

**Análisis a la reglamentación de la actividad de la Revisoría Fiscal y su  
proyecto de reforma**

Autor:  
Alfredo Ferreira Zapata

Universidad Santiago de Cali  
Facultad de Ciencias Económicas  
Especialización en Revisoría Fiscal  
Santiago de Cali  
2023

**Análisis a la reglamentación de la actividad de la Revisoría Fiscal y su  
proyecto de Reforma**

Autor:  
Alfredo Ferreira Zapata

Director:  
Paola Carvajal Pardo

Proyecto de grado en modalidad monografía de revisión bibliográfica  
presentado en cumplimiento parcial de los requerimientos para optar por el  
título de Especialista en Revisoría Fiscal.

Universidad Santiago de Cali  
Facultad de Ciencias Económicas  
Especialización en Revisoría Fiscal  
Santiago de Cali  
2023

Nota de aceptación \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
Firma del Presidente del Jurado

\_\_\_\_\_  
Firma del Jurado

\_\_\_\_\_  
Firma del Jurado

## **Dedicatoria**

A mi Padre Celestial y a Jesucristo su hijo. A mi padre Francisco José Ferreira y a mi madre María Amanda Zapata en testimonio de eterna gratitud. Sin su aporte, nada de esto hubiera sido posible. A mi esposa Adriana y a nuestros hijos, nietos, yernos y nueras.

*Alfredo Ferreira Zapata.*

## **Agradecimientos**

A la Universidad Santiago de Cali por su contribución con mi formación académica,  
al doctor José Luis Mantilla director de la Especialización en Revisoría Fiscal de la  
Universidad Santiago de Cali por su compromiso con los estudiantes de esta especialización  
y a todo el cuerpo de profesores de la especialización por su contribución con la misma.

*Alfredo Ferreira Zapata.*

## Tabla de contenido

<b>Resumen.....</b>	<b>1</b>
<b>Abstract .....</b>	<b>2</b>
<b>Introducción .....</b>	<b>3</b>
<b>1. Antecedentes.....</b>	<b>5</b>
<b>2. El problema de investigación .....</b>	<b>7</b>
2.1. Planteamiento del problema.....	7
2.2. Formulación del problema .....	10
2.3. Sistematización del problema .....	10
<b>3. Objetivos .....</b>	<b>11</b>
3.1. Objetivo general.....	11
3.2. Objetivos específicos .....	11
<b>4. Justificación.....</b>	<b>12</b>
<b>5. Marco de referencia.....</b>	<b>14</b>
5.1. Estado del arte .....	14
5.2. Marco teórico y conceptual.....	16
<b>6. Metodología .....</b>	<b>21</b>
6.1. Tipo de investigación .....	21
6.2. Fases de la investigación.....	21
6.3. Fuentes de información .....	22
6.4. Marco lógico .....	23

<b>7. Desarrollo de la investigación .....</b>	<b>24</b>
7.1. Resultados de la Fase I - Funciones de un Revisor Fiscal .....	24
7.2. Resultados de la Fase II - Propuestas de reforma mas recientes .....	28
7.3. Resultados de la Fase III – Nuevo panorama si se aprueba la reforma..	30
<b>8. Conclusiones .....</b>	<b>42</b>
<b>9. Recomendaciones .....</b>	<b>44</b>
<b>Referencias .....</b>	<b>1</b>

**Lista de tablas**

Tabla 1. Marco lógico.

20

**Lista de figuras**

Figura 1. Fases de la investigacion. ....	18
---	----

## Resumen

El presente trabajo tiene como propósito investigar sobre el ejercicio de la Revisoría Fiscal en Colombia y sus posibles reformas e incluye no solamente las funciones a cargo del profesional que la ejerce sino también su perfil profesional y las condiciones de idoneidad del mismo. Para tal propósito se tiene en cuenta la importancia que reviste la institución de la Revisoría Fiscal tanto para el estado como para la sociedad en general. También se tiene en cuenta el marco normativo y las entidades que regulan su ejercicio actualmente. Este trabajo es una monografía de investigación bibliográfica que se complementa con información extraída de internet y que consta de tres fases que incluyen las funciones actuales del Revisor Fiscal, algunas de las propuestas de reforma más recientes y un posible panorama en caso de aprobarse el proyecto de reforma actual a la Revisoría Fiscal.

**Palabras clave:** Revisoría Fiscal, Revisor Fiscal, Consejo Técnico de la Contaduría Pública, CTCP, reforma a la Revisoría Fiscal, Documento para Proyecto de Ley por medio del cual se regula la Revisoría Fiscal.

### **Abstract**

The purpose of this academic work is to investigate on the practice of the Statutory Auditing in Colombia and its possible reforms which includes not only the duties of the Statutory Auditor, but also his professional profile and the conditions of suitability of the same professional. For this purpose, the importance of the institution of the Statutory Auditing both for the state and for society in general is taken into account. The regulatory framework and the entities that currently regulate its exercise are also taken into account. This work is a bibliographic research academic work that is complemented with information taken from the Internet and that consists of three phases which include the current functions of the Statutory Auditor, some of the recent proposals for reform the Statutory Auditing and a possible overview in if the current reform proposal is approved.

**Keywords:** Statutory Auditing, Statutory Auditor, Technical Council of Public Accounting, CTCPC, reform to the Statutory Auditing, Document for Bill of Law by means of which the Statutory Auditing is regulated.

## Introducción

Actualmente las funciones y responsabilidades de un Revisor Fiscal están contenidas en el código de comercio en los artículos del 203 al 217 así como en la ley 43 de 1990, la ley 190 de 1995, la ley 222 de 1995, la ley 1314 de 2009 y el decreto único reglamentario 2420 de 2015. En cuanto al perfil profesional requerido, la ley se limita a exigir que sea un profesional de la contaduría pública (artículo 13 de la ley 43 de 1990 y artículo 215 del código de comercio) lo cual deberá ser acreditado con un título profesional y una tarjeta profesional expedida por la Junta Central de Contadores (artículo 3 de la ley 43 de 1990). La confianza que el estado, las organizaciones involucradas y la sociedad en general tengan del ente auditado o fiscalizado y de la información financiera que de este ente se emita y publique depende de un desempeño del Revisor Fiscal ajustado a las leyes y a las normas que regulan su ejercicio. Así lo considera por ejemplo el Consejo Técnico de la Contaduría Pública en su Pronunciamiento 7 (Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), 1993).

Sin embargo, la necesidad de reformar esta institución ha sido planteada desde los principios mismos de su existencia. Solo para mencionar los tres intentos más recientes, en el año 2020 el Consejo Técnico de la Contaduría Pública convocó a la comunidad contable para conformar veintiún comités departamentales, cuatro regionales y uno nacional con el propósito de preparar una propuesta de reforma a la Revisoría Fiscal. El día 06 de julio de 2022 el comité nacional al que se llamó “Comité Nacional para la Reforma de la Revisoría Fiscal” presentó al CTCP el documento llamado “Documento para Proyecto de Ley por medio del cual se regula la Revisoría Fiscal” cuyo propósito es hacer trámite en el congreso de la república. En 2019 la Superintendencia de Sociedades propuso hacer una reforma al código de comercio en lo que se refiere al ejercicio de la profesión contable y de la Revisoría Fiscal a lo cual respondió la comunidad contable del país representada por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), la Unidad Administrativa Especial de la Junta

Central de Contadores (UAE JCC), el Instituto Nacional de Contadores Públicos (INCP), el Colegio de Contadores Públicos de Colombia (CONPUCOL) y representantes de la docencia universitaria. Dicha respuesta consistió en una propuesta de reforma al código de comercio en sus artículos del 203 al 217. Por otro lado, en el 2012 fue presentado al congreso de la republica el proyecto de ley 077 con el que se pretendía realizar cambios al ejercicio de la contaduría pública tales como la perdida de representación de la comunidad contable en el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, la división del ejercicio de la profesión en dos categorías de contadores, restringiéndole a una de ellas el ejercer labores tales como la emisión de dictámenes, la auditoria externa y la revisoría fiscal y disminuyendo a esta ultima las funciones que establece el artículo 207 del código de comercio.

Entre las entidades que tienen relación con el ejercicio de la Revisoría Fiscal se encuentran las superintendencias de Sociedades y Financiera que de acuerdo con los artículos 216 y 217 del código de comercio están facultadas para imponer sanciones de tipo administrativo. La Junta Central de Contadores por su parte está facultada para sancionar a los contadores que, en el cumplimiento de labores de Revisor Fiscal, violen normas de tipo ético. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) de conformidad con los artículos 658-1, 659, 660 y 670 en razón a la inexactitud de datos contables en las declaraciones tributarias dicha entidad puede sancionar al revisor fiscal suspendiendo su facultad de firmar declaraciones tributarias en forma temporal o definitiva, pero incluso puede haber lugar a sanciones de tipo pecuniario.

## 1. Antecedentes

La necesidad de la sociedad de garantizar la continuidad de las organizaciones a través de la protección y buen uso de sus recursos ha planteado la exigencia de crear mecanismos de control que aseguren dichos requerimientos y de esta necesidad nace la Revisoría Fiscal. El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) en el documento Orientación Profesional del 21 de junio de 2008 la define como “Una institución de origen legal, de carácter profesional a la cual le corresponde por ministerio de la ley, bajo la responsabilidad de un profesional contable, con sujeción a las normas que le son propias, vigilar integralmente los entes económicos, dando fe pública de sus actuaciones.” (Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), 2008).

De acuerdo con el artículo 13 de la ley 43 de 1990 y el artículo 215 del Código de Comercio (decreto 410 de 1971) la Revisoría Fiscal solo puede ser ejercida por un contador público. Más allá de este requisito la legislación vigente no exige cumplir otro diferente. Solo exige que se acredite tal condición (la de Contador Público) con un título profesional de una universidad colombiana y la tarjeta profesional expedida por La Junta Central de Contadores de Colombia pues así lo establece el artículo 3 de la ley 43 de 1990.

El 6 de julio de 2022 el Comité Nacional para la Reforma de la Revisoría Fiscal entregó al Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) el llamado “Documento para Proyecto de Ley por medio del cual se regula la Revisoría Fiscal” el cual constituye una propuesta de proyecto de ley para la regulación del ejercicio de la Revisoría Fiscal. En dicho documento, en su artículo 7 se establece que “Para ocupar el cargo de revisor fiscal se exige ser Contador Público profesional” con título profesional y tarjeta profesional de la Junta Central de Contadores pero se propone que se establezcan otras condiciones de idoneidad además de esta, tales como haber cursado una especialización en áreas que tengan relación

con la revisoría fiscal o la auditoria, contar con una experiencia especifica en labores relacionadas con el ejercicio de la profesión contable de por lo menos tres años (Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), 2022).

En 2019 la Superintendencia de Sociedades propuso hacer una reforma al código de comercio en lo que se refiere al ejercicio de la profesión contable y de la Revisoría Fiscal a lo cual respondió la comunidad contable del país representada por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), la Unidad Administrativa Especial de la Junta Central de Contadores (UAE JCC), el Instituto Nacional de Contadores Públicos (INCP), el Colegio de Contadores Públicos de Colombia (CONPUCOL) y representantes de la docencia universitaria.

Otro intento de reformar el ejercicio de la Revisoría Fiscal fue el proyecto de ley 077 de 2012 con el que se pretendía realizar cambios al ejercicio de la contaduría pública tales como la perdida de representación de la comunidad contable en el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, la división del ejercicio de la profesión en dos categorías de contadores, restringiéndole a una de ellas el ejercer labores como la emisión de dictámenes, la auditoria externa y la revisoría fiscal y disminuyendo a esta ultima las funciones que establece el artículo 207 del código de comercio.

## 2. El problema de investigación

### 2.1. Planteamiento del problema

La reforma al ejercicio de la revisoría fiscal se ha planteado desde el mismo momento de su creación en la ley 58 de 1931 en la que se hace mención específica del revisor fiscal por primera vez e incluso en algunas ocasiones también se ha planteado su eliminación.

Citaremos aquí algunas de las ocasiones que han definido la institución hasta convertirse en lo que es hoy:

- En 1931 a partir de la ley 58 de ese mismo año se establece la independencia con la que el revisor fiscal debe actuar y se le da protagonismo a la vigilancia, pero se relega a un segundo plano la auditoría.
- La ley 73 de 1935 exigió que las sociedades anónimas deberían tener Revisor Fiscal y estableció que este debería ser nombrado por la asamblea general de accionistas y fijó sus funciones.
- En el año 1936 se promulgó el decreto 1946 mediante el cual se estableció que los revisores fiscales deberían tener un suplente y que los dos deberían ser inscritos en el registro mercantil.
- El decreto 2521 de 1950 tenía un capítulo dedicado exclusivamente al Revisor Fiscal. En este decreto se estableció la base para el ejercicio de esta institución.
- Con el decreto 2373 de 1956 se establece la obligatoriedad de acreditar la calidad de contador público para ejercer la Revisoría Fiscal y se le da mayor protagonismo a la auditoría financiera y la interventoría de cuentas.
- En 1960 se expidió promulgó la ley 145 que hace referencia al Revisor Fiscal en varios de sus apartes y entre otras cosas ratifica la exigencia de que se debe

acreditar la calidad de contador público para poder desempeñar el cargo de Revisor Fiscal y establece el contenido mínimo de su dictamen.

- El código de comercio (decreto 410 de 1971) vigente en la actualidad constituye a partir de ese momento una de las partes más importantes del marco normativo de la Revisoría Fiscal al establecer, entre otras varias cosas, las responsabilidades del Revisor Fiscal
- La ley 43 de 1990 ratifica la exigencia de acreditar la calidad de contador público para desempeñar funciones de Revisor Fiscal además de otras regulaciones respecto del ejercicio de dichas funciones.
- La ley 190 de 1995 hizo referencia a la labor de los Revisores Fiscales en entes que contraten con el estado
- La ley 222 de 1995 contiene algunas disposiciones sobre estados financieros dictaminados
- Con la ley 1314 de 2009 y la legislación que la reglamenta (decreto 2706 de 2012, decreto 2784 de 2012, decreto 1851 de 2013 y decreto 302 de 2015) se llega a las responsabilidades actuales que hacen énfasis a la auditoría financiera, de cumplimiento, de gestión y de control interno. Con esta norma se establecen normas internacionales tales como las NIIF, NIC y las NAI que comprenden las NIA (ISA), NICC (ISQC), NIER o NITR (ISRA), NIEA (ISAE), NISR (ISRS) Y EL Código de Ética para Profesionales de la contabilidad
- DUR 2420 de 2015 que compila todos los decretos reglamentarios de la ley 1314 de 2009 y que reglamenta las normas internacionales a las que hace referencia el punto anterior

En este orden de ideas, en años recientes los intentos de reformar la institución de la revisoría fiscal han sido liderados entre otros por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública y la Superintendencia de Sociedades además del Instituto Nacional de Contadores Públicos, el Colegio de Contadores Públicos de Colombia, la Junta Central de Contadores, la academia y las firmas de auditoría nacionales e internacionales.

Las inquietudes esgrimidas, entre otras, han sido un código de comercio anacrónico, falta de una definición de la revisoría fiscal unificada, demasiadas funciones de certificaciones que en ocasiones terminan convirtiéndose en funciones notariales (que alejan al revisor fiscal de la verdadera naturaleza de sus responsabilidades) y menos funciones de evaluación y control, la confianza perdida de quienes son los usuarios de este servicio, la forma como a través del tiempo han aumentado las responsabilidades pero los derechos se han quedado estancados, falta de independencia (libre remoción usada por ejemplo cuando un informe no es del agrado de la administración), una gran variedad de normas que regulan su ejercicio (es decir la falta de una sola norma dentro de la cual enmarcar todo su ejercicio).

En este momento, como ya se ha mencionado en este trabajo, se está llevando a cabo un proceso que reclama ser una respuesta a las permanentes manifestaciones de necesidad de reforma de esta institución. El documento en mención es el “Documento para Proyecto de Ley por medio del cual se regula la Revisoría Fiscal” generado por el “Comité Nacional para la Reforma de la Revisoría Fiscal”. Este comité presentó dicho documento al Consejo Técnico De La Contaduría Pública (CTCP) el día 06 de julio de 2022. El 03 de abril de 2023 fue consultada la página del senado de la república y se confirmó que aún no ha sido radicado como proyecto de ley.

## 2.2. Formulación del problema

Con base en lo planteado anteriormente y tomando en cuenta el foco de esta investigación, desde la perspectiva del autor se considera importante realizar un estudio de la reglamentación de la actividad de la Revisoría Fiscal y su último proyecto de reforma con el propósito de comprender y reflexionar sobre las mejoras de la práctica de la Revisoría Fiscal especialmente en términos de las cualidades profesionales de quienes la puedan ejercer.

## 2.3. Sistematización del problema

- ¿Cuáles son las funciones de un revisor fiscal?
- ¿Cuáles son las características, habilidades y competencias que debería tener un revisor fiscal?
- ¿Qué modificaciones al ejercicio de la Revisoría Fiscal contiene la actual propuesta de reforma del Consejo Técnico de la Contaduría Pública?

### **3. Objetivos**

#### **3.1. Objetivo general**

Realizar un estudio de la reglamentación de la actividad del Revisor Fiscal y comprender y reflexionar sobre las modificaciones propuestas al ejercicio de dicha actividad.

#### **3.2. Objetivos específicos**

- Establecer cuáles son las funciones de un revisor fiscal.
- Establecer cuáles han sido las tres propuestas de reforma a la Revisoría Fiscal más recientes.
- Establecer cuál sería el nuevo panorama en el campo de la revisoría fiscal de convertirse en ley la propuesta de proyecto de ley que está pendiente de radicarse en el congreso de la república como proyecto de ley por parte del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (MINCIT).

#### 4. Justificación

El presente trabajo se lleva a cabo considerando la importancia que reviste para el estado y la sociedad la revisoría fiscal como ente fiscalizador. De la labor del revisor fiscal depende la confianza que el estado y la sociedad tengan en el ente económico fiscalizado (en el que el revisor fiscal desempeña su labor).

Desde el nacimiento de la institución de la revisoría fiscal los estamentos de la sociedad y el estado involucrados con esta han planteado la necesidad de reformar su ejercicio y aun aseguran que las modificaciones que se han hecho hasta ahora son insuficientes y es necesario hacer más reformas.

Varias han sido las justificaciones que se han expuesto a través de su historia para tratar de conseguir su reforma. Algunas de estas son: es necesario incrementar la confianza que se ha perdido por la revisoría fiscal. A través de los años han aumentado las responsabilidades, pero los derechos siguen igual. Los derechos y la independencia se ven comprometidos cuando un informe no satisface las expectativas de la administración y el revisor fiscal generalmente es removido. El número y la diversidad de normas que regulan su ejercicio algunas de ellas incompatibles y contradictorias y que hacen más difícil dicho ejercicio. La falta de herramientas que debilitan su ejercicio y hacen que se subestime su importancia. La baja remuneración que hace que sea imposible cumplir con sus verdaderos propósitos lo que ha contribuido con la pérdida de reputación. La necesidad de establecer funciones de acuerdo con el tipo de empresa en razón a que no es lo mismo que el revisor fiscal ejerza sus funciones en empresas de gran tamaño a que las ejerza en una mipyme pues las necesidades del estado y de la sociedad podrían ser diferentes en cada tipo de empresa.

El debate que se le ha dado durante el año 2022 a una posible reforma ha dejado claro que los estamentos de la sociedad y el estado interesados en este tema reconocen que era

necesario considerar dicha reforma. En este debate en particular se han cerrado las puertas a la participación de profesionales diferentes a los de la contaduría pública y ya en el pasado las diferentes organizaciones y gremios de contadores públicos hicieron lo propio en debates anteriores que plantearon la mencionada participación de profesionales diferentes a estos en el ejercicio de dicha institución.

## 5. Marco de referencia

### 5.1. Estado del arte

El ejercicio de la Revisoría Fiscal está regulado por

- El código de comercio (artículo 191 y artículos 203 al 217)
- La ley 43 de 1990
- La ley 190 de 1995 que dedica su artículo 80 a los Revisores Fiscales
- La ley 222 de 1995 que en el artículo 38 hace referencia a los estados financieros dictaminados
- La ley 1314 de 2009 que hace referencia a las normas internacionales luego reglamentadas por el decreto 2420 de 2015
- El decreto único reglamentario 2420 de 2015 que compila todos los decretos reglamentarios de la ley 1314 de 2009 respecto de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y Normas de Aseguramiento de la Información (NAI) que a su vez comprenden las Normas Internacionales de Auditoría – NIA (ISA), Normas Internacionales de Control de Calidad – NICC (ISQC), Normas Internacionales de Encargos de Revisión o de Trabajos de Revisión – NIER / NITR (ISRE), Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento – NIEA (ISAE), Normas Internacionales de Servicios Relacionados – NISR (ISRS) y el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad.
- Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS) establecidas en el artículo 7 de la ley 43 de 1990 (antes mencionada).

- Artículo 57 de la ley 2195 de 2022 que hace referencia a la obligación de denunciar ante las autoridades, actos de corrupción o cualquier indicio de comisión de delitos

Adicionalmente el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), recibió del Comité Nacional para la Reforma de la Revisoría Fiscal el llamado “Documento para Proyecto de Ley por medio del cual se regula la Revisoría Fiscal” el cual constituye una propuesta de proyecto de ley para la regulación del ejercicio de la Revisoría Fiscal el cual, luego de haber abierto discusión para que los contadores del país lo enriquecieran con sus opiniones respecto de lo que creyeran que hacían falta en su contenido, presento ante el congreso de la república el texto final para que haga su curso normal.

Luego del nacimiento de la figura del revisor fiscal en virtud de la ley 58 de 1931, y por presión del gremio de los comerciantes de la época, se suspendió indefinidamente su vigencia mediante el artículo 88 de la ley 134 del mismo año para que luego en 1936 se intentara derogar este artículo, pero nuevamente por presión de dicho gremio de comerciantes se resolvió aplazar la vigencia de la ley 58 de 1931 hasta el 01 de septiembre de 1937 con el artículo 15 de la Ley 128 de 1936. Proyectos posteriores intentaron declarar la suspensión definitiva de la ley 58 de 1931, pero finalmente fue reglamentada con el decreto 1984 de octubre de 1939.

En el año 1993 con el proyecto de ley 119 del mismo año presentado por los Ministros de Hacienda y Crédito Público, Desarrollo Económico y Justicia y luego con el proyecto de ley 163 del mismo año presentado por el congresista Armando Estrada Villa se pretendía que la función de revisor fiscal fuera ejercida por otros profesionales diferentes al contador público, pero por presión del gremio de contadores públicos fue imposible que esto se lograra.

En el año 2012 se presentó el proyecto de ley 077 con el que se pretendía disminuir las funciones que el artículo 207 del código de comercio. En el párrafo 2 del artículo 22 de este proyecto se pretendía eliminar casi todas las funciones del artículo 207 del Código de Comercio, pero al igual que en el caso anterior y por las mismas razones dicha propuesta no prosperó.

## **5.2. Marco teórico y conceptual**

### **5.2.1. La revisoría fiscal.**

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) en la Orientación Profesional del 21 de junio de 2008 la define como “Una institución de origen legal, de carácter profesional a la cual le corresponde por ministerio de la ley, bajo la responsabilidad de un profesional contable, con sujeción a las normas que le son propias, vigilar integralmente los entes económicos, dando fe pública de sus actuaciones.” (Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), 2008)

La institución de la Revisoría Fiscal nace con la ley 58 de 1931 en la que se hace mención específica de esta por primera vez. (Ley 58 de 1931. Por la cual se crea la Superintendencia de Sociedades Anónimas y se dictan otras disposiciones. 5 de mayo de 1931)

Según el Concepto CCTCP 013 DE 2001 de la misma entidad “la Revisoría Fiscal es una actividad de fiscalización integral fundamentada en el interés público, debe ser orientada por un contador público y éste se podrá apoyar en conceptos de peritos o contar con auxiliares cuando se requiera”.

El autor Jesús María Peña Bermúdez en su libro “Revisoría fiscal, una garantía para la empresa, la sociedad y el estado” de Ecoe Editores (capítulo 2 Importancia de

la revisoría fiscal, páginas de la 15 a la 24) escribe respecto de la Revisoría Fiscal y su función de fiscalización, “...que la fiscalización permanente sobre las actuaciones administrativas con función de empoderamiento y asegurabilidad del logro del bienestar de esas sociedades (naciones), su necesidad de existencia es incuestionable” (Peña Bermudez, Revisoría fiscal, una garantía para la empresa, la sociedad y el estado, 2017)

### **5.2.2. El ente económico fiscalizado.**

Son todas las entidades que por disposición de la ley deban tener Revisor Fiscal o que en forma voluntaria decidan tenerlo. De acuerdo con el artículo 203 del Código de Comercio las siguientes entidades están obligados a tenerlo:

- Todas las sociedades por acciones sin considerar el monto de sus ingresos o sus activos, a excepción de las Sociedades por Acciones Simplificadas S.A.S (así lo establecen el artículo 28 de la ley 1258 de 2008 y el artículo 1 del decreto 2020 de 2009 en los que se determina que para estos efectos este tipo de entidades están sujetas a lo que ordena el parágrafo 2 del artículo 13 de la ley 43 de 1990 del que se habla más adelante).
- Todas las sucursales de compañías extranjeras sin considerar el monto de sus ingresos o sus activos.
- Todas “las sociedades en las que, por ley o por los estatutos, la administración no corresponda a todos los socios, cuando así lo disponga cualquier número de socios excluidos de la administración que representen no menos del veinte por ciento del capital” sin

considerar el monto de sus ingresos o sus activos. (artículo 203 del Código de Comercio, Decreto 410 de 1971)

El párrafo 2 del artículo 13 de la ley 43 de 1990 establece que “será obligatorio tener revisor fiscal en todas las sociedades comerciales, de cualquier naturaleza, cuyos activos brutos al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior sean o excedan el equivalente de cinco mil salarios mínimos y/o cuyos ingresos brutos durante el año inmediatamente anterior sean o excedan al equivalente a tres mil salarios mínimos” que durante el año 2023 serán activos brutos iguales o superiores a COP \$5.000.000.000 y/o ingresos iguales o superiores a COP \$3.000.000.000.

De acuerdo con los artículos 38 y 41 de la ley 79 de 1988, todas las entidades del sector cooperativo (tal y como están definidas en el artículo 4 de dicha ley) están obligadas a tener Revisor Fiscal.

Según el artículo 228 de la ley 100 de 1993 también están obligadas a tener Revisor Fiscal todas las Entidades Promotoras de Salud (EPS) “cualquiera sea su naturaleza”.

De acuerdo con el artículo 79 del decreto ley 663 de 1993 están obligadas a tener revisor fiscal todas las entidades vigiladas por la superintendencia financiera, a excepción de los intermediarios de seguros.

### **5.2.3. El estado.**

Para los efectos de este trabajo se entiende que el estado está representado en todas sus instancias facultadas para legislar sobre la materia o emitir leyes, decretos, resoluciones, circulares, etc. tales como el congreso de la república (artículo 150 de la Constitución Política de Colombia, 1991), el ejecutivo en cabeza del presidente de la

república (artículos 189 y 211 de la Constitución Política de Colombia, 1991), el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (MINCIT), superintendencias, Junta Central de Contadores (JCC), el Consejo Técnico de la Contaduría Pública o CTCP (artículos 150, 189 y 211 de la Constitución Política de Colombia, 1991) e instancias del poder judicial que tengan competencia sobre la materia.

#### **5.2.4. El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP).**

Según el artículo 6 de la ley 1314 de 2009 lo define como un “organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información” y está adscrito al Ministerio de Comercio Industria y Turismo. El artículo 1 del decreto 691 de 2010 establece que “El Consejo Técnico de la Contaduría Pública es un organismo permanente de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.”

Por otra parte el artículo 3 del acuerdo 1 de 2013 del CTCP señala que “El principal objeto del Consejo Técnico de la Contaduría Pública es presentar a consideración de los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio Industria y Turismo propuestas para que conjuntamente (...) expidan principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, de obligatorio cumplimiento para las personas naturales y jurídicas, según corresponda, y que de acuerdo con las normas vigentes estén obligadas a llevar contabilidad, así como a los contadores públicos, funcionarios y demás personas encargadas de la elaboración de estados financieros, de su promulgación y aseguramiento, todo lo anterior dirigido hacia la convergencia con estándares internacionales de aceptación mundial”.

### **5.2.5. El Comité Nacional para la Reforma de la Revisoría Fiscal.**

Es un ente adscrito al Consejo Técnico de la Contaduría Pública que fue creado con el propósito de brindar apoyo en la elaboración de una propuesta de reforma a la revisoría fiscal que dicho consejo debe presentar al congreso de la república como proyecto de ley y cuyo nombre es “Documento para Proyecto de Ley por medio del cual se regula la Revisoría Fiscal” documento que finalmente fue presentado al CTCP en fecha julio 6 de 2022 para su revisión y discusión y posterior presentación al poder legislativo como proyecto de ley.

### **5.2.6. La Junta Central de Contadores.**

La Junta Central de Contadores es una entidad creada mediante el decreto 2373 de 1956 la cual es una dependencia del ministerio de educación. Según el artículo 20 de la ley 43 de 1990 esta es una entidad a la que le corresponde ejercer funciones de inspección y vigilancia del ejercicio de la profesión del contador público. También le corresponde llevar a cabo la inscripción de todos los profesionales de la contaduría pública y la expedición de las respectivas tarjetas profesionales que los acrediten como tales.

## 6. Metodología

### 6.1. Tipo de investigación

La metodología utilizada en el proyecto está basada en el método científico. Más específicamente se trata de una monografía de revisión bibliográfica que ha sido complementada con información extraída de internet. También se define como una investigación de tipo mixto toda vez que las fases I y II son de tipo descriptivo y la III es de tipo exploratorio.

### 6.2. Fases de la investigación

El proyecto consta de tres fases que se detallan a continuación en la figura 1 las cuales corresponden a los objetivos específicos del mismo.

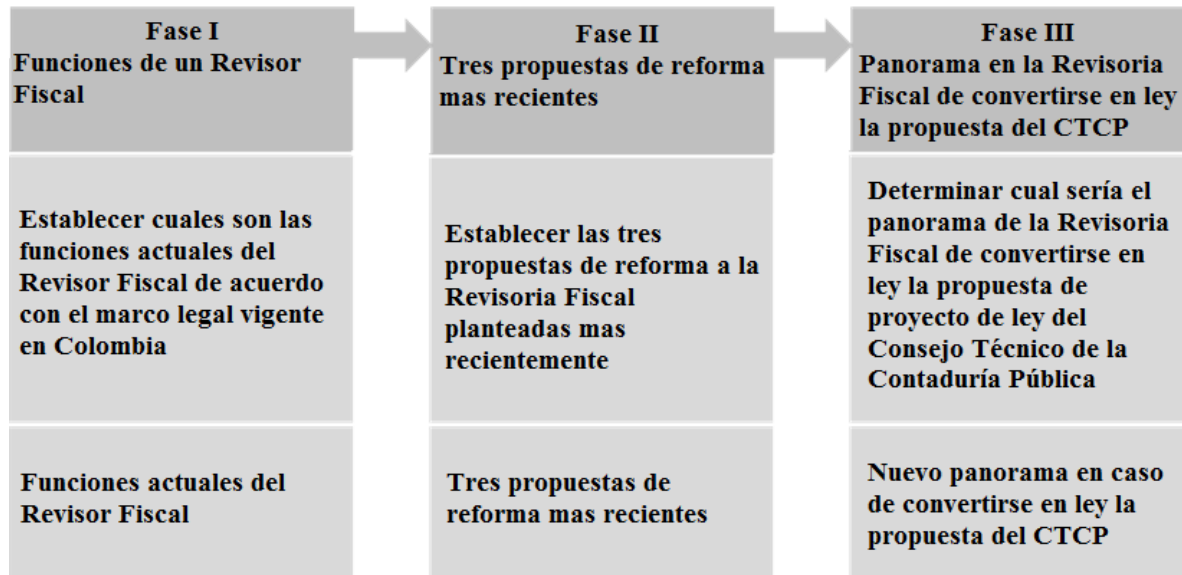


Figura 1. Fases de la investigación (Elaboración propia).

- Fase I. Funciones de un Revisor Fiscal.** De tipo descriptivo. En esta fase acudiremos a todas las fuentes idóneas como son las que conforman el marco normativo de la Revisoría Fiscal para finalmente establecer cuales son las funciones del Revisor Fiscal según la normativa colombiana.

- **Fase II.** Las tres propuestas de reforma a la Revisoría Fiscal más recientes. De tipo descriptivo. En esta fase consultaremos tres de los intentos más recientes que se han hecho para reformar la institución de la Revisoría Fiscal para establecer en que han consistido dichas propuestas de reforma en lo que respecta a la Revisoría Fiscal.
- **Fase III.** Nuevo panorama en el campo de la Revisoría Fiscal de convertirse en ley la actual propuesta de proyecto de ley del Consejo Técnico de la Contaduría Pública. De tipo exploratorio. En esta fase revisaremos la propuesta de proyecto de ley preparada por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública para la reforma de la Revisoría Fiscal para establecer cuál sería el nuevo panorama de dicha institución de convertirse esta en ley.

### 6.3. Fuentes de información

En el presente trabajo se utilizaron fuentes de información primarias tales como la legislación colombiana, proyectos de ley presentados al legislador colombiano, conceptos de entidades rectoras del ejercicio de la profesión del contador público. También se consultaron fuentes secundarias tales como trabajos de grado.

- **Fuentes primarias.** Las fuentes primarias utilizadas en este trabajo fueron normas legales colombianas tales como la ley 43 de 1990, el decreto 410 de 1971 o código de comercio, ley 58 de 1931, decreto 2373 de 1956, ley 1314 de 2009, documentos del Consejo Técnico de la Contaduría Pública tales como la Orientación Profesional del 21 de junio de 2008 y el proyecto de ley “Documento para Proyecto de Ley por medio del cual se regula la Revisoría Fiscal”, proyectos de ley tales como proyecto de ley 077 de 2012, proyecto de ley 119 de 1993, proyecto de ley 163 de 1993, normas o estándares colombianos e internacionales tales como Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS), Normas Internacionales de Información

Financiera (NIIF), Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y Normas de Aseguramiento de la Información (NAI).

- **Fuentes secundarias.** Las fuentes secundarias usadas se refieren a algunos portales de internet especializados y algunos trabajos académicos.

#### 6.4. Marco lógico

Con el propósito de desarrollar este proyecto identificaremos en primer lugar como se lleva a cabo el ejercicio de la Revisoría Fiscal y para ello identificaremos las funciones del profesional que la ejerce. En segundo lugar, conoceremos cuales han sido a la fecha las propuestas de reforma a su ejercicio. Finalmente propondremos cual sería el escenario en el campo de la revisoría Fiscal de convertirse en ley la propuesta de reforma a su ejercicio que actualmente está en manos del Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

Tabla 1.

Objetivos	Fases	Macro-actividades	Recursos	Resultados
Establecer cuáles son las funciones de un revisor fiscal.	Establecer funciones de un Revisor Fiscal.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Consulta del marco normativo de a Revisoría Fiscal.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Marco normativo de la Revisoría Fiscal.</li> <li>• Computador e internet</li> </ul>	Funciones y responsabilidades actuales de un Revisor Fiscal.
Establecer cuáles han sido las tres propuestas de reforma más recientes que se han planteado.	Establecer las tres propuestas de reforma a la Revisoría Fiscal más recientes.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Consulta de las tres propuestas de reforma a la Revisoría Fiscal más recientes.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Computador.</li> <li>• Internet.</li> <li>• Portales de entidades involucradas con la Revisoría Fiscal.</li> </ul>	Resumen de cada una de las tres propuestas de reforma más recientes.
Establecer cuál sería el nuevo panorama en el campo de la revisoría fiscal de convertirse en ley la propuesta de proyecto de ley del CTCP.	Establecer nuevo panorama en el campo de la Revisoría Fiscal de convertirse en ley la propuesta actual de proyecto de ley del CTCP.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Estudio de la propuesta actual de reforma a la Revisoría Fiscal del Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Propuesta de reforma presentada por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) en 2022.</li> </ul>	Nuevo panorama posible para la Revisoría Fiscal.

Marco lógico. (Elaboración propia).

Con lo anterior se propone facilitar la comprensión de la evolución de dicha institución desde su creación hasta la actualidad.

## **7. Desarrollo de la investigación**

A continuación, detallaremos el desarrollo de esta investigación.

### **7.1. Resultados de la Fase I - Funciones de un Revisor Fiscal**

Las siguientes son las funciones y responsabilidades de un Revisor Fiscal de acuerdo con la normativa vigente:

#### **7.1.1. Decreto 410 de 1971 (código de comercio)**

El código de comercio (decreto 410 de 1971) en sus artículos 191 y del 203 al 217 establece las siguientes funciones y responsabilidades para un Revisor Fiscal:

El artículo 191 le faculta al Revisor Fiscal para que impugne las decisiones del máximo órgano de gobierno en caso de que se considere que no se ajustan a las normas legales y los estatutos.

El artículo 207 establece que dentro de las funciones del Revisor Fiscal están verificar que todas las operaciones que lleve a cabo el ente fiscalizado se ajustan a lo dispuesto en los estatutos y a las decisiones de los máximos órganos de administración, informar por escrito a los máximos órganos de dirección y a la administración de la empresa de cualquier irregularidad detectada en el funcionamiento de la misma, colaborar con entidades de inspección, vigilancia y control del estado, contribuir, con su inspección permanente de todos los bienes y valores sociales de la compañía, para que la administración tome medidas en el momento y de la manera adecuados para garantizar su correcta conservación, autorizar con su firma todos los estados financieros del ente fiscalizado e informes que él genere, convocar a asamblea general o junta de socios extraordinarias cuando lo considere necesario y cumplir con todas las demás asignaciones que las leyes y

normas de la entidad señalen y las que señalen los órganos de dirección de la misma en tanto que no contradigan dichas leyes y normas. Finalmente, este artículo establece la obligación por parte del Revisor Fiscal de reportar a la UIAF (Unidad de Información y Análisis Financiero) toda operación que él considere sospechosa en relación con activos y pasivos o cualquier otro recurso cuyos montos no guarden relación con la actividad económica de la empresa o transacciones en la misma que puedan tener relación con actividades ilícitas.

El artículo 208 establece el contenido mínimo del dictamen sobre los estados financieros.

El artículo 209 establece el contenido mínimo del informe a la asamblea o junta de socios.

El artículo 210 otorga la potestad de nombrar o remover los auxiliares de revisoría fiscal que, a juicio del máximo órgano de gobierno, este deba tener. También establece que el Revisor Fiscal depende únicamente del máximo órgano de gobierno.

Según el artículo 211 el Revisor Fiscal es responsable de cualquier perjuicio que cause tanto al ente fiscalizado como a cualquier tercero, cuando en el ejercicio de sus funciones actúe con dolo o negligencia.

En el artículo 212 está consignado que el revisor puede incurrir en sanciones establecidas por el código penal para los casos de falsedad en documento público si autoriza estados financieros o rinde informes a la asamblea o junta de socios con inexactitudes graves si lo hace conscientemente.

El artículo 214 establece que el Revisor Fiscal tiene la obligación de guardar absoluta reserva sobre todos los actos y hechos de los que tenga conocimiento en el ejercicio de sus responsabilidades, ocurridos dentro del ente fiscalizado.

Según el artículo 215 del código de comercio (además del literal a) del numeral 1 del artículo 13 de la ley 43 de 1990) en los casos en los que la ley establece la obligatoriedad de tener Revisor Fiscal, este cargo deberá ser asumido única y exclusivamente por un Contador Público. De acuerdo con el artículo 3 de la ley 43 de 1990 la calidad de contador público se acredita mediante título profesional de contador público y tarjeta profesional expedida por la Junta Central de Contadores.

El artículo 216 se refiere a las sanciones de tipo pecuniario y disciplinario a aplicar en los casos en que el Revisor Fiscal actúe de manera negligente o irregular en el cumplimiento de sus funciones.

En el artículo 217 se establece que las entidades que tienen facultades para aplicar las sanciones a las que se refiere el artículo 216 son las superintendencias de sociedades y financiera.

### **7.1.2. Ley 43 de 1990**

La ley 43 de 1990 en sus artículos 1 y 10 establece la responsabilidad de los contadores públicos de dar fe pública respecto de los actos propios de su profesión. Por otro lado, tanto en el artículo 2 de esta misma ley como en el artículo 215 del código de comercio, se hace claridad respecto de que la revisoría fiscal es una actividad propia y exclusiva (en los casos en los que la intervención del Revisor Fiscal es exigida por la ley) de los contadores públicos. En el artículo 7 se establecen las NAGA (Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas). El artículo 8 se refiere a las

normas que deben ser observadas por los contadores públicos y en el 9 hace referencia a los papeles de trabajo. En esta misma ley en su artículo 11 se establece que la emisión y firma del dictamen o certificaciones sobre estados financieros es potestad del contador público. En el literal a) del numeral 1 del artículo 13 de esta ley (al igual que en el artículo 215 del código de comercio) se exige que para desempeñar el cargo de Revisor Fiscal (en los casos en que la ley determina que deba haberlo), se requiere acreditar la condición de contador público.

### **7.1.3. Ley 190 de 1995**

Esta ley en su artículo 80 establece que los Revisores Fiscales, en el caso de tratarse de entes fiscalizados que contraten con el estado colombiano, tienen la obligación de vigilar que el ente fiscalizado no efectúe cualquier pago, desembolso o retribución a favor de cualquier funcionario público. También debe asegurarse de que en los estados financieros del ente fiscalizado se reflejen costos e ingresos del contrato en cuestión. Finalmente, y como ya se había mencionado antes, colaborar con los entes de control del estado.

### **7.1.4. Ley 222 de 1995**

Su artículo 38 define los estados financieros dictaminados.

### **7.1.5. Ley 1314 de 2009 y decretos reglamentarios**

Con la ley 1314 de 2009 y la legislación que la reglamenta (decreto 2706 de 2012, decreto 2784 de 2012, decreto 1851 de 2013 y decreto 302 de 2015) se llega a las responsabilidades actuales que hacen énfasis a la auditoría financiera, de cumplimiento, de gestión y de control interno. En su artículo 5 están contenidas las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF (IFRS), las Normas

Internacionales de Contabilidad – NIC (IAS) y las Normas de Aseguramiento de la Información – NAI que comprenden normas tales como las Normas Internacionales de Auditoría – NIA (ISA), Normas Internacionales de Control de Calidad – NICC (ISQC), Normas Internacionales de Encargos de Revisión o de Trabajos de Revisión – NIER / NITR (ISRE), Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento – NIEA (ISAE), Normas Internacionales de Servicios Relacionados – NISR (ISRS) y el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad.

#### **7.1.6. DUR 2420 de 2015**

Este decreto compila los decretos que reglamentaron la ley 1314 de 2009. En él se regula la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF (IFRS), las Normas Internacionales de Contabilidad – NIC (IAS) y las Normas de Aseguramiento de la Información – NAI, estas últimas, como se mencionó en el aparte anterior, se componen de las Normas Internacionales de Auditoría – NIA (ISA), Normas Internacionales de Control de Calidad – NICC (ISQC), Normas Internacionales de Encargos de Revisión o de Trabajos de Revisión – NIER / NITR (ISRE), Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento – NIEA (ISAE), Normas Internacionales de Servicios Relacionados – NISR (ISRS) y el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad.

#### **7.2. Resultados de la Fase II - Propuestas de reforma más recientes**

Haciendo referencia a los más destacados intentos de reforma al ejercicio de la Revisoría Fiscal empezaremos por mencionar el más reciente de ellos:

### **7.2.1. Propuesta del CTCP año 2022**

En el año 2020 el Consejo Técnico de la Contaduría Pública - CTCP hizo una convocatoria a toda la comunidad contable nacional para que hicieran parte de los comités que se conformarían a nivel departamental (veintiuno), regional (cuatro) y nacional (uno) con el propósito de estudiar, discutir y elaborar una propuesta que pudiera ser presentada ante el congreso de la república para que hiciera el trámite como proyecto de ley para la reforma del ejercicio de la Revisoría Fiscal. Al comité nacional se le llamó “Comité Nacional para la Reforma de la Revisoría Fiscal”. Posteriormente dicho comité nacional entregó al CTCP el día 6 de julio de 2022 el documento final llamado “Documento para Proyecto de Ley por medio del cual se regula la Revisoría Fiscal”.

### **7.2.2. Superintendencia de sociedades 2019**

En 2019 la Superintendencia de Sociedades propuso hacer una reforma al código de comercio en lo que se refiere al ejercicio de la profesión contable y de la Revisoría Fiscal a lo cual respondió la comunidad contable del país representada por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), la Unidad Administrativa Especial de la Junta Central de Contadores (UAE JCC), el Instituto Nacional de Contadores Públicos (INCP), el Colegio de Contadores Públicos de Colombia (CONPUCOL) y representantes de la docencia universitaria. Dicha respuesta consistió en una propuesta de reforma al código de comercio en sus artículos del 203 al 217.

### **7.2.3. Proyecto de ley 077 de 2012**

En el 2012 fue presentado al congreso de la republica el proyecto de ley 077 con el que se pretendía realizar cambios al ejercicio de la contaduría pública tales como la perdida de representación de la comunidad contable en el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, la división del ejercicio de la profesión en dos categorías de contadores, restringiéndole a una de ellas el ejercer labores como la emisión de dictámenes, la auditoria externa y la revisoría fiscal y disminuyendo a esta ultima las funciones que establece el artículo 207 del código de comercio.

### **7.3. Resultados de la Fase III – Nuevo panorama si se aprueba la reforma**

En caso de convertirse en ley de la república el Proyecto “Documento para Proyecto de Ley por medio del cual se regula la Revisoría Fiscal ” presentado el día 6 de julio de 2022 por el “Comité Nacional para la Reforma de la Revisoría Fiscal” al Consejo Técnico de la Contaduría Pública, el ámbito de la Revisoría Fiscal estaría delimitado por las siguientes características:

#### **7.3.1. Definición de Revisoría Fiscal**

Se unifica la definición de Revisoría Fiscal la cual se expresa en los siguientes términos en el artículo 1: “La Revisoría Fiscal es una institución especializada, que, bajo la responsabilidad de un Contador Público, tiene como objetivo proteger el interés público, mediante la fiscalización integral a los entes económicos, en los términos establecidos en la presente ley”.

La definición de la Revisoría Fiscal en esta delimitación busca unificar las diversas definiciones que ya existen de dicha institución con el propósito de facilitar el conocimiento o la comprensión de dicha institución.

### **7.3.2. Perfil profesional y las condiciones de idoneidad**

En cuanto al perfil profesional y las condiciones de idoneidad de quien ejerza las funciones del Revisor Fiscal, en los casos en que por exigencia de la ley se tenga que proveer este cargo, en primer lugar, esta función debería seguir siendo desempeñada por un contador público quien tendrá que acreditar tal condición con un título profesional y una tarjeta profesional, como hasta ahora se ha exigido. Además de lo anterior, se exigiría que dicho contador tenga una especialización en áreas relacionadas con la Revisoría Fiscal o la Auditoría y que cuente con al menos tres años de experiencia en áreas referentes al ejercicio de la profesión contable. También podrían ser designadas como Revisores Fiscales las sociedades de contadores públicos. En este caso, los contadores que las estas firmas designen para cumplir con dichas funciones deberían cumplir con todos los requisitos a los que aquí se hace referencia. Así quedó consignado en los artículos 1 y 7 de esta propuesta. A la Junta Central de Contadores se le delega la función de establecer la forma como se homologaría la experiencia contable que se exige.

Estas exigencias con respecto al perfil del Revisor Fiscal requieren un conocimiento más especializado a través de un posgrado en materia de la Revisoría Fiscal con el propósito de garantizar un mejor cumplimiento de sus funciones.

### **7.3.3. Funciones, facultades y deberes**

Se consolidan las funciones y facultades del Revisor Fiscal a través de sus artículos 2, 3 y 5 de la siguiente forma:

Funciones:

- Verificar que todas las operaciones que se lleven a cabo en el ente vigilado se ajusten a la ley, los estatutos y las decisiones de los órganos de dirección y administración.
- Verificar que se lleven regularmente la contabilidad, sus soportes, libro de actas y la correspondencia.
- Llevar a cabo auditorias de conformidad con las normas de aseguramiento de la información contenidas en la normatividad vigente.
- Evaluar el sistema de control interno.

Facultades:

- Manifestar su desacuerdo ante las decisiones del máximo órgano de dirección cuando lo considere necesario.
- Convocar a asambleas extraordinarias de los máximos órganos de control cuando lo considere necesario.
- Asistir e intervenir en las asambleas de los máximos órganos de control si lo considera necesario.
- Examinar sin restricciones las operaciones, resultados, bienes, derechos, obligaciones y documentos del ente económico fiscalizado.

Con las funciones y facultades del Revisor Fiscal en esta propuesta de reforma se compilan las funciones ya existentes, aunque comparando su contenido con las funciones existentes actualmente, dispersas en la legislación vigente, se detecta que en estos tres artículos de la propuesta (2, 3 y 5) se han obviado algunas, como por ejemplo la opinión del Revisor Fiscal respecto del programa de ética y transparencia

empresarial consagrado en la ley 2195 de 2022 y certificaciones y firmas de declaraciones tributarias.

#### **7.3.4. Derechos y deberes**

El nuevo panorama incluiría un aparte que hace referencia a los derechos y a los deberes del Revisor Fiscal (que en esta propuesta están consignados en sus artículos 4 y 5) y que comprendería los siguientes aspectos:

Derechos:

- Obtener respuesta y colaboración oportuna respecto de solicitudes y requerimientos del Revisor Fiscal a la administración del ente fiscalizado o a entidades del estado y organismos de control del estado.
- En caso de nombramiento, remoción o renuncia, cualquiera de estos hechos debería ser inscrito en el registro mercantil (Cámara de Comercio de la localidad) y el Rut (DIAN) a más tardar dentro del mes siguiente a la fecha de ocurrir. En caso de remoción o renuncia, el mismo Revisor Fiscal podrá hacer dicho trámite ante los organismos en mención.
- El Revisor Fiscal tendría derecho a apoyarse en las dependencias de control interno del ente fiscalizado, así como en evidencia obtenida de especialistas en esa materia cuando este funcionario considere idóneos estos recursos.
- Cuando se trate de informes consolidados de matrices con sus subordinadas el Revisor Fiscal de la matriz podrá instruir a los Revisores Fiscales de las subordinadas respecto de la forma de coordinar los trabajos de consolidación. En estos casos también podría

llevar a cabo los procedimientos que considere necesarios para asegurarse del alcance y la calidad de la gestión de los Revisores Fiscales de las subordinadas.

- El Revisor Fiscal tendría derecho a recibir información por escrito de la administración del ente respecto de cualquier hecho que afecte negativamente el patrimonio o puedan producir riesgo de insolvencia.
- En caso de que la administración del ente reciba notificaciones de presentar información que deba ser suscrita o dictaminada por el Revisor Fiscal o en caso de que dicha administración tome decisiones en el mismo sentido debería notificar a más tardar el día siguiente de tales hechos al Revisor Fiscal por escrito.
- Recibir del ente fiscalizado todos los recursos económicos y de infraestructura necesarios para cumplir con sus funciones.

#### Deberes:

- Llevar a cabo las acciones de fiscalización del Revisor Fiscal a través de actividades que van desde la planeación hasta la conclusión de dicha fiscalización.
- Emitir los informes correspondientes a su actividad de conformidad con la presente ley respetando siempre el principio de independencia y de igual manera proceder con los informes con los informes dirigidos a la administración del ente fiscalizado.
- Guardar el principio de reserva y confidencialidad respecto de la información que llegue a conocer.

- Colaborar con las autoridades gubernamentales cuando le sea requerido.
- Hacer entrega del cargo a su sucesor.
- Todas las demás que la ley consagre.

Alineado con el propósito general de esta propuesta, en el caso de los derechos y los deberes, se hace un compendio de los ya establecidos, que se encuentran dispersos en la normatividad vigente sobre la Revisoría Fiscal.

### **7.3.5. Informes del Revisor Fiscal**

Con respecto a los informes que la Revisoría Fiscal debería emitir en este escenario, con destino al máximo órgano de dirección, en el artículo 5.1 de esta propuesta se establecen los temas acerca de los cuales debería referirse dicho informe.

Dichos informes ya se encuentran reglamentados por las normas internacionales, las cuales fueron implementadas con la Ley 1314 de 2009 y decretos reglamentarios y el decreto único reglamentario 2420 de 2015.

### **7.3.6. Entes obligados a tener Revisor Fiscal**

Con relación a las entidades obligadas a nombrar Revisor Fiscal, el artículo 6 de esta propuesta establece que están obligados a tenerlo:

- Sociedades en las que lo decidan cualquier número de asociados excluidos de la administración que representen al menos el 20% del capital.
- Toda sociedad que con corte al año inmediatamente anterior tenga al menos cinco mil salarios mínimos legales mensuales vigentes en activos o tres mil salarios mínimos legales mensuales vigentes en

ingresos. Incluidos en esta categoría “Los consorcios, las uniones temporales, las concesiones o cualquier otro tipo y mecanismo de asociación, incluyendo los contratos de cuentas en participación”. También entran en esta categoría “Las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, las Sociedades de economía mixta, el Fondo de Garantía de Instituciones Financieras -FOGAFIN y las asociaciones, corporaciones y fundaciones en que el Estado tenga participación” siempre y cuando (en este último caso) la ley o los estatutos así lo dispongan. El salario mínimo legal mensual vigente al que se refiere este artículo es el vigente al 31 de diciembre del año anterior al nombramiento del Revisor Fiscal.

- Las Cajas de Compensación
- Los conjuntos residenciales o asociaciones de copropietarios cuando haya uso comercial.
- Todas las entidades de carácter social (entidades educativas, de salud, etc.) o del sector solidario que se clasifique como medianas o grandes empresas o que realicen actividades en los sectores financiero o bursátil o de aseguradoras o cualquier otra actividad considerada de intermediación, o las que estén inscritas en el Registro Nacional de Valores y Emisores.
- Todas las sucursales de sociedades extranjeras.
- Las entidades que, a cualquier título, administren recursos del estado, de terceros o aportes parafiscales.
- Todas las entidades vinculadas al régimen de seguridad social.

- En el caso de las demás entidades que, sin estar obligadas por la ley a tener un Revisor Fiscal, por estatutos decidan tenerlo, este deberá ser nombrado por el máximo órgano social y el ejercicio de sus funciones estaría regido por esta ley y lo que definan dichos estatutos.

Con respecto a las entidades obligadas a nombrar Revisor Fiscal, en esta propuesta se establece como novedad, en comparación con las normas vigentes que, en los casos de entidades no obligadas a nombrarlos, sus funciones deberán ser las mismas establecidas en dicha propuesta.

### **7.3.7. La elección y el periodo del Revisor Fiscal**

En este escenario, respecto de la elección y periodo del Revisor Fiscal (artículo 6.1 de esta propuesta) quedaría establecido que su nombramiento es responsabilidad exclusiva del máximo órgano de dirección y que su periodo sería como mínimo de un año, pero podría ser removido antes si existe justa causa y se respeta el debido proceso. También se establece la obligatoriedad de nombrar de la misma forma, suplente o suplentes en exactamente las mismas condiciones que el principal. También establece que, en el caso de firmas de Revisoría Fiscal, son estas las que fijarían los nombres del principal y el o los suplentes, antes de que se lleve a cabo dicha la elección de dicha firma.

Como novedad, respecto de la legislación vigente, esta propuesta contiene la obligatoriedad de justificar el retiro de un Revisor Fiscal por parte del máximo órgano de dirección de la empresa, con la existencia de una justa causa. También como novedad establece la obligatoriedad de nombrar siempre Revisor Fiscal suplente.

### **7.3.8. Reserva y confidencialidad**

De acuerdo con el artículo 5 numeral 4 y artículo 8 de esta propuesta el Revisor Fiscal estaría obligado a guardar la reserva y confidencialidad respecto de la información que llegue a conocer de terceros en el ejercicio de sus funciones, no solamente mientras dura su relación con dicho tercero sino con posterioridad a la finalización de esta relación debiendo responder por los daños que llegue a causar en caso de violar esta norma.

Este principio de reserva y confidencialidad está regulado por la normatividad actual a través de las normas internacionales y el artículo 211 del código de comercio y en comparación con la propuesta en mención, no se encuentran novedades.

### **7.3.9. Conflictos de intereses**

Con respecto a este tema y de acuerdo con el artículo 9 de esta propuesta del CTCP, un Contador de quien se espera que ejerza como Revisor Fiscal debería declararse impedido para desempeñar dicho cargo en caso de tener intereses en el ente a fiscalizar o sea asociado del mismo. Debería ocurrir igual en caso de que tal relación exista con el ente a fiscalizar por parte del cónyuge, compañero o compañera o cualquier pariente del contador dentro del cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o primero civil.

Al igual que en el aparte anterior, lo establecido con respecto a conflictos de intereses ya está establecido en las normas internacionales sin que se hayan encontrado novedades.

### 7.3.10. Inhabilidades

Por otro lado, en lo que tiene que ver con inhabilidades, en el artículo 10 de la propuesta del CTCP se trata este tema de tal manera que en el supuesto escenario de que se convierta dicha propuesta en ley de la república, el contador público elegido para ejercer como Revisor Fiscal estaría inhabilitado para tal cargo si:

- Fuera asociado o empleado del ente que se pretenda fiscalizar o una de sus subordinadas o si se le designa como Revisor Fiscal en una subordinada siendo asociado o empleado de su matriz.
- El contador o sociedad de contadores designado como Revisor fiscal tuviera algún vínculo económico con el contador o sociedad de contadores del ente a fiscalizar.
- Dicho contador tiene vínculos de matrimonio o unión de hecho o de parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o primero civil o sea consocio de administradores o directivos o tesorero o cajero o auditor o del contador del ente que se pretenda fiscalizar.
- Durante el mismo periodo en el que va a ejercer como tal también, estuviera ejerciendo cualquier otro cargo en la misma entidad a fiscalizar o en algunas de sus subordinadas o filiales. En el artículo 11 de esta propuesta se establece como incompatibilidad la misma restricción, que el ejercicio de la Revisoría Fiscal es incompatible con el ejercicio de cualquier otro cargo en el ente fiscalizado.

La propuesta en mención establece inhabilidades del Revisor Fiscal que están consideradas en el marco normativo vigente de la Revisoría Fiscal en las normas

internacionales y el artículo 205 del código de comercio sin que se hayan encontrado novedades.

### **7.3.11. Prohibiciones**

En este escenario a los Revisores Fiscales les estarían prohibidas las siguientes conductas (artículos 12 y 13):

- Celebrar cualquier acto mediante el cual se cree algún vínculo diferente al de Revisor Fiscal con el ente fiscalizado, su matriz y sus subordinadas. Se hace una excepción expresa en los casos en que la entidad fiscalizada es una empresa prestadora de servicios públicos domiciliarios y suministra dichos servicios al Revisor Fiscal.
- Solicitar cualquier beneficio incluidas dadas, agasajos, regalos o favores,
- Realizar cualquier acto contrario a la ley
- Negarse a cumplir con los compromisos adquiridos sin justificación.
- Extraviar o causar daño a bienes o documentos que le hayan sido entregados.
- Dar a conocer documentos o archivos a personas no autorizadas.
- No informar al ente fiscalizado la contratación de terceros para llevar a cabo funciones de la Revisoría Fiscal.
- Aceptar cargos diferentes al de Revisor Fiscal en el mismo ente fiscalizado o en sus subordinadas dentro de los seis meses siguientes a la fecha de cesación de sus funciones como tal.
- Participar en actos que sean considerados como competencia desleal en contra del ente fiscalizado.

- Aceptar un número de Revisorías Fiscales mayor al que establezca el gobierno nacional mediante decreto reglamentario en caso de convertirse en ley esta propuesta.

Si se compara este aparte con la legislación vigente, una novedad es que se delega en el gobierno nacional la responsabilidad de determinar cuál es el número máximo de Revisorías Fiscales que puede aceptar un contador público, lo que requeriría en caso de aprobarse esta propuesta, la emisión de un decreto reglamentario para establecer dicho límite y hasta tanto no se reglamente, este límite no existiría.

#### **7.3.12. Número máximo de revisorías fiscales**

De acuerdo con lo sugerido en el artículo 12 numeral 3 de esta propuesta, el número máximo de Revisorías Fiscales que un contador puede aceptar debería ser reglamentado por el gobierno nacional.

En tanto que la normatividad vigente (artículo 215 del código de comercio) establece que un contador no podrá ejercer dicho cargo en más de 5 entidades obligadas a nombrarlo, esta propuesta dispone que el gobierno nacional quede facultado para establecer el número máximo de Revisorías Fiscales que un contador público puede asumir considerando (según la misma propuesta) el tiempo que dicho profesional podría dedicar a esta labor.

## 8. Conclusiones

El ejercicio de la Revisoría Fiscal actualmente es regulado por un marco normativo tal y como se detalla en el punto 5.1 de este trabajo y esta dispersión de normas podría eventualmente causar confusión al momento de intentar conocer dicho marco normativo. Con la implementación de esta propuesta de reforma se conseguiría hacer algunas modificaciones a la normatividad vigente tales como exigir el cumplimiento de requisitos adicionales a los ya existentes para ejercer la revisoría Fiscal, dejar a consideración del gobierno nacional la regulación sobre el número máximo de Revisorías Fiscales que un contador puede asumir, unificar toda la legislación vigente en el marco de la revisoría Fiscal en una sola norma para facilitar su conocimiento y comprensión, entre otras.

Desde la primera mención que se hace de la Revisoría Fiscal en la ley 58 de 1931, esta institución ha evolucionado hasta convertirse en lo que es hoy. La Revisoría Fiscal al igual que ocurre con el resto del ejercicio de la profesión contable, debe estar dispuesta a evolucionar y su evolución debe ajustarse a un mundo cambiante en el que permanentemente ocurren avances tecnológicos, evolución del mundo de los negocios, cambios permanentes en los estándares internacionales, etc. Se han hecho varios intentos de reforma a su ejercicio. En este trabajo se hizo referencia a tres de estos intentos, a los tres más recientes. El último de estos intentos, como ya se dijo, corresponde al coordinado por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública hasta el año 2022. El documento al que se hace referencia es el “Documento para Proyecto de Ley por medio del cual se regula la Revisoría Fiscal”, presentado el día 6 de julio de 2022 por el “Comité Nacional para la Reforma de la Revisoría Fiscal” al Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

Entre el 8 de julio y el 15 de septiembre de 2022 el Consejo Técnico de la Contaduría Pública abrió un proceso de discusión a través del cual se le dio oportunidad a toda la

comunidad para que se hicieran comentarios respecto de dicha propuesta. Se recibieron en total 68 comentarios.

En cuanto a este proyecto de reforma más reciente, se encontraron novedades y estas son algunas de ellas:

- En el artículo 6 parágrafo 1 se plantea que, en caso de que entidades no obligadas a tener Revisor Fiscal decidan nombrar uno, este estará obligado a cumplir las funciones establecidas en esta propuesta, y esto incluye que dichas funciones estén reservadas para un profesional de la contaduría pública.
- En los artículos 1 y 7 se le exige a quien se designe para cumplir con las funciones de revisor fiscal, además de ser un contador público, un posgrado en auditoría o revisoría fiscal o equivalente y al menos tres años de experiencia relacionada con el ejercicio de la profesión contable.
- En el artículo 12 numeral 3 no se hace referencia al número de revisorías fiscales que puede aceptar un contador público pero se establece que dicho límite sea reglamentado por el gobierno nacional considerando solamente el tiempo máximo que un contador público podría dedicar a dicha labor.

## 9. Recomendaciones

La propuesta de reforma a la Revisoría Fiscal del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, en el aparte que hace referencia a los derechos del Revisor Fiscal, no considera el derecho de estabilidad laboral. Es necesario que en cualquier reforma a dicha institución que se pretenda hacer, se incluya este tema.

En el artículo 6 parágrafo 1 se plantea que, en caso de que entidades no obligadas a tener Revisor Fiscal decidan nombrar uno, este estará obligado a cumplir las funciones establecidas en esta propuesta, y esto incluye que dichas funciones estén reservadas para un profesional de la contaduría pública. Para estos casos es necesario que se establezca la forma en que se hará la transición para que las entidades que no cumplen con esta disposición en caso de entrar en vigencia esta ley, sepan cómo ajustarse a ella y en qué plazo hacerlo.

Esta propuesta de proyecto de ley no menciona que normas quedan abolidas con su entrada en vigencia. Es decir, debería mencionar si las normas anteriores quedan abolidas o eliminadas o se complementan.

Respecto de estándares internacionales, en esta propuesta solo se hace referencia a la adopción de las Normas de Aseguramiento de la Información (NAI). Sería necesario hacer referencia a la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) para el ejercicio de la Revisoría Fiscal.

Respecto del número máximo de Revisorías Fiscales que podría atender un contador público, se delega en el gobierno nacional la responsabilidad de establecer dicho límite debiendo considerar para ello solamente el tiempo que debería tomar a un contador público cumplir con estas funciones. Actualmente el artículo 215 del código de comercio establece que este límite es de 5 entes obligados a tenerlo. Se considera necesario aclarar si dentro de

dicho límite estarían incluidas o no las entidades no obligadas a tener Revisor Fiscal que decidan nombrarlo en razón a que, en este caso, las funciones del Revisor Fiscal deberían ser según esta propuesta, las que están establecidas en ella.

Con respecto a la situación anterior debería también considerarse si se incluyen o no dentro de dicho límite de Revisorías Fiscales, los casos en que un Revisor Fiscal suplente este reemplazando temporalmente al principal. Actualmente y de acuerdo con el concepto 620 de 2019 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, los Revisores Fiscales suplentes si cuentan dentro del límite en mención mientras estén reemplazando al principal es decir que mientras no estén reemplazando al principal, no cuentan.

En el artículo 10 numeral 3 en el que se indican las inhabilidades, sería necesario que se mencione que el contador público que pretenda ejercer como Revisor Fiscal en una entidad, no podrá ejercer cualquier otro cargo diferente en dicha entidad o su matriz. Esto en razón a que no se establece esta condición pero si la situación opuesta es decir que no podrá ejercer cualquier otro cargo en la misma entidad en que ejercería como Revisor Fiscal o en las filiales o subordinadas y aunque parezca redundante, ofrece mayor claridad.

En el artículo 13 numerales 7 y 8, se presenta una doble negación, es decir se establecen las prohibiciones especiales en el ejercicio de la Revisoría Fiscal, pero estos numerales se describen en forma de obligaciones y no prohibiciones. Ejemplo, en el número 7 se establece como prohibición “No aceptar cargos o el ejercicio de funciones de auditor externo o de revisor fiscal en la misma entidad en que hubiere sido designado...” (como revisor Fiscal). Para que constituya una prohibición, el texto simplemente debería suprimir el “no” y quedaría como prohibición aceptar cargos o el ejercicio de funciones de auditor externo o de revisor fiscal en la misma entidad en que hubiere sido designado...” (como revisor Fiscal). El numeral 8 dice como prohibición “Abstenerse de participar en actos que

impliquen competencia desleal...”. Bastaría con suprimir “Abstenerse de” para que el texto quede redactado en forma de prohibición y el texto quedaría “participar en actos que impliquen competencia desleal...”.

## Referencias

Artículo 150 de la Constitución Política de Colombia. (1991). Bogotá, Colombia.

Artículo 203 del Código de Comercio, Decreto 410 de 1971. (27 de marzo de 1971). Bogotá, Colombia.

Artículos 150, 189 y 211 de la Constitución Política de Colombia. (1991). Bogotá, Colombia.

Artículos 189 y 211 de la Constitución Política de Colombia. (1991). Bogotá, Colombia.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP). (21 de junio de 2008). El ejercicio profesional de la Revisoría Fiscal. *Orientación Profesional*. Bogotá: CTCP.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP). (06 de julio de 2022). Documento para proyecto de ley. *Por medio del cual se regula la revisoría fiscal*, 40-45. Bogotá: CTCP. Recuperado el 4 de Julio de 2020

Ley 58 de 1931. (5 de mayo de 1931). *Por la cual se crea la Superintendencia de Sociedades Anónimas y se dictan otras disposiciones*. Bogotá, Colombia.

Peña Bermúdez, J. M. (2017). *Revisoría fiscal, una garantía para la empresa, la sociedad y el estado*. Bogotá, Colombia: Ecoe.