a largo plazo será otra piedra en el zapato para la verdadera evolución de la contaduría pública: el cumplimiento del objetivo de conseguir un lenguaje universal. El fin último que se espera es una adopción plena de las normas internacionales, que día a día van cambiando y ajustándose a los requerimientos del entorno, y donde si el país quiere verse beneficiado, deberá poner en marcha planes de acción, investigación y participación. La normatividad local no siempre debe proyectarse como subyugada ante la internacional, no siempre los más antiguos tienen la razón, la experiencia de Colombia frente a la corrupción, escándalos y guerras internas no sólo sirven como publicidad negativa, pues éstas conllevaron a planes de contingencia que generan buenas ideas que se pueden, porqué no, aplicar en el ámbito internacional, rescatando así, parte del conocimiento y capacidad local contribuyendo a la vez con las necesidades del entorno internacional.

4.2. IMPLICACIONES FUNCIONALES

La internacionalización de la Revisoría Fiscal, independientemente del camino a elegir hacia una fusión o supervivencia, conlleva a una reestructuración funcional tanto en el campo laboral general del profesional contable, como en su actuar enfocado como Revisor Fiscal.

El cambio fundamental, comienza en la base de la normatividad, donde después de un decreto 2649 basado en las necesidades de una empresa, con objetivos principalmente fiscales, se abre campo hacia unas normas internacionales de información financiera basada en principios, generales y complejos que exige un cambio en la manera de interpretar la normatividad, ya no como unas reglas rígidas a seguir al pie de la letra, sino como una guía orientadora que exige una experiencia y un conocimiento por parte del profesional, lo suficientemente idóneo como para ser un directo responsable de aplicar las normas de aseguramiento de manera correcta, con las estimaciones, proyecciones y valoraciones lo más acertadas posibles, que garanticen la confianza y transparencia necesarias en la información financiera.

Para lograr el correcto funcionamiento de la profesión contable, frente a las necesidades exigidas por los grupos económicos que ejercen presión sobre los cambios en el ejercicio de su labor para la toma de decisiones, y el evidente paso a una administración de riesgos, de proyecciones, de probabilidades, donde lo posible o futurista, debe ser certero, casi perfecto, con las estimaciones más cercanas a la efectiva realidad, se requiere de un juicio profesional, con empleo de conocimientos técnicos y experiencia necesarios para seleccionar los posibles cursos de acción, pues la aplicación de las NIIF, enseña básicamente argumentos para defenderse ante los casos presentados en la realidad económica,

considerando que cada organización puede no aplicar todas las NIIF, de acuerdo con la esencia de la actividad económica.

Los cambios normativos han incrementado y ampliado el enfoque y alcance de la contaduría, más que normas técnicas, como una garantía del mejoramiento de la calidad del trabajo del profesional contable, afectando por ende el ejercicio de su labor. La Revisoría Fiscal en Colombia tiene una multiplicidad de funciones, dispersas en diferentes actos legales como leyes, pronunciamientos, circulares, entre otros mecanismos legalmente establecidos, que hace difícil la contextualización de las verdaderas funciones que debe seguir el profesional contable de manera que se pueda garantizar la correcta aplicabilidad y evaluación del debido trabajo.

El cambio normativo, comienza con los principios requeridos por los profesionales contables, establecidos en el código de ética emitidos por la IFAC, que modifican sustancialmente el estatuto del contador público en Colombia, mejor conocido como la ley 43 de 1990, siendo el código de ética internacional, más exigente y con mayor claridad en la separación de los principios fundamentales de todo contador, y una clasificación según el campo en el que se desempeñe, ya sea en ejercicio profesional público o en negocios como situaciones específicas. En este contexto, la Revisoría Fiscal como institución de control, estaría enfocada en la regulación del ejercicio profesional público, pues: “A nivel internacional, para efecto de la información financiera y para efecto del aseguramiento de información, control es el poder de gobernar las políticas financieras y de operación de la entidad”⁶⁸ lo que hace necesario su desempeño bajo la regulación de contabilidad pública. Mientras que si se entiende la Revisoría como la misma Auditoría, su campo de acción puede ser en las dos opciones, tanto el público como privado, dependiendo del tipo de Auditoría y la actividad en la que se desempeñe la organización.

Las características de este código, exige cumplir los requerimientos y las orientaciones más exigentes y completas, lo que implica un evidente cambio del código de ética de la contaduría en Colombia, siendo el primero más completo, mejor clasificado y con una mayor orientación para el profesional contable, dependiendo del entorno en el que se desenvuelva. Por ende, la Revisoría Fiscal, siendo una especialización de la contaduría en Colombia, deberá acogerse también a las estipulaciones contempladas en este código, cambiando las bases funcionales de su labor, fundamentadas en principios básicos, orientadores de sus funciones para cumplir a cabalidad con las exigencias de las normas de aseguramiento de la información.

⁶⁸ MANTILLA, Samuel. Impacto de la ley 1314 de 2009 en la organización de la profesión contable colombiana.2010 [Documento en línea] Disponible en: http://issuu.com/samantilla/docs/impacto_1314 [consultado el 06 noviembre de 2012]

Otro requerimiento importante que afecta la funcionalidad es la incorporación de las demás estándares internacionales, contenidos en las normas de aseguramiento en los estándares internacionales de Auditoría ISAs por sus siglas en ingles, el prefacio a los ISAs, enfocados en facilitar el entendimiento de los pronunciamientos emitidos por el IAASB, comprometidos con el desarrollo de nuevos estándares internacionales que sean aceptados generalmente en el mundo; el ISQC que garantiza el control a la calidad de las Auditorías y revisiones de información financiera histórica y para los contratos de aseguramiento y servicios relacionados; y cada uno de los ISAs emitidos y clarificados, que están en estudio, pues no todas las normas de Auditoría han sido clarificadas, este proceso inició para hacer más entendible la norma en cuanto a redacción y presentación, lo que implica que en un corto o mediano plazo, sufran cambios importantes.

El paso de la Revisoría Fiscal al ámbito internacional, en desarrollo de sus funciones, obliga a tomar las orientaciones como una pauta importante para el desempeño de su labor en el entorno, el paso de la normatividad nacional a la internacional es en esencia, un cambio en la forma de trabajar, una exigencia mayor que implica en sí, más que un cambio posterior, pues la formación universitaria también necesita de cambios, explicados posteriormente. La búsqueda de orientaciones más exigentes que garanticen la calidad del trabajo del Revisor Fiscal, hace que se renuncie a la normatividad local, en lo que sea diferente a norma tributaria hasta el momento, para dar paso a un conjunto conglomerado de nuevas funciones, técnicas y orientaciones que repercutan a su vez en el mejoramiento de la figura ya sea como institución de control o como parte de la Auditoría.

La Revisoría Fiscal, en términos generales, se considera como altamente beneficiada con la implementación de los estándares de aseguramiento, pues la calidad de la información financiera, el aumento de la inversión extranjera, influirá en el incremento de la confianza pública, siempre y cuando utilice correctamente las técnicas y orientaciones estipuladas internacionalmente, pues su trabajo será reconocido como confiable y necesario, al tiempo que la competitividad profesional mejorará y propiciará más campos de acción, disminuyendo el fraude y el riesgo de manera considerable, cumpliendo con las expectativas de los grupos de interés frente a la información financiera de la empresa para la toma de decisiones.

Por otra parte, esta implicación funcional posee obstáculos, como la resistencia al cambio por parte de los profesionales en general y por los gremios nacionalistas que no quieren perder la soberanía de la figura, además de los costos que representa para los profesionales la correcta preparación, y el poco plazo con el que se cuenta para que dicha preparación sea completa, pues la ley 1314 de 2009, es muy general respecto a la complejidad de los cambios que se generan, y la falta de herramientas con las que los organismos reguladores encargados como

es el caso del CTCP cuentan, impide una verdadera investigación teórica y práctica que ayude en la internacionalización de la figura, la pérdida de tiempo en la restructuración de los organismos, hace pensar que la idea del inicio del proceso de convergencia fue presuroso respecto a la preparación con la que el sistema colombiano cuenta. El desorden de funciones que tiene la Revisoría Fiscal en el ámbito local, podría ser mejorado notablemente si se adoptan las normas de aseguramiento de la información, la unificación de un solo organismo regulador y emisor de las normas a la vez que vigila su correcta aplicación, contribuye también a un ahorro en el tiempo para ajustar la contaduría a las necesidades del entorno, y de manera específica en la Revisoría Fiscal. La construcción de un marco trabajo que indique primero los conceptos y después las prácticas, están en la mira del IASB, con el fin de eliminar inconsistencias presentadas en algunas normas, que impiden la correcta interpretación de las NIIF, por lo que se hace más urgente, que se participe activamente en los cambios e investigaciones sobre la mejor manera de garantizar la correcta valoración y juicio profesional.

Las implicaciones funcionales, más que obstáculos, representan un reto positivo y ventajoso de la contaduría, enfocada en la figura de la Revisoría Fiscal, pues la inclusión en el ámbito internacional bajo la coordinación de un solo organismo a la vez que la participación en las modificaciones pertinentes, conllevan a un fortalecimiento normativo, conceptual y por ende funcional que hacen cada vez más posible la supervivencia de la figura nacional en el contexto internacional.

4.3. IMPLICACIONES FORMATIVAS: ACREDITACIÓN DE LA FORMACIÓN TÉCNICA DEL REVISOR FISCAL, POR LAS INSTITUCIONES DE EDUCACIÓN SUPERIOR

Los giros sociales, políticos y técnicos concebidos por la globalización de la economía han programado distintos e insólitos estándares de sociedad y estimulan a establecer medios, condiciones y oportunidades de intervención en las actividades educativas, sociales, políticas y laborales. Éstos han determinado nuevos imperativos e imposiciones para los profesionales, quienes para obviar esas súbitas desavenencias entre otras disposiciones y las formas de trabajar, deben restablecer su formación al ritmo de las reformas y de los nuevos modos y cualidades de producción de bienes y la prestación de servicios, en virtud de tener un mayor acercamiento al procesamiento y participación de la información.

De conformidad con lo anterior, es coherente y oportuna la demanda de una formación sistémica e integral para el Contador Público en ejecución de la Revisoría Fiscal, en términos, interculturales, ajustada hacia nuevas fronteras disciplinarias para fortalecer y mejorar una disciplina contable internacional y local que acuda no sólo a los discernimientos de eficacia y excelencia educativa, de cobertura académica y poblacional, de validez administrativa y financiera y de ecuanimidad e imparcialidad social, sino a los nuevos afanes particulares de la

profesión. En estas condiciones, para el proceder óptimo del Revisor Fiscal, se solicita una cultura gubernativa que perciba que la expulsión de la penuria no es solamente un problema de ingresos, sino que es una obligación ética, una necesidad social, un propósito e intención de la actividad política, una exigencia económica y una estrategia de Estado.

En consecuencia a los nuevos parámetros exigidos respecto a la profesión contable, se establecen las nuevas responsabilidades del mundo universitario y de las organizaciones, donde se consideran las necesidades y competencias impuestas por dichos parámetros, con el fin de facilitar la ordenanza de nuevos métodos en la interacción de los lazos de la profesión con dichas necesidades y en los intercambios de información, hoy no solo a nivel local, sino también en el ámbito internacional. A su vez, el fortalecimiento de las relaciones con el conocimiento, la adhesión de la figura del Revisor Fiscal con la pedagogía y el tratamiento didáctico e inteligente, donde el aprendizaje fundamente una nueva forma de administración enmarcada en los buenos conocimientos de gobernanza gremial que sirvan para generar soluciones oportunas y acertadas a las complicaciones y a las pretensiones de las colectividades locales y globales.

Los estándares internacionales de información financiera, suponen un cambio inminente en la normatividad contable del país. Las NIIF, diseñadas en pro del amparo de las necesidades informativas de las corporaciones del mundo, en cumplimiento de su objeto, estandarizar la información, no contempla apartados normativos particulares para el desarrollo y práctica de la Revisoría Fiscal. Esto supone para el Revisor Colombiano, ante la posibilidad de una plena adopción de las normas internacionales diferentes caminos. En esta parte se pone en consideración el camino de la capacitación, el desarrollo de una estructura curricular académica en las universidades que fundamente la labor del Revisor Fiscal en el país mediante la acreditación de la educación formal, dando así mismo, un valor formativo integrado y adicional al Contador Público que opte por el campo de acción de la Revisoría, brindándole técnicas y especialidades particulares de la práctica, y el beneficio exclusivo al profesional contable de dominar uno de sus principales campos de actividad en el país, ahora con el amparo de la investigación académica y el perfeccionamiento técnico de sus funciones.

Para este propósito, las universidades deben contemplar reformas y variaciones esenciales en sus disposiciones internas y en sus vínculos con el entorno para garantizar la respuesta de los requerimientos de la sociedad en cuanto a su percepción en un mundo globalizado, en el cual la internacionalización de la educación profesional es un menester en fines de esquemas de eficacia y calidad universal, aprobación de títulos, movilidad de profesionales y compensación de bienes y servicios acreditados científicamente y especializados que auxilien al mejoramiento de los asuntos de creación y variabilidad propuestos para el desarrollo colectivo sostenible y sustentable.

Las expresadas reformas, exigen re-delinear relaciones, roles y funciones y allí los catedráticos y pedagogos tienen un lugar sobresaliente, lo mismo que las tácticas metodológicas y de evaluación continua no sólo para el óptimo desarrollo del conocimiento, sino para el empleo público y el provecho social en el contexto de un régimen educativo y organizacional conveniente, productivo, eficaz, competitivo e innovador para el progreso de la humanidad.

Es por eso que el Revisor Fiscal, en el ambiente de la globalización y de la sociedad de la preparación, la competencia y la capacidad, que son los imperativos de la sociedad actual, constituye un sistema conformado por múltiples subsistemas íntimamente interconectados y conceptualizados desde disciplinas desiguales del saber, convenientes para la convergencia en contextos de internacionalización, esto supone de igual manera, desafíos a las organizaciones y a las entidades universitarias, en términos de la generación de cambios únicos y originales en los lazos que unen la universidad, el Estado, las empresas y la sociedad para quienes la función de la preparación y la enseñanza, es una interposición para la formación integral.

Apoyar la figura de la Revisoría Fiscal con una formación académica adicional a la exigencia del título de Contador Público y de la experiencia laboral en el mercado, fortalece su institucionalidad, puede darle un carácter legal y funcional diferente al de la Auditoría que descarte definitivamente la posibilidad de ser reemplazada por esta, pese a la sutil sugerencia de la normatividad internacional de que así sea, y puede situar a Colombia en posición sugerente del modelo en el plano internacional, exhibiéndolo como un mecanismo eficaz de control interno en las sociedades mercantiles y como un aliado oportuno del Estado en pro del bien público.

Hablar de formación integral para el Revisor Fiscal, es hablar de otorgar un fundamento adicional a una figura que por décadas ha otorgado beneficios a la profesión contable en el país y además ha coadyuvado al Estado en el control y supervisión de la actividad mercantil. Por esta razón, adicionar un contenido temático para que el Contador Público titulado pueda ejercer las funciones propias de la Revisoría Fiscal, obliga a las instituciones de educación superior, a los estudiosos de la materia en el país, a los interesados en la permanencia y renovación de la figura y al profesional contable en general, a que los contenidos programáticos en los centros de enseñanza profesional, impriman al oficio, un impulso genioso e innovador, de independencia para reanimar su facultad y soberanía como ser humano comprometido ante sí mismo y ante la sociedad, responsable con la ejecución de los proyectos y propósitos organizacionales, accesible frente a las discusiones y la retroalimentación constructiva y proactiva para los individuos, los procesos, las organizaciones y el Estado.

Ofrecer en las universidades del país un programa que especialice Contadores Públicos en Revisores Fiscales, deberá entonces contar con los estándares de

calidad que impone la normatividad internacional, esa deberá ser una educación vista con prospectiva, fundada en principios científicos, técnicos y tecnológicos y encuadrada en variados espacios que encierren lo humanístico, lo organizacional, el progreso social, lo artístico y creativo, lo global y lo especial de cada contexto, lo administrativo, lo financiero y productivo, lo tecnológico por su puesto, y lo didáctico y formativo que configuran una amplia presencia cultural; todos estos elementos del contenido académico propuesto, sumergidos en los planteamientos y fundamentos impuestos por la economía mundial y el sistema.

Hay que resaltar que además de fortalecer la figura de la Revisoría en el país, el beneficio de este nuevo modelo de capacitación, favorecería la formación integral del Contador Público para su devenir propio, también adicionan peso e influencia a la profesión contable, a las instituciones y en general a la sociedad.

Esta visión de formación integral para el Revisor Fiscal, indudablemente ilustra y advierte de desconocidos valores y razón a la actuación del profesional, a los beneficiarios de la información resultante de su gestión como actores generadores de una renovada Revisoría Fiscal, liada al espíritu dinámico de la educación y la enseñanza en pro del desarrollo de servicios profesionales con sello de calidad, responsable de la información empresarial; y ofreciendo a la sabiduría contable, fundamentos de mayor importancia, no solo desde lo público o Estatal, sino desde el medio de la sociedad civil, desde la perspectiva del ciudadano común.

Una Revisoría Fiscal definida como proyecto influyente y esencial, dentro de una percepción modernizada del control de las sociedades y de la gestión del contable en la sociedad e intensificada que atenúe sus características y funciones en la vinculación de los asuntos de caracterización y personalización cultural, que sea efectiva en el diseño de modelos de participación y fundación de planes para el prosperidad de la comunidad empresarial; un Revisor Fiscal que manifieste y exhiba el cabildo contable en zona del interés social, en concordancia con los lineamientos de los pactos aperturistas y comerciales de carácter mundial.

Si en Colombia se abrieran las puertas de las instituciones de educación superior a la especialización de Contadores Públicos en Revisores Fiscales, esta formación, en virtud de lo que le pueda costar en esfuerzos normativos y económicos al Estado y en general a los propios habitantes del país, debe significar un reconocimiento y un renombre que trascienda las fronteras nacionales, los límites culturales y las barreras del idioma y debe, otorgar una nueva visión completamente renovada de la gestión llevada a cabo por el Revisor en el plano internacional, que pueda llegar a tener el alcance incluso, de ser contemplada en la regulación internacional. Para este propósito, el Revisor Fiscal tecnificado que muchos proponen y que aquí se expone como alternativa frente a un eventual proceso de convergencia o de adopción de las NIIF, que ponga en riesgo su continuidad, deberá ser un profesional formado para abrir paso a una nueva cultura de la participación, que produzca y promueva la educación integral,

con calidad académica, eficiencia y ecuanimidad social, un Revisor que sea apoderado del perfeccionamiento de nuevos valores culturales que favorezca la consolidación del respeto a los derechos humanos, las igualdades étnicas y los recursos del medio ambiente con actitud y conducta socialmente apropiada, para quien las buenas habilidades y técnicas de gobierno colectivo y empresarial sean un soporte para los remedios integrales de las dificultades de la comunidad contable nacional en unión con las demandas de la comunidad contable internacional; un guía consecuente, dispuesto e innovador, con carácter estimulante y alentador, con visión de futuro, idoneidad ética y pedagógica, capaz de generar y mantener la conversión de las prácticas diarias y las formas de preocuparse, considerar y actuar de quienes tienen fundamento y hacen parte de los proyectos sociales.

Finalmente, esta nueva visión de la Revisoría Fiscal alcanza al mismo tiempo un carácter de sabiduría crítica y de moralidad frente a la sociedad en términos de su compromiso ético, dogmático, académico, empresarial, y de potestad práctica frente al avance científico y tecnológico en cuanto a los requerimientos del proceso de desarrollo humano sostenible que en su acción busca hacer posible el aumento de la calidad de vida y de logros de las diversos oficios en los cuales presta sus servicios, el ejercicio de la Revisoría Fiscal debe efectuarse de modo que exprese los derechos económicos, sociales y culturales de los habitantes, y la calidad de vida del urbe contable, el reordenamiento económico, la metamorfosis sociocultural y lucrativa y la alineación de una nueva raza de Contadores Públicos activa y participante. Su afianzamiento estribará, en gran parte, de los soportes que provea y reciba de equipos de trabajo garantizados para el fortalecimiento y adecuado desarrollo armónico y ecuaníme de las capacidades cognitivas del conocimiento, y del comportamiento psicosocial y vehemente de todos los participantes y especialmente, de los individuos que alinean e infunden el liderazgo.

4.4. IMPLICACIONES DE LA INTERNACIONALIZACIÓN DE LA REVISORÍA FISCAL

Colombia como nación en estado de desarrollo, explora la posibilidad de estar a la medida de las principales potencias mundiales, en servicio de la globalización. En períodos anteriores, cuando aún no se percibía que las relaciones con otros países llegasen a tener un gran apogeo, y las comunicaciones e intercambios de información aún no eran tan avanzados, cada país a su manera buscó darle una estructura interna a cada uno de sus diferentes planos. Es así como la contabilidad y principios contables que se aplicaron en Colombia, fueron razonados en las insuficiencias del entorno por el cual se hallaba el país en ese momento. La expresión globalización es la interconexión evidente entre las disímiles naciones en aspectos económicos y comerciales. Su esencia consiste en

prescindir de los límites y hacer del mundo un sólo mercado. Es por eso que las grandes entidades y asociaciones mundiales, establecían reglas y pautas por las cuales se deben gobernar los miembros de las mismas, con el argumento de procurar las incomparables relaciones comerciales entre países. Así se avalaría la administración de todo dentro de un sistema semejante, no siendo perjudicial para ninguna de las partes.

En la constitución de nuestra estructura contable, antes de contemplar la participación del país en el mercado internacional, o de si quiera suponer la importancia de los vínculos comerciales con naciones geográfica y culturalmente absolutamente lejanas a la nuestra, Colombia como bien se dijo inicialmente, de acuerdo a sus limitantes y al modo como empezaba a desarrollar su organización estatal y a dirigir sus procesos de control mercantil, regula y faculta la figura de la Revisoría Fiscal, en auxilio propio del Estado, vigilancia de las organizaciones empresariales y protección del bien colectivo.

La Revisoría Fiscal es una de las instituciones societarias más antiguas del país. En efecto desde la década de 1870 la Revisoría Fiscal aparecía en los estatutos de varias sociedades, como en el caso de la Compañía Colombiana de Seguros. Aunque inicialmente era una actividad dirigida principalmente a garantizarles a los accionistas la veracidad de las cuentas y del balance, más adelante evolucionó agregándoseles la responsabilidad de vigilar el encargo administrativo y, más recientemente, la colaboración con las entidades del Estado que ejercen la inspección y vigilancia de las sociedades⁶⁹

La Revisoría Fiscal en relación con las nuevas medidas y cánones regulativos impuestos por el escenario global, es decir, el hecho de que actualmente, no hace dos décadas atrás, estuviéramos discutiendo sobre la Revisoría Fiscal frente a los tratados de libre comercio con otras naciones del mundo, o frente a asuntos de globalización, nos plantea necesariamente nuevas ordenaciones que para participar en el escenario global ineludiblemente deben ser consideradas, y como son regulaciones de índole socio jurídico, económico y contable, que están impactando directamente la figura desde los procesos de constitución de la norma colombiana, desde los asuntos asociados a la práctica e incluso poniendo en consideración la efectividad de su gestión, para Colombia, una nación en la que la figura de la Revisoría Fiscal ha trascendido, puede tener, en medio del pesimismo absoluto que habla de un cese de la actividad a raíz de imposiciones reglamentarias internacionales. La posibilidad de trascender los beneficios que le son conferidos a las funciones de los Revisores en el país, puede ser la posibilidad para exaltar el rol de esta actividad y de ser un modelo en los procedimientos de

⁶⁹ AGUIAR JARAMILLO, Horacio. Revisoría fiscal y globalización. En: Contaduría Universidad de Antioquia. Enero 2012. Vol.0, No. 42, p 87-96

control al interior de las sociedades mercantiles hoy no solo de Colombia sino del mundo entero, puede ser la posibilidad para internacionalizar desde nuestras raíces normativas un modelo que puede ser funcional en otros escenarios.

¿Que se internacionalizaría?, ¿porque sería atractiva la Revisoría Fiscal, tal como se lleva a cabo en Colombia en otros países del mundo?, que sea un primer paso para dar fundamento al deseo de hacer del modelo Colombiano de Revisoría Fiscal la ilustración siguiente: “Es un órgano de fiscalización que, en interés de la comunidad, bajo la dirección y responsabilidad del Revisor Fiscal y con sujeción a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, le corresponde dictaminar los estados financieros y revisar y evaluar sistemáticamente los componentes y elementos que integran el control interno, en forma oportuna e independiente en los términos que le señala la Ley, los estatutos y los pronunciamientos profesionales”⁷⁰

Para dar más apoyo a la posibilidad que aquí se está planteando, habría que considerar que en un mercado globalizado los negocios se tornan cada día más dificultosos e imponen de más y mejores armas para una sobresaliente comprensión del medio. El decidido cambio tecnológico y la facilidad de su implementación y ejecución al igual que la competencia en los negocios y las limitaciones y condiciones de los usuarios, hacen que los movimientos de las organizaciones, sean cada día más arduos. Debido a esta realidad, el Revisor Fiscal debe tener mejor discernimiento del negocio y la industria de su cliente, así como de los vínculos con su ambiente, porque allí, se conciben riesgos que al definirse pueden perturbar el negocio de forma substancial, e inclusive llevar a la sociedad a la quiebra. Este escenario permite que sea resaltada la visión clara del Revisor Fiscal por encima de la de otros profesionales, dirigida al riesgo, la cual le permite identificar las áreas y los procesos donde se puede revelar el fraude, y evaluar el esquema de control al interior de una entidad específica y la firmeza de las técnicas y herramientas de inspección, observación y fiscalización que lo mitiguen.

La globalización y todas sus consecuencias, sin discusión sobre sus múltiples beneficios o adornados perjuicios y trayendo a consideración exclusivamente el contenido de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), que son un evidente requerimiento del sistema económico y una motivación originada por el entusiasta movimiento globalizador, contempla las funciones de la Auditoría Externa en las gestiones asociadas al control interno, la evaluación de los Estados Financieros en las empresas y demás movimientos donde sea necesaria la valuación de un tercero en la detección de asuntos de trascendencia financiera en las organizaciones. Esto ha generado que la Revisoría Fiscal, ahora sea entendida como una Auditoría Externa, pero conservando algunas diferencias en cuanto a

⁷⁰ COLOMBIA. CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA. Pronunciamiento 7, numeral 610

compromisos, imposiciones, remoción, subordinación, perpetuación y sanciones, que se le dan a partir de la normatividad nacional. Sin embargo la Auditoría por sí misma, no poseía tal número de bondades, su estructura debió complejizarse y su utilidad será puesta a prueba a partir del desarrollo de los estándares internacionales en cada nación del planeta que asuma su adopción. Entre tanto la Revisoría Fiscal, el modelo por años manejado en Colombia ya era consistente en asuntos en los que hasta ahora la Auditoría, definida en la normatividad internacional como Auditoría Externa, comienza su desarrollo. Así lo sostiene Horacio Aguiar Jaramillo como sigue a continuación:

La Revisoría Fiscal incluye, pero trasciende el fin de la auditoría externa de estados financieros, que no es otro que el de agregar credibilidad a la rendición de cuentas de los administradores, y por eso el mundo se moverá hacia modelos parecidos, en procura de que no se repitan los escándalos de 2002 de Enron, WorldCom, Xerox, etc. Así lo confirman los cambios recientemente introducidos a la Auditoría (los más profundos desde la Ley de valores de 1934) en Estados Unidos a partir de las deshonestas y abusivas prácticas contables y administrativas que quedaron al descubierto en esas y otras muchas empresas. En efecto la Ley Sarbanes Oxley aprobada por el Congreso de los Estados Unidos en julio 30 de 2002 contempla, entre otras cosas, que la Auditoría Externa de las empresas comprende una Auditora de los Estados Financieros y una Auditora del Control Interno, marcando un hito extraordinario, al ampliar la responsabilidad de los Auditores que tendrán que dictaminar la efectividad de los controles internos, rebasando el compromiso del pasado que solo estudiaba y evaluaba el control interno para definir el escenario de los procedimientos de Auditoría. A corto plazo el impacto de esta Ley no solo será en Estados Unidos, sino mundial. Por eso, no es sensato que nosotros reduzcamos nuestra Revisoría Fiscal, que también contiene una Auditoría de Control Interno, a una Auditoría de Estados Financieros⁷¹

Pretender que la Revisoría Fiscal sea un modelo de aplicación mundial en muchos países del mundo, y que los argumentos para que eso suceda sean expuestos a partir de un inminente proceso de estandarización de normas internacionales de información financiera, es una oportunidad para el país, para la profesión contable y para la misma figura, puesto que no basta solo con exponer sus beneficios, pues pese a que en esta parte salimos a su defensa, debe reconocerse que se deben realizar ajustes y mejoras pero la mayor parte de la tarea está hecha. La Revisoría Fiscal se encarga de vigilar y alertar de manera soberana y permanente los procedimientos de las organizaciones, advirtiendo riesgos, concibiendo alertas pertinentes y contribuyendo al logro de sus objetivos. El usuario en general debe verla como prueba de garantía en la marcha y realidad financiera de un ente económico, lo que le permite tomar decisiones acertadas frente al mismo.

⁷¹ AGUIAR JARAMILLO, Horacio. *Revisoría fiscal y globalización*. Op., Cit., p 87-96

Adicional a esto, hay que considerar que en el caso colombiano en particular, continuar con la figura del Revisor Fiscal tendría obstáculos asociados entre otros, al aumento en costos y/o gastos en cuanto a la capacitación de procesos financieros y contables que desarrollaría el usuario nacional y la posible resistencia al cambio tanto por parte de los auditores como por parte de los clientes.

Siendo sumamente optimistas, el proceso de convergencia podría convertirse en el escenario perfecto para que la Revisoría Fiscal en exposición de sus ya mencionados beneficios los cuales pueden ser bien asociados en la implementación de las normas de aseguramiento de la información, encuentre el impulso oportuno no solo para ampliar sus conocimientos en un contexto global sino, para ser modelo de control en otros territorios y mercados, demostrando que puede estar capacitado para ejercer en cualquier parte del mundo, bajo lineamientos internacionales que certifican la calidad de su labor y compromiso.

Para hacer de la Revisoría Fiscal una propuesta atrayente para los países del mundo, es oportuno destacar que en Colombia, es considerada como un órgano que desempeña un actuación muy importante en la sociedad, si ésta se desarrolla de forma objetiva, eficaz e independiente, se rectifica como la mejor aliada del Estado, de los propietarios de las empresas y de los usuarios de la información financiera, pues simplifica la labor de los órganos de intervención y control, funda confianza y certidumbre pública, protege y trata de preservar los activos sociales y resguarda el patrimonio de las entidades empresariales.

Internacionalizar la Revisoría Fiscal por su puesto impone retos a la figura, a la profesión contable y a la legislación colombiana. Dichos retos residen en dejar de entender la Revisoría como una revisión escueta de información acorde a un marco de referencia contable, a un fortalecimiento alto que contenga no solo este aporte sino también la ética del profesional de acuerdo a la confidencialidad impuesta en la Revisoría fiscal, la eficacia del trabajo, la exploración de otra información apreciable, y una administración de riesgos bien constituida; todo esto destinado a una mayor credibilidad de la información implícita en los Estados Financieros y así auxiliar a los interesados de la información para que tomen decisiones sobre fundamentos y soportes muy próximos a la realidad.

4.5 IMPLICACIONES DE LA REESTRUCTURACIÓN NORMATIVA DE LA REVISORÍA FISCAL

Durante el desarrollo histórico de la Revisoría Fiscal se ha dejado entrever, que ha sido una figura sometida a cambios en su estructura regulativa, su esencia metódica y procedimental se ha desarrollado en atención a los diferentes giros económicos, políticos, sociales, académicos y hasta culturales de los cuales habla

la historia. Será el inicio de la segunda década del siglo XXI, las características de esta nueva década que recién emprende camino, el motivo para que la Revisoría Fiscal sufra un nuevo proceso de evolución, dilatar la ocupación de los Revisores en el país dependerá de una nueva transición normativa de la figura, a raíz de los nuevos parámetros de estandarización de la información financiera. Retomemos el debate con el fin de aportar fundamentos coherentes a lo que sugiere este escenario.

El 16 de junio de 2009, mientras se buscaba la aprobación del proyecto de Ley 203 de 2008 sobre convergencia hacia las Normas Internacionales de contabilidad y Aseguramiento de la Información y aun sin haber sido sancionado por el Gobierno Nacional (fue aprobado con la Ley 1314 de Julio 13 de 2009), el Consejo Técnico de la Contaduría Pública pronunció su concepto No.13 en el cual solucionó ciertos enigmas importantes que le fueron trazados sobre las derivaciones que originaría esa Ley, para nuestro proceder contable, totalmente forastera y desconocida hasta entonces para el ejercicio de la profesión.

También se le indagó al Consejo Técnico cuál serían las implicaciones de la Ley en el proceder profesional de la Revisoría Fiscal, y la contestación del organismo se situó a precisar que los servicios de “aseguramiento de la información” que quedaron citados en el artículo 5 de la Ley serían otro campo de acción del Contador Público que no perjudica ni obstruye con la reglamentación existente en asuntos de Revisoría Fiscal.

En el artículo 5 de la Ley se dispuso lo siguiente:

ARTICULO 5°. De las normas de aseguramiento de información. Para los propósitos de esta Ley, se entiende por normas de aseguramiento de información el sistema compuesto por principios, conceptos, técnicas, interpretaciones y guías, que regulan las calidades personales, el comportamiento, la ejecución del trabajo y los informes de un trabajo de aseguramiento de información. Tales normas se componen de normas éticas, normas de control de calidad de los trabajos, normas de Auditoría de información financiera histórica, normas de revisión de información financiera histórica y normas de aseguramiento de información distinta de la anterior.

Parágrafo Primero.- El Gobierno Nacional podrá expedir Normas de Auditoría Integral aplicables a los casos en que hubiere que practicar sobre las operaciones de un mismo ente diferentes Auditorías,

Parágrafo Segundo: Los servicios de aseguramiento de la información financiera de que trata este artículo, sean contratados con personas jurídicas o naturales, deberán ser prestados bajo la dirección y responsabilidad de contadores públicos⁷²

⁷²COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPUBLICA. Ley 1314 (13, julio, 2009). Op., Cit., No. 5

La sugerencia del aseguramiento de la información planteada en el artículo 5° de la Ley 1314, en representación de los Estándares Internacionales, es una aplicación de la práctica profesional que quiere desarrollar ciertos arbitrios y conductas de Auditoría que ofrezcan una certeza procedente y razonable sobre los juicios de concepción, procesamiento y obtención de la Información Financiera, con miras a satisfacer un interés evidentemente privado, personificado por los capitalistas, negociantes y financieros de una unidad económica. En contraste a esto, las funciones y servicios señalados en el código de comercio a la institución de la Revisoría Fiscal la encaminan al tratamiento de un control de fiscalización en favor de la comunidad en general en resguardo del interés público, a partir de la diligencia de un vinculado de cánones, pautas y procedimientos de interventoría de cuentas e inspección general de la situación financiera de la organización.

Y es ese precisamente uno de los grandes interrogantes respecto al desarrollo de la Revisoría Fiscal, adoptar las normas, significaría adoptar la posición de Auditores, lo que supondría además una reestructuración de la figura respecto a la gestión que esta desempeña como veedor ante el Estado. Según lo que plantea la norma internacional, el Revisor debería dejar de un lado sus funciones dirigidas hacia el interés público y las normas deberían ser más flexibles hacia el interés privado. Ese es un aspecto que puede jugar a favor de nuestra figura en tanto que el Revisor Fiscal, bajo la normatividad nacional, ejerce una función de defensa y protección a los intereses colectivos.

Sin embargo hay acontecimientos que se escapan a las medidas locales y que debe ser considerados en virtud de fundamentar la continuidad de la figura en el país, en el evento fortuito de que el proceso de convergencia o adopción de los estándares internacionales refuten definitivamente su efectividad y existencia.

Algunos aspectos donde puede observarse una clara falencia normativa de la Revisoría Fiscal y que ameritan un análisis profundo son, cuestiones respecto a deficiencias en la planeación y realización de los procedimientos de Auditoría; así mismo, la falta de un enfoque adecuado respecto a fraudes y errores, situación que en la reglamentación expuesta por el código de comercio, para el ejercicio de las funciones de fiscalización no posee un desarrollo suficiente. Otras situaciones que ameritan observación, es por ejemplo el hecho de que en Colombia no hay normas de Auditoría que fijen los requisitos y lineamientos para auditar los estados financieros, dado que las funciones del Revisor Fiscal difieren de las del Auditor de estados financieros, y el no poseer normas efectivas para la Auditoría independiente de los estados financieros, lo cual puede incidir en la ejecución y análisis del trabajo.

Pese a esas claras falencias, debería existir la intención naciente en la colectividad de profesionales contables, y en las autoridades gubernamentales como tal, de dirigir acciones al fortalecimiento de la figura. Sin embargo, es lastimoso que en los diferentes discursos o conferencias sobre la capacitación de

las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y en específico las Cámaras de Comercio, se insinúe que se terminara la Revisoría Fiscal, en lugar de ayudar a avivarla de acuerdo a los parámetros internacionales hoy exigidos. Esta intención radica en que es una figura única, tal como está concebida en el mundo.

La aplicación de Estándares Internacionales de Información Financiera, debería ser un llamado a la reflexión de los Gobernantes, colegas interesados y a los dirigentes corporativos y asociados en general, a que la implementación de un reglamento y del establecimiento de criterios y preceptos para el ejercicio de la Revisoría Fiscal mediante un estatuto, inicie nuevamente su camino de aprobación en el Congreso, se le consolide y se le dé el estatus que tiene a través de los pregrados y los posgrados de la academia en las Universidades, que brindan los programas de Contaduría Pública.

En algunos países, donde también se llevaba a cabo la tarea de fiscalización a partir de la Revisoría, esta fue cambiada por Auditoría Externa; en Colombia, su actuación se genera con fundamento en las normas de Auditoría y otras normas establecidas por los distintos organismos gubernamentales; sus funciones son más amplias por lo que debe ejercer un control preventivo y una vigilancia continua sobre las actuaciones de la administración velando por el cumplimiento del sistema de control interno. Que esto sea un pretexto que de pie a mejoras en las funciones del Revisor Fiscal, al desarrollo de una normativa de mayor practicidad, de un mejor y más oportuno modelo para la elaboración de sus informes y del establecimiento de políticas afines con las necesidades de información del mundo.

En Colombia, se hace inminente la participación en el ámbito mundial; la contaduría no es ajena a los cambios de dicha inclusión, ni mucho menos los actores contables; la forma en la que estos sean afectados depende del papel activo o pasivo que se decida tener frente a la postulación de ideas, investigaciones y debates que busquen aportar y a la vez que resaltar lo positivo que se tiene en el país en materia contable y que podría beneficiar al mundo. La esencia de la Revisoría Fiscal en la internacionalización de la contabilidad, sea cual sea el camino a tomar, no desaparecerá, por el contrario, se hace indispensable frente a la consecución de los nuevos objetivos de transparencia y confiabilidad, los nuevos retos de aseguramiento, valor razonable, administración de los riesgos (...), donde el control permanente, garantice la veracidad de la información.

5. CONCLUSIONES

La institución de la Revisoría Fiscal en Colombia es el resultado de una evolución histórica y normativa que ha posicionado su labor como garante de confiabilidad en la información financiera en pro de la protección del interés público a la vez que ha demostrado que es una figura flexible a las necesidades del entorno y útil en la sociedad. Sin embargo, las nuevas modificaciones introducidas en el país ponen de manifiesto nuevos retos a enfrentar que solo pueden ser alcanzados mediante el fortalecimiento conceptual, académico, funcional y normativo de la Revisoría para lograr mantener la necesidad de esta figura en la sociedad y convertirla en un antídoto contra la corrupción y la doble moral.

Los obstáculos que hacen incierto su futuro como la competencia con firmas internacionales, la permeabilización del control anglosajón, las faltas cometidas a dolo por los mismos revisores, las debilidades académicas y conceptuales de la figura, deterioran y tergiversan la calidad de la labor ejercida por el profesional contable, lo que hace necesario un replanteamiento de la Revisoría Fiscal a través de propuestas que ayuden a mejorarla, contando con la participación de todos los implicados (Estado-sociedad- organización-profesionales) para responder a los nuevos enfoques y objetivos de la contabilidad: la internacionalización.

La evaluación de las implicaciones del proceso de convergencia, supone la construcción de diferentes escenarios donde pueden evidenciarse salidas respecto al futuro de la Revisoría Fiscal desde el punto de vista de la formación académica, la reestructuración normativa de la figura, el mejoramiento de la actividad en términos funcionales, la internacionalización del modelo colombiano de fiscalización o la definitiva subrogación de la Revisoría Fiscal por la Auditoría Integral propuesta en las Normas Internacionales de Información Financiera.

La falta de normatividad internacional que guíe y oriente una figura nacional como la Revisoría Fiscal, plantea interrogantes acerca del futuro y de los cambios que ésta debe tener para acoplarse a las necesidades del entorno internacional. El camino a tomar se ve reflejado en dos opciones generales: La fusión con la figura de la Auditoría, especialmente con la introducción del nuevo concepto, fortalecido de la Auditoría integral, ó la internacionalización de la Revisoría Fiscal, destacándose como institución de control, fiscalización y vigilancia, garante de la consecución del nuevo objetivo del entorno internacional, y de la calidad y necesidad de su labor. Sin embargo, cada una de estas decisiones a tomar tiene aspectos positivos y negativos, que el país deberá analizar cuidadosamente, para cerciorarse de tomar la mejor decisión. Está claro que la Revisoría Fiscal dentro del ambiente internacional a futuro no puede seguir igual, no sólo por el cambio en la normatividad contable, ni por el ámbito internacional, sino porque ya sería la

gota que derrame el vaso, dentro de una carrera de obstáculos que viene presentando y que exige un cambio urgente.

La posibilidad de trascender los beneficios que le son conferidos a las funciones de los Revisores en el país, puede ser la posibilidad para exaltar el rol de esta actividad y de ser un modelo en los procedimientos de control al interior de las sociedades mercantiles hoy, no sólo de Colombia sino del mundo entero, puede ser la posibilidad para internacionalizar desde nuestras raíces normativas un modelo que puede ser funcional en otros escenarios.

Internacionalizar la Revisoría Fiscal por su puesto impone retos a la figura, a la profesión contable y a la legislación colombiana. Dichos retos residen en dejar de entender la Revisoría como una revisión escueta de información acorde a un marco de referencia contable, a un fortalecimiento alto que contenga no sólo este aporte sino también la ética del profesional de acuerdo a la confidencialidad impuesta en la Revisoría fiscal, la eficacia del trabajo, la exploración de otra información apreciable, y una administración de riesgos bien constituida; todo esto destinado a una mayor credibilidad de la información implícita en los Estados Financieros y así auxiliar a los interesados de la información para que tomen decisiones sobre fundamentos y soportes muy próximos a la realidad.

6. RECOMENDACIONES

Los procesos de internacionalización social configuran una de las principales fuentes en pro del continuado desarrollo de una nación en particular. Reconocer la eficiencia de los medios brindados por las relaciones comerciales internacionales, por el prestigio que confiere a los países el ser considerados como un escenario propicio para la inversión, o por formar parte de una asociación de naciones que se tienen así mismas como aliadas comerciales, con ideales políticos y propósitos económicos semejantes, es una puerta de entrada al mundo globalizado, que representa beneficios importantes para las naciones, las convierte en sociedades mundialmente activas y las lleva a niveles de competitividad difícilmente logrados, centrándose exclusivamente en sus parvedades particulares sin dar acogida a quienes desde afuera pueden significar un beneficio para ellas tanto de entrada como de salida.

Sin embargo ser un vendedor de servicios en el mercado mundial, resaltar al máximo las especialidades propias para hacerse atractivo al inversor extranjero o formar parte de un conglomerado comercial de naciones para dar seguridad a la entrada de divisas, son deseos que deberían estar limitados al compromiso de defensa por lo tradicional, por lo considerado ético al interior de las fronteras y por el respeto a lo legalmente institucionalizado y regulativo.

Colombia actualmente, con las condiciones características de los países emergentes y las dificultades propias de una nación golpeada por conflictos internos duraderos y ampliamente nocivos para la imagen internacional de cualquier estado, desde hace algún tiempo ya, ha asumido los retos impuestos por la globalización económica.

Como parte de ese proceso de internacionalización, el presente supone la adopción de Estándares Internacionales de Información Financiera, los cuales tienen propósitos de eficiencia comercial y en el manejo de la información contable de las empresas, encuadrados en un marco de calidad para la satisfacción de las necesidades de los usuarios de la información económica, hoy de carácter internacional.

Es preciso resaltar que el proceso de adopción de dichas normas debe significar un profundo análisis acerca de los beneficios o prejuicios asociados a dicho asunto, donde evidentemente la balanza deberá inclinarse hacia el lado de los mayores beneficios para el país. En particular frente al tema, tal como se sustentó en el desarrollo de este proyecto, la convergencia a normas internacionales define un camino incierto para la Revisoría Fiscal, figura de carácter institucional en el país, aliada activa de los procesos de fiscalización para el Estado y campo de acción conveniente para la profesión contable en Colombia.

Es entonces conveniente en consideración al desarrollo histórico no sólo de la Revisoría Fiscal, sino de los alcances de la Contaduría Pública en el país y de los demás aspectos ya mencionados, observar el tema desde los puntos de vista que sean necesarios para llegar a conclusiones oportunas que sigan permitiendo el progreso de la nación sin que ocurra una desvinculación radical del contexto internacional y sin incurrir en el sacrificio de una figura representativa del control empresarial, institucionalizada y estructurada normativamente en el marco legal nacional.

Todo pareciera indicar que independientemente de adoptar, armonizar la normatividad nacional con los estándares internacionales o continuar operando con las políticas locales para el manejo de la información financiera, el camino es la educación. La capacitación técnica de profesionales contables que conservando la esencia de los beneficios y logros asociados a las buenas prácticas del control y de la fiscalización propias, adquieran una educación oportuna para la comprensión y satisfacción de las necesidades internacionales en la materia, con herramientas eficaces para dar solución a las complicaciones de carácter financiero propias del desarrollo de transacciones y operaciones transnacionales y con cualidades analíticas suficientes para el diseño de mecanismos preventivos frente a situaciones que pueden configurar un riesgo económico importante de escala internacional.

El verdadero reto de Colombia frente a la eminente internacionalización, considerando principalmente al Estado, empresas y contadores, es el fortalecimiento, primero normativo, luego formalizado (educación universitaria), y de desempeño (calidad del ejercicio) de la contaduría pública, y aún más en la figura de la Revisoría Fiscal, para que sea capaz de hacer frente y de contribuir al control de las operaciones internacionales. Garantizando su supervivencia, y evolución de acuerdo a las necesidades del entorno, a la vez, que se cumple con la protección nacionalista de una figura necesaria dentro del país.

La aplicación de Estándares Internacionales de Información Financiera, debería ser un llamado a la reflexión de los Gobernantes, colegas interesados y a los dirigentes corporativos y asociados en general, a que la implementación de un reglamento y del establecimiento de criterios y preceptos para el ejercicio de la Revisoría Fiscal mediante un estatuto, inicie nuevamente su camino de aprobación en el Congreso, se le consolide y se le dé el estatus que tiene a través de los pregrados y los posgrados de la academia en las Universidades, que brindan los programas de Contaduría Pública. Finalmente deben ser realzados los inconvenientes de la Revisoría Fiscal, no con ánimo de limitar sus cualidades o efectividad, sino con la intención de buscar las herramientas gubernativas, académicas y profesionales propicias para su perfección y mejoramiento.

BIBLIOGRAFÍA

AGUIAR JARAMILLO, Horacio. Revisoría fiscal y globalización. En: Contaduría Universidad de Antioquia. Enero 2012. Vol.0, No. 42, p 87-96

ALVAREZ, Eduardo. Curso de derecho romano. Universidad de los Andes, facultad de derecho. 2 ed. Bogotá Colombia. Ediciones uniandes. 2010. 613 P. ISBN 978-958-695-555-3.

ANGULO, Yeison y ZAMBRANO, Alfredo. Visión holística de la Revisoría Fiscal como institución de control social. [Documento en línea]. Grupo de Investigación de la Línea de Control de la Universidad Central. 2008. Disponible en:http://www.javeriana.edu.co/fcea/eventos_rev_fiscal/III_revisoría_fiscal/ponencia_yeison_angulo_alfredo_zambrano_u_central.pdf [consultado el 16 de octubre de 2012].

BANCO MUNDIAL. Informe del Banco Mundial. Citado por: CONSEJO TECNICO DE LA CONTADURIA PÚBLICA. Análisis de la adopción en Colombia de los estándares de contabilidad, auditoría y contaduría. En: Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría. Julio-Septiembre, 2004. Vol. 0, No. 19; p.53-139.

BERMUDEZ, Jesús. Revisoría fiscal, una garantía para la empresa, la sociedad y el Estado. Bogotá D.C, Colombia. ECOE ediciones 2007.249 p.

BUSTAMANTE, Hernán. Los imaginarios del Revisor Fiscal: una aproximación teórica. En: Revista Contaduría Universidad de Antioquia N°52. Medellín: Enero–Junio 2008; p. 155-198.

CASTAÑO, Ramiro Alberto. Historia de roma y del derecho romano. Bogotá Colombia. Ediciones doctrina y ley Ltda. 2006. 143 p. ISBN 958-676-347-1.

COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPUBLICA. Decreto 2521 (27, julio, 1950). Por el cual se reglamenta el Capítulo 2° del Título 7° del Libro 2° del Código de Comercio, la Ley 58 de 1931, el artículo 40 de la Ley 66 de 1947 y las demás disposiciones legales vigentes sobre sociedades anónimas. Diario Oficial. Bogotá, D.C., 1950. No. 27383.

COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPUBLICA. Decreto 410 (27, marzo, 1971). Por el cual se expide el código de comercio. Diario Oficial. Bogotá, D.E., 1971. No. 33.339.

COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPUBLICA. Ley 43 (13, diciembre, 1990). Por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de Contador

Público y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial. Bogotá, D.C., 1990. No. 39602.

COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPUBLICA. Ley 550 (30, diciembre, 1999). Por la cual se establece un régimen que promueva y facilite la reactivación empresarial y la reestructuración de los entes territoriales para asegurar la función social de las empresas y lograr el desarrollo armónico de las regiones y se dictan disposiciones para armonizar el régimen legal vigente con las normas de esta ley. Diario Oficial. Bogotá, D.C., No. 43.940.

COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPUBLICA. Ley 1116 (27, diciembre, 2006). Por la cual se establece el Régimen de Insolvencia Empresarial en la República de Colombia y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial No. 46.494.

COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPUBLICA. Ley 1314 (13, julio, 2009). Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento. Diario Oficial. Bogotá, D.C., 2009. No. 47409.

COLOMBIA. CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA. Pronunciamiento 7.

COLOMBIA. MINISTERIO DE HACIENDA Y CREDITO PÚBLICO. Proyecto de ley 119 (27, octubre, 1993). En el cual se pretende modificar íntegramente el régimen de las sociedades comerciales y el de los procedimientos concursales.

CONSEJO TECNICO DE LA CONTADURIA PÚBLICA. Análisis de la adopción en Colombia de los estándares de contabilidad, auditoría y contaduría. En: Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría. Julio-Septiembre, 2004. Vol. 0, No. 19. P 53-139.

CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA. Análisis del marco conceptual de las NIIF versus principios contables en Colombia. [Documento en línea] Disponible en: http://www.ctcp.gov.co/sites/default/files/Radicado_20111000356071.pdf [consultado el 20 octubre de 2012]

FESSIA, Ricardo M. Breve síntesis histórica de roma y su derecho. Universidad Nacional de Litoral. Santa Fe, Argentina 1996. 263 p.

FONDO MONETARIO INTERNACIONAL. Qué es la globalización. [Documento en línea] Disponible en: <http://economia-globalizacion.blogspot.com/2006/01/qu-es-la-globalizacin.html> [consultado el 18 agosto 2012]

HERNANDEZ SAMPIER, Roberto. Metodología de la Investigación. 4 ed. Ediciones castillo, 2005. 500 p.

IANNI, Octavio. Teorías de la globalización. 7 ed. México. Siglo XXI editores S.A. 2006. 189 p. ISBN 968-23-2001-1

La investigación descriptiva (s/f). [Documento en línea]. Disponible: <http://noemagico.blogia.com/2006/091301-la-investigacion-descriptiva.php> [Consulta: 2012, mayo]

MANTILLA, Samuel Alberto. Adoptar para participar. Bogotá, Universidad Javeriana, 2002. Citado por: REYES, Guillermo y ROA, Natalia. Internacionalización de la contabilidad. En: Revista apuntes contables 2010. P 87-110.

MANTILLA, Samuel. Auditoría de información financiera. Bogotá D.C., Colombia. ECOE ediciones. 2009. 651p. ISBN 978-958-648-580-7.

MANTILLA, Samuel. Impacto de la ley 1314 de 2009 en la organización de la profesión contable colombiana.2010 [Documento en línea] Disponible en: http://issuu.com/samantilla/docs/impacto_1314 [consultado el 06 noviembre de 2012]

MILLÁN PUENTES, Regulo. Historia De La Contaduría Pública En Colombia. Bogotá D.C.: Editorial Retina 1975. 298 p.

MUÑOZ, Leidy y LUNA, Juliana. Colombia hacia la adopción y aplicación de las NIIF y su importancia. En: Revista Adversia universidad de Antioquia. Enero-junio 2011 Vol.0 No. 8 P. 26-43.

PASTES, Carolina; NARVAEZ, Olga y VENACHI, Jhonattan. Estudio de los impactos en la aplicación de la norma internacional de contabilidad NIC 41 agricultura para Riopaila Agrícola S.A. Trabajo de grado (contador público). Palmira: Fundación universitaria San Martín. Ciencias de la administración. Programa de contaduría pública. 2012. 246 p.

PEREZ NAVARRO, Jorge. Análisis sanciones Junta Central de Contadores. [Documento en línea]. 2009. Disponible en: <http://www.gerencie.com/analisis-sanciones-junta-central-de-contadores.html> [consultado el 18 de octubre de 2012]

PEREZ PINEDA, Wilmar; RODRIGUEZ, Mary Luz; BERMUDEZ, Juan Camilo. Impacto de las normas de aseguramiento en la Revisoría Fiscal. En: Revista Adversia Universidad de Antioquia. No. 9 Vol. 0 2011. 22 p.

PINZON, Hernando. Desafíos ante la inminente adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad en Colombia. Trabajo de grado (contador público). Cali: Universidad del Valle. Facultad de Ciencias de la administración. Programa de contaduría pública. 2006. 28 p.

RAMIREZ VARGAS, Wilman de Jesús. La revisoría fiscal frente a los nuevos enfoques empresariales. En: Revista contaduría N° 41. Septiembre de 2002. P. 165-188

REYES, Guillermo. La contaduría pública colombiana y los acuerdos comerciales internacionales de Colombia. En: Revista apuntes contables. Universidad Externado Bogotá. 2003. P 21-56.

REYES, Guillermo. (2010). La globalización. En: Revista apuntes contables No. 14 de 2010. P 9- 17

STEIN, Peter. El derecho romano en la historia de Europa. Madrid, España. Siglo XXI de España editores S.A. 2001. 209 p. ISBN 84-323-1060-3

TEDESCO, Juan Carlos. Educación y sociedad del conocimiento y de la información. En: Revista Colombiana de la Educación. 2000.

TUA PEREDA, Jorge. Principios y normas de contabilidad: Historia, metodología y entorno de la regulación contable. Madrid, España. 1984. 401 p. ISBN: 84-7196-416-3

VÁSQUEZ TRISTANCHO, Gabriel. Normas internacionales de contabilidad.2001. Citado por: REYES, Guillermo y ROA, Natalia. Internacionalización de la contabilidad. En: Revista apuntes contables 2010. 97 p.

VÁSQUEZ TRISTANCHO, Gabriel. Prospectiva de la contabilidad internacional. Análisis de la situación colombiana. En revista El Contador Público, No. 83, Bogotá, octubre de 2000. P 67-92

VILLAREAL, José Luis. Perspectivas de la contabilidad internacional: el caso colombiano. En: revista UNIMAR No. 43. Noviembre 2007. Pág. 21-32