

**Bases para Reglamentar la Revisoría Fiscal en Colombia Parte 2. “Perfilamiento
Normativo para el ejercicio de la Revisoría Fiscal en Colombia”**

Natalia Rojas Flórez, Gustavo Adolfo Tarazona Pereira

**Proyecto de grado para optar al título de
Especialista en Revisoría Fiscal y Auditoría Externa**

Director

José Fernando Martínez Lozano

Magister en Ciencias Contables

Universidad Santo Tomás, Bucaramanga

Facultad de Contaduría Pública

Especialización en Revisoría Fiscal y Auditoría Externa

2021

Agradecimientos

A Dios, por concedernos la vida, la salud y la sabiduría para cumplir cada propósito planteado y cada sueño trazado, ya que sin él esto no habría sido posible.

A nuestros padres y familiares, por su amor y apoyo incondicional a lo largo de este camino de formación profesional.

A nuestros maestros, especialmente a Oscar Horacio Torres Galvis y Eduardo Mantilla Pinilla, por su tiempo, dedicación, apoyo y disposición para transmitirnos los conocimientos necesarios para realizar este proyecto y culminar exitosamente nuestra especialización.

A nuestras compañeras, Katherine Santos Rodríguez y Leidy Johanna Moreno Hernández, por su apoyo y acompañamiento incondicional en cada etapa del desarrollo de este proyecto y, por brindarnos una sincera y valiosa amistad.

Contenido

| | Pág. |
|--|------|
| Introducción | 8 |
| 1. Bases para Reglamentar la Revisoría Fiscal en Colombia Parte 2. “Perfilamiento Normativo para el ejercicio de la Revisoría Fiscal en Colombia” | 10 |
| 1.1. Planteamiento del problema | 10 |
| 1.1.1. Formulación del Problema | 14 |
| 1.2. Justificación del Proyecto..... | 14 |
| 1.3. Objetivos..... | 15 |
| 1.3.1. General.. .. | 15 |
| 1.3.2. Específicos..... | 15 |
| 2. Eficiencia de los Sistemas de Aseguramiento de la Información y el Control en la Protección del Capital Empresarial, en el Marco de la Revisoría Fiscal | 15 |
| 2.1. Antecedente Internacional | 15 |
| 2.2. La Convergencia en Colombia de Estándares Internacionales..... | 17 |
| 2.2.1. Estándares Acogidos en Colombia..... | 22 |
| 2.3. Tendencias e Importancia de la Fiscalización en Colombia..... | 31 |
| 3. Exposición de Motivos y Perfilamiento para una Legislación de la Revisoría Fiscal, Coherente con las Dinámicas Económicas del Mundo. | 43 |
| 3.1. Condiciones que Motivan una Ley Para el Ejercicio y Protección de la Revisoría Fiscal. | 43 |
| 3.2. Borrador Para una Ley de la Revisoría Fiscal en Colombia..... | 49 |
| 4. Conclusiones | 71 |
| Referencias..... | 72 |

Lista de Tablas

| | |
|---|----|
| Tabla 1. <i>Normas Internacionales de Auditoría – Principios generales y responsabilidades.....</i> | 23 |
| Tabla 2. <i>Normas Internacionales de Auditoría – Valoración del riesgo y respuesta a los riesgos valorados.....</i> | 23 |
| Tabla 3. <i>Normas Internacionales de Auditoría – Evidencia de auditoría.</i> | 24 |
| Tabla 4. <i>Normas Internacionales de Auditoría – Uso del trabajo de otros.....</i> | 24 |
| Tabla 5. <i>Normas Internacionales de Auditoría – Conclusiones de auditoría.</i> | 25 |
| Tabla 6. <i>Normas Internacionales de Auditoría – Áreas especializadas.</i> | 25 |

Lista de Figuras

| | |
|--|----|
| Figura 1. <i>Gráfico de control</i> | 37 |
| Figura 2. <i>Gráfico del sistema o proceso de control</i> | 38 |
| Figura 3. <i>Componentes del Coso.</i> | 41 |

Resumen

Debido a la evolución de los negocios, el papel de la revisoría fiscal en Colombia cumple un rol fundamental en la protección del capital empresarial de las sociedades, es por ello, que el estado le ha facultado funciones de control y vigilancia, que permitan dar seguridad razonable sobre los estados financieros y los actos de los administradores. Con la entrada en vigor de normas internacionales de información financiera, la revisoría fiscal ha aplicado modelos de aseguramiento de la información que permitan dar seguridad razonable sobre las cifras de los estados financieros, así mismo, bajo este modelo se logra identificar que no cumple a cabalidad con las funciones, facultades y derechos que el estado le ha otorgado al revisor fiscal, optando así por un modelo de control que permita subsanar las debilidades de los actos sociales de los administradores, y que representen fidedignamente las operaciones que conllevan al resultado de las cifras presentadas en los estados financieros. Estableciendo las bases con el fin de obtener una legislación adecuada y actualizada, se presenta una exposición de motivos que prueban la necesidad de promulgar una ley que reglamente el ejercicio de la revisoría fiscal, y así mismo, se sugiere un perfilamiento normativo adecuado y coherente con las dinámicas económicas del mundo, en búsqueda de la protección del capital social empresarial.

Palabras Clave: Normas internacionales de auditoría, aseguramiento de la información, estándares internacionales, órganos societarios, vigilancia y control en las organizaciones, funciones y facultades de la revisoría fiscal.

Abstract

Due to the evolution of business, the role of the statutory auditor in Colombia plays a fundamental role in the protection of the corporate capital of companies, which is why the state has empowered it functions of control and surveillance, which promised to provide security reasonable about the financial statements and the actions of the administrators.

With the entry into force of international financial information standards, the statutory auditor has applied information assurance models that allow to give reasonable assurance on the figures of the financial statements, likewise, under this model it is possible to identify that it does not fully comply with the functions, powers and rights that the state has granted to the statutory auditor, thus opting for a control model that allows to correct the weaknesses of the corporate acts of the administrators, and that faithfully represent the operations that lead to the result of the figures presented in the financial statements.

Establishing the bases in order to obtain adequate and updated legislation, a statement of reasons is presented that proves the need to enact a law that regulates the exercise of the statutory auditor, and likewise, an adequate and coherent normative profile is suggested. the economic dynamics of the world, in search of the protection of corporate social capital.

Keywords: International Standard on Auditing, information assurance, international standards, organ corporate, surveillance and control in organizations, functions and powers of the statutory auditor

Introducción

Las tendencias mundiales provocan vertiginosos cambios en las dinámicas económicas y sociales, lo que conlleva a que las empresas movilicen diferentes tipos de recursos que deben asegurar sus capacidades de atender los cambios y retos de los mercados, haciendo exigible mayor vigilancia y control sobre sus activos, exigiendo estructuras organizacionales que requieren de una revisoría fiscal como se le denomina en Colombia que contribuya a salvaguardar el capital ante los retos del capital, sin embargo, surge un sinnúmero de controversias, debates y espacios de opinión, buscando encontrar la mejor alternativa para proteger la existencia del ente fiscalizador.

De ahí que el propósito principal de este proyecto haya sido establecer bases que permitan realizar una reglamentación de la revisoría fiscal en Colombia, dado que a la fecha las leyes y decretos que se crearon en su momento no han pasado por ningún tipo de actualización, tanto así, que la revisoría se rige por normas que no han tenido actualización hace más de 40 años, aun cuando la dinámica económica y en este el sector empresarial ha cambiado significativamente desde fines del pasado siglo.

Si bien en los últimos años se ha estado por parte investigadores y la academia en procura de reglas de juego clara para el ejercicio de la revisoría fiscal, no se ha logrado aún una normativa acorde a la realidad de las estructuras de los capitales empresariales y a las exigencias de los mercados financieros e intereses del mismo Estado, por lo que en este trabajo se exponen ejes que se convierte en la exposición de motivos que sirven de base para una normatividad dirigida al buen ejercicio de la profesión del revisor fiscal, que propenda por la protección de su trabajo y actuación, con la actualización y regulación de sus obligaciones, deberes, derechos y funciones entre otras, así como contar con la institucionalidad de la revisoría fiscal apoyados en nuevo marco técnico

normativo y de las normas de aseguramiento de la información, que brinde mayor confianza a inversionistas, Estado y terceros.

Por lo cual, con base en el proyecto “Bases conceptuales e Históricas de la Revisoría Fiscal en Colombia” desarrollado en paralelo por compañeras de estudio Santos R. Katherine y Moreno H. Leidy J. soportado en referentes investigativos y normativos en torno a la revisoría fiscal en Colombia, para así establecer la exposición de motivos y el perfilamiento normativo para una legislación renovada, coherente con la actualidad y las dinámicas económicas del mundo, tal como se expone en el contenido de este documento.

1. Bases para Reglamentar la Revisoría Fiscal en Colombia Parte 2.

“Perfilamiento Normativo para el ejercicio de la Revisoría Fiscal en Colombia”

1.1. Planteamiento del problema

Aunque el trabajo se realiza a partir del problema planteado en conjunto (Parte 1 y Parte 2), el trabajo en esta segunda parte se centra en la inexistencia de un sustento técnico, crítico y analítico, que apropie los elementos constitutivos de la exposición de motivos y el perfilamiento para el establecimiento de una normativa para el ejercicio de la Revisoría Fiscal en Colombia.

De hecho, avanzar en el perfilamiento normativo para el ejercicio de la Revisoría Fiscal en Colombia, se hizo imprescindible el análisis de las bases conceptuales e históricas de la revisoría fiscal, por lo que este estudio (Parte 2) se soportó en los resultados de investigación de la Parte 1 del estudio “Bases para Reglamentar la Revisoría Fiscal en Colombia”; centrando los esfuerzos en resolver las falencias que se presentan para llevar a la práctica una reglamentación para el desarrollo de la revisoría fiscal en orden a las dinámicas de la economía mundial, el surgimiento y dinámica de las normas internacionales contables, financieras, de aseguramiento de la información y auditoría.

En efecto, para el cometido del presente estudio se hace abstracción de lo destacable en el análisis histórico, conceptual y normativo, así como del análisis situacional expuesto en la Parte 1, base del perfilamiento normativo que reglamente el ejercicio de la Revisoría Fiscal en Colombia.

El ejercicio de la revisoría fiscal en Colombia desempeña un papel muy importante para las empresas y el Estado, por su énfasis en el control, inspección y vigilancia de las actuaciones de los administradores, y su atestación sobre las cifras fidedignas de los estados financieros. así como

ser garante de credibilidad en la comunidad en general. Con la implementación de las Normas de Aseguramiento de la Información (NAI), la revisoría fiscal ha tenido que complementarse con estos estándares, los cuales están enfocados principalmente para ejercer auditoría y aseguramiento de la misma, y minimizar así la importancia de ejercer control, por lo cual se puede destacar que es más relevante el control previo a la auditoría ya que es de apoyo para el aseguramiento que se ejerce sobre ésta, razón por la cual surge la necesidad de implementar bases que reglamenten la revisoría fiscal y que den mayor claridad y mejor ámbito de aplicación que se relacionen más con la finalidad y la función para la cual fue creada.

En Colombia desde la aplicación de las ordenanzas de Bilbao aprobadas en España en 1737 y el primer código de comercio expedido por el congreso de la nueva Granada en 1853, se ha planteado un sistema de vigilancia y control sobre el funcionamiento de las empresas. Éste en un principio fue ejercido por los socios, posteriormente por un comisario de cuentas el cual era designado por el estado, y pagado por las empresas.

Posterior a ello, Colombia se acogió a un modelo latinoamericano relacionado con el control, la confianza, la ética y la transparencia que debe regir entre las empresas en sus ciclos económicos, similar al utilizado en otros países latinoamericanos y no al anglosajón, que tiene más relación con la auditoría o aseguramiento, es decir más control que opinión.

Del término de revisoría fiscal no se tiene un antecedente claro y preciso que permita determinar su nacimiento, sin embargo, con la promulgación de la Ley 58 de 1931 “por la cual se crea la Superintendencia de Sociedades Anónimas y se dictan otras disposiciones” (Ley 58, 1931, p.1), se creó la obligatoriedad de contar con revisoría fiscal en las sociedades anónimas. Con la Ley 73 de 1935 “Por la cual se provee a la revisión del Código de Comercio y se dictan otros preceptos” (Ley 73, 1935, p.1) se enumeraron la totalidad de sus funciones y con la expedición el

Decreto 410 de 1971 “por el cual se expide el código de comercio” (Decreto 410, 1971, p.1), se reglamenta el ejercicio del revisor fiscal.

Sin embargo, pese a esta normatividad, existe la problemática de tratar de precisar qué es lo que debe hacer el revisor fiscal, si es aseguramiento o control; por un lado, existe una formación de contadores públicos muy afines al tema del aseguramiento, y por otra parte, una ley colombiana que exige la revisoría fiscal como ente de vigilancia y control, estos dos enfoques deben complementarse entre sí, pero existe la dificultad que el contador no se encuentra con la formación adecuada y necesaria para ejercer como revisor fiscal.

En los últimos años se han venido adoptando una serie de normas, entre ellas las Normas de Aseguramiento de la Información (NAI) con un enfoque más europeo, por esto se estableció en Colombia la Ley 1314 del 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” (Ley 1314, 2009, p. 1) y así se establece el aseguramiento en Colombia.

En la historia mundial de la auditoria y el aseguramiento de la información financiera, se han venido presentando varios escándalos financieros relacionados con fraudes corporativos, que generan desconfianza y pérdida de credibilidad por parte del trabajo realizado por el auditor, y en los cuales se han visto involucradas varias firmas de auditoría reconocidas en el ámbito mundial, dentro de los escándalos más nombrados se tienen los de la ENRON, Texaco, Mcorp, FIN. Corp. Of America, Pacific Gas & Electric Co, WordlCom, Global Crossing Ltd., Adelphia Communications, Kmart Corp NTL Inc., Lehman Brother, entre otros (Jaramillo, et al., 2013).

Ante los casos mencionados y otros actos de corrupción, surge un cuestionamiento sobre cuál debería ser la figura más indicada, ya que desde el aseguramiento no se está ejerciendo control sobre actos de corrupción, evasión, inseguridad, y la mala actuación de los administradores, por otro lado, desde la revisoría fiscal también se detectan problemas debido a que no se está trabajando correctamente en el control, y no se cuenta con un sistema de vigilancia claramente identificado.

Desde el punto de vista de la independencia, esta se ve afectada porque es el mismo auditado quien nombra al revisor fiscal, lo cual junto a la causas y problemáticas ya referidas, se hace preciso encontrar un elemento que identifique todas las relaciones al interior de una sociedad, tomando como base las teorías que el derecho societario ha aportado, con reconocimiento en que hay otras latitudes que están manejando aseguramiento, en las que los resultados no satisfacen las necesidades de información y de control, requerida para el buen desempeño de la economía de las empresas en Colombia.

Todo esto hace necesario establecer las bases sobre las cuales se debe trabajar en una reglamentación de la revisoría fiscal en Colombia, respetando y defendiendo su esencia y su naturaleza como lo es el enfoque de vigilancia y control, resaltando que dentro de estas incluso se realizara aseguramiento con relación a la opinión sobre estados financieros, para esto se debe identificar la diferencia entre lo que es revisoría fiscal y lo que hace la revisoría fiscal, se deben construir las funciones de revisoría fiscal teniendo en cuenta que por ser un trabajo que tiene que ver con el bien común debe instituirse el grado de independencia que debe rodear el ejercicio del revisor fiscal, además de sus informes, responsabilidades, forma de elegirse, y la de removerse, relación de sus asistentes y la finalidad de hacer revisoría fiscal.

1.1.1. Formulación del Problema

¿Cuáles son las bases para reglamentar la revisoría fiscal en Colombia?

1.2. Justificación del Proyecto

La importancia de realizar esta investigación se centra en el fortalecimiento de las bases necesarias e indispensables para que la revisoría fiscal en Colombia sea reglamentada, cuyo fin es definir la aplicación eficaz, oportuna, integra e independiente, que aborde las funciones y fines de la sociedad y el estado, en búsqueda del bien común.

Con el desarrollo de esta investigación, se orientará al contador público que se enfoque en el ejercicio de la revisoría fiscal, a identificar la importancia de su labor como ente fiscalizador, desempeñando funciones y emitiendo un informe con mayor tranquilidad y seguridad; interesará también al estado, para ejercer control por medio de la inspección pública y vigilancia de la actividad económica de las sociedades, y por último será de interés a las organizaciones con el fin de proteger a los accionistas, acreedores, y a la sociedad en general.

Desde el punto de vista académico, esta investigación servirá como base para el desarrollo de nuevas indagaciones que fortalezcan el ejercicio de la revisoría fiscal en Colombia, y que conlleven a la aplicación de este enfoque en otros lugares del mundo, permitiendo así, ser pioneros en la implementación de nuevos elementos de control y aseguramiento de la información financiera.

1.3. Objetivos

1.3.1. General

Proyecto General: Establecer las bases para reglamentar la revisoría fiscal en Colombia.

Parte 2 del proyecto General: Constituir los motivos que evocan una normativa para la Revisoría Fiscal en Colombia y su perfilamiento normativo.

1.3.2. Específicos

- Reconocer la eficiencia de los sistemas de aseguramiento de la información y el control en la protección del capital empresarial.
- Establecer la exposición de motivos y el perfilamiento normativo para una legislación actualizada, coherente con la actualidad y las dinámicas económicas del mundo.

2. Eficiencia de los Sistemas de Aseguramiento de la Información y el Control en la Protección del Capital Empresarial, en el Marco de la Revisoría Fiscal

2.1. Antecedente Internacional

En busca de un conocimiento apropiado sobre la problemática y soluciones para el ejercicio de la revisoría fiscal se deben reconocer los sistemas, herramientas y proceso en el aseguramiento de la información con referencia al rol del revisor fiscal, y en particular con relación a su quehacer y los dos modelos de vigilancia, en el entendido de la misión que la ley le ha designado. En primer

lugar, el modelo de la teoría del aseguramiento o normas de aseguramiento de información, y en segundo lugar un modelo de control o también conocido como fiscalización.

En la evolución de las normas de auditoría, al tomar como referencia o punto de partida el Instituto Americano de Contadores Públicos -AICPA su sigla en inglés, que estableció las llamadas normas de auditoría generalmente aceptadas, promulgadas en toda Latinoamérica de la mano del crédito internacional otorgado por la banca mundial a los países diferentes. No es propiamente un tratado que se haya creado al inicio, ni una técnica especializada que tratara de instaurar un modelo, simplemente fue naciendo un procedimiento de la práctica de la auditoría, que después con la problemática y la casuística presentada se dio origen al tema de la evolución de la auditoría.

1. Informe de auditoría a un solo párrafo.
2. Informe de auditoría a dos párrafos: alcance y opinión.
3. Informe de auditoría a tres párrafos: Introdutorio, alcance y opinión

Es así como se han venido incluyendo cada vez más párrafos, indicando por ejemplo la responsabilidad de los administradores, la responsabilidad de los auditores y así sucesivamente, hasta llegar a un modelo que se conoce como las normas internacionales de aseguramiento que contiene las normas internacionales de auditoría, que son promulgadas por la IASB por sus siglas en inglés *International Accounting Standards Board*, y la Federación de Contadores Públicos IFAC *International Federation of Accountants* (Ablan, 2013).

Basado en el tema de normas internacionales de aseguramiento y teniendo en cuenta la llegada a Colombia, se identificará dentro de este análisis las normas internacionales. Su promulgación o institución surge a partir de la expedición de la ley 1314 del año 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. Aquí se decreta el proceso de convergencia de las normas de aseguramiento de Colombia hacia estándares internacionales el cual fue denominado en la presente ley.

2.2. La Convergencia en Colombia de Estándares Internacionales

Se plantea como propósito fundamental en Colombia, el estudio de la convergencia hacia normas internacionales, no solo de información financiera, sino además las normas internacionales de aseguramiento; siendo el procedimiento establecido en esta ley (1314) el direccionamiento estratégico que establecería el Consejo Técnico de la Contaduría Pública -CTCP, por lo que la ley se dirige y ordena hacia una convergencia de varias prácticas hacia las normas internacionales, en primer lugar, las normas de contabilidad, en segundo lugar las normas de información financiera, y en tercer lugar las normas de aseguramiento (Ley 1314, 2009).

Es importante resaltar que, como práctica internacional, las normas de contabilidad no han existido, existen prácticas internacionales para información financiera y para revisión de estados financieros, pero no hay establecidas prácticas internacionales para contabilidad.

En Colombia, el Código de Comercio tiene gran injerencia sobre el qué hacer contable, ya que contiene un capítulo denominado Libros de Comercio dentro de sus artículos 48 al 60, pero debido a algunos vacíos se hizo necesario que fuera reglamentada, como ocurrió con la expedición del decreto 2270 del año 2019, por el cual se compilan y actualizan los marcos técnicos de las normas de información financiera, en cuyo anexo seis (6) trae las prácticas y normas relacionadas con la contabilidad que dejaban sin vigencia su anterior legislación del muy conocido decreto 2649 del año 1993 “Por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia” (Decreto 2649, 1993).

De igual manera, el docente O. H Torres G. expone que sobre las normas de información financiera, la ley 1314 del 2009 llamaba la atención para buscar estándares internacionales, dos polos claramente establecidos existen en relación con la información financiera, uno el enfoque netamente americano, conocido como las “US GAAP” o principios de contabilidad generalmente aceptados aplicables en Estados Unidos, y a partir del análisis de dichas normas de estos principios de contabilidad, cada uno de los países establecieron sus prácticas de información financiera y estas prácticas o normas de información financiera que concurren hacia un estándar internacional en Colombia se recogían en primer lugar en el decreto 2649 de 1993 y posteriormente han girado hacia el estándar internacional denominado normas internacionales de información financiera.

Estas normas internacionales de información financiera expedidas por IASB, que actúa como el organismo internacional encargado de emitir las, para ser acogidas en Colombia mediante actuación del CTCP, institución que opera en la asesoría del gobierno nacional, y así lograr la expedición de la norma que las acogiera, normatividad que en Colombia se conoce como el nuevo marco técnico normativo contable, el cual ha venido reglamentado las instrucciones dadas por la ley 1314 del 2009.

En efecto, el tema que llama hoy la atención es que a partir de esta ley 1314 de 2009 también aparecían las famosas normas de aseguramiento y tenían que concurrir igualmente hacia estándares internacionales, y con estos surge nuevamente la necesidad de establecerlos a través de un decreto para ser acogidos en Colombia. Estos estándares internacionales deberían ser aceptados en el país a partir de varias premisas establecidas en la ley 1314 de 2009, y una de las premisas de las normas de aseguramiento es que deberían ser de aceptación mundial, que recogieran las mejores prácticas, que estuvieran en vía con la rápida evolución de los negocios y que resultaran eficaces y apropiadas para ser aplicadas en Colombia. Estas cuatro premisas fundamentales, son

las que deberían regir para definir cuál de los modelos que existen en el mundo deberían adoptarse en Colombia, y de allí se está estableciendo que la palabra apropiada es estándar internacional.

En Colombia, quizá se está utilizando de forma inadecuada el término, al hablarse de normas internacionales, cuando desde la misma IASB, se nombran principios, que sirven de estándares, por consiguiente, la mejor traducción que se debió haber empleado es la de estándares internacionales. Significa esto que, se comparó en el CTCP, cuál de los dos establecimientos, la “US GAAP” en relación contable, o las normas internacionales de información financiera en el caso de información financiera, deberían haberse estudiado, pero finalmente se seleccionó el de la norma internacional (Boned, 2018).

En aseguramiento se estudió entre las normas de auditoría generalmente aceptadas aplicadas en los Estados Unidos, y las normas internacionales de auditoría que comprenden las normas de aseguramiento, para determinar cuál de las dos prácticas debería acoger Colombia, ganando así estas últimas por ser de aceptación mundial con el fin de obtener las mejores prácticas, acudir a la rápida evolución de los negocios, y ser eficaces y apropiados en Colombia a juicio del CTCP.

En ese sentido, según el docente O. H Torres G., el CTCP propuso buscar en los estándares internacionales de aseguramiento, el instrumento que estableció el direccionamiento estratégico en el año 2011, que posteriormente fue modificado con una expedición en el 2012 y a partir de esto empezó a exigir la aplicación de las normas internacionales de auditoría y aseguramiento en el 2014, tomando como base las normas expedidas en el 2011, este fue el juicio emitido por el CTCP en su momento, por lo que hoy se habla de las normas de aseguramiento. Bajo dicho direccionamiento estratégico, el CTCP señaló que surgía la necesidad de tener la conformación de tres (3) grupos de entidades, la definición de los emisores y los estándares internacionales de

referencia para la propuesta de normas de contabilidad e información financiera de aseguramiento de la información en Colombia (CTCP, 2012).

De esta forma se establecen los famosos tres grupos, y se identifican así, como el grupo uno (1) el de las grandes empresas y aquellas que tienen mercado de capitales, el grupo dos (2) el de las grandes empresas, pero que no tuvieran mercado de capitales y adicional a esto que tengan alta influencia de comercio exterior, de las cuales se les podría llamar como empresa del grupo dos muy grande, puesto que no podrían quedar en el grupo uno (1) por mercado de capitales, y por no ser del sector público; pero que tampoco corresponde al grupo tres, y menos al grupo dos que aunque son grandes no lo suficiente para cotizar en bolsa.

Denominadas como grupo grande, les permitiría a estas en algún momento aplicar las normas plenas o las normas pymes dependiendo de su condición. El grupo dos quedó completamente establecidos para aplicar las normas de aseguramiento de la información en relación con el aseguramiento y el grupo tres que es un aseguramiento moderado que cubija a todas las pequeñas y medianas empresas -PyME, ahí comprende las microempresas. En este sentido, se podría clasificar los grupos en grupo uno, grupo dos A, grupo dos B y un grupo tres, como se hizo la distinción para tratar de sectorizar las contabilidades y sectorizar las empresas para los propósitos de la aplicación de las normas de aseguramiento.

Por lo tanto, se expiden las normas de aseguramiento de la información dejando de lado las normas de auditoría generalmente aceptadas de los Estados Unidos, las cuales se van a emplear para otros propósitos como las empresa muy pequeñas, que podrían ser bien llamadas las normas del grupo dos pequeñas, hoy estas normas de aseguramiento de la información son un conjunto de normas que contienen: normas de auditoría, normas para la profesión contable, código de ética para los contadores profesionales, normas de control de calidad de los trabajos, normas para

revisión y otros trabajos relacionados; destacando que cada una de estas entidades tienen sus propios marcos, y establecimientos, las normas de auditoría como ya se ha comentado, algunas son expedidas por el Instituto Americano de Contadores Públicos “AICPA” y estas componen las normas de auditoria.

También existen normas de auditoría expedidas por el PCAOB -Consejo de Supervisión de Contabilidad de Empresas Públicas, institución americana que nació posterior al mayor escándalo financiero conocido de la Enron en la distinguida ley Sarbanes Oxley. La ley Sarbanes Oxley creó esta institución pública y estableció también normas de auditoria, lo cual permite evidenciar que en los Estados Unidos ya se tenían normas de auditoria, pero La Federación Internacional de Contadores Públicos más conocida como IFAC la cual es una organización global de la profesión contable, tiene prácticas profesionales de alta calidad y estas prácticas son conocidas como las normas internacionales de auditoria (Matallana & Segura, 2014).

De igual forma, existen instituciones y reglamentos que fijan estándares internacionales de auditoría, revisión, aseguramiento, servicios relacionados, y control de calidad, expedidas por la International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB, institución de carácter privado conocida como Junta de Estándares Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (Leuro, 2015).

Además, se cuenta con un comité internacional de prácticas de auditoría conocido como la IAPC “International Auditing Practices Committee” que establece los estándares internacionales sobre prácticas de auditoría y finalmente se tiene la Junta de Estándares Internacionales de Ética para Contadores conocido como la International Ethics Standards Board for Accountants -IESBA quien establece el código de ética para los contadores profesionales.

En fin, existe una gama de instituciones que aportan a la auditoría, revisión, calidad y ética, que se evaluaron por el CTCP para seleccionar las que se debían aplicar; estableciendo para

convergencia, que los organismos afiliados a Leuro cómo la IAASB, IAPC e IESBA emitirían los estándares que formarían el conjunto de normas conocidas en Colombia como Normas de Aseguramiento de la Información -NAI; con información y condiciones apropiadas para establecer dichos estándares.

2.2.1. Estándares Acogidos en Colombia

De acuerdo con CTCP, quedan establecidas siete normas (estándares internacionales) agrupadas en el conjunto de normas conocidas como “normas de aseguramiento” que incluyen:

- Estándares internacionales de auditoría, o normas de auditoría ISA “International Standard on Auditing” conocidas en español como las normas internacionales de auditoría.
- Estándares internacionales sobre trabajos de revisión, conocidos como la “ISRE” - “International Standard on Review Engagements”.
- Estándares internacionales sobre trabajos de aseguramiento y atestiguamiento conocidos como la ISAE “International Standard on Assurance Engagements”.
- Estándares internacionales sobre servicios relacionados conocidos como la ISRS “International Standard on Related Services”.
- Estándares internacionales de control de calidad para los servicios ISQC “International Standard on Quality Control”

Una vez acogidas estas normas, se inicia la adopción del estándar en Colombia incorporando las normas internacionales de auditoría. Con el fin de identificar las bases para aplicar las funciones de la revisoría del fiscal, se debe conocer la estructura de las normas internacionales de auditoría conocidas como ISA, en español NIA, presentadas en las tablas 1 a 6.

Tabla 1. Normas Internacionales de Auditoría – Principios generales y responsabilidades.

| 200 - 299 Principios Generales y Responsabilidades | |
|--|---|
| ISA | NIA |
| 200 Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing. | 200 Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría. |
| 210 Agreeing the Terms of Audit Engagements. | 210 Acuerdo de los términos del encargo de auditoría. |
| 220 Quality Control for an Audit of Financial Statements. | 220 Control de calidad de la auditoría de estados financieros. |
| 230 Audit Documentation | 230 Documentación de la auditoría |
| 240 The Auditor’s Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements | 240 Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros respecto al fraude |
| 250 Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements | 250 Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros |
| 260 Communication with Those Charged with Governance | 260 Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad |
| 265 Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management | 265 Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad |

Nota: Esta tabla muestra los principios generales y responsabilidades de las ISA y NIA. Deloitte (2014, p. 21).

Tabla 2. Normas Internacionales de Auditoría – Valoración del riesgo y respuesta a los riesgos valorados.

| 300 - 499 Valoración del riesgo y respuesta a los riesgos valorados | |
|--|---|
| ISA | NIA |
| 300 Planning an Audit of Financial Statements | 300 Planificación de la auditoría de estados financieros |
| 315 Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment | 315 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno |
| 320 Materiality in Planning and Performing an Audit | 320 Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría |
| 330 The Auditor’s Responses to Assessed Risks | 330 Respuestas del auditor a los riesgos valorados |

| 300 - 499 Valoración del riesgo y respuesta a los riesgos valorados | | | |
|---|---|-----|--|
| ISA | | NIA | |
| 402 | Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization | 402 | Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios |
| 450 | Evaluation of Misstatements Identified during the Audit | 450 | Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría |

Nota: Esta tabla muestra la valoración del riesgo y respuesta a los riesgos valorados de las ISA y NIA. Deloitte (2014, p. 22).

Tabla 3. Normas Internacionales de Auditoría – Evidencia de auditoría.

| 500 - 599 Evidencia de auditoría | | | |
|----------------------------------|---|-----|--|
| ISA | | NIA | |
| 500 | Audit Evidence | 500 | Evidencia de auditoría |
| 501 | Audit Evidence – Specific Considerations for Selected Items | 501 | Evidencia de auditoría – consideraciones específicas para determinadas áreas |
| 505 | External Confirmations | 505 | Confirmaciones externas |
| 510 | Initial Audit Engagements – Opening Balances | 510 | Encargos iniciales de auditoría – saldos de apertura |
| 520 | Analytical Procedures | 520 | Procedimientos analíticos |
| 530 | Audit Sampling | 530 | Muestreo de auditoría |
| 540 | Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures | 540 | Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar |
| 550 | Related Parties | 550 | Partes vinculadas |
| 560 | Subsequent Events | 560 | Hechos posteriores al cierre |
| 570 | Going Concern | 570 | Empresa en funcionamiento |
| 580 | Written Representations | 580 | Manifestaciones escritas |

Nota: Esta tabla muestra la evidencia de auditoría de las ISA y NIA. Deloitte (2014, p. 22).

Tabla 4. Normas Internacionales de Auditoría – Uso del trabajo de otros.

| 600 - 699 Uso del trabajo de otros | | | |
|------------------------------------|--|-----|--|
| ISA | | NIA | |
| 600 | Special Considerations – Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors) | 600 | Consideraciones especiales – auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes) |

| 600 - 699 Uso del trabajo de otros | |
|--|--|
| ISA | NIA |
| 610 Using the Work of Internal Auditors | 610 Utilización del trabajo de los auditores internos |
| 620 Using the Work of an Auditor's Expert | 620 Utilización del trabajo de un experto del auditor |

Nota: Esta tabla muestra el uso del trabajo de otros de las ISA y NIA. Deloitte (2014, p. 23).

Tabla 5. Normas Internacionales de Auditoría – Conclusiones de auditoría.

| 700 - 799 Conclusiones de auditoría | |
|--|---|
| ISA | NIA |
| 700 Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements | 700 Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros |
| 705 Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report | 705 Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente |
| 706 Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report | 706 Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente |
| 710 Comparative Information – Corresponding Figures and Comparative Financial Statements | 710 Información comparativa – cifras correspondientes de períodos anteriores y estados financieros comparativos |
| 720 The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements | 720 Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados |

Nota: Esta tabla muestra las conclusiones de la auditoría de las ISA y NIA. Deloitte (2014, p. 23).

Tabla 6. Normas Internacionales de Auditoría – Áreas especializadas.

| 800 - 899 Áreas especializadas | |
|---|---|
| ISA | NIA |
| 800 Special Considerations – Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks | 800 Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos |

| | | | |
|------------|--|------------|---|
| 805 | Special Considerations – Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement | 805 | Consideraciones especiales – Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta, o partida específicos de un estado financiero. |
| 810 | Engagements to Report on Summary Financial Statements | 810 | Encargos para informar sobre estados financieros resumidos |

Nota: Esta tabla muestra las áreas especializadas de las ISA y NIA. Deloitte (2014, p. 23).

Es importante aclarar que la aplicación de los estándares internacionales de auditoría busca una seguridad razonable y están redactados de manera positiva, y los estándares internacionales para revisión, su seguridad no es absoluta, sino una seguridad limitada acorde con trabajos en donde no se expresa una opinión sobre Estados financieros, estos consisten en despejar dudas de que la información no contiene errores, de lo que se podría ultimar como una redacción negativa. Con base en esto, y teniendo mayor claridad sobre los estándares acogidos en Colombia, surge la necesidad de conocer ¿Qué es aseguramiento? Al respecto Samuel Alberto Mantilla Blanco, en su documento Aseguramiento ¿Qué es eso? expone que:

En el aseguramiento, el contador profesional (en ejercicio público) se compromete a dar seguridad razonable de que la información contenida en los estados financieros (o en otra materia sujeto) representa de manera razonable la posición financiera, el desempeño financiero y los flujos de efectivo (o en otra materia sujeto) de acuerdo con los IFRS (u otro criterio). Y para ello, se compromete a hacer un examen (ISA) que le dé seguridad razonable de ello (Mantilla, 2010, p. 5).

Como se puede observar, Mantilla (2010) afirma sobre una seguridad razonable, es decir una seguridad no absoluta, pero sí una que le permita al auditor expresar una opinión sobre la razonabilidad de los Estados financieros o sobre la presentación fidedigna de los Estados financieros, y expresa técnicamente aseguramiento así:

- Seguridad razonable que da el auditor (a los usuarios destinatarios).
- Seguridad razonable para el auditor (basada en los ISA)

Mejor aún:

- El objetivo: dar seguridad razonable.
- El medio: contrato de aseguramiento.

Puede decirse, con tranquilidad, que el aseguramiento es algo que ‘le pertenece’ a la profesión contable (Mantilla, 2010, p. 6) ya que sería la única profesión facultada para expresar opiniones sobre los estados financieros.

De hecho, la aplicación de las normas de aseguramiento y en especial con los estándares internacionales de auditoría se sustenta en expresar una opinión sobre lo auditado; por ejemplo: “En mi opinión, los estados financieros presentan en forma fidedigna la situación financiera” es decir se redacta de tal manera que refleje la seguridad razonable del que lo escucha, como del trabajo que se desarrolla, esta seguridad razonable tiene un factor fundamental, no es una revisión exhaustiva, total o íntegra, sino es una revisión que se realiza sobre ciertos aspectos importantes y por ende en el desarrollo de la auditoría, la materialidad o la importancia relativa es de gran importancia, siempre buscando una seguridad razonable puesto que la seguridad absoluta no se consigue.

Basados en el aseguramiento como un contrato, se podría decir que, por medio de este, un contador profesional en ejercicio profesional público expresa una conclusión diseñada a mejorar el grado de confianza de los usuarios destinatarios, diferentes a la parte responsable, sobre el resultado de la evaluación o medición de la materia sujeto contra el criterio (Mantilla, 2010, p. 14). Es decir, la expresión de una opinión sobre unos estados financieros, indicando que estos han sido elaborados de conformidad con un parámetro previamente establecido, buscando así, darle

seguridad al lector de los estados financieros y no a quien los ha elaborado, y surge allí la diferencia del por qué se busca aseguramiento.

En este sentido, la auditoría es un contrato de aseguramiento que busca seguridad razonable, a diferencia de otras auditorías que no buscan este grado de seguridad y que se conocen como contratos de revisión, de los cuales ya existen estándares internacionales para revisión de información. En esta revisión, se habla de un contrato de aseguramiento limitado, este tipo de contratos de revisión, la expresión de la opinión sobre la información que se está revisando, podría manifestar que el auditor no encontró evidencia que la información contenga errores significativos, opinión que se conoce como opinión de carácter negativa, pero dejando claridad de que no es una opinión adversa, indicando así la diferencia que existe entre una opinión cuando se habla de seguridad razonable y una de aseguramiento limitado.

Un contrato de aseguramiento se debe tener en cuenta (Mantilla, 2010, p. 14):

1. Una relación entre tres partes, que implica un contador profesional en ejercicio profesional público, una parte responsable y los usuarios destinatarios;
2. Una materia sujeto que sea apropiada;
3. Criterio(s) confiable(s);
4. Evidencia suficiente y apropiada; y
5. Un reporte de aseguramiento presentado por escrito, en la forma que sea apropiada ya sea para un contrato de seguridad razonable o para un contrato de aseguramiento limitado.

Es importante identificar que el aseguramiento tiene como propósito la expresión de una opinión, y en esta se tiene que garantizar que se va a opinar sobre un cumplimiento bajo un criterio establecido, razón por la cual va a obtener evidencia de dicha condición. Estos elementos permiten identificar una palabra clave llamada *seguridad razonable* que es un concepto relacionado con la

acumulación de la evidencia necesaria para que el contador profesional en ejercicio profesional público concluya en relación con la información de la materia sujeto tomada como un todo. Para estar en posición de expresar una conclusión en la forma positiva requerida en un contrato de seguridad razonable, es necesario que el contador profesional en ejercicio profesional público obtenga evidencia apropiada y suficiente como parte de un contrato que sea un proceso de interactivo y sistemático (Mantilla, 2010, p. 15)

Dejando claro que el contrato de aseguramiento es la expresión de una opinión que no se relaciona con las operaciones o con el movimiento sino con los saldos del estado financiero, y el concepto razonable, implica una diferenciación entre el nivel alto que corresponde a la auditoría, y un nivel medio que corresponde a la revisión. En este sentido las revisiones no alcanzarían a cumplir con el requisito para llegar al término de auditoría.

Para abordar con mayor claridad este concepto, es necesario identificar los distintos niveles de aseguramiento, el cual se refiere al nivel de aseguramiento que es alto, pero no absoluto y este es quien habla sobre la seguridad razonable, ya que el aseguramiento absoluto no existe. El aseguramiento medio, que se expresa de mejor manera como aseguramiento limitado, es un nivel que está por debajo del aseguramiento alto (seguridad razonable) pero que de todas maneras está dentro de la franja de „más probable que no (Mantilla, 2010, p. 9)

Tampoco existe el aseguramiento bajo, porque el que se asegura bajo no tiene aseguramiento, dado que ese nivel inferior es lo que se conoce como inseguridad.

De este modo, los estándares internacionales de la IAASB hacen algunas diferenciaciones (Mantilla, 2010, p. 10):

1. Seguridad razonable en el contexto del control de calidad = nivel de aseguramiento alto, pero no absoluto.

2. Seguridad razonable en el contexto del contrato de auditoría = nivel de aseguramiento alto, pero no absoluto, expresado positivamente en el reporte del auditor como seguridad razonable de que la información sujeta a auditoría está libre de declaración equivocada material.
3. Contratos de seguridad razonable (aseguramiento de nivel alto) = auditorías.
4. Contratos de seguridad limitada (aseguramiento de nivel medio o limitado) = revisiones.

Estas definiciones son de gran importancia para determinar si el aseguramiento es lo más apropiado para el ejercicio de la revisoría fiscal en Colombia, por lo que se tratará de identificar cuál es el propósito de la revisoría fiscal, ¿será que el aseguramiento cubre por completo las pretensiones de la revisoría fiscal? Teniendo en cuenta que el aseguramiento tiende a inclinarse más con la revisión de Estados financieros, que con operaciones y en este sentido el aseguramiento se enfoca en el saldo de las transacciones y no en el movimiento de estas.

En procura de identificar las prácticas del aseguramiento, se puede decir que los Estados financieros son información de pronóstico, y que esta información no es evidencia sobre la situación económica de algo, lo cual resulta fundamental entender, puesto que la normatividad colombiana estableció responsabilidades al revisor fiscal sobre la revisión de la contabilidad, de la cual se puede decir que basada en registrar los requisitos establecidos por la norma internacional y efectuar los adecuados registros para soportar los Estados financieros, es una contabilidad de pronóstico y no una contabilidad de hechos, lo cual hace una gran diferencia entre hacer auditoría de Estados financieros o revisión de contabilidad. Desde el punto de vista de la auditoría de Estados financieros, esta no incluye el análisis de las operaciones y hace excesivo énfasis en los saldos del Estado financiero para tratar de demostrar la situación financiera de una entidad.

Se puede decir entonces que el aseguramiento no es tema de vigilancia, pues esta es de carácter permanente para detección oportuna, tampoco tiene que ver con la protección de activos, puesto que no tiene inquietud el control interno y por ende no tendría ninguna responsabilidad con el control interno y con la contabilidad, pues su naturaleza es la expresión de la opinión.

Otro elemento que llama la atención y la crisis que podría estar trabajando este modelo, es que en países donde se vienen desarrollando las normas de aseguramiento, han venido sufriendo una serie de críticas por estar comprometida con su silencio o no hallazgo en escándalos que han trascendido organizaciones internacionales, estos escándalos han generado impactos considerables en la profesión como el ocasionado en el caso de la ENRON en los Estados Unidos con él que desapareció una firma multinacional altamente reconocida como lo fue la Arthur Andersen.

Pero no solamente el caso de la ENRON dio origen a la expedición de un control por parte del Gobierno de los Estados Unidos a la profesión con la ley Sarbanes-Oxley, otros escándalos como el caso de la WorldCom, Parmalat entre otras, que serían inagotables la enumeración de los múltiples casos en los que está y ha estado en problemas el aseguramiento, así como, compromisos internacionales en la lucha contra el lavado de activos y la financiación del terrorismo.

2.3. Tendencias e Importancia de la Fiscalización en Colombia

Las preocupaciones desatadas por los múltiples casos de corrupción, financiación del terrorismo, lavado de activos, fraudes entre múltiples actos que afectan las economías del mundo se han estado generando tratados internacionales, en la búsqueda de un control más allá del aseguramiento, de igual forma las exigencias establecidas en el foro económico mundial del 2020 conocido también como el segundo manifiesto de DAVOS, incorpora pronunciamientos en solicitud de una reformulación de las corporaciones o de las asociaciones alrededor de los grupos

de interés e informes integrados que están llegando en boga en este momento reconociendo la existencia de capitales más allá del financiero, como los capitales naturales, el humano, cultural y otros que requieren de ser controlados, trabajados y administrados por las entidades “Este indica que las empresas deben ser equitativas en lo social y sostenibles respecto al uso de los recursos y sistemas naturales” (Portafolio, 2020).

Esas tendencias mundiales exigen a las organizaciones mayores compromisos adicionales a los financieros, los que conllevan a requerir si el aseguramiento es la figura más apropiada para la vigilancia de organizaciones. Así si Colombia adquiere compromisos con tratados internacionales, estos tratados están buscando que se controlen capitales más allá de los financieros y por ende el ejercicio de un control como el que ejerce la revisoría fiscal por medio de su legislación debería ser el común denominador en las diferentes latitudes para garantizar un control más allá del aseguramiento de la información.

Expuesto esto, se llega a un tema fundamental y es ¿en Colombia qué pasa con la revisoría fiscal? razón por la cual es necesario remitirse a lo que han expuesto las altas cortes en Colombia de las cuales se va a resaltar algunas definiciones que deberían tenerse muy en cuenta, en especial el fallo la Corte Constitucional con la sentencia C 788 del 2009 en el que establece:

La revisoría fiscal participa en el cumplimiento de las funciones y fines del Estado, razón por la cual se le impone el ejercicio de una labor eficaz, permanente, integral, independiente, oportuna y objetiva, con el fin de garantizar e incentivar la inversión, el ahorro, el crédito y, en general, la promoción del desarrollo económico (Corte Constitucional, 2009, p. 1).

Como se observa, el alcance de esta sentencia es considerar a la revisoría fiscal cumpliendo funciones y fines del Estado, este alcance haría que la libertad para crear empresas se sometiera a

una vigilancia por parte de un privado que sería el revisor fiscal, y por un público que sería la entidad u organismo de vigilancia, por tal motivo recaerían dos vigilancias con relación a la organización, y estas en representación del Estado es decir la revisoría fiscal ejerciendo funciones del Estado.

De igual forma, esta sentencia establece que,

el Estado juega un papel activo en la protección del ahorro del público y el revisor fiscal constituye un pilar fundamental para atender dicho compromiso [...] La revisoría fiscal representa también un sello de garantía de la gestión eficiente y transparente del administrador; además, participa en la protección y estabilidad del sistema económico y en la generación de confianza en el manejo de los recursos provenientes del ahorro privado. (Corte Constitucional, 2009, p. 1).

Esta sentencia también citada por la sentencia C-780 del año 2001 y C-621 del año 2003, tienen como común nominador la importancia de la revisoría fiscal en la estabilidad del sistema económico del país, siendo esta una figura tan importante para las Cortes, que no puede ser reemplazada por una de dimensión menor a la solicitada por la ley.

Por su parte, Botero (1985) en un escrito para el II Simposio Nacional sobre sociedades, exclamó:

Se convierte entonces la revisoría fiscal en un remedo, y a su titular en un simple revisor nominal, de nombre o de firma, cuyo rol en la empresa resulta absolutamente intrascendente, porque las funciones que debería realizar en áreas que son de interés de la administración se encomiendan a otras personas (Cámara de Comercio De Bogotá, 1986, p. 109).

Como una posible solución planteada por Botero (1985), expresa que:

La forma de asegurar independencia al revisor fiscal en este aspecto se encontraría en normas que le confieran estabilidad y lo coloquen al amparo de actuaciones arbitrarias o de simple conveniencia provenientes de cualquier grupo o mayoría de accionistas. Por ejemplo: posibilidad de reelección limitada a un determinado número de periodos; exigencia de mayoría especial para su remoción antes del vencimiento del periodo y determinación de las causas justificativas para removerlo (Cámara de Comercio De Bogotá, 1986, p. 121).

Basado en pronunciaciones dadas por las altas cortes en torno a la revisoría fiscal, la sentencia C-788 del 2009 expresa:

Al repasar las funciones del revisor fiscal puede advertirse que su labor no se agota en la simple asesoría o conservación de expectativas privadas. La suya es una tarea que involucra intereses que van más allá de la iniciativa particular y atañe, por tanto, a la estabilidad económica y social de la comunidad (Corte Constitucional, 2009).

Las altas cortes son reiterativas en considerar que la función de la revisoría fiscal no se colma con el lleno de las expectativas privadas, sino que atañe a una función y a un propósito más alto y elevado que la simple actividad privada, cumpliendo funciones y fines del estado.

Esta sentencia insinúa una definición de revisoría fiscal en los siguientes términos:

Considerada como una institución de orden público cuyo propósito es controlar la administración de una empresa y proteger tanto a los accionistas como a sus acreedores, al Estado y a la sociedad en general” Su actividad se enmarca dentro de los procesos de control y supervisión interna de las empresas, de manera que quien la ejerce no representa ni a los socios ni a la sociedad como tal, sino que sus funciones se proyectan en una dimensión mucho más amplia que constituye un medio para el ejercicio de la función pública de

inspección y vigilancia de la actividad económica por parte del Estado, al punto que se le han atribuido al revisor fiscal responsabilidades en los ámbitos civil, disciplinario y pena, en éste último, cuando otorgan fe pública en materia contable, caso en que se asimilan a funcionarios públicos. El cargo de revisor fiscal sólo puede ser desempeñado por contadores públicos (Corte Constitucional, 2009).

Así mismo, la sentencia C-062 del año 1998 afirma que:

Una cosa es el contador que ejerce su profesión como tal, amparado (y obligado) sin duda, por el secreto profesional y otra, muy diferente, el revisor fiscal que ejerce funciones contraloras que implican el deber de denunciar conductas ilícitas o irregulares, del cual deber no puede relevarlo el hecho de que para cumplirlas cabalmente deba ser un profesional de la contabilidad (Corte Constitucional, 1998). De igual manera, en una expresión manifestada mediante la sentencia C-538 del año 1997, se dice que:

La revisoría fiscal es un órgano de la sociedad. No puede negarse al legislador la función de regular este órgano y la de señalar sus deberes específicos, máxime cuando una abstención u omisión suyas puede producir tanto daño empresarial como daño social, o puede significar que dejen de adoptarse en tiempo oportuno las medidas que impidan este desenlace o lo hagan menos lesivo (Corte Constitucional, 1997).

Es esta una mención especial a una teoría, como la teoría del órgano ya revisada, así las cosas, es claro que se analiza el aseguramiento y también que existe una fuerte exigencia de las altas cortes a que la revisoría fiscal cumpla una misión establecida por la ley. Considerados así los problemas de aseguramiento, y si no es el modelo de aseguramiento, ¿cuál sería el modelo para seguir en el futuro? Ahora bien, para dar respuesta, es necesario realizar una comparación entre el modelo de aseguramiento y el de control para definir el adecuado.

Pero para abordar este modelo de control y realizar así un análisis de si es este el modelo adecuado a seguir se hace plenamente indispensable conocer qué es y para qué se hace control, a partir del origen de la definición de las palabras, expresadas por la Real Academia de la Lengua Española (en adelante RAE), Control proviene del francés “contrôle” y significa:

1. Comprobación,
2. Inspección,
3. Fiscalización o,
4. Intervención.

Se podría decir, que desde lo anteriormente mencionado y según las funciones que ejerce la revisoría fiscal en Colombia, la definición de control expresada por la RAE se ajusta a los términos que debe desarrollar el revisor fiscal en el ejercicio de su profesión, para cumplir a cabalidad con las atribuciones encomendadas por la ley.

Así mismo, es importante resaltar también otros conceptos y/o definiciones que abordan la definición de control, de acuerdo con la teoría general de los sistemas, y la teoría del control a la que esta hace referencia, a pesar de ser un campo fundamental de la ingeniería, biología y matemáticas, las cuales tratan el comportamiento de sistemas y procesos dinámicos, estas teorías han pasado a dominar ciencias y primordialmente la administración. Al hablar de esta como órgano de dirección, hace referencia también a un sistema y conjunto de procesos que mantienen una dinámica dentro de las organizaciones, que permiten ejercer el desarrollo de aquellas funciones las cuales conllevan a la obtención de un resultado final.

Durante el desarrollo de estos mismos, se presentan escenarios que podrían alterar el comportamiento de los procesos, sobre los cuales se debe ejercer un control respectivo, para que

estos se mantengan dentro de un estado temporal de equilibrio, sin sobrepasar los límites esperados.

Figura 1. *Gráfico de control*



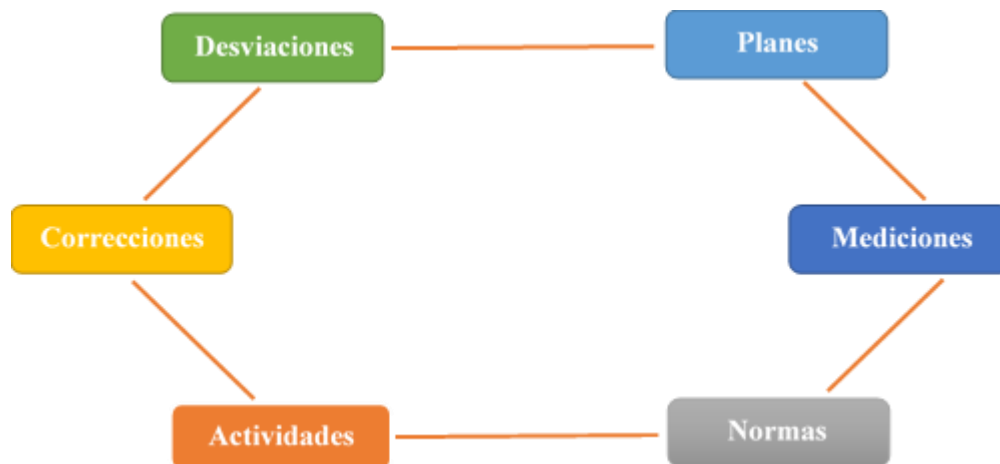
Consulting group (2013).

Por consiguiente, cuando se habla de control con base a la teoría general de los sistemas, se puede interpretar que el control que esta ejerce sobre los actos de los administradores permite se mantengan dentro de la regularidad y su estado temporal de equilibrio, cumpliendo con así con las determinaciones que le exija ley, los estatutos y las decisiones de los máximos órganos.

Cómo lo manifiesta Von Bertalanffy (1976, p. 20), la cibernética es una teoría de los sistemas de control basada en la comunicación (transferencia de información) entre sistema y medio circundante, y dentro del sistema, y en el control (retroalimentación) del funcionamiento del sistema en consideración al medio. Los procesos se convierten en un sistema de comunicación formando un todo, que permiten el funcionamiento adecuado de cada una de las funciones, en primer lugar, el sistema funciona de forma independiente generando entradas, procesos y salidas que conllevan a un resultado, en segundo lugar, este sistema funciona de forma dependiente en donde un observador es parte del desarrollo del mismo para la generación de estas entradas,

supervisión de procesos y salidas que conllevan también a un resultado. Durante la supervisión de estos procesos, se evidencian una serie de situaciones que se deben examinar, y aplicar las respectivas acciones de mejora para que la cadena de operación del sistema no sea interrumpida, aplicando e identificando así las respectivas, desviaciones, mediciones y correcciones al mismo.

Figura 2. *Gráfico del sistema o proceso de control*



Ahora, se puede determinar que el control de un sistema se encarga de mantener a este dentro de un estado temporal de equilibrio, y radica en evitar y corregir debilidades que se generan dentro de un sistema que pueda afectar la operatividad y eficacia de este.

¿De acuerdo con lo expuesto y en relación con la revisoría fiscal, podría decirse que esta ejerce control?

Según lo establecido en el decreto 410 de 1971, por el cual se expide el código de comercio en Colombia, se le asignan una serie de funciones al revisor fiscal para el desarrollo adecuado de su ejercicio, y la primera de ellas es: Cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajustan a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva; por lo que se encomienda a este una de las principales

funciones de medición en el ejercicio de su trabajo, que es cerciorarse que los administradores cumplan con su estado temporal de equilibrio dentro de lo que estipula la ley, los estatutos y las decisiones de los máximos órganos sociales. Pero no es solo esta una de las funciones de medición encomendadas, dentro de este mismo se destacan otras funciones como lo son:

- Velar por que se lleve regularmente la contabilidad.
- Velar por que se lleven las actas de reuniones de la asamblea, junta de socios y junta directiva.
- Velar por que se conserve debidamente la correspondencia y comprobantes de cuentas.
- Inspeccionar los bienes de la sociedad.
- Así mismo, la ley le otorga facultad al revisor fiscal para ejercer también adicionalmente a las funciones de medición, unas funciones de corrección dentro del desarrollo de su trabajo en la organización como lo son:
 - Dar oportuna cuenta por escrito sobre las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y,
 - Colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan inspección, informando cuando haya lugar.

Adicionalmente al desarrollo de las funciones mencionadas, la ley le otorgó también al revisor fiscal, la facultad de expresar una opinión sobre 8 contenidos específicos sobre los cuales este se debe pronunciar, y fueron establecidos en el artículo 208 y 209 de este mismo decreto así:

Artículo 208. Contenido de los informes del revisor fiscal sobre balances generales.

- Si ha obtenido las informaciones necesarias para cumplir sus funciones;
- Si en el curso de la revisión se han seguido los procedimientos aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas;

- Si en su concepto la contabilidad se lleva conforme a las normas legales y a la técnica contable, y si las operaciones registradas se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la asamblea o junta directiva, en su caso;
- Si el balance y el estado de pérdidas y ganancias han sido tomados fielmente de los libros; y si en su opinión el primero presenta en forma fidedigna, de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, la respectiva situación financiera al terminar el período revisado, y el segundo refleja el resultado de las operaciones en dicho período, y
- Las reservas o salvedades que tenga sobre la fidelidad de los estados financieros.

Artículo 209. Contenido del informe del revisor fiscal presentado a la asamblea o junta de socios.

- Si los actos de los administradores de la sociedad se ajustan a los estatutos y a las órdenes o instrucciones de la asamblea o junta de socios;
- Si la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas y de registro de acciones, en su caso, se llevan y se conservan debidamente, y
- Si hay y son adecuadas las medidas de control interno, de conservación y custodia de los bienes de la sociedad o de terceros que estén en poder de la compañía.

Con base en lo anterior, se podría concluir que la revisoría fiscal ejerce control, puesto que la ley le concedió una serie funciones y facultades que permiten que el desarrollo de esta sea íntegro, eficaz y se ajuste a los requerimientos de la ley, los estatutos y las decisiones de los máximos órganos sociales dentro de un estado temporal de equilibrio. De igual forma, es importante dar claridad a que este control que ejerce la revisoría fiscal no hace alusión al control interno de la entidad, ya que este es responsabilidad de los administradores.

Este control interno cómo lo define la Norma Internacional de Auditoría – NIA 315, es aquel proceso diseñado, implementado y mantenido por los responsables del gobierno de la entidad, la dirección y otro personal, con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable sobre la consecución de los objetivos de la entidad relativos a la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones, así como sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias estatutarias. El término “controles” se refiere a cualquier aspecto relativo a uno o más componentes del control interno (IAASB, 2013).

En ese mismo contexto, se reflejarán cada uno de los elementos del control interno Coso, el cual se encuentra conformado por cinco (5) componentes articulados entre sí, como se observa en la figura 3:

Figura 3. *Componentes del Coso.*



Deloitte (2015, p.11).

Teniendo como base la figura 3, a continuación, se definen los componentes del Coso:

- Ambiente de Control: Es aquel relacionado con el entorno del control que existe en la entidad, es decir cómo los gerentes y/o administradores ejercen actividades que mitigan el riesgo dentro de la organización.
- Evaluación de riesgos: Es aquella etapa en la que los administradores de la entidad establecen los objetivos correspondientes para prevenir, y/o disminuir la ocurrencia del riesgo, mediante la identificación, análisis, evaluación y cambios del riesgo de fraude.
- Actividades de control: Son aquellas políticas y procedimientos que establece la administración para mitigar la ocurrencia del riesgo.
- Información y comunicación. Es aquella información que transmiten los administradores a los colaboradores de la organización, sobre las responsabilidades que posee cada uno frente a las actividades de control.
- Actividades de monitoreo: Corresponde a evaluaciones continuas al control interno, las cuales evidencian la efectividad de este y aquellas deficiencias en las que debe trabajar la administración mediante procesos de mejora continua.

No obstante, el control interno es uno de los procesos a cargo de los administradores que permite asegurar la fiabilidad y eficiencia de los procesos, sin embargo, la revisoría fiscal podría apoyarse en este, siempre y cuando se evidencie que es adecuado, así mismo está ejerce otras actividades ajenas al control interno que le ha delegado la ley, por lo cual se concluye que el modelo que se debería seguir sería el modelo del control.

3. Exposición de Motivos y Perfilamiento para una Legislación de la Revisoría Fiscal, Coherente con las Dinámicas Económicas del Mundo.

3.1. Condiciones que Motivan una Ley Para el Ejercicio y Protección de la Revisoría Fiscal

Las dimensiones que han ido tomando los negocios en el marco de la globalización económica y de los sistemas de información, así como el surgimiento de una sociedad proteccionista del ambiente y reducción de la pobreza, en búsqueda de la responsabilidad social en el mundo moderno, conllevan a que el desarrollo empresarial se deba sustentar en actividades cada vez más complejas, lo cual amerita procesos que eliminen o minimicen los riesgos inherentes al dinamismo del liberalismo económico, y coadyuven en el avanzar en la anhelada sostenibilidad del desarrollo.

En ese propósito, los empresarios deben articular sistemas de control y manuales de procedimientos que hagan viable el aseguramiento de la información y establecimiento de controles para la búsqueda de éxito y avanzar en el posicionamiento de los distintos mercados de orden mundial, regional y local, adoptando estrategias de alta competitividad.

Así, el dinamismo de la economía mundial, los retos del desarrollo sostenible y las exigencias de responsabilidad social empresarial, precisa de sistemas integrales de control y la revelación de información justa y veraz para los clientes potenciales y para las políticas de planeación y desarrollo empresarial.

La Revisoría Fiscal como órgano de control permite dentro de las organizaciones y otros negocios empresariales, la verificación e inspección asiduamente de los procesos y procedimientos

que conllevan a un resultado, resultado el cual es reflejado en la información financiera presentada en un periodo determinado.

La verificación e inspección de estos procesos y procedimientos otorgan confianza a los distintos órganos sociales existentes dentro de la organización, ya que la Revisoría Fiscal no vigila únicamente las cifras contables y financieras, esta va más allá, ya que vigila todas las áreas de la organización, y verifica todas actuaciones de los administradores, lo cual le permite expresar un informe integral e idóneo sobre el estado situacional de la compañía y los hallazgos encontrados en esta.

Esta función de fiscalización fue exigida por la ley, para que fuese desarrollada por un Contador Público o por una entidad que preste servicios propios de la ciencia contable, en cabeza de una persona natural, debidamente inscritos ante la Unidad Administrativa Especial (UAE), Junta Central de Contadores, con tarjeta profesional vigente, designado como aquel profesional idóneo para el desarrollo de las funciones de inspección y vigilancia que le han sido encomendadas con el fin de garantizar la búsqueda de el bien común.

La reglamentación de la Revisoría Fiscal, se fundamenta desde el primer momento en el que se habló de control, administración e inspección en las organizaciones, esto nos lleva a aquellas organizaciones en donde el propietario era quien ejercía las funciones de control y administración en estas, como se expuso anteriormente el propietario veía la necesidad de ejercer control pero lo realizaba por sí mismo, motivo por el cual, tenía la total autonomía para tomar las decisiones adecuadas sin la necesidad de rendir cuentas sobre su gestión.

Con base a lo anterior y con el fin de subsanar esta figura a la cual podría llamarse “auto vigilancia”, surgen en Colombia aquellas firmas multinacionales de consultoría y auditoría que rigen en Estados Unidos conocidas hoy en día como las “Big Four”.

Posterior a ello, se empezó a hablar sobre la teoría de la agencia o la representación, en donde los administradores eran representantes de los propietarios ante la empresa, partiendo del hecho que las organizaciones eran incapaces de adquirir derechos y asumir obligaciones, debido a esto se da inicio a la teoría del control, la cual se ejercía mediante una junta de vigilancia conformada por los socios no administradores, junta a la cual el administrador debía ocupar el tiempo adecuado para cumplir con las funciones asignadas por esta, por lo que se requirió que no fuera una junta de vigilancia, sino un tercero el que ejerciera este control. Nace así en Colombia el comisario de cuentas, al cual se le cambio el nombre a Revisor Fiscal mediante la ley 58 de 1931, en la que se mencionó por primera vez este término.

Como se puede apreciar, desde el origen, la revisoría fiscal ha venido presentando una serie de cambios que le han exigido adaptarse a las necesidades de las organizaciones, con la finalidad de estar a la vanguardia de esta, y de subsanar aquellas debilidades de las teorías mencionadas.

Al identificar debilidades en la teoría de la agencia o representación, se iniciaron estudios en otras teorías que permitieran identificar las relaciones que existen dentro de la organización, y es allí cuando se empieza a hablar de la revisoría fiscal cómo un órgano societario, el cual cuenta con una estructura normativa dentro de los estatutos de la organización e interactúa con los demás órganos que esta posee, como lo son, el órgano de dirección a cargo de la asamblea general de accionistas o junta de socios (propietarios), el órgano de administración representado por la junta directiva, y el órgano de representación a cargo del representante legal.

Este órgano permitió solucionar aquellas debilidades halladas en la teoría de la agencia y representación, debido a que se comporta de forma independiente, con total autonomía y de forma permanente como encargado de la vigilancia, lo cual permite concluir y como se ha manifestado anteriormente, que “La revisoría fiscal es un órgano societario porque está dentro de la estructura

de las empresas, dentro de los estatutos y ejerce control sobre los actos de los administradores”. Es por ello, que la revisoría fiscal ejerce una vigilancia integral, y va más allá de la auditoría de estados financieros o al aseguramiento de la información, puesto que ejerce control sobre las operaciones sociales y actos de los administradores.

Así mismo, con la expedición del decreto 410 de 1971, por el cual se expide el código de comercio, en su capítulo 8 Revisor Fiscal, se establecen una serie de requisitos, funciones, deberes, derechos, obligaciones entre otros, que rigen el ejercicio del revisor fiscal, y que a la fecha continúan siendo base para el desarrollo de este en las organizaciones. Teniendo en cuenta la dinámica legislativa para el desarrollo y la economía colombiana, se evidencia que la revisoría fiscal está desactualizada; aún se rigen bajo las normas que la crearon, lo cual requiere un cambio drástico en el ejercicio de esta, que permita evitar y corregir aquellas deficiencias del control que se han venido reconociendo en los últimos años a causa de la corrupción.

Más que una revisión de libros de contabilidad, declaraciones tributarias y estados financieros, la revisoría fiscal se ha convertido en un instrumento de gran utilidad para el Estado, las organizaciones y las partes interesadas, por estar facultada para desempeñar un trabajo eficaz, permanente, integral, independiente, oportuno y objetivo, basada en las funciones de medición, las cuales le permiten dar confianza o garantía de que el administrador está cumpliendo las determinaciones que le exige la ley, los estatutos y las decisiones de los máximos órganos y en las funciones de corrección.

Estas funciones se ejecutan dentro del control que realiza a los diversos procesos dentro de la organización, siendo de importancia relevante porque mientras que el aseguramiento se centra en expresar una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros basándose en unos saldos contables, la revisoría fiscal va más allá por medio del control que ejerce mediante la vigilancia e

inspección de manera permanente a las operaciones o procesos dentro de la empresa, de tal modo que le permitan identificar irregularidades, que se pueden evitar y/o corregir para proponer medidas correctivas de manera oportuna.

Aunque la revisoría fiscal no vigile la totalidad de las operaciones, porque de hacerlo podría inmiscuirse en el control interno que es responsabilidad de los administradores, sí se realiza una vigilancia apropiada mediante diferentes técnicas de muestreo, exámenes de procedimientos y la observación de las funciones de los cargos.

En el ejercicio de la revisoría fiscal y el aseguramiento se presentan algunas falencias las cuales se han materializado en fraudes financieros que han servido para evaluar en que aspectos del control se está fallando.

Cuando se realiza el proceso de auditoria existe el riesgo de incurrir en no detectar errores o fallas significativas que pueden cambiar la opinión de un informe, los tipos de riesgos de auditoria son riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección; siendo este último un riesgo relacionado con los procedimientos de auditoria por lo que significa la no detección de la existencia de errores en el proceso realizado.

Como lo ocurrido con el caso de ODEBRECH donde los auditores no detectaron los sobornos en los que se estaban incurriendo para la celebración indebida de contratos. De igual manera, dentro de la auditoria se puede detectar el fraude o error en los estados financieros, entendiendo que el fraude es un acto intencional realizado por una o más personas, con el fin de obtener una ventaja económica, mientras que el error es un acto no intencional incluidas las omisiones.

Conceptualizando los tipos de fraudes se encuentran: el realizado con intención financiera de malversación de activos de la empresa y el de la presentación de información financiera fraudulenta.

La asociación internacional de examinadores de fraudes ha categorizado los fraudes a los estados financieros en 5 tipos:

1.- Ingresos ficticios: Los ingresos ficticios o fabricados son causados por ventas de bienes o servicios que no ocurrieron, donde a menudo las ventas ficticias, se ajustan al final del periodo contable. Dando reversa a la venta generada, mediante cancelación de la venta o ajuste, tratando de que quede oculto el fraude.

2.- Ajuste de diferencias: El fraude en los Estados Financieros también debe involucrar la sincronización o ajuste de diferencias – que es, el registro de los ingresos o gastos en períodos incorrectos, esto con la finalidad de cambiar ingresos o gastos entre un período y el siguiente, incrementando o decreciendo ganancias según se desee. Un ejemplo por relacionar es el delito cometido en WORLDCOM el cual consistió en ocultar sus pérdidas con maniobras contables, apoyadas por el director financiero de la compañía, se contabilizaban los dineros faltantes como inversión.

3.- Censura de Pasivos y Gastos: Uno de los métodos más comunes es el de ocultar pasivos o gastos y simplemente no registrarlos, incrementando de esta forma el resultado.

4.- Valuaciones Inadecuadas: Es un incremento en las cuentas de activo por medio de una valuación inapropiada de inventarios, cuentas por cobrar y activos fijos, no valorados según el mercado real con el fin de fortalecer el Estado de situación Financiera.

5.- Divulgaciones Inadecuadas: Los principios contables requieren que los estados financieros incluyan toda la información necesaria para evitar un razonamiento incorrecto del

usuario de la información de los estados financieros al inducirle el error. Las notas deben incluir las explicaciones necesarias de soporte, y alguna otra información requerida para evitar algo engañoso para los inversionistas, acreedores u otros usuarios de los estados financieros. A modo de ejemplo esto se pudo observar el caso de REFICAR en cual se omitió incluir salvedades en el dictamen de los estados financieros, es decir se aprobaron teniendo conocimiento que no presentaban información fidedigna de la compañía.

Considerando la importancia de la revisoría fiscal en las organizaciones, como un órgano estratégico de control adecuado, eficaz y oportuno, se lograría evitar que ocurran los fraudes contables, la doble contabilidad, la evasión de impuestos, los capitales ilegales, el lavado de dinero y activos, dado que el control es de carácter preventivo, de tal forma que se podría inferir que no existiría la necesidad de llevar a cabo auditoría forense, ya que esta es de carácter correctivo, es decir cuando el delito ya se ha materializado. Siendo válido resaltar que, aunque en la auditoría forense también se examina la información contable y financiera, esta se realiza con el fin de documentar los denominados informes periciales que pueden ser prueba judicial en un proceso de investigación y no como parte de las funciones ejecutadas dentro de la revisoría fiscal.

En consideración a lo expuesto se considera que el Estado debe promulgar una ley que establezca directrices para el reconocimiento y ejercicio de la revisoría como el órgano que garantiza la transparencia operativa e informativa de las organizaciones públicas y privadas en defensa de los intereses de estas, del Estado, de los clientes potenciales y sociedad en general.

Parámetros que articularían una eventual ley de Revisoría Fiscal en Colombia

3.2. Borrador Para una Ley de la Revisoría Fiscal en Colombia

Título I

De la revisoría fiscal

Capítulo I

Definición y funciones de la revisoría fiscal

Artículo 1°. *Definición de la revisoría fiscal.* La revisoría fiscal es el órgano societario de fiscalización, que ejerce control sobre los actos de los administradores y las operaciones sociales, con el propósito de mantenerlos dentro de la ley, los estatutos y decisiones de la asamblea y junta directiva.

Artículo 2°. *Control que ejerce la revisoría fiscal.* Es aquel conjunto de normas, procedimientos y técnicas que miden y corrigen las actuaciones de los administradores y las operaciones sociales para mantenerlos dentro de la ley, los estatutos y las decisiones de los máximos órganos de los entes económicos.

En ningún caso el control de la revisoría fiscal se debe considerar como un control interno, ya que éste corresponde al ámbito de actuación de los administradores de la empresa.

Artículo 3°. *Finalidad de la revisoría fiscal.* La revisoría fiscal es un instrumento para regular el orden público económico, se justifica en el interés común, en cuanto éste requiere seguridad con relación a las actuaciones de los entes económicos, responsabilidad de quienes los administran y protección de los patrimonios económicos, culturales y ecológicos de la comunidad.

Artículo 4°. *Normas de aseguramiento.* De conformidad con el artículo 5° de la ley 1314 de 2009, 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. De igual forma, como lo establece el artículo 1.2.1.3 del decreto 2420 de 2015, los revisores fiscales deberán cumplir las normas de aseguramiento solamente cuando exprese opinión sobre estados financieros.

Artículo 5°. *Funciones de la revisoría fiscal.* De conformidad con la definición de revisoría fiscal y el control que esta ejerce sobre los actos de los administradores y las operaciones sociales, y teniendo como finalidad el bien común, las funciones del revisor fiscal serán las siguientes:

Funciones de Medición:

1. Verificar oportunamente que las operaciones de los entes económicos se ajusten a las prescripciones legales, a los estatutos y decisiones de la asamblea, junta de socios y junta directiva.
2. Revisar el control interno y sus elementos, los cuales son: el ambiente de control, los procesos de información y comunicación, los de identificación, prevención y neutralización de los riesgos, los de aprovechamiento de oportunidades, los procedimientos de control y las acciones de supervisión sobre el control organizacional.
3. Revisar que se lleve regularmente la contabilidad de los entes económicos y las actas de las reuniones de la asamblea, de la junta de socios y de la junta directiva, y se conserve adecuadamente la correspondencia de éstos y los comprobantes de las cuentas para que estén de conformidad con el anexo 6 del decreto 2270 de 2019.

Funciones de Corrección:

1. Dar oportuna cuenta por escrito, a la asamblea o junta de socios, a la junta directiva o al gerente, según los casos, de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de los entes económicos y en el desarrollo de sus negocios.

2. Colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia de los entes económicos y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados.
3. Reportar a la Unidad de Información y Análisis Financiero (UIAF) las operaciones catalogadas como sospechosas en los términos del literal d) del numeral 2 del artículo 102 del Decreto-ley 663 de 1993, cuando las adviertan dentro del giro ordinario de sus labores.
4. Colaborar con los funcionarios estatales que ejerzan funciones de interventoría, control o auditoría de los contratos celebrados, entregándoles los informes que le sean pertinentes o solicitados en relación con el control de éstos, procurando que no se efectúen pagos, desembolsos, o retribuciones de ningún tipo en favor de funcionarios estatales.
5. Denunciar oportunamente ante las autoridades penales, disciplinarias y administrativas, los actos de corrupción, así como la presunta realización de delitos contra la administración pública, el orden económico y social, o el patrimonio económico, que hubiere detectado en el ejercicio de su cargo. También deberán reportar estos hechos para conocimiento de los órganos sociales y de la administración de los entes económicos.
6. Realizar auditoria a los estados financieros de conformidad con las normas de aseguramiento de la información contenidas en el decreto 2420 de 2015 y las normas que la reglamenten o modifiquen.

PARÁGRAFO 1°. Es obligación de los administradores obrar de acuerdo con los principios de buen gobierno. Entre otras cosas, éste incluye el diseño, implementación y mantenimiento de un sistema de control interno adecuado, es decir, que propenda por la generación de información financiera confiable, la eficiencia en las operaciones y el cumplimiento de las disposiciones legales o internas aplicables. Los administradores, al presentar su exposición fiel sobre la situación económica, administrativa y jurídica de la entidad, en su informe de gestión

manifestarán si el sistema de control interno ha sido adecuado y si durante el periodo respectivo se ha dado cumplimiento a las disposiciones aplicables.

Se tendrán por no escritas las cláusulas del contrato social que tiendan a absolver a los administradores de las responsabilidades antes dichas, o a limitarlas al importe de las cauciones que hayan prestado para ejercer sus cargos.

Artículo 6°. *Informes de la revisoría fiscal.* El revisor fiscal deberá opinar en su informe acerca de:

1. La presentación fidedigna de los estados financieros de conformidad con las normas de aseguramiento de la información (NAI).
2. Lo adecuado del control interno.
3. El cumplimiento de la ley, estatutos y decisiones de los máximos órganos por parte de los administradores del ente económico.
4. El cumplimiento de lo establecido en el anexo 6 del decreto 2270 del 2019 en relación con la contabilidad, correspondencia, libros y actas.
5. La hipótesis de negocio en marcha de conformidad con lo establecido en el anexo 5 del decreto 2101 de 2016.
6. El pago oportuno y lo adecuado de la autoliquidación de los aportes a seguridad social integral.
7. La concordancia entre el informe de gestión y los estados financieros.
8. La libre circulación de las facturas del proveedor de conformidad con el artículo 87 de la ley 1676 de 2013.

PARÁGRAFO 1°. Cuando por disposiciones legales, la revisoría fiscal tenga la obligación de expedir certificados, firmar declaraciones tributarias, firmar estados financieros de periodos

intermedios, o cualquier otra información diferente a los estados financieros de propósito general, deberá emitir éstos con fundamento en las normas de aseguramiento de la información establecidas para tales fines.

Artículo 7°. Facultades, derechos y atribuciones de la revisoría fiscal.

1. La revisoría fiscal podrá impugnar las decisiones de la asamblea o de la junta de socios cuando no se ajusten a las prescripciones legales o a los estatutos.
2. Convocar a los órganos de dirección y administración cuando lo considere necesario, o lo solicite el organismo que ejerza inspección, vigilancia y control.
3. Asistir, con voz, pero sin voto, a las reuniones de los órganos colegiados y comités del ente económico. Para este efecto se le informará oportunamente de las respectivas convocatorias.
4. Examinar sin restricción alguna las operaciones y sus resultados, los bienes, derechos, obligaciones y documentos del ente económico, pudiendo utilizar todo tipo de procedimientos y tecnologías admitidas por la profesión contable.
5. Obtener respuesta oportuna y colaboración de la administración, funcionarios y empleados del ente fiscalizado a sus solicitudes y requerimientos de información para el cumplimiento de sus funciones y la de sus colaboradores.
6. Obtener respuesta oportuna y colaboración de las entidades del Estado que sean requeridas por el revisor fiscal, lo mismo, de los organismos gubernamentales que ejerzan inspección, vigilancia y control de los entes fiscalizados, y de los terceros que a juicio del revisor fiscal requiera de información para el cumplimiento de sus funciones.
7. Ser inscrito oportunamente su nombramiento, remoción o renuncia en el registro mercantil o ante el organismo correspondiente.

8. Apoyarse en el control interno y en la evidencia obtenida de terceros especialistas en la materia de que se trate, previa valoración por la revisoría fiscal de la idoneidad de unos y otros.
9. Nombrar y remover delegados para que, bajo su dirección, supervisión y responsabilidad, realicen funciones específicas, que podrán incluir asuntos tributarios y expidan informes sobre asuntos concretos. Estos delegados deberán reunir las mismas calidades y estarán sometidos a las inhabilidades y prohibiciones establecidas para los revisores fiscales.
10. Tratándose de la revisoría fiscal de una entidad matriz o controlante y para el solo propósito de emitir informes consolidados, instruir a la revisoría fiscal de las subordinadas, sobre la forma como habrán de coordinar sus trabajos. También podrá en este caso, con el mismo propósito, practicar los procedimientos, incluida la consulta de la documentación, que sean necesarios para cerciorarse del alcance y calidad de las labores realizadas por la revisoría fiscal de las subordinadas.
11. Ser informado de oficio por los administradores de cualquier suceso, proyecto o decisión, que pueda alterar significativamente el funcionamiento de la entidad.
12. Ser informado por escrito por parte de los administradores, en el día hábil inmediatamente siguiente a aquél, en el cual éstos hayan tomado la decisión o fueren notificados de la obligación de presentar cualquier información, que deba ser atestada o dictaminada por la revisoría fiscal.
13. Disponer de recursos y remuneración adecuados y oportunos.
14. Podrán ejercer los derechos de que tratan los numerales 4, 5, 6 y 8 y la fase final numeral 10 de este artículo, con respecto a los períodos durante los cuales hicieron parte del órgano

y con el fin exclusivo de rendir explicaciones y aportar las pruebas que sean necesarias dentro de los procesos que se adelanten para establecer su responsabilidad.

Artículo 8º. Deberes y obligaciones de la revisoría fiscal.

1. Planear, dirigir, ejecutar, supervisar, ajustar, documentar y concluir las acciones de fiscalización que requiera para el cumplimiento de sus funciones.
2. Emitir en forma oportuna, clara, completa, inequívoca y fundada, los informes que le corresponden efectuar. La revisoría fiscal deberá pronunciarse siempre en forma independiente, utilizando la redacción que juzgue adecuada. No podrá predeterminársele el texto de sus informes ni atribuírsele afirmaciones implícitas.
3. Abstenerse de divulgar los hechos que conozca en ejercicio de sus funciones por medios, y en oportunidades distintas a los informes regulados en esta ley.
4. Colaborar con las entidades gubernamentales en los términos de la presente ley.
5. Hacer entrega del cargo al sucesor del revisor fiscal e informarle con suficiente amplitud para que éste pueda continuar, sin interrupción, con las funciones del órgano. Así mismo, rendir los informes que correspondan sobre las actuaciones cumplidas hasta la fecha de retiro.
6. Los demás que consagren las leyes y los que siendo compatibles con éstas establezcan los estatutos sociales de la entidad.

PARÁGRAFO. Son normas propias de la revisoría fiscal además de las previstas en esta ley, las que en ejercicio de la facultad reglamentaria expida el gobierno nacional, y en lo previsto en ellas, las de la profesión contable, tales como las normas de aseguramiento de la información.

Artículo 9°. *Colaboración con las autoridades.* La revisoría fiscal debe colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan inspección, vigilancia o control de los respectivos entes económicos. Esta obligación comprende y se circunscribe a:

1. Dentro del plazo razonable que se fije para ello, que en todo caso no será inferior a dos (2) días hábiles:
 - a. Permitirles el examen de la documentación de su trabajo, con sujeción de procedimientos de inspección previsto de la presente ley;
 - b. Suministrarles copia de sus informes.
2. Atestar o dictaminar, según sea el caso, la información que, de acuerdo con las normas legales, los entes económicos deban suministrar a las autoridades incluidas las declaraciones tributarias. Dicha información deberá ser preparada y certificada por los administradores del ente económico, y puesta a disposición para su atestación y dictamen con una antelación mínima de cinco (5) días hábiles a la fecha en que deba ser enviada por el ente económico a la autoridad respectiva. La atestación o dictamen sólo será procedente cuando ella sea requerida por las normas legales, se trate de datos que deberían haber sido examinados por la revisoría fiscal en el ejercicio de sus funciones, que puedan verificarse a través de los documentos registrados por los sistemas de información del ente económico.
3. Informar, cuando los administradores no lo hagan dentro de los dos (2) días hábiles siguientes a su ocurrencia, de los hechos que, conforme a las normas legales, sean causal de sometimiento de la entidad a vigilancia, supervisión especial, control, toma de posesión, concordato, liquidación obligatoria, revocatoria de sus licencias de operación o permisos de funcionamiento, declaratoria de disolución, suspensión o cancelación de inscripciones en el registro nacional de valores e intermediarios, cierre de establecimientos y, en general,

de cualquier situación que indique que el ente económico no podrá seguir funcionando normalmente.

4. Poner en su conocimiento los demás casos en los cuales la entidad fiscalizada o sus administradores sean renuentes a adoptar o ejecutar correcciones que se deriven de los errores, irregularidades, fraudes, actos ilegales, condiciones reportables, o desviaciones significativas advertidas por la revisoría fiscal, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a aquel en el cual se cerciore de dicha renuencia.

PARÁGRAFO. Los estados financieros sólo se tendrán como presentados ante las autoridades cuando se reciba el dictamen de la revisoría fiscal exigido por la ley. La obligación de depositar estados financieros en el correspondiente registro sólo se entenderá cumplida cuando se acompañe del respectivo dictamen, si éste fuere obligatorio.

Artículo 10°. *Colaboración de las autoridades.* Las autoridades que ejerzan inspección, vigilancia o control de las entidades fiscalizadas, en orden a asegurar el cumplimiento de la presente ley, procurarán que no se violen los derechos de la revisoría fiscal, le comunicarán oportunamente la información no sometida a reserva que llegue a su conocimiento en cuanto ésta no esté al alcance directo de la revisoría fiscal, y sea por sí misma para el correcto ejercicio de sus funciones.

Artículo 11°. *Documentación de la revisoría fiscal.* Mediante documentos, que podrán consistir en cualquier medio apto para ser consultado, conservado y reproducido, la revisoría fiscal dejará constancia de las labores adelantadas, de la evidencia obtenida y de los juicios realizados para emitir sus informes. Para este efecto tendrá derecho, cuando lo considere pertinente, a que se le entregue copia, reproducción o transcripción de lo examinado. La documentación se preparará de acuerdo con las normas propias de la revisoría fiscal.

Tales documentos son propiedad de la revisoría fiscal, los cuales están sujetos a reserva y no se podrán consultar, reproducir o transcribir sin que medie su autorización o mandato de autoridad competente, y se deben conservar por lo menos durante cinco años, contados desde la fecha de emisión de los informes respectivos.

Artículo 12°. *Inspección de la documentación de la revisoría fiscal.* Expresando el motivo de diligencia y con no menos de diez (10) días hábiles de antelación, las autoridades que ejerzan inspección, vigilancia o control de las entidades fiscalizadas y la junta central de contadores, podrá ordenar la exhibición de la documentación de la revisoría fiscal, diligencia que se adelantará con intervención de contadores públicos y que se sujetará en su práctica a lo previsto en el código de procedimiento civil sobre inspecciones judiciales. Dicha diligencia se practicará en las instalaciones de la entidad fiscalizada, o si ello no fuere posible, en las oficinas del revisor fiscal.

Artículo 13°. *Confidencialidad en el ejercicio de la revisoría fiscal:* El revisor fiscal deberá guardar completa reserva sobre los actos o hechos de que tengan conocimiento en ejercicio de su cargo, y solamente podrá comunicarlos o denunciarlos en la forma y casos previstos expresamente en las leyes.

PARÁGRAFO. El revisor fiscal será responsable por la violación del secreto profesional que hicieren sus auxiliares o colaboradores.

Artículo 14°. *Obligados a tener revisoría fiscal.*

1. Las empresas industriales y comerciales del Estado, las sociedades de economía mixta, el Banco de la República, el Fondo de Garantía de Instituciones Financieras (Fogafín), las asociaciones, corporaciones y fundaciones en que el Estado tenga participación, cualquiera sea el orden al que pertenezcan.

2. Las que administren o controlen recursos del Estado, de terceros o aportes parafiscales, a cualquier título; las entidades vinculadas al régimen de seguridad social; las cajas de compensación familiar y las cámaras de comercio.
3. Las entidades sujetas a la inspección, vigilancia, y control de la Superintendencia Financiera.
4. Las que tengan valores inscritos en el registro nacional de valores, o en otros equivalentes, y aquellas que, requiriendo autorización de la autoridad estatal competente, captan, manejan o administran recursos del público.
5. Otras entidades de interés público, cuando así lo exija la autoridad gubernamental que ejerza su inspección, vigilancia o control.
6. Las sociedades en las que, por ley o por estatutos, la administración no corresponda a todos los asociados, cuando así lo disponga cualquier número de asociados excluidos de la administración que representen no menos de veinte por ciento (20%) del capital.
7. Las sucursales de entidades extranjeras.
8. Las demás que determina la ley.

Artículo 15°. *Obligados a tener auditoría financiera independiente.* Los entes económicos no obligados a tener revisoría fiscal deberán someter sus estados financieros de propósito general a una auditoría de estados financieros de conformidad con las normas de aseguramiento de la información contenidas en el decreto 2420 de 2015 y las normas que la reglamente o modifiquen.

Artículo 16°. *Fiscalización voluntaria.* Quienes no estén obligados a tener revisoría fiscal podrán adoptarla, siempre que acojan en su integridad al régimen previsto en esta ley. Podrán también adoptar instrumentos de vigilancia distintos de la revisoría fiscal.

Capítulo II

Del revisor fiscal

Sección I

Designación del revisor fiscal

Artículo 17°. *Quien puede ser revisor fiscal.* Las funciones, informes, facultades, derechos, atribuciones, deberes, obligaciones, y responsabilidades de la revisoría fiscal, serán ejercidas por un contador público o por una entidad que preste servicios propios de la ciencia contable, quienes deberán estar debidamente inscritos ante la UAE junta central de contadores. El nombrado se denominará revisor fiscal, a quien le corresponderá la dirección y responsabilidad de la revisoría fiscal, de forma personal, independiente y externa a la entidad examinada.

Cuando se nombre revisor fiscal a una entidad que preste servicios propios de la ciencia contable, ésta deberá designar a los contadores públicos, para que se encarguen de la revisoría fiscal como principal o suplentes. Ella designará a sus reemplazos cuando sea necesario.

PARÁGRAFO PRIMERO. La persona designada y quien ejerza la función de revisor fiscal no podrán permanecer ejerciendo este cargo en la misma sociedad, ni en sus matrices o subordinadas, por más de cinco (5) años continuos. En todo caso, cualquiera que sea la causa de su desvinculación, no podrán desempeñar ningún cargo en la sociedad, ni en sus matrices o subordinadas, por un término de un año.

PARÁGRAFO SEGUNDO. La designación de revisor fiscal deberá incluir la de su suplente o suplentes, quienes serán electos juntamente con el principal, reunir las mismas calidades y suplir las ausencias temporales o definitivas del principal.

PARÁGRAFO TERCERO. Cuando se designe como revisor fiscal a una persona jurídica, ésta deberá nombrar a un contador público para que desempeñe en su nombre personalmente el cargo.

PARÁGRAFO CUARTO. Ninguna persona natural podrá ejercer simultáneamente el cargo de revisor fiscal en más de tres (3) entidades o empresas.

Artículo 18°. *Requisitos para ser elegido revisor fiscal.* Podrán ser elegidos revisores fiscales o designados como encargados o delegados quienes, además de la calidad de contador público inscrito ante la junta central de contadores y de tener domicilio en el país, cumplan uno de los siguientes requisitos:

1. Haber adquirido, luego de su inscripción como contador público, experiencia específicamente en actividades propias de la revisoría fiscal, de la auditoría, de la supervisión, de la inspección, de la vigilancia, o del control, por lo menos de cinco (5) años.
2. Tener título académico de postgrado en revisoría fiscal, otorgado por una universidad reconocida por el ministerio de educación nacional (MEN).

PARÁGRAFO. La experiencia deberá ser acreditada ante el respectivo ente económico, previamente al nombramiento. Podrá ser comprobada en cualquier momento por la entidad gubernamental que ejerza inspección, vigilancia o control o por la junta central de contadores.

Artículo 19°. *Inhabilidades e incompatibilidades para ser revisor fiscal.*

No podrán ser revisores fiscales o no continuarán siéndolo:

1. Quienes sean asociados o empleados de la misma compañía o de alguna de sus subordinadas, ni en éstas, quienes sean asociados o empleados de la sociedad matriz o lo hayan sido durante el año anterior a su designación.
2. Quienes estén ligados por matrimonio, unión marital de hecho, o con estrecha relación de afectividad, o parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad o de afinidad o único civil, o que sean consocios de los administradores, auditor, contador o tesorero de la misma empresa o sociedad, o si tienen vínculos económicos, amistad íntima o enemistad grave,

intereses comunes o cualquier otra circunstancia que pueda restarle independencia u objetividad a sus conceptos o actuaciones.

3. Quienes desempeñen en la misma empresa o en sus subordinadas cualquier otro cargo mediante relaciones laborales o civiles, o le presten servicios de asesoría o consultoría.
4. Quienes hayan actuado, directamente o por interpuesta persona, como apoderados o agentes oficiosos de la entidad o a la que hayan prestado servicios como asesor o contratista en el año inmediatamente anterior.
5. Quienes se hallen en condiciones de intimidación u otras circunstancias que impidan la actuación objetiva e independiente.

Artículo 20°. *Auxiliares y colaboradores del revisor fiscal.* Cuando las circunstancias lo exijan, a juicio de la asamblea o de la junta de socios, el revisor podrá tener auxiliares u otros colaboradores nombrados y removidos libremente por él, que obrarán bajo su dirección y responsabilidad, con la remuneración que fije la asamblea o junta de socios, sin perjuicio de que los revisores tengan colaboradores o auxiliares contratados y remunerados libremente por ello.

Sección II

Elección, periodo, remoción y renuncia del revisor fiscal

Artículo 21°. *Elección del revisor fiscal:*

1. En las empresas industriales y comerciales del Estado, las sociedades de economía mixta, las asociaciones y las corporaciones en que el estado posea más del 50 % de su capital, al presidente de la República, al Gobernador o al alcalde, según orden al cual pertenezca el ente económico en cuestión.

2. Por la mayoría absoluta de los asambleístas del máximo órgano de dirección, presentes en la reunión mediante voto secreto, se hará de manera indelegable independientemente del número de acciones que se posean.
3. En las sociedades comanditarias por acciones por la mayoría absoluta de los votos de los comanditarios.
4. En las sucursales y establecimientos permanentes de empresas extranjeras lo designará el órgano competente de acuerdo con los estatutos.

Artículo 22°. *Periodo del revisor fiscal:* El periodo del revisor fiscal será de cinco (5) años contados a partir de la fecha de su aceptación y nombramiento, sin perjuicio de que pueda ser removido por justa causa con respeto del debido proceso o renuncia justificada, y no podrá ser reelegido tanto la persona natural como la jurídica por los siguientes dos periodos del revisor fiscal.

Artículo 23°. *Remoción y renuncia del revisor fiscal.* Para remover a un revisor fiscal antes de que termine su periodo, será necesario que para ello medie justa causa o que se le reconozca y pague, a título de indemnización, el equivalente a la remuneración a que tendría derecho hasta la terminación del período en cuestión. El revisor fiscal podrá renunciar al cargo siempre que medie justa causa. En uno y otro caso el revisor fiscal tendrá el derecho a ser oído en la respectiva reunión y a dejar las constancias escritas que juzgue convenientes.

Tratándose de remoción o renuncia justificada deberá dejarse expresa mención de las causas aducidas, las cuales no podrán ser modificadas o adicionadas con posterioridad. Quien remueva o renuncie informará de ello a la respectiva entidad gubernamental que ejerza la inspección, vigilancia o control.

Son justas causas para la remoción del revisor fiscal:

1. Cuando el revisor fiscal haya sido sancionado.

2. Cuando sea demostrada la negligencia del revisor fiscal en el cumplimiento de sus funciones siempre y cuando haya sido sancionado.

Artículo 24°. *Remoción justificada del revisor fiscal.* Se entenderá que es justificada la remoción de un revisor fiscal, entre otros casos, cuando no reúna las calidades, incurra en las inhabilidades, o viole las prohibiciones consagradas en esta ley.

Artículo 25. *Renuncia justificada del revisor fiscal.* El revisor fiscal podrá renunciar al cargo, entre otros, en los siguientes casos:

1. Cuando los administradores sean renuentes a introducir los correctivos que se deriven de las observaciones formuladas por la revisoría fiscal.
2. Cuando la entidad contratante o sus administradores incumplan sus obligaciones para con la revisoría fiscal o le impidan el ejercicio de sus derechos.
3. Cuando por virtud del hecho de un tercero se encuentre incurso en inhabilidad o prohibición que le impida el ejercicio.

Sección III

Presupuesto de la revisoría fiscal

Artículo 26°. *Aprobación del presupuesto de la revisoría fiscal.* Simultáneamente con la elección del revisor fiscal, deberá aprobarse un presupuesto detallado de recursos humanos, técnicos y económicos, que permita a la revisoría fiscal tener la estructura y contar con los recursos necesarios para el cumplimiento adecuado de sus obligaciones. Las erogaciones que implique el presupuesto pueden incluirse dentro de la remuneración del revisor fiscal o disponerse que se harán con fondos de la entidad fiscalizada, pero en este caso y en relación con ellos el revisor fiscal tendrá el carácter de ordenador del gasto.

PARÁGRAFO. Las autoridades de inspección, control y vigilancia velarán por el estricto cumplimiento del presupuesto.

Artículo 27°. *Marco de referencia.* Con antelación no inferior a dos (2) meses de la fecha fijada para la elección del revisor fiscal, el representante legal de la entidad en cuestión deberá poner a disposición de los aspirantes, junto con un juego completo de los estados financieros de propósito general más recientes y su dictamen si lo hubiere, un documento en el cual se describa la entidad, su forma de organización y control, sus actividades principales, el tamaño de sus operaciones, la enumeración de las ciudades en las cuales opere, su número de empleados, la organización, tamaño, calificaciones de los funcionarios y demás datos que permitan evaluar la auditoría interna donde ella exista, las otras informaciones que conforme a las normas de la profesión contable son necesarias para cotizar en debida forma la prestación de los servicios de revisoría fiscal, así como las condiciones y requisitos a los cuales debe sujetarse la propuesta con el fin de garantizar que todas las que se presenten sean comparables.

Artículo 28°. *Ampliación de informaciones.* En el marco de referencia se indicará la fecha, la hora y lugar en que, por una sola vez, en presencia de todos los aspirantes que quieran asistir, se ampliarán las informaciones sobre la entidad o se resolverán las dudas a que haya lugar. A estas reuniones deberán asistir el representante legal de la entidad y su revisor fiscal, a fin de contestar las preguntas pertinentes que durante ellas se formulen.

Artículo 29°. *Prohibición y reserva.* Ni el ente económico, ni personas vinculadas a éste a cualquier título, podrán suministrar información a los aspirantes mediante mecanismos o en oportunidades distintas de las indicadas en los dos artículos anteriores. Tampoco podrán revelarles en forma alguna información sobre distintas propuestas. La violación de lo aquí dispuesto genera

la ineficacia del respectivo nombramiento o elección. Por su parte los aspirantes están obligados a guardar absoluta reserva de todas las informaciones que se les suministre.

Artículo 30°. *Concurso.* Sin perjuicio de lo dispuesto por la ley en materia de contratación estatal, la escogencia del revisor fiscal se hará mediante concurso abierto en que participen no menos de tres aspirantes, realizado y documentado conforme a las normas que por vía reglamentaria determine el Gobierno Nacional.

Artículo 31°. *Cotización.* Los servicios de revisoría fiscal se cotizarán siempre en forma completa y por escrito, en sobre cerrado dirigido al representante legal, con antelación no inferior a quince días hábiles a la fecha fijada para la elección. Dicha cotización incluirá un proyecto de presupuesto que cumpla los requisitos consagrados en esta ley. En todo caso será obligatorio detallar el número, calidades, dedicación en horas y remuneración que corresponda a cada categoría del personal que se asignará a la revisoría fiscal, en especial las que versen sobre las que tengan las personas concretas que se desempeñarán como encargados o delegados en caso de ser elegidos. Las condiciones cotizadas no podrán ser cambiadas a menos que tal oportunidad se brinde a todos los que hubiesen cotizado inicialmente. Salvo que en ellas se indique otra cosa, una cotización tendrá vigencia por el término de dos meses contados desde la fecha de su entrega.

Las calidades del personal ofrecidas deberán mantenerse durante todo el lapso de ejecución del contrato.

Artículo 32°. *Ajustes al presupuesto de la revisoría fiscal.* Cuando circunstancias sobrevinientes alteren las bases que hubieren sido utilizadas para calcular el presupuesto de que trata esta sección, a solicitud motivada del revisor fiscal, debe ser ajustado por quien fuere competente para designarlo, a más tardar dentro de los dos meses siguientes a la fecha de presentación de dicha solicitud.

Artículo 33°. *Facultades de las autoridades respecto del presupuesto de la revisoría fiscal.*

Las autoridades facultadas para ejercer inspección, vigilancia o control sobre la entidad fiscalizada, de oficio o por solicitud de quien demuestre interés jurídico, pueden examinar en cualquier tiempo el presupuesto asignado a la revisoría fiscal, con el objeto de establecer si es adecuado para permitir el cumplimiento de las obligaciones a cargo de ésta. Si oída la respectiva entidad y sus revisores fiscales, teniendo en cuenta las exigencias previstas en las normas que rigen la revisoría fiscal, tales autoridades concluyeren que dicho presupuesto es insuficiente, podrán requerir, mediante acto motivado y bajo apremio de multas diarias, cada una de ellas hasta por el equivalente a diez (10) salarios mínimos legales mensuales, que quien fuere competente para designar al revisor fiscal introduzca los ajustes a que haya lugar, en un plazo que no podrá exceder de dos meses contados a partir de la fecha de ejecutoría de la providencia respectiva.

Artículo 34°. *Aceptación del nombramiento.* Quien hubiese sido elegido revisor fiscal, deberá aceptar o rechazar el cargo, por escrito, dentro de los cinco días hábiles siguientes a la fecha en la cual se comunique el nombramiento. Este sólo podrá rechazarse por motivos de fuerza mayor, caso fortuito, intervención de un tercero, inhabilidad sobreviniente, por haberse realizado extemporáneamente o en términos distintos de los cotizados o presupuestados.

Artículo 35°. *Perfeccionamiento de la relación jurídica.* Con la aceptación de la revisoría fiscal, en la cual deberán indicarse las personas naturales que se encargarán de dirigirla, se perfecciona la relación jurídica en los términos cotizados, sin que sea necesario suscribir ningún otro documento. Esta sólo será oponible a terceros a partir de la fecha de su inscripción en el registro competente. Dicha relación jurídica en ningún caso tendrá naturaleza laboral.

Artículo 36°. *Entrega del cargo.* El Revisor Fiscal saliente deberá hacer entrega de su cargo al entrante, dentro del mes siguiente a la fecha en la cual se efectúe el nombramiento de éste.

Artículo 37°. *Inscripción del nombramiento.* Una vez recibido el cargo y, en todo caso, dentro del plazo consagrado en el artículo anterior, el revisor fiscal procederá a inscribir su nombramiento, presentando copia del documento mediante el cual se le haya notificado su designación, de aquel en el cual conste su aceptación y copia del presupuesto aprobado, ante la Cámara de Comercio o la entidad competente.

En el registro de revisores fiscales se dejará constancia, además de los datos que identifiquen al inscrito del cumplimiento de los requisitos para ser elegido, de sus nombramientos, renunciaciones y remociones, de los presupuestos aprobados, de las cláusulas limitativas de su responsabilidad civil, de las sanciones civiles, penales, contravencionales o disciplinarias de que fuere objeto y de los demás datos y circunstancias que determine el Gobierno Nacional. Este registro será público.

Artículo 38°. *Actualización del registro.* Cuando ocurran hechos o se perfeccionen actos que modifiquen los datos suministrados por el revisor fiscal al inscribir su nombramiento, éste deberá informar de ello a la Cámara de Comercio o entidad competente, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la de ocurrencia o perfeccionamiento de tales hechos o actos.

Capítulo III

De la responsabilidad

Artículo 39°. *Responsabilidad del revisor fiscal.* Los revisores fiscales, sus encargados, delegados y auxiliares, así como las firmas de contadores públicos contratadas para prestar los servicios de revisoría fiscal deben afrontar las consecuencias de sus propios hechos, consistan éstos en acciones u omisiones. Por consiguiente, no son responsables por el cumplimiento de los deberes u obligaciones ni por las consecuencias de los hechos de terceras personas, distintas de las que integran la revisoría fiscal, tales como los que correspondan o sean realizados por las entidades

fiscalizadas o por sus administradores. Con sujeción a lo previsto en la presente ley, y con relación a sus funciones, son responsables civilmente por el daño que causen. También son responsables penal, contravencional o disciplinariamente, por la violación de la ley, las normas de la revisoría fiscal, los estatutos de las entidades fiscalizadas o sus obligaciones contractuales.

Artículo 40°. *Garantías procesales.* Conforme al derecho esencial al debido proceso, los revisores fiscales, sus encargados, delegados y auxiliares, sólo podrán ser juzgados, condenados o sancionados, en materia penal, disciplinaria y contravencional, con observancia de la plenitud de las normas sustanciales y procedimentales pertinentes y, en especial, con respecto de los siguientes principios:

Celeridad y publicidad del proceso; legalidad de la infracción y proporcionalidad de la pena; presunción de inocencia, derecho a la defensa y a no declarar contra sí mismo; carga y contradicción de la prueba; imparcialidad e idoneidad de los investigadores y falladores; intervención de peritos contadores públicos sobre aquellos asuntos propios de la ciencia contable; concordancia de lo decidido con lo discutido; favorabilidad; proceso y pena únicos, cosa juzgada y prescripción, la cual tratándose de acciones en materia civil, penal, disciplinaria y contravencional será de tres (3) años.

Artículo 41°. *Responsabilidad civil.* Tratándose de responsabilidad civil, los revisores fiscales, las firmas de contadores públicos que prestan los servicios de revisoría fiscal, los encargados, delegados y auxiliares son responsables ante la entidad fiscalizada y ante los destinatarios directos de sus informes.

Cuando el perjuicio que sufra un tercero sea la consecuencia de la concurrencia de acciones u omisiones realizadas por otras personas y el revisor fiscal, como cuando se compruebe que un estado financiero certificado y dictaminado no es fidedigno, la autoridad competente vinculará al

proceso a la entidad fiscalizada y a todos aquellos que deban responder, a fin de resolver simultáneamente sobre su responsabilidad.

4. Conclusiones

Se logró reconocer la eficiencia del sistema de la teoría del aseguramiento como un posible modelo a seguir en el que hacer de la Revisoría Fiscal, identificando los problemas y falencias al que este conlleva por su corto alcance en la revisión de Estados Financieros, enfocado únicamente en el saldo de las transacciones y no en el movimiento que soportan estas cifras.

El análisis de la teoría del control permitió identificar las ventajas que esta ejerce sobre las operaciones sociales, corrigiendo las debilidades que se presentan en estas y que afectan las cifras de los Estados Financieros, determinando así, que el modelo de control en comparación con el modelo de aseguramiento es el que se ajusta a las necesidades de la Revisoría Fiscal, ya que cumple con las funciones y facultades que le han sido otorgadas a esta por la ley.

La exposición de los motivos aporta elementos para que el Estado deba promulgar una ley que reglamente el ejercicio de la Revisoría Fiscal, como un órgano que garantiza que las operaciones sociales de los administradores se ajustan a los estatutos y las decisiones de los máximos órganos, en búsqueda de estrategias competitivas frente a los diversos mercados de orden mundial.

Con base en los análisis se propone el perfilamiento normativo adecuado para una legislación actualizada de la revisoría fiscal en Colombia, coherente con la actualidad y las dinámicas económicas del mundo.

Referencias

- Ablan B, Nayibe C. (2013). Las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP): una revisión de los aspectos clave a considerar y de la situación en Venezuela. *Visión Gerencial*, (2), 221-240. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=465545894008>
- American Institute of CPA's [AICPA]. (2013, septiembre). American Institute of CPA's. Center for Audit Quality. <http://www.aicpa.org/InterestAreas/CenterForAuditQuality/Pages/CAQ.aspx>
- Bertalanffy, L. (1976). *Teoría general de sistemas*. Fondo de Cultura Económica.
- Boned, J. (2018). Diferencias que presentan las NIIF y los US GAAP en la información financiera de las empresas; *Revista de Contabilidad y Dirección* 26, 35-55. <https://accid.org/wp-content/uploads/2020/07/02-RCD-26-Diferencias-que-presentan-las-NIIF-y-los-US-GAAP-1.pdf>
- Cámara de Comercio De Bogotá. (1986). Sociedades Comerciales. Cámara de Comercio De Bogotá. <https://bibliotecadigital.ccb.org.co/handle/11520/20480>
- Congreso de Colombia (1931, 05 de mayo) Ley 58 de 1931. Por la cual se crea la Superintendencia de Sociedades Anónimas y se dictan otras disposiciones. <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1610332>
- Congreso de Colombia. (1935, 18 de diciembre). Ley 73 de 1935. Por la cual se provee a la revisión del Código de Comercio y se dictan otras disposiciones. <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1621715>
- Congreso de Colombia. (2009, 13 de julio). 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. <http://suin.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1677255>
- Consulting Group. (2013). Gráfico de control. <https://spcgroup.com.mx/wp-content/uploads/2013/02/Untitled-5-copy.jpg>
- Corte Constitucional. (1997, 10 de octubre). Sentencia C-538/97. Secreto profesional predicable de los contadores públicos y revisores fiscales. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1997/c-538-97.htm>
- Corte Constitucional. (1998, 04 de marzo). Sentencia C-062/98. Al revisor fiscal le implica el deber de denunciar conductas ilícitas o irregulares. En consecuencia, no se puede alegar el secreto profesional frente a este deber. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1998/C-062-98.htm#:~:text=C%2D062%2D98%20Corte%20Constitucional%20de%20Colombia&text=La%20idea%20de%20secreto%20profesional,hechos%20de%20su%20vida%20privada>
- Corte Constitucional. (2009, 03 de noviembre). Sentencia C-788/09. Inhabilidad de contador publico por ejercicio de la revisoria fiscal. <https://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2009/C-788-09.htm>
- CTCP [Consejo Técnico de la Contaduría Pública]. (2012, 05 de diciembre). Direccionamiento Estratégico. <https://www.ctcp.gov.co/proyectos/contabilidad-e-informacion-financiera/documentos-organismos-internacionales/decreto-3022-de-2013/4-1-direccionamiento-estrategico-dic-2012>.
- Deloitte. (2014). Estándares Internacionales de Aseguramiento El contexto. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/audit/revistadigital/Rev%201Deloitte.pdf>

- Deloitte. (2015). Coso Marco de referencia para la implementación, gestión y control de un adecuado Sistema de Control Interno. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/mx/Documents/risk/COSO-Sesion1.pdf>
- IAASB. (2013). Manual de pronunciamientos internacionales de control de calidad, auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento relacionados. “Identificación y Valoración del Riesgo”. https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Manual-de-Normas-Internacionales-de-Control-de-Calidad-Auditoria-Revision-Otros-Encargos-de-Aseguramiento-y-Servicios-Relacionados-Edicion-2013-Parte-I_0.pdf
- Jaramillo J., Marcela; García B., Ma. Antonia; Pérez Ch. Manuel A. (2013). Escándalos financieros y su efecto sobre la credibilidad de la auditoría, cod 103d. *XVII Congreso AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de empresas)* 25-27 de septiembre; http://www.aeca1.org/pub/on_line/comunicaciones_xviicongresoaeca/cd/103d.pdf
- Leuro, A. (2016). Convergencia de normas internacionales de auditoría y aseguramiento en las pymes colombianas y su relación con los riesgos asumidos por los auditores. *Tendencias*, 17(1), 142-153.
- Mantilla, S. (2010). Aseguramiento: ¿Qué es eso? Documento Libre, editor Mantilla Samuel. https://issuu.com/samantilla/docs/que_es_aseguramiento
- Matallana, E., y Segura D. (2014). La Ley Sarbanes-Oxley y su necesidad en las entidades colombianas como solución a los casos de corrupción en temas financieros. *Revista Activos*, 12(22), 195- 228. <https://doi.org/10.15332/25005278/3834>
- Portafolio (2020, febrero 5 -8:46 A.M). Los tres principios del manifiesto de Davos 2020: Este indica que las empresas deben ser equitativas en lo social y sostenibles

respecto al uso de los recursos y sistemas naturales. <https://www.portafolio.co/internacional/los-tres-principios-del-manifiesto-de-davos-2020-537756>

Presidente de la República de Colombia (1971, 27 de marzo). Decreto 410 de 1971. Por el cual se expide el Código de Comercio. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=41102>

Presidente de la república de Colombia (1993, 29 de diciembre). Decreto 2649 de 1993. Por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. <https://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=9863>

Presidente de la República de Colombia (2019, diciembre 13) Decreto 2270 de 2019; Por el cual se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un Anexo No, 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, Decreto 2420 de 2015, y se dictan otras disposiciones. <https://actualicese.com/decreto-2270-de-13-12-2019/>