

Tabla de contenido

ANTECEDENTES DE APLICACIÓN EN EL MUNDO DE LA NIA 701	1
Los primeros informes emitidos en Países Bajos	1
<i>El impacto de las KAM en Australia</i>	2
<i>El nuevo informe en la Unión Europea: la experiencia en España</i>	3
<i>Estados Unidos: la experiencia que viene</i>	5
<i>Conclusiones</i>	6
TRABAJO ADELANTADO POR EL CTCP EN COLOMBIA	6
Ficha técnica – Encuesta Contadores	7
Ficha técnica – Empresarios	8
COMENTARIOS DE ALGUNAS FIRMAS Y CONTADORES PÚBLICOS INDEPENDIENTES	9

ANTECEDENTES DE APLICACIÓN EN EL MUNDO DE LA NIA 701

Los primeros informes emitidos en Países Bajos ⁱ

Como se evidencia, los cambios realizados han posicionado al Reino Unido en el liderazgo de los nuevos informes de auditoría. Sin embargo, posteriormente otros países iniciaron también el proceso de adopción del nuevo informe de auditoría basado en KAM. Concretamente se analizará cómo se está realizando la adopción de las reformas internacionales y la presentación del nuevo informe del auditor, en este caso en Países Bajos y Australia, que han iniciado reformas similares.

En 2013, a la par que el IAASB, el Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants⁽¹⁾(NBA) pidió a los auditores que trabajaran en el nuevo modelo de informe, procediendo a su aplicación voluntaria en la auditoría de estados financieros del 2013. Pues bien, casi la mitad de los informes anuales publicados para ese año se hicieron bajo el nuevo modelo, en relación con las sociedades cotizadas de los dos principales índices bursátiles de Países Bajos, AEX y AMX (PwC, 2014).

También en Países Bajos han suscitado una gran inquietud las KAM, dado su alto valor informativo, así como por el hecho de que su redacción no debe ser estandarizada, sino responder a cada situación en concreto, según empresa y sector. De hecho, aquí es donde los usuarios esperan que el auditor sea crítico.

En el estudio elaborado por PwC (2014), se reveló que los informes de las sociedades cotizadas bajo AEX y AMX incluían un total de 68 KAM, abarcando una amplia variedad de las mismas, con cuestiones similares a las reportadas en Reino Unido: deterioro de fondo

de comercio, impuestos, valoraciones y contabilización de productos financieros, entre otras. En Países Bajos, un 45% de las KAM se relacionan con cinco tipos:

- **Adquisiciones y enajenación de actividades de la explotación.** Fue la KAM más reportada en los informes de auditoría de 2014, suponiendo casi el 15% del total, lo cual puede deberse a la creciente actividad de las empresas, que, junto a la innovación y globalización, puede haber llevado a los auditores a aplicar una mayor carga de juicio y esfuerzo en su valoración.
- **Impuestos (diferidos y corrientes).** Cuestión que junto con la anterior ha sido la de mayor reporte en las empresas analizadas en 2014, debido al esfuerzo que conlleva durante el transcurso de la auditoría la evaluación del reconocimiento y recuperación de los activos por impuestos diferidos, así como de los impuestos corrientes. No se puede olvidar la creciente globalización y actividad de las empresas neerlandesas en distintas jurisdicciones.
- **Valoración del fondo de comercio.** No se puede obviar la importancia de la obligación de comprobar el valor del fondo de comercio anualmente o el juicio significativo del auditor que llevan asociado las estimaciones prospectivas en modelos de valoración.
- **Riesgo de fraude en el reconocimiento de ingresos.** Tras la crisis del 2008, y dada la difícil situación de muchas entidades, es una de las cuestiones más importantes debido a la constante posibilidad de fraude en el reconocimiento de ingresos en este caso, o de otra índole.
- **Valoración de bienes inmuebles.** Esta KAM se asocia a empresas del sector inmobiliario, concretamente en relación con el cálculo del valor neto de realización.

Otro aspecto que se desprende de dicho estudio es que alrededor de un tercio de las KAM se relacionan con riesgos específicos menos típicos, tales como indemnizaciones de proveedores o anulación de la gestión de los controles internos. Esto incrementa el valor informativo del nuevo informe de auditoría y de la nueva sección de las KAM.

El impacto de las KAM en Australia

Australia también ha sido uno de los países pioneros en la implementación del nuevo informe de auditoría. La firma KPMG (2017) efectuó un estudio sobre cuestiones clave de auditoría recogidas en los dictámenes del año 2016 de 56 entidades del ASX 50 (principal índice bursátil de Australia). En dicho estudio se analizan las KAM de los cinco sectores principales de Australia: energía y recursos naturales, servicios financieros, tecnología y telecomunicaciones, corporaciones e infraestructura, gobierno y salud.

Pues bien, el sector de energía y recursos naturales es el que reporta mayor número de KAM, siendo las cuestiones relacionadas con exploración y evaluación, provisiones y otros activos no corrientes las más reportadas en dicho sector.

En los sectores de tecnología y telecomunicaciones y corporaciones, las KAM más reportadas son las relacionadas con combinaciones de negocios (fondo de comercio y activos intangibles).

En general, en Australia, las siguientes cuestiones suponen el 40% de todas las KAM comunicadas:

• **Deterioro del fondo de comercio y activos intangibles.** *Es la KAM más común, más del 70% de las entidades la presentan como la primera cuestión clave de la auditoría en sus informes. Las razones que llevan a los auditores a determinar que esta KAM como de mayor significatividad, son la importancia que suelen tener los saldos relacionados con esta cuestión, la obligación de comprobar el valor del fondo de comercio anualmente o el juicio significativo del auditor que lleva asociado a las estimaciones prospectivas en modelos de valoración.*

• **Adquisiciones.** *Más de la mitad de las KAM relacionadas con adquisiciones surgen de los sectores de tecnología y telecomunicaciones, y corporaciones. Esto puede deberse a la creciente actividad de innovación y globalización. A su vez, es evidente que estos sectores también son los que reportan mayor número de cuestiones relacionadas con la valoración de activos intangibles, quizá debido a la enorme carga de juicio significativo que le conlleva al auditor identificar por separado la valoración de activos intangibles que puedan contener las adquisiciones que se llevan a cabo, verbigracia, el fondo comercio resultante de una combinación de negocios. Estas adquisiciones, por tanto, involucran mucha carga de juicio por parte de los auditores, ya que en muchas ocasiones la valoración de estos activos dependerá de las expectativas futuras de la entidad.*

• **Ingresos.** *El 42% de las entidades del sector de servicios financieros reportó KAM sobre ingresos, principalmente como resultado del esfuerzo que supone la evaluación en la industria inmobiliaria de las políticas de reconocimiento de este elemento. En esta sección se espera que las cuestiones relacionadas con ingresos aumenten progresivamente a medida que las entidades adopten la NIIF 15, relacionada con ingresos por contratos con clientes.*

• **Impuestos.** *La mitad de todas las KAM relacionadas con los impuestos se encuentran en el sector de energía y recursos naturales. La aplicación de juicio por parte del auditor se hace necesaria en la evaluación del reconocimiento y la recuperación de los activos por impuestos diferidos, que representa el 42% de los KAM de impuestos. Otras razones citadas por los auditores son las cuestiones de jurisdicción fiscal extranjera y el funcionamiento del impuesto de alquiler de los recursos petroleros.*

De acuerdo con lo escrito hasta el momento, se puede apreciar, que las KAM más reportadas en los informes de auditoría de Reino Unido, Países Bajos y Australia son similares.

Para finalizar, debe destacarse que de todos los informes analizados por KPMG, ningún auditor excluyó la sección de cuestiones clave de auditoría debido a cuestiones legales o reglamentarias que impidieran su divulgación, pues las NIA establecen que no se deben comunicar en el informe si ello puede tener consecuencias adversas que comprometan el beneficio de interés público de la entidad.

El nuevo informe en la Unión Europea: la experiencia en España

En la Unión Europea aplica de forma directa para los países miembros el Reglamento (UE) 537 del 2014 del Parlamento Europeo y el Consejo, fechado el 16 de abril del mismo año, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público (EIP) y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión. Es decir, para las entidades de interés público se aplica directamente el nuevo informe de auditoría según se establece en la reforma del IAASB, siempre que dichas normas no se opongan al texto establecido en dicho reglamento.

En el nivel empresarial no considerado de interés público, por su parte, el abanico de posibilidades es mucho más amplio y disperso en los diversos países de la Unión Europea.

A continuación, se analizará el caso específico de España.

En España, ha sido adoptado el nuevo informe de auditoría para todas las entidades, incluidas no-EIP, debido a la reforma de la Ley de Auditoría de Cuentas y, posteriormente, a la adaptación de las NIA mediante resolución del 23 de diciembre del 2016 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).

Sin embargo, la NIA-ES 701 íntegramente solo es aplicada de manera obligatoria a las EIP. Para las no-EIP, se exige al auditor reflejar en su informe los Aspectos Más Relevantes de Auditoría (AMRA), una especie de KAM en teoría más limitadas. En este sentido, al auditor de estas entidades solo se le exige considerar lo expuesto en el requerimiento 9a) de la NIA 701. El párrafo 9 de la NIA 701 indica:

“9. El auditor determinará, entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad aquellas que hayan requerido atención significativa del auditor al realizar la auditoría. Para su determinación, el auditor tendrá en cuenta lo siguiente:

(a) Las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o los riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315.

(b) Los juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección, incluyendo las estimaciones contables para las que se ha identificado un grado elevado de incertidumbre en la estimación.

(c) El efecto en la auditoría de hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el período”.

Pues bien, el literal (a) específicamente se corresponde con las consideraciones para determinar los AMRA, mientras que los apartados (a), (b) y (c) contemplan todas las consideraciones para determinar las KAM.

Lo importante de esta iniciativa normativa española yace en que es la primera vez que se obliga a informar sobre AMRA (una versión reducida de las KAM) en el informe de auditoría de una no-EIP. Veamos un ejemplo de AMRA:

“Valoración del inmovilizado intangible deportivo⁽²⁾.

El Club tiene registrado en su balance de situación al 30 de junio de 2017 inmovilizado intangible deportivo por importe, neto de amortizaciones y deterioros, de 366 millones de euros, que se corresponde con la adquisición de derechos de traspaso de jugadores y los

correspondientes costes asociados, que son objeto de amortización sistemática. La información relevante relativa a dicho inmovilizado intangible deportivo se describe en las notas 3.1 y 4 de la memoria adjunta.

La revisión del epígrafe anteriormente indicado ha sido un tema significativo en nuestra auditoría dado el elevado grado de juicio que debe aplicar la Dirección del Club a la hora de identificar posibles evidencias de deterioro tal y como se señala en la nota 3.6 de la memoria adjunta. Como parte de nuestro trabajo de auditoría, hemos revisado los procedimientos seguidos por el Club en la activación, amortización e identificación de posibles deterioros así como hemos evaluado la razonabilidad de las hipótesis y fuentes de información utilizadas para obtener sus conclusiones”.

Como se puede apreciar, la redacción de un AMRA y una KAM es muy parecida, aunque en buena lógica en un AMRA el texto debe ser menos denso en el supuesto que una no-EIP tenga unas pruebas de auditoría menos complejas.

Estados Unidos: la experiencia que viene

El PCAOB, corporación privada sin ánimo de lucro que fue creada con el objetivo de supervisar las auditorías de empresas públicas y otros emisores, publicó un nuevo estándar para mejorar la utilidad del informe del auditor con información adicional para los inversores. Este nuevo estándar es a lo que muchos denominan como la “presentación ampliada del informe del auditor” (PCAOB, 2017).

Según anota la misma PCAOB (2017) en la AS 3101 - El Reporte del Auditor sobre una Auditoría de Estados Financieros cuando el auditor expresa una opinión no-calificada, todavía quedan algunos años hasta que se publiquen los primeros informes de compañías estadounidenses con la nueva sección CAM, concretamente, no será sino hasta las auditorías de los ejercicios fiscales finalizados en o después de 30 de junio del 2019. Ello les va a suponer una importante ventaja: conocerán las experiencias de otras jurisdicciones, incluidas las de informes de auditoría que no son entidades de interés público, como es el caso específico de España.

Como se indicó al principio de este artículo, cuando se trata el tema de CAM no se hace referencia a cuestiones de la mayor significatividad, como sí ocurre en la NIA 701. Esto podría propiciar que el listado de CAM sea mayor que el de KAM, pues las primeras se relacionan con cuestiones comunicadas al comité de auditoría, mientras que las segundas, lo son al gobierno de la entidad.

Además, en la AS 3101 se expone que: “se espera que, en la mayoría de las auditorías el auditor determinará que al menos una materia involucró juicio del auditor especialmente desafiante, subjetivo y complejo”. No es un tema diferente a lo expuesto en la NIA 701, que en su párrafo A59 se manifiesta de forma parecida frente a ese límite tenso de como mínimo una KAM/CAM.

Al igual que en KAM, la AS 3101 indica que el auditor podrá determinar que no hay cuestiones críticas de auditoría. No obstante, el IAASB sí permite dos excepciones por las cuales, aun existiendo la KAM, esta no se deba reflejar en el informe:

- 1) La normativa del país impida la revelación pública de dicha KAM; o*
- 2) En circunstancias extremadamente raras, el auditor determine que la materia no debe ser comunicada en el reporte del auditor debido a que las consecuencias adversas de hacerlo superen los beneficios que para el interés público tiene tal comunicación. Esto no aplica si la entidad ha revelado públicamente información acerca de la materia.*

Conclusiones

En líneas generales, las diversas jurisdicciones están siguiendo caminos paralelos en cuanto a la implementación del nuevo informe de auditoría, en el que las KAM ocupan un puesto principal. Se observa al respecto que, en el Reino Unido, Holanda y Australia, que fueron los primeros países en adoptar la norma, las KAM reportadas son muy parecidas, especialmente las relacionadas con fondo de comercio, activos intangibles y el reconocimiento de ingresos.

En España, la emisión de los informes nuevos acaba de comenzar. Esta afecta de una manera particular a todas las entidades de dicho país, con una especialidad: se obliga a las no-EIP a informar mediante AMRA, las cuales vienen a ser unas KAM un poco limitadas.”

Finalmente, se hace referencia a la normativa aplicable en los Estados Unidos (PCAOB). Se afirma que no se verán nuevos informes por lo menos hasta el año 2019, fecha en la cual los auditores y los usuarios (accionistas) tendrán ya referencias válidas de experiencias en los países antes citados.”

TRABAJO ADELANTADO POR EL CTCP EN COLOMBIA

De acuerdo con lo establecido en el ARTÍCULO 8o. CRITERIOS A LOS CUALES DEBE SUJETARSE EL CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA., numeral 7. Establece “*Considerará las recomendaciones que, fruto del análisis del impacto de los proyectos sean formuladas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por los organismos responsables del diseño y manejo de la política económica, por las entidades estatales que ejercen funciones de inspección, vigilancia o control y por quienes participen en los procesos de discusión pública.*”

Por tanto, para el Consejo Técnico de la Contaduría Pública – CTCP es de vital importancia contar con los comités ad-hoc, las entidades de supervisión, los preparadores de información financiera, los contadores y los usuarios de la información financiera, para el cumplimiento de los objetivos misionales definidos en el marco legal que ampara el desarrollo de las actividades y plan de trabajo.

Para el caso particular, es nuestro propósito diagnosticar el grado de alistamiento de los profesionales de la Contaduría Pública y de las empresas para la implementación de la NIA

701 lineamientos que debe tener en cuenta un contador al determinar y comunicar cuestiones clave de auditoría que hayan sido identificadas en una labor de auditoría bajo los parámetros del Decreto 2170 de 2017.

En consecuencia, diseñamos dos encuestas: una para los profesionales dedicados a las labores de Revisoría Fiscal o Auditoría Externa, y otra para las organizaciones en las que se aplica.

Ficha técnica – Encuesta Contadores

Diseño Muestral: Encuesta aplicada de selección múltiple difundida entre el 15 de marzo de 2019 y el 30 de abril de 2019. Convocatoria hecha a través de las redes sociales del Consejo Técnico de la Contaduría Pública – CTCPC- y envíos de correo directo a una base de datos de personas que autorizaron el envío de este tipo de información.

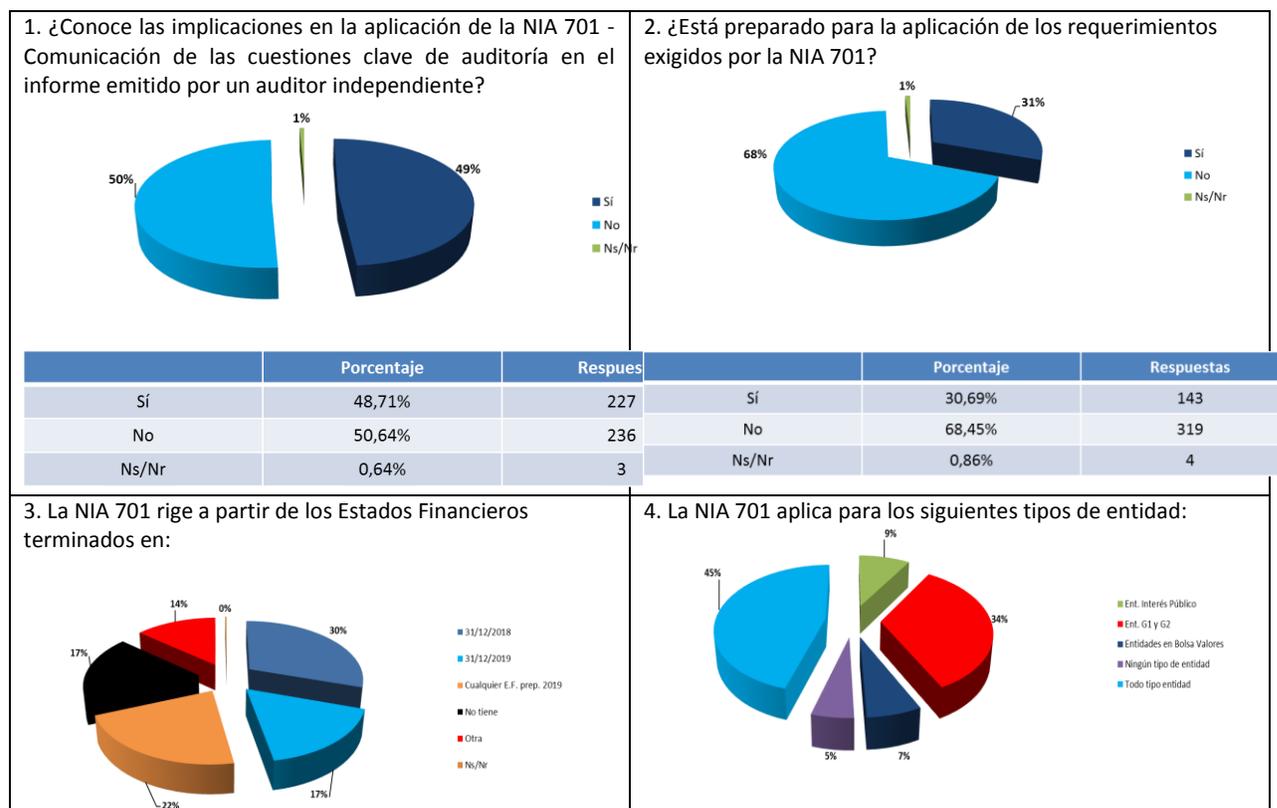
Población objetivo: Hombres y mujeres, contadores públicos titulados o en formación y/o otros profesionales interesados en los temas asociados en el Marco Técnico Normativo de Aseguramiento de la Información en Colombia.

Universo: 300.000 personas aproximadamente.

Muestra: 8.114 envíos. /466 respuestas. 5% de respuestas.

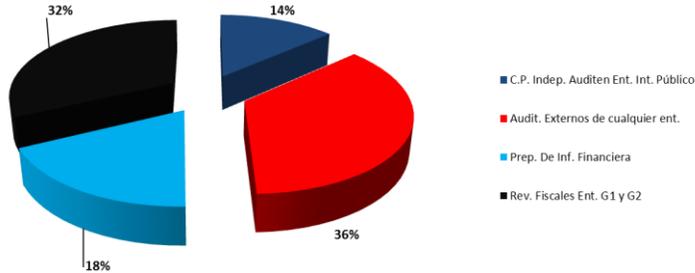
Cuestionario: Cinco preguntas.

El resultado fue el siguiente:



	Porcentaje	Respuestas		Porcentaje	Respuestas
31 de Diciembre de 2018	30,04%	140	Entidades de interés público	8,80%	41
31 de Diciembre de 2019	17,17%	80	Entidades del Grupo No. 1 y entidades del Grupo No. 2 que tienen más de 200 trabajadores o 30.000 SMMLV	33,91%	158
Cualquier E.F. preparado 2019	21,67%	101	Entidades que cotizan en el mercado público de valores	6,65%	31
No tiene fecha de entrada en vigencia	17,38%	81	Ningún tipo de entidad	5,15%	24
Otra	13,52%	63	Todo tipo de entidades	45,49%	212
Ns/Nr	0,21%	1			

5. La NIA 701 es de obligatorio cumplimiento en Colombia por parte de:



	Porcentaje	Respuestas
Contadores públicos independientes que auditen entidades de interés público	13,52%	63
Los auditores externos de cualquier tipo de entidad	36,05%	168
Los preparadores de información financiera	18,24%	85
Revisores fiscales de entidades del Grupo No. 1 y entidades del Grupo No. 2 que tienen más de 200 trabajadores o 30.000 SMMLV	32,19%	150

Ficha técnica – Empresarios

Diseño Muestral: Encuesta aplicada de selección múltiple difundida entre el 30 de abril de 2019 y el 20 de mayo de 2019. Convocatoria hecha a través de Confecámaras y envíos de correo directo a una base de datos de personas que autorizaron el envío de este tipo de información.

Población objetivo: Hombres y mujeres, empresarios o responsables de los asuntos relacionados con el aseguramiento de la información.

Universo: 300.000 personas aproximadamente.

Muestra: 10.000 aprox./500 respuestas . 5% de respuestas.

Cuestionario: Cinco preguntas.

El resultado fue el siguiente:

1. ¿Está familiarizado con las normas internacionales de auditoría y aseguramiento?



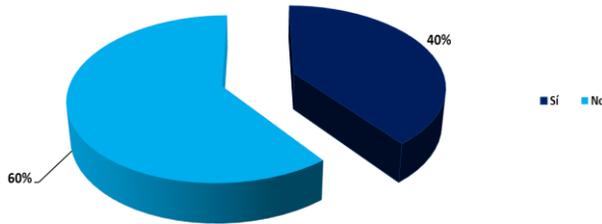
2. ¿Tiene o ha tenido conocimiento de los nuevos requerimientos exigidos al Revisor Fiscal en Colombia sobre la emisión de la opinión sobre los Estados Financieros?



	Porcentaje	Respuestas
Sí	49%	245
No	51%	255

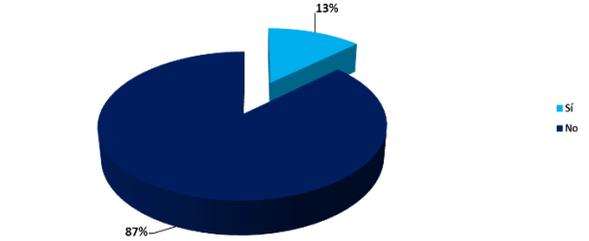
	Porcentaje	Respuestas
Sí	55%	275
No	45%	225

3. ¿Conoce los requerimientos exigidos por la NIA 701 - comunicación de las cuestiones clave de auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente, para lo revisores fiscales?:



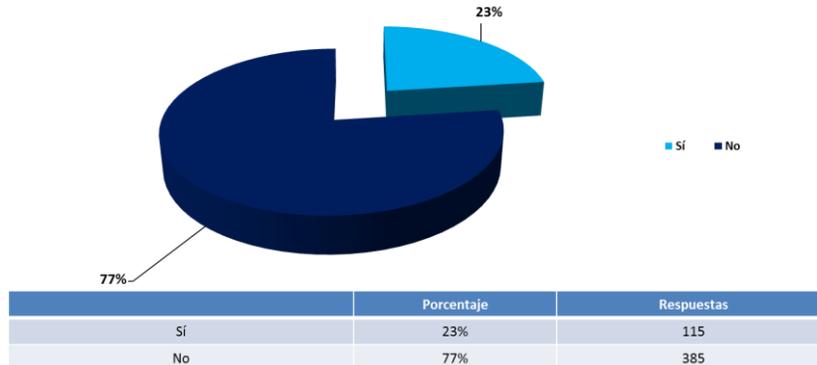
	Porcentaje	Respuestas
Sí	39,60%	198
No	60,40%	302

4. ¿Es usted empleado, funcionario, miembro de Junta Directivo o accionista de una entidad clasificada en el Grupo No. 1 o entidad del grupo N° 2 que tiene más de 200 trabajadores o ingresos por más de 30.000 ?



	Porcentaje	Respuestas
Sí	13%	65
No	87%	435

5. Su Auditor o Revisor Fiscal le ha dado a conocer los nuevos requerimientos de La NIA 701 – comunicación de las cuestiones clave de auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente-?



COMENTARIOS DE ALGUNAS FIRMAS Y CONTADORES PÚBLICOS INDEPENDIENTES

1. *“El principal inconveniente de adoptar la ISA 700 y 701 en Colombia para compañías no listadas y/o de interés público, es la interacción con los principales usuarios de los estados financieros que está centrada básicamente con la administración y/o accionistas, frente al entendimiento de lo que el Revisor Fiscal debe informar en relación de los asuntos clave de auditoría (KAM) y el uso y/o interpretación que le pueden dar dichos usuarios a los KAM. Lo anterior, a diferencia de cuando existe interacción con otros órganos de gobierno*

corporativo (v.g, comités de auditoría, juntas directivas, etc) así como inversionistas externos o banqueros, para quienes los KAM si aporta en sus análisis.

La principal problemática de adoptar los KAM en entidades no listadas y/o de interés público se puede enmarcar en:

- Se puede mal interpretar que el Revisor Fiscal está asumiendo el papel de la Administración en informar asuntos específicos de los estados financieros. El RF estaría abordando hechos que no han sido públicamente revelados por la entidad?*
- Se puede entender que los KAM tendrían un efecto adverso en la relación y diálogo entre el Revisor Fiscal y la Administración y/o encargados de gobierno.*
- Los usuarios de la información, pueden entender que en lo que se informa respecto de los KAM es una evaluación de desempeño a la Administración y lo conservador o agresivo de sus políticas contables.*
- ¿Están Limitando los Revisores Fiscales el número de KAM o comunicaran más de lo necesario para evitar ser criticados? Las normas de auditoría no prescriben o limitan el número de KAM a ser reportados, luego esta discusión a nivel de Administración de la Compañía estaría afectada por los intereses particulares de su revelación en el informe, lo cual históricamente ha representado discusiones y puntos de vista disímiles y complicados .*
- Se puede generar el cuestionamiento de cómo abordará el Revisor Fiscal los hechos que no han sido públicamente revelados por la entidad.*
- Podría la comunicación de los KAM conducir a un lenguaje repetitivo en los siguientes años? Sería una preocupación al contradecir el objetivo de ser más informativo.”*

2. “He tenido experiencia en aplicar la NIA 701 y es una norma de mucha responsabilidad porque se debe definir muy bien 1) cuáles son los Asuntos Críticos de Auditoría, 2) se debe redactar cuales son los factores que soportan que sea un Asunto Crítico de Auditoría 3) se deben definir y redactar muy bien los procedimientos. Para esto hay que hacer un curso de cómo se aborda cada tema, dado que hay ciertas palabras o afirmaciones que no se pueden indicar en la redacción de los Asuntos Críticos de Auditoría.

En el caso que tuve que aplicarla, esto nos tomó internamente mucho tiempo y también con la compañía para compartir los asuntos. (fueron varios meses)

Considero que en Colombia debemos aplicar la NIA 701 únicamente para el alcance que establece la norma, porque el tiempo que requiere únicamente se puede obtener de clientes relevantes. Extender el alcance como lo pretendemos en Colombia a todas las entidades del Grupo 1 sería un error porque los Revisores Fiscales no estamos preparados para aplicar la norma y el ejercicio que requiere la norma, se volverá un tema de cumplimiento que no agregará ningún valor para las compañías y si un desgaste para los revisores fiscales y emisión de opiniones con mucha imprecisiones.”

ANÁLISIS DEL CTCP

Si bien es cierto que la NIA 701 en Colombia es aplicable a partir de los estados financieros que se preparen o se auditen a partir del 1 de enero de 2019, no tenemos información real y efectiva de su aplicación y por ello debemos recurrir a la experiencia originada en otros países, en los cuales observamos que existen diferentes conclusiones y experiencias en su aplicación, una de ellas es la del Reino Unido y España, donde se concluye *“Una de las cuestiones que más preocupa a los auditores a la fecha es la forma en la que recogerán las cuestiones clave de auditoría en los informes de auditoría y las consecuencias que dicha información puede tener en los usuarios de la información contable. Por ello, y siendo conscientes de que el proceso de análisis de las CCA en España requiere tiempo, en este artículo hemos querido hacer un ejercicio que nos aproxime a ese futuro incierto pero cercano. Por ello, y basándonos en la experiencia que el Reino Unido tiene desde 2013, esta investigación hace una estimación de las CCA que previsiblemente encontraremos en nuestros informes de auditoría.*

Además, hemos distinguido entre dos aspectos que nos parecen fundamentales: por un lado, aquellas CCA debidas a los riesgos de la industria en la que opera la empresa auditada y, por otro, aquellas CCA debidas a cuestiones vinculadas al tratamiento contable de ciertas operacionesⁱⁱ.”

De otra parte, como resultado de la encuesta efectuada llama la atención los siguientes resultados:

ⁱ Tomado de http://legal.leqis.com.co/document/Index?obra=rcontador&document=rcontador_c16085d1a39649a286141c11dbd3e2d1

ⁱⁱ Tomado de <https://doi.org/10.6018/rccsar.22.1.354291> Revista de Contabilidad Spanish Accounting Review 22 (1) (2019) 32-40