

**MODIFICACIONES A LAS FUNCIONES DEL REVISOR FISCAL:
UN CAMBIO NECESARIO**

**DIANA DERLY ORTIZ CRUZ
PROGRAMA DE CONTADURÍA PÚBLICA**

**UNIVERSIDAD ANTONIO NARIÑO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
27 DE MAYO DE 2020**

RESUMEN

Es relevante la garantía de legalidad y calidad técnica de la información financiera que dictaminan los revisores fiscales, y para actualizarse a las exigencias del mercado, surgió en el 2009 la Ley 1314, sin embargo, ha sido todo un reto la convergencia. El objetivo general de este artículo es identificar las diferencias entre el Decreto 410 de 1971 Comercio -artículo 207-, que sigue vigente y lo que sugiere la propuesta de la Mesa 3 de la Superintendencia de Sociedades, esto, con el fin de analizar si la propuesta armoniza las normas de aseguramiento de la información (NAI), en la labor del revisor fiscal; lo que hace de suma importancia la lectura de este documento. Fue así como logramos concluir, que la propuesta realizada por la Mesa 3 se ajusta a las funciones del revisor fiscal, conforme a las exigencias de las normas y los mercados internacionales, por consiguiente, es indispensable modificar las funciones establecidas en el artículo 207, del Código de Comercio ya mencionado.

Términos clave: Revisoría Fiscal, Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), Normas de Aseguramiento de la Información (NAI), Reforma al Código de Comercio.

ABSTRACT

Despite, the importance of guaranteeing the legality and technical quality of financial information, that the tax auditors dictate, these have not been able to update the requirements that have arisen since 2009 with the arrival of Law 1314. For this reason, It is important for the fiscal audit exercise to expose the proposal of the Table 3 of the Superintendency of Companies which seeks to modify Decree 410 of the Commercial Code in force, and analyze whether said proposal adopts the NAI Information Assurance Standards. This is how we managed to conclude, that the proposal made by Table 3 adjusts the functions of the statutory auditor to the requirements of international markets and standards.

KEY TERMS: Statutory Auditor, International Financial Reporting Standards (IFRS), Information Assurance Standards (NAI), Reform of the Commercial Code.

INTRODUCCIÓN

“No es la especie más fuerte o más inteligente la que sobrevive, es la que más se adapta al cambio” Charles Darwin.

La existencia en Colombia de la figura del Revisor Fiscal tiene una larga tradición histórica, nace en el creciente desarrollo comercial y financiero en la segunda mitad del siglo XIX, fue reglamentada mediante la ley 73 de 1935, labor asignada al contador público, para poder evaluar con eficiencia y análisis profundo la gestión de la administración, de modo que se pudiera controlar la función privativa por medio del decreto 2373 de 1956. El legislador asignó al contador, por considerarlo idóneo para el cargo. (Revisoría Fiscal, 2018).

Sus funciones de inspección sobre la información contable ha llevado a autores como Flor Stella Quiroga, afirmar que los revisores fiscales son unos servidores públicos de segundo nivel, que son pagados por las empresas privadas (Quiroga, 2019), ya que, la labor que desempeñan solo le está sirviendo al estado para ejercer sus funciones de control sobre la información financiera y la gestión administrativa de las empresas, y así poder determinar sin invertir recursos, si dichas acciones están de acuerdo a la normatividad vigente.

Algunos de los problemas fundamentales, dentro del contexto de la dinámica empresarial colombiana, tiene que ver primero en lo que menciona Lida Melo en su ensayo Revisoría Fiscal, ¿Crisis o Decadencia? donde señala que “viene ejerciendo las funciones de inspección y vigilancia del Estado para garantizar el bienestar social, responsabilidad enorme que se ha dejado en las manos de los particulares con respaldo estatal, pero, sin técnicas y procedimientos de carácter científico (...)” (MELO, 2014). Esto es claro en la medida que la norma establece las funciones de la revisoría, sin embargo, no hay un desarrollo del cómo puede ejercerlas, situación que se agrava, ya que, al revisar de manera pormenorizada la norma ni siquiera establece de manera estricta que quien ejerza esta labor debe ser un contador público; artículo 13 de la ley 43 de 1990 indica que según la exigencia de leyes anteriores, la figura de Contador Público será primero por razones del cargo y ahí en el punto a, es explícito en decir que para desempeñar funciones de revisor fiscal, auditor externo, auditor interno en toda clase de sociedades, donde la ley o el contrato de sociedades lo determina (Ley 43, 1990), dejando entonces el vacío

cuando nos encontremos un tipo de sociedad, que no requiera de manera estricta el revisor fiscal, y desee tener uno, podría ejercer dicha función alguien que no sea contador público.

De igual manera, en lo establecido en el artículo 207 del Decreto 410 de 1971 Código de Comercio en su parágrafo único, menciona que en las sociedades en la que sea necesario el revisor fiscal, éste ejercerá las funciones que estén expresadas en los estatutos o las juntas de socios, con el voto requerido para ese cargo; y de no estar expresado en los estatutos ni haya instrucciones concretas de la junta de socios o asamblea general, el elegido ejercerá las funciones indicadas en este artículo. Así que, si no es contador público, no podrá autorizar con su firma balances generales, ni dictaminar sobre ellos. (Decreto 410, 1971) como podemos ver se considera la posibilidad de que hayan revisores fiscales que no sean contadores, y si bien la norma restringe parte de su labor como garante de la fe pública en lo referente a los documentos que la empresa autoriza, sí facilita el ejercicio de control sin los conocimientos técnicos y científicos propios del contador.

Estos vacíos resultan más evidentes a partir del surgimiento de la ley 1314 de 2009 “Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia (...)”. Norma que establece que todas las empresas deben emitir sus estados financieros bajo los parámetros determinados en las normas internacionales de información financiera NIIF, y por lo tanto las funciones de control que deben ejercer auditores tanto internos como externos sobre estos estados, también deben estar igualmente ajustadas a normas internacionales de aseguramiento de la información (NAI).

Es en este contexto, es que la Superintendencia de Sociedades a principios del año 2019 inicia un ejercicio de reflexión técnico y académico mediante el cual se busca construir y proponer una reforma legislativa al Régimen General de Sociedades y al Régimen de Insolvencia. Dentro de ello crea la Mesa 3, la cual revisará y propondrá sobre “De la supervisión externa (inspección, vigilancia y control) e interna (revisor fiscal, normas de aseguramiento); y temas afines” la cual en julio del mismo año presentó una propuesta para modificar las funciones vigentes de la revisoría fiscal.

OBJETIVO

El objetivo general de este artículo es identificar las diferencias entre el Decreto 410 de 1971 Código de Comercio -artículo 207-, que sigue vigente y lo que sugiere la propuesta de la Mesa 3 de la Superintendencia de Sociedades, esto, con el fin de analizar si la propuesta armoniza las normas de aseguramiento de la información (NAI), en la labor del revisor fiscal. Y para esto nos plantearemos 2 objetivos específicos:

1. Identificar las diferencias entre lo que dice la propuesta y lo que está vigente en el Decreto 410 de 1971 Código de Comercio en su artículo 207.
2. Analizar las diferencias encontradas entre la propuesta y lo establecido en el Decreto 410 Código de Comercio de 1971 en su artículo 207.

JUSTIFICACIÓN

Este artículo se convierte en el puente para muchos profesionales que ejercen como revisores fiscales lo cual lo hace conveniente, porque, invita a que los profesionales que ejercen como revisores detengan su mirada en las funciones establecidas en el código de comercio para tal ejercicio, y las que propone la Mesa 3 de la Superintendencia de Sociedades. Además resulta pertinente, ya que, apoya la intención de resolver la necesidad implícita que hay de modificar las funciones establecidas para la revisoría fiscal en el Código de Comercio de 1971, conforme al marco normativo internacional para el aseguramiento de la información.

ESTADO DE ARTE

Para el desarrollo de este artículo, fue necesario indagar sobre los análisis que se han llevado a cabo de la necesidad de armonizar las funciones del revisor fiscal, por tanto, mencionaremos algunos documentos hallados.

Daniel Sarmiento, en su artículo de la Revista No. 21 ENE-MAR 2005. La revisoría fiscal: ¿Control de Fiscalización o Auditoría?. Señala, que han sido muchos los intentos, para modificar la reglamentación que rige la revisoría fiscal, la cual está cimentada en las primeras regulaciones emitidas en los años 30. La manera como se recibe la revisoría fiscal se refleja en los términos usados en las normas que la

reglamentan, las cuales han resistido intactas el paso del tiempo, a pesar de que ya no estemos en esos años. (Sarmiento, 2005).

Juliana Restrepo y Leydi Muñoz (2011). Comentaron que existía otros factores que habían dificultado la adopción de las NIIF en las normas locales contables colombianas, fundamentada en la existencia de numerosos reguladores y una inestabilidad jurídica, influenciada por la tributación, la politización de la norma contable, la prevalencia de la forma sobre la sustancia en la representación de la realidad económica, faltantes en la construcción de reglas, ausencia de flexibilidad, donde la conveniencia de un sector sobre las técnicas contables, hacen las normas poco eficaces, entre otros (Restrepo & Londoño, 2011)

Lida Melo en su ensayo Revisoría Fiscal, ¿Crisis ó Decadencia? donde señala que la Revisoría Fiscal viene ejerciendo con una responsabilidad enorme que se ha dejado en manos de los particulares, con respaldo estatal pero sin técnicas y procedimientos de carácter científico (MELO, 2014).

Barreto y Marchena, en su artículo Incidencia del nuevo marco normativo de auditoría en el ejercicio de la revisoría fiscal en Colombia. Dicen que el desarrollo de los revisores fiscales está reglamentado por disposiciones muy generales, comparados con las normas internacionales de auditoría.

Según Ángela Chivata y Juan Niño (2016). Impactos en la presentación del dictamen del revisor fiscal bajo la implementación de las normas de aseguramiento de la información (NAI) para la compañía Centurión Air Cargo Colombia. Con la expedición de las NAI, a través del decreto 0302 del 20 febrero del 2015, “se busca establecer un conjunto de normas y lineamientos que proporcionen a la práctica de la auditoría, la cual incluye la revisoría fiscal, una guía hacia estándares internacionales para la ejecución de su trabajo profesional.” (Chivata & Niño, 2016).

MARCO LEGAL

En Colombia ha habido distintos esfuerzos por modificar las funciones del Revisor Fiscal, ya que como pudimos evidenciar a pesar de que se habla de la necesidad de su ajuste a los Estándares Internacionales a partir del Decreto 0302 de 2015, aún son vigentes las funciones establecidas en el Código de Comercio del año de 1971, discusión que no es reciente, sino que por el contrario desde los intentos de

adopción de los estándares internacionales que ya habían sido establecidos por entidades como el FASB (Financial Accounting Standards Board) que rige en Estados Unidos como la Junta de Normas de Contabilidad Financiera, y el IASC (International Accounting Standards Committee) Comité de Normas Internacionales de Contabilidad este último existente desde 1973 y posteriormente reemplazado en el 2001 por la IASB (International Accounting Standards Board) Junta de Normas Internacionales de Contabilidad, fue solo hasta la ley 550 de 1999 conocida como “Intervención económica para la reactivación empresarial y acuerdos de reestructuración”, donde se empieza a forzar la inclusión de estas normas internacionales en las normas que rigen a nivel nacional, ejemplo de ello es que en su artículo 63 establece

Armonización de las normas contables con los usos y reglas internacionales. Para efectos de garantizar la calidad, suficiencia y oportunidad de la información que se suministre a los asociados y a terceros, el Gobierno Nacional revisará las normas actuales en materia de contabilidad, auditoría, revisoría fiscal y divulgación de información, con el objeto de ajustarlas a los parámetros internacionales y proponer al Congreso las modificaciones pertinentes (Ley 550, 1999)

Estableciendo entonces el compromiso claro de incorporar los estándares internacionales a la normatividad contable colombiana, intención que solo se inició a materializar hasta la visita en el año 2003 del Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional, quienes venían visitando a los países que componen dichos organismos, la cual tuvo como resultado el INFORME SOBRE LA OBSERVANCIA DE LAS NORMAS Y CÓDIGOS (ROSC) el cual fija la atención sobre múltiples falencias en la producción de la información contable al igual que en las entidades encargadas de regular y emitir normas sobre la misma, frente al revisor fiscal este informe señala que “Otra de las falencias evidencias en el informe ROSC y generalmente relacionada con la Ley 43 de 1990, subraya que la auditoría realizada por el revisor fiscal en el ejercicio de su labor, debe encontrarse ceñida a los PCGA Colombianos, sin tener en cuenta ninguna otra norma de auditoría., esto no es más que la evidencia de la precariedad de las orientaciones profesionales en el país, puesto que con esto, la ley da a entender que el control de los estados financieros es únicamente labor del revisor fiscal sin que exista entonces otro tipo de auditoría independiente para la revisión de los estados financieros.”(Triviño, 2014) a partir de este informe y las falencias identificadas se realizaron distintas propuestas

normativas por adoptar los estándares internacionales y especialmente por modificar las funciones del revisor fiscal:

- En el año 2003 surgió un proyecto denominado “Proyecto de ley de intervención económica por medio de la cual se adoptan en Colombia los estándares internacionales de contabilidad, auditoría, contaduría y buen gobierno, se modifican el Código de Comercio, la normatividad contable y se dictan otras disposiciones relacionadas con la materia.” Presentado el 22 de agosto de 2003 este proyecto de ley pretendía establecer la adopción de estándares internacionales de contabilidad y de información financiera y de estándares de auditoría, con lo cual se derogaría el decreto 2649 de 1993 que era en ese momento la norma contable Colombiana; de otra parte, este proyecto también buscaba derogar la ley 43 de 1990 que aún regula el ejercicio profesional de la Contaduría Pública y derogar parte del Código de Comercio de 1971, donde se propuso eliminar la figura del revisor fiscal y reglamentar la actividad de la auditoría externa. (Cruz, 2017) Si bien esta propuesta fue presentada como un camino hacia la modernización de la práctica profesional del contador por medio de la inclusión de estándares internacionales, modificaba de manera radical tanto para los profesionales de esta área como para los empresarios colombianos el panorama del ejercicio de la producción y el manejo de la información contable, lo que llevo a que a pesar de la publicidad que recibió la propuesta no pasara como la reforma esperada para la modernización contable que al parecer requiere el país.
- Otro intento de reformar la profesión se desarrolló el año 2012 con el proyecto de ley 77 del 8 de agosto de 2012 donde se dictaron disposiciones en materia contable, responsabilizando al Gobierno Nacional para que modificara la estructura de la Junta Central de Contadores y se reformaran algunos artículos de la ley 1314 de 2009 y ley 43 de 1990 ,sin embargo, al igual que las otras propuestas no tuvo mayor acogida especialmente por la idea de crear los procesos de certificación profesional, creación de la figura del contador profesional y su diferentes clasificaciones según su actividad y diferenciando principalmente al preparador de información del profesional que certifica y del que hace aseguramiento de la información. (Cruz, 2017)
- Un esfuerzo más fue el proyecto de ley que emitió por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, que estuvo con comentarios en esta entidad hasta el 5 de diciembre del 2014 y que quedó guardado, en el que se intentaba armonizar la normatividad para la aplicación NIIF Y NAI y se dictan otras disposiciones, el que expresa que deben ser modificadas las normas de la legislación comercial relacionadas con

la revisoría fiscal y otras normas legales, situación visualizada por Samuel Mantilla quien enuncia que “El aseguramiento consiste en hacer que la información sea creíble, esto es, que el usuario pueda confiar en ella para la toma de decisiones”.(Chivata y Díaz, 2016)

Es solo hasta la expedición del Decreto 0302 del 2015 en el que se adopta el marco normativo de las normas de aseguramiento de la información NAI¹, donde se empieza un proceso de transición hacia estándares internacionales, el cual suministra una serie de normas y lineamientos a la práctica de la auditoría, la cual en teoría el ejercicio de la revisoría fiscal, pero que, de manera formal no ha logrado actualizar sus funciones, las cuales como ya lo hemos mencionado siguen vinculadas al Decreto 410 de 1971.

MARCO CONCEPTUAL

Para poder desarrollar el análisis planteado es necesario clarificar algunos conceptos que pueden resultar ambiguos en el uso que los profesionales de la contabilidad les han dado, y que por lo tanto necesitamos establecer los límites de significado que para este artículo tienen.

¿Qué es aseguramiento? Cuando revisamos los cambios que trajeron las NIA en las acciones del auditor y por consiguiente en el revisor fiscal, encontramos en palabras de Samuel Mantilla (2016) que los antiguos modelos de auditoría centrados ya sea en la revisión (comprobación o revisión al 100%) o en la atestación (muestreo selectivo), dejaron su lugar por la auditoría basada en riesgos, desde arriba hacia abajo, enfocada en los controles a nivel de la organización: el aseguramiento de la información, basado en la administración de riesgos es el propósito principal a lograr por esta disciplina.

El aseguramiento no es en sí mismo un concepto que en el español podamos asimilar de una manera sencilla ya que proviene de normas originalmente diseñadas en inglés donde esta palabra tiene por sí misma un significado concreto, significado que debe ser vinculado desde la adopción de estas normas a los términos técnicos contables, por ello, aseguramiento lo podemos entender: En el aseguramiento, el

¹ Las normas de aseguramiento de la información (NAI), son emitidas por la IASBB (International Auditing and Assurance Standards Board), el código de ética es emitido por el IESBA (International Ethics Standards Board of Accountants), bajo el Decreto 0302 del 2015.

profesional en ejercicio público se compromete a dar seguridad razonable, de que la información contenida en los estados financieros (o en otra materia sujeto) presenta de manera razonable la situación financiera, el desempeño financiero y los flujos de efectivo (o en otra materia sujeto) de acuerdo con los IFRS/NIIF (u otro criterio). De tal forma, que se compromete a hacer un examen (ISA/NIA clarificados) que le dé seguridad razonable de ello. (Mantilla, 2016).

Teniendo en cuenta esta definición podemos decir que el aseguramiento consiste, en asegurar que la información es creíble, que el usuario que la requiera pueda confiar en ella para poder tomar decisiones basados en la misma, por lo tanto no es solo revisar la existencia de la información y validar su contenido sino privilegiar la calidad de la misma, en tanto es útil para los objetivos propuestos.

Bajo esta comprensión surge un concepto que de igual manera requiere ser definido para los fines del presente artículo y es el de seguridad razonable siendo en sí mismo el objetivo del aseguramiento de la información, Los estándares emitidos por IAASB presentan algunas diferenciaciones: · Seguridad razonable en el contexto del control de calidad = nivel de aseguramiento alto, pero no único · Seguridad razonable en el contexto del contrato de auditoría = nivel de aseguramiento alto, pero no absoluto, planteado positivamente en el reporte del auditor como seguridad razonable de que la información sujeta a auditoría está libre de declaración equivocada material. (Mantilla, 2016), como podemos ver entonces la seguridad razonable es la aplicación práctica del aseguramiento, y que según lo dicho por Samuel Mantilla (2016), la seguridad razonable no está en el extremo de la seguridad absoluta, que según el autor solo está en el ámbito de la certeza jurídica, ni en el de la seguridad baja que implica inseguridad, por ello se encuentra en esa franja formada por la seguridad alta que según Mantilla (2016) está en el ámbito de las auditorías y la seguridad media que estaría en el ámbito de la revisoría.

PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN Y MÉTODO

En muchos casos los intereses tanto de muchos profesionales de la contabilidad, pero especialmente del Estado Colombiano, habían retrasado la adopción de las NAI y la no adopción de estos estándares ha limitado la posibilidad

de estar en un contexto atractivo dentro de la economía, especialmente en lo referente al manejo de la información financiera, por no cumplir con las características de comparabilidad, transparencia y confiabilidad. Podemos señalar lo que Juliana Restrepo y Leydi Muñoz (2011) comentó, como otros factores que habían dificultado la adopción de las NIIF en las normas locales contables colombianas, además, la existencia de numerosos reguladores y una inestabilidad jurídica, influenciada por la tributación, la politización de la norma contable, la prevalencia de la forma sobre la sustancia en la representación de la realidad económica, faltantes en la construcción de reglas, ausencia de flexibilidad, donde la conveniencia de un sector sobre las técnicas contables, hacen las normas poco eficaces, entre otros. (Restrepo & Londoño, 2011).

Es solo hasta el 1 de enero de 2016, que inició a regir el ya mencionado Decreto 0302 de 2015, donde surge la obligación para los revisores fiscales que proporcionen sus servicios a compañías del grupo 1² y aquellas del grupo 2³ que cumplan con los requisitos emitidos en el artículo 2 del mencionado decreto, la aplicación de las NAI.

Según Ángela Chivata y Juan Niño (2016) con la expedición de las NAI, a través del decreto 0302 del 20 febrero del 2015, “se busca establecer un conjunto de normas y lineamientos que proporcionen a la práctica de la auditoría, la cual incluye la revisoría fiscal, una guía hacia estándares internacionales para la ejecución de su trabajo profesional.” (Chivata & Niño, 2016). Las normas de

² Las compañías pertenecientes al grupo 1, cuentan con las siguientes características; emisores de valores, entidades de interés público, entidades que tengan planta de personal mayor a 200 trabajadores, activos totales superiores a 30.000 SMMLV (año 2015 \$19.330.500.000), ser subordinada o sucursal de una compañía extranjera que aplica NIIF plenas, ser subordinada o matriz de una compañía nacional que deba aplicar NIIF plenas, ser matriz asociada o negocio conjunto de una o más entidades extranjeras que apliquen NIIF plenas, realizar importaciones o exportaciones que representen más del 50% de las compras o de las ventas. Bajo el decreto 2784 del 28 de Diciembre del 2012.

³ Las compañías pertenecientes al grupo 2, cuentan con las siguientes características; no sean emisores de valores ni entidades de interés público, entidades que cuenten activos totales por valor entre 500 y 30.000 SMMLV (año 2015 \$322.175.000 entre \$19.330.500.000) o planta de personal entre 11 y 200 trabajadores, Microempresas que tengan activos totales excluida la vivienda por un valor máximo de 500 SMMLV (año 2015 \$322.175.000) o Planta de personal no superior a los 10 trabajadores, y cuyos ingresos brutos anuales sean iguales o superiores a 6.000 SMMLV (año 2015 \$3.866.100.000). Dichos ingresos brutos son los ingresos correspondientes al año inmediatamente anterior al periodo sobre el que se informa. Bajo el decreto 3022 del 27 de Diciembre del 2013.

aseguramiento de la información (NAI) incluyen dentro de su alcance los siguientes estándares internacionales:

- I. Las normas internacionales de auditoría (NIA)
- II. Las normas internacionales de control de calidad (NICC)
- III. Las normas internacionales de trabajos de revisión (NITR)
- IV. Las normas internacionales de trabajos para atestiguar (ISAE siglas en inglés)
- V. Las normas internacionales sobre servicios relacionados (NISR).
- VI. Código de ética para profesionales de la contabilidad: es un instrumento publicado por la IFAC y elaborado por el consejo de normas internacionales de ética para contadores (IESBA). que tiene como misión el establecimiento de un código de ética global que conduce la profesión contable al fortalecimiento de la profesión en el mundo.

Y entonces, nos hacemos la pregunta principal: ¿Será que las funciones descritas para la revisoría fiscal en la propuesta de la Mesa 3 presentada a la Superintendencia de Sociedades, armoniza las normas de aseguramiento de la información?

Esta pregunta intentaremos resolverla por medio de un análisis comparado propio de los estudios cualitativos, donde buscamos identificar similitudes y disimilitudes como procedimiento lógico y sistemático, que según Graciela Tonon (2011) tiene como objetivo justificar y servir de control a las hipótesis que nos hemos formulado, para ello usaremos los parámetros establecidos para el trabajo del revisor fiscal entre los artículos 203 a 217 del Decreto 410 de 1971 Código de Comercio, como los atributos susceptibles de ser comparados, centrándonos especialmente en el 207 que es el que menciona las funciones del revisor fiscal, identificando entonces las diferencias con el documento radicado ante la Superintendencia de Sociedades como propuesta síntesis del trabajo de la Mesa 3, para poder analizar las diferencias halladas y determinar si no solo definen redacciones diferentes o implicaciones legales distintas, sino que permiten establecer un contexto en su enunciación.

RESULTADOS

En las consideraciones de la ley 1314 de 2009, se mencionó la necesidad de que los auditores y revisores fiscales en Colombia deberían trascender su labor asumiendo las normas internacionales de auditoría y de aseguramiento de la información “Que el artículo 5° de la ley 1314 de 2009, señala que las normas de aseguramiento de la información son un 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 la información distinta de la anterior.” (Decreto 0302, 2015), y en su articulado se le fijó la obligación de adoptar dichas normas en caso de que ejerza su labor para empresas que hagan parte de lo que se llama el grupo 1 siendo aquellas que tienen por lo general activos superiores a 30.000 SMMLV, o planta de personal superior a 200 trabajadores, que sean emisoras de valores es decir las empresas que cotizan sus acciones en la bolsa, y las empresas de interés público que son las que captan, manejan o administran recursos del público, pero esta misma norma en su artículo 3 obliga al revisor al mismo tiempo a aplicar las NIA y lo establecido en el Código de Comercio de 1971, especialmente en lo referente al dictamen de los estados financieros, siendo esta una de las principales funciones del revisor fiscal.

Es por ello que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública CTCP, la Unidad Administrativa Especial Junta Central de Contadores UAE JCC, el Instituto Nacional de Contadores Públicos INCP, el Colegio de Contadores Públicos de Colombia CONPUCOL y el Doctor Hernando Bermúdez Gómez Docente de Derecho Contable, integrantes de la Mesa 3 conformada por la Superintendencia de Sociedades para la reforma del Régimen General de Sociedades y al Régimen de Insolvencia, y en ello realizar una modificación al Código de Comercio de 1971, en el mes de julio de 2019, presentaron a la Superintendencia una propuesta de modificación de los artículos 203 al 217 del Decreto 410 de 1971, relacionados con el ejercicio de la función de la revisoría fiscal. Sin embargo, trataremos para este artículo el 207.

DIFERENCIAS ENTRE LO QUE DICE LA PROPUESTA Y LO QUE ESTÁ VIGENTE EN EL DECRETO 410 DE 1971 CÓDIGO DE COMERCIO EN SU ARTÍCULO 207.

Con base el en primer objetivo específico planteado, se expondrá a través de un cuadro comparativo las diferencias halladas.

Cuadro N°1: Comparación entre lo que establece el código de comercio, y la propuesta frente a los cambios de las funciones del revisor fiscal.

Establecido en el Código de Comercio Artículo 207.	Propuesta Superintendencia de Sociedades Artículo 207.	Diferencias
<p>Son funciones del revisor fiscal:</p> <p>(1)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;</p> <p>(7)Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen ó informe correspondiente;</p>	<p>(1)Los administradores son responsables de la preparación y publicación de la información financiera En su caso, también deberán re-expresar la información y volverla a publicar. Su firma, sin observaciones, implicará que da fe del cumplimiento de las aseveraciones implícitas en la respectiva información, según lo disponen la ley y los reglamentos.</p> <p>Corresponde al revisor fiscal emitir un dictamen sobre los estados financieros preparados al final de cada ejercicio contable o de manera extraordinaria, de acuerdo con las Normas de auditoría de información financiera histórica. Este deberá ser dirigido a la máxima autoridad de la entidad.</p> <p>En desarrollo de esta función el Revisor Fiscal llevará a cabo los procedimientos que considere necesarios para establecer si la contabilidad se lleva conforme a las disposiciones legales y la</p>	<p>La diferencia radica en la liberación de las responsabilidades que viene teniendo el revisor fiscal y que son propias del administrador.</p> <p>Haciendo énfasis en la función principal que tiene la revisoría fiscal y es la de dictaminar los estados financieros y vigilar conforme la norma internacional si las gestiones administrativas cumplen con lo exigido por la normatividad vigente, teniendo presente, que son los administradores los directos responsables de preparación y publicación de la información financiera. Y quien a su vez, comunican a la asamblea de socios y junta directiva, el cumplimiento de sus estatutos.</p>

	técnica contable, y si la información financiera ha sido fielmente tomada del sistema documental contable.	
<p>(2) 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 la sociedad y en el desarrollo de sus negocios;</p> <p>(5) Inspeccionar asiduamente los bienes de la sociedad y procurar que se tomen oportunamente las medidas de conservación o seguridad de los mismos y de los que ella tenga en custodia a cualquier otro título;</p>	<p>5. Es obligación de los administradores obrar de acuerdo con los principios de buen gobierno. Entre otras cosas este 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. El revisor fiscal informará sobre la razonabilidad de este informe de gestión con aplicación de la sección 3000 de las Normas de aseguramiento de información distinta a la información financiera histórica, titulada Acuerdos de aseguramiento diferentes de la auditoría o revisión de información financiera histórica. En este caso el revisor fiscal emitirá un informe con seguridad razonable.</p>	<p>La mayor desavenencia presentada aquí, está determinada para que sea el administrador quien exponga fielmente la situación económica de la sociedad y sea el revisor fiscal quien se encargue de informar la razonabilidad del informe de gestión presentada por la administración, cumpliendo con la aplicación de la sección 3000 de las Normas de Aseguramiento de la información. La cual suministra, la guía para que el revisor fiscal emita un informe con seguridad razonable.</p>

	<p>En desarrollo de esta función el Revisor Fiscal llevará a cabo los procedimientos que considere necesarios para establecer si las operaciones y los actos de los administradores respetaron las disposiciones legales, estatutarias o las decisiones de las autoridades competentes de la entidad y si fueron adecuadas las medidas de conservación y custodia de los bienes de la entidad o de terceros que esté en su poder</p>	
<p>(3) Colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia de las compañías, y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados;</p>	<p>8. Cumplir con las demás funciones que, siendo compatibles con las anteriores, le señalan las leyes, los estatutos o le encomienden la máxima autoridad de la entidad, lo que hará con observancia de las Normas de Aseguramiento de Información.</p> <p>Parágrafo No. 1. Los administradores velarán porque se permita la adecuada realización de las funciones encomendadas a la revisoría fiscal.</p> <p>Parágrafo No. 2. El Gobierno Nacional, en desarrollo de la inspección ordenada por la Ley 1314 de 2009, cambiará las referencias a las normas que según este artículo deben observarse por el revisor fiscal, de manera que siempre le corresponda utilizar las más modernas.</p>	<p>La divergencia se sustenta, en la importancia que tiene el revisor fiscal de cumplir con las demás funciones establecidas. Sólo, que para que ello sea posible, es indispensable que el Gobierno actualice las normas que se deben seguir conforme a los estándares internacionales y que los administradores velen para que se permita la adecuada realización de las funciones encomendadas a la revisoría fiscal.</p>

<p>(4)Velar por que se lleven regularmente la contabilidad de la sociedad y las actas de las reuniones de la asamblea, de la junta de socios y de la junta directiva, y porque se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines;</p>	<p>4. Tratándose de declaraciones de contribuyentes obligados a tener contador público éste, en su calidad de preparador, deberá certificar la información tributaria. Según la información financiera, sea intermedia o de fin de periodo, el Revisor Fiscal emitirá un informe aplicando la sección 2410 de las Normas de revisión de información financiera histórica o la sección 805 de las normas de auditoría de información financiera histórica, según corresponda.</p>	<p>La discrepancia se soporta en las responsabilidades que deben asumir los perfiles existentes dentro de las sociedades. Es el contador quien debe responsabilizarse de la certificación de la información tributaria, y a su vez, sobre él y la administración está la responsabilidad de la información contable de la sociedad. El revisor fiscal se concentrará en la emisión del informe en la sección 2410 de las Normas de revisión de información financiera histórica o la sección 805 de las normas de auditoría de información financiera histórica, según corresponda.</p>
<p>(6)Impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales;</p>	<p>2. Emitir un informe de revisión de los informes financieros de periodos intermedios con fundamento en la Sección 2410 de las Normas de revisión de información financiera histórica titulada "Revisión de información financiera intermedia desarrollada por el auditor independiente de una entidad, cuando aquel sea exigido por la ley, las autoridades competentes, los estatutos o por decisiones de los órganos de la entidad.</p>	<p>La variedad entre estos artículos, está dada en lo acertado que es emitir un informe de revisión de los informes financieros de periodos intermedios fundamentado en la sección 2410, ya que esto, permite el control permanente sobre los valores sociales de la sociedad.</p>

(8) Convocar a la asamblea o a la junta de socios a reuniones extraordinarias cuando lo juzgue necesario, y	Omite este numeral	
(9) Cumplir las demás atribuciones que le señalen las leyes o los estatutos y las que, siendo compatibles con las anteriores, le encomiende la asamblea o junta de socios.	Omite este numeral	
<p>(10) Adicionado por el art. 27, Ley 1762 de 2015.</p> <p>PARÁGRAFO. En las sociedades en que sea meramente potestativo el cargo del revisor fiscal, éste ejercerá las funciones que expresamente le señalen los estatutos o las juntas de socios, con el voto requerido para la creación del cargo; a falta de estipulación expresa de los estatutos y de instrucciones concretas de la junta de socios o asamblea general, ejercerá las funciones indicadas en este artículo. No obstante, si no es contador público, no podrá autorizar con su firma balances generales, ni dictaminar sobre ellos.</p>	6. Informar sobre las operaciones catalogadas como sospechosas en los términos del artículo 27 de la Ley 1762 de 2015.	Semejantes
	2. Las certificaciones deberán ser expedidas por los administradores. La auditoría de un solo estado financiero o un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero se realizará por el revisor fiscal cuando sea exigido por la ley, las autoridades competentes, los estatutos o por decisiones de los	La propuesta propone adicionar.

	<p>órganos de la entidad, aplicándola sección 805 de las Normas de auditoría de información financiera histórica titulada Consideraciones especiales - auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero.</p>	
	<p>7. Denunciar ante las autoridades competentes los actos de corrupción y los presuntos delitos de acuerdo con el artículo 32 de la Ley 1778 de 2016.</p>	<p>La propuesta propone adicionar.</p>

ANÁLISIS DE LAS DIFERENCIAS ENCONTRADAS ENTRE LO QUE PROPONE LA MESA 3 DE LA SUPERINTENDENCIA Y LO ESTABLECIDO EN DECRETO 410 DE 1971 CÓDIGO DE COMERCIO.

Antes de entrar en el análisis pertinente de las diferencias halladas sobre el artículo 207 del Decreto 410 de 1971 Código de Comercio y lo que propone la Mesa 3 de la Superintendencia de Sociedades, vale la pena presentar un concepto relevante en el ejercicio de la revisoría fiscal, expuesto en la Propuesta.

En dicha propuesta se hacen importantes aportes en la urgente armonización de las funciones que deben desarrollar los revisores fiscales con las NAI. Uno de ellos tiene que ver con la definición de la REVISORÍA FISCAL la cual no estaba en el Código de Comercio aún vigente, este grupo de la Mesa 3 propone entonces que el artículo 203 que solo tenía las características de las sociedades que están obligadas a tener esta figura, más no que era la revisoría fiscal, contenga la siguiente definición:

La revisoría fiscal es una institución a la cual le corresponde la función de aseguramiento de información de las entidades económicas, establecida con el objeto de dar confianza a los usuarios sobre su información económica y para colaborar en la evaluación de la gestión de sus administradores sobre los recursos que se le han confiado.” (Ramírez, Ospina, Franco, Quiroga, & Bermúdez, 2019).

Definición que además de orientar el ámbito al interior de las sociedades donde actúa el revisor, también marca su independencia frente a las funciones de control y vigilancia propias del Estado y remarca la importancia de su labor para la gestión interna de las organizaciones que tienen esta figura.

Pero donde observamos una mayor incidencia en los cambios de la figura del revisor fiscal es en las funciones, que hasta ahora están contenidas en el artículo 207 del Código de Comercio, y que generan una mayor incertidumbre tanto en el ejercicio de la figura como en la obligatoriedad para el revisor de aplicar las NIA en su trabajo y mencionaremos bajo mi juicio, las que más urge analizar, aunque todas sean importantes.

Como lo mencionamos en un párrafo anterior, el Decreto 410 de 1971 no contempla una definición de la revisoría fiscal, la cual es el principio para ejecutar con idoneidad las funciones de los profesionales de esta área.

Al establecerse una definición se elimina la ambigüedad del ejercicio mismo, porque quién se sume a esta labor, tendrá claridad sobre lo que significa y podrá seguir los lineamientos establecidos con la confianza de lo que debe hacer, y en razón del para qué. Así, los revisores fiscales en Colombia, hablarían un mismo lenguaje y no estarían desarrollando el trabajo de la misma, bajo inferencias de su significado.

Dentro de las funciones establecidas en el código de comercio, existen varias de gran magnitud, que están ancladas al código de ética y que precisando en ellas, y actuando conforme al marco normativo, permitirá la emisión de dictámenes con seguridad razonable, que es justo lo estipulado en las NAI.

Según el artículo 37, numeral 3 de la Ley 43 de 1990, El Contador Público deberá tener y demostrar absoluta independencia mental y de criterio con respecto a cualquier interés que pudiere considerarse incompatible con los principios de integridad y objetividad, la independencia, de la profesión contable, debe considerarse esencial y concomitante. Teniendo en cuenta la existencia de este principio, el ejercicio del revisor fiscal puede incurrir en su no cumplimiento debido a su carácter de experto y reconocimiento dentro de la organización para la que ejerce la función, es por ello que Betancourt menciona:

En la relación contractual de la revisoría fiscal se puede presentar el riesgo moral por acción oculta, ya que el revisor fiscal es un experto y el principal no conoce sobre todas las acciones que debe adelantar este experto para

dar cumplimiento al contrato; sin embargo, el revisor fiscal, como profesional en constante perfeccionamiento, debe reformular el desarrollo de sus funciones para asegurar la prestación eficiente de sus servicios, buscando minimizar a toda costa el surgimiento de riesgos morales. (Betancourt, 2014).

Con base en lo anterior, el que el revisor fiscal deba reformularse y buscar el perfeccionamiento de sus funciones, acarrea un riesgo moral. Hecho que indica que bajo su juicio aplica el código de ética, conforme a las situaciones que se le pudieran presentar, si el cómo elaborar sus funciones fuera claro, su reformulación sería menos riesgosa. El decreto 2420 al reglamentar las normas de aseguramiento de la información, determina cómo el revisor fiscal debe asumir su función para no caer ni en sanciones ni ir en contravía del objetivo de la misma norma, la cual es emitir dictámenes de estados financieros y de gestión con seguridad razonable. Y es lo que al comparar de forma global lo estipulado en el Decreto 410 de 1971 con la propuesta acerca del ejercicio de la revisoría fiscal, encontramos que la propuesta de la Mesa 3, sí armoniza las normas de aseguramiento de la información. Y a pesar de que el principio de independencia mental no esté inmerso en artículo 207, es obligatorio en el ejercicio de sus funciones.

Es así como encontramos en el artículo 213 del Decreto 410:

Artículo 213. Derecho de intervención del revisor fiscal en la asamblea y derecho de inspección El revisor fiscal tendrá derecho a intervenir en las deliberaciones de la asamblea o de la junta de socios, y en las de juntas directivas o consejos de administración, aunque sin derecho a voto, cuando sea citado a estas. Tendrá asimismo derecho a inspeccionar en cualquier tiempo los libros de contabilidad, libros de actas, correspondencia, comprobantes de las cuentas demás papeles de la sociedad.

Con base en lo anterior, el revisor podría caer en la coadministración (de forma indirecta) sin ser esa su intención, ya que el Decreto 410 vigente le permite hacer intervención, aunque no tenga derecho al voto; siendo el revisor fiscal experto en sus labores, su opinión en el momento que interviniera, podría haber sido tomada en cuenta para la gestión administrativa, y de haber sido así, ¿cómo evaluaría la gestión en lo referente a su intervención, si fue partícipe en las ideas de la misma?... Y aunque el artículo 213 no es del análisis, sí repercute en las funciones del revisor fiscal, tan así que la propuesta en el artículo 213 elimina la opción de intervención.

Por tal razón la propuesta a la hora de establecer la responsabilidad de la Administración resalta que el CTCP indica que la responsabilidad de la presentación de la información financiera es de la administración de la entidad. En consecuencia, cada entidad deberá establecer un plan de trabajo, con fundamento en el cronograma del Decreto que resulte aplicable para la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF, con el fin de efectuar los ajustes que se derivan del cambio del marco de principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. (Hernández, 2015).

Precisamente por elementos como el establecido en el Código de Comercio: “Artículo 207 del Decreto 410 de 1971, el cual indica en el numeral 7: *“Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente”*, que este ha sido mencionado en el Decreto 2496 del 2015 , diciendo que los revisores fiscales que dictaminen estados financieros consolidados de estas entidades, aplicarán las NIA contenidas en el anexo 4 del Decreto 2420 de 2015, para cumplir con las responsabilidades contenidas en los artículos 207, numeral 7, y 208 del Código de Comercio, en relación con el dictamen de los estados financieros, y aplicarán las ISAE contenidas en dicho anexo 4.(Decreto 2496 de 2015), es que se aclara bajo qué norma se debe regular la función en relación a las firmas del revisor fiscal. Lo cual es un indicador que seguir las funciones tal como aparece en el código de comercio, no es lo precisamente correcto.

Por lo tanto, sólo se puede tener independencia mental tal como lo establece la ley 43 de 1990 en su artículo 7°, numeral 1 inciso b) *“El Contador Público debe tener independencia mental en todo lo relacionado con su trabajo, para garantizar la imparcialidad y objetividad de sus juicios. Sobre sus informes”*. Si no hace parte ni de las gestiones administrativas, ni de la certificación de la información financiera. Ya que, esta responsabilidad se le da exclusivamente a la administración.

Las diferencias establecidas allí muestran que la propuesta en lo concerniente al artículo 207, no sólo se basó en la razón de ser de las normas de aseguramiento de la información. También se infiere que las funciones establecidas en el Código de Comercio, atendían las necesidades de los años 70, hecho que llevó a establecer sus funciones de manera formal en 1971, sin embargo, después de 49 años de construcción, estas no han sido modificadas y es necesario construir una ley que

permita cambiar esas funciones, ya que para el ejercicio de la revisoría fiscal resultan obsoletas.

CONCLUSIONES

El conjunto de normas de aseguramiento de la información adoptadas en Colombia, busca que las funciones principales del revisor fiscal que son las que le permitirán su permanencia en el tiempo, estén orientadas al acto de brindar seguridad razonable de la información. Ese es el enfoque principal a que nos conduce las funciones de la revisoría fiscal en la propuesta hecha por la Mesa 3, porque, si sus funciones están enlazadas al aseguramiento de la información, habrá confianza pública tanto para el Estado, como para los inversionistas y usuarios de los dictámenes del revisor fiscal.

Por lo tanto, es pertinente que los organismos responsables de elaborar las leyes para la ejecución de la profesión, aceleren los trámites necesarios para que las funciones establecidas en el Código de Comercio, sean reemplazadas por las expuestas en la propuesta.

Hace 2 décadas llegó a nuestro país el internet y con él la necesidad de entrar a un mundo globalizado, donde lo que otros hacen, producen y compran pueda ser un referente de imitar en pro de alcanzar una sociedad sostenible, es por ello que nuestro país ha realizado muchos cambios con ánimo de ir a la velocidad de la tecnología, de la ciencia, del conocimiento, de la misma economía, sin embargo, estos intentos no alcanzan ir a la par con el mundo que aún en tiempo de crisis, no para de moverse... No obstante, surge la urgencia de acogerse de forma obligada a cambios abruptos por la necesidad de permanecer con vida y permanecer en el tiempo -en todas las áreas existentes-. Prueba de ello, lo vivimos hoy con la pandemia del Covid 19, la cual, y por lo menos, en muchos países tanto desarrollados como no, no estaban preparados y aun así nos vimos obligados a un confinamiento y aislamiento social que ha generado cambios importantes en cada una de las vidas de los que aún sobrevivimos a esto. Ahora, me pregunto: ¿Qué tiene que pasar en la labor que realiza la revisoría fiscal, para que lo establecido en el Código de Comercio, sea actualizado de manera rápida, y así atender las necesidades de hoy, que son urgentes, de modo que los revisores fiscales no mueran en Colombia?

REFERENCIAS

- Cruz, J. F. (2017). *Pontificia Universidad Javeriana*. Obtenido de https://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/nov/memorias_rev_fiscal_foro_firmas/eventos_rev_fiscal/VII_revisoria_fiscal/Doc_Ponencia2_ULibre.pdf
- Gerencie.com*. (5 de marzo de 2018). Obtenido de <https://www.gerencie.com/revisoria-fiscal.html>
- MELO, L. V. (20 de Agosto de 2014). REVISORÍA FISCAL, ¿CRISIS O DECADENCIA? pág. 10.
- Quiroga, F. S. (31 de agosto de 2019). *Presente y Futuro de la Revisoría Fiscal*. Obtenido de https://www.youtube.com/watch?v=65A6Kt_r0OE
- Ramirez, J., Ospina, H., Franco, W., Quiroga, F., & Bermúdez, H. (3 de julio de 2019). Propuesta Revisoría Fiscal/Modificación de los artículos 203 al 2017 del Código de Comercio. Bogotá D.C., Colombia.
- Restrepo, J., & Londoño, L. (2011). Colombia: Hacia la adopción y aplicación de las NIIF y su importancia. *ADVERSIA-Universidad de Antioquia*, 26-43.
- Chivata W y Díaz D. (2016) Comparación de la figura del revisor fiscal frente a los garantes de la información financiera en algunos países de América Latina, U. E. e IFAC, Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría N°:66, abr.-jun./2016, págs. 113-162.
- Molano, Luis Alberto (2014). Aproximación a la adopción de las normas internacionales de información financiera y de aseguramiento en Colombia desde un enfoque histórico, Universidad Militar Nueva Granada, Bogotá.
- Triviño, Nilsa M. (2014). Las NIIF en Colombia, las medidas tomadas por el gobierno colombiano respecto a las observaciones en materia tributaria. ¿suplen las recomendaciones dadas por el informe ROSC?, Universidad Militar Nueva Granada, Bogotá.
- Hernández, Camilio. (2015). ¿Sobre quién recae la responsabilidad de la presentación de la información financiera?. Recuperado en: <https://www.incp.org.co/sobre-quien-recae-la-responsabilidad-de-la-presentacion-de-la-informacion-financiera/>
- Mantillas, S. (2016). Estándares-Normas Internacionales de Aseguramiento de la Información Financiera, Bogotá, Ediciones de la U.
- Tonon, Graciela (2011). La utilización del método comparativo en estudios cualitativos en ciencia política y ciencias sociales: Diseño y desarrollo de una tesis doctoral, Argentina, Kairos Revista de Temas Sociales.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2018), Concepto 620 del 16 de julio de 2018, Bogotá. Recuperado en: <http://www.ctcp.gov.co/CMSPages/GetFile.aspx?guid=32f17c75-19de-426b-b2ea-a4d0124cc900>

Ley N° 550. Diario Oficial No. 43.940 de 19 de marzo de 2000, Congreso de la República, 30 de diciembre de 1999.

Ley N°43. Congreso de la República, Por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de Contador Público y se dictan otras disposiciones. 13 de Diciembre de 1990.

Decreto N°410. Diario Oficial No. 33.339 del 16 de junio de 1971, Por el cual se expide el Código de Comercio. 27 de marzo de 1971.

Decreto N°0302. Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, Por la cual se reglamente la ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información. 20 de febrero de 2015.

Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (2012). Decreto 2784 del 28 de diciembre, por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 1. Recuperado en: <https://incp.org.co/Site/news/archivos/decreto2784.pdf>

Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (2013). Decreto 3022 del 27 de diciembre, por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 2. Recuperado en: <https://www.mincit.gov.co/temas-interes/documentos/decreto3022-2013-p.aspx>

Sarmiento, Daniel. (2005). *La revisoría fiscal: ¿control de fiscalización o auditoría?*, Revista Internacional Leguis de Contabilidad y Auditoría N° 21 Ene.-Mar. 2005. Bogotá.

Barreto, B. y Marchena, M. (2016). *Incidencia del nuevo marco normativo de auditoría en el ejercicio de la revisoría fiscal en Colombia*. Dictamen Libre, ISSN-e 0124-0099, N°. (18), 2016, págs. 23-29.

Chivata, A. y Niño, J. (2016). Impactos en la presentación del dictamen del revisor fiscal bajo la implementación de las normas de aseguramiento de la información (NAI) para la compañía Centurión Air Cargo Colombia. Recuperado en: https://ciencia.lasalle.edu.co/contaduria_publica/572/

Cantillo Polo, N. E. y Riascos Ibarra, B. L. (2019). Responsabilidad del revisor fiscal ante el principio de independencia mental (Tesis de posgrado). Universidad Cooperativa de Colombia, Santa Marta. Recuperado en: <https://repository.ucc.edu.co/handle/20.500.12494/13380>

Betancourt, Lilian. (2014). *El riesgo moral en la revisoría fiscal*. Criterio Libre. 12 ISSN 1900-0642. N°. (20). 2014, págs. 247-275.

Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (2015). Decreto 2496 del 23 de diciembre, por el cual se modifica el Decreto 2420 de 2015. Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones. Recuperado en: <https://www.mincit.gov.co/ministerio/normograma-sig/procesos-de-apoyo/gestion-juridica/decretos/decreto-2496-de-2015.aspx>