

PROYECTO DE LEY

POR LA CUAL SE ARMONIZA LA NORMATIVIDAD PARA LA APLICACIÓN DE NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y DE ASEGURAMIENTO DE LA INFORMACIÓN Y SE DICTAN OTRAS DISPOSICIONES.

CAPITULO I DE LA REVISORIA FISCAL

ARTICULO 1. OBLIGADOS A TENER REVISOR FISCAL. Estarán obligados a tener revisor fiscal los preparadores de información financiera o entidades que a continuación se relacionan:

1. Los clasificados en el Grupo 1, en los términos señalados en los decretos reglamentarios expedidos para este grupo, en cumplimiento de la Ley 1314 de 2009.
2. Los clasificados en el Grupo 2, en los términos señalados en los decretos reglamentarios expedidos para este grupo, en cumplimiento de la Ley 1314 de 2009.
3. Las sucursales de sociedades extranjeras.
4. Las entidades en las que, por ley o por los estatutos, la administración no corresponda a todos los asociados, cuando así lo disponga cualquier número de éstos que estén excluidos de la administración, que representen no menos del veinte por ciento (20%) del capital.

PARAGRAFO 1°. Cuando se elija como revisor fiscal a una sociedad de contadores públicos, la responsabilidad en el ejercicio de la revisoría fiscal será solidaria, entre dicha sociedad y el revisor fiscal designado en su nombre, para lo cual, el dictamen que se expida debe ser suscrito por el profesional designado por la sociedad de contadores públicos y por el representante legal.

PARÁGRAFO 2°. Los preparadores de información financiera que estén obligados a tener revisor fiscal por norma especial, cumplirán con las funciones previstas en esta ley, salvo que en la norma especial se señalen funciones específicas.

ARTICULO 2. REVISORIA FISCAL POTESTATIVA. Los preparadores de información financiera o entidades que no estén dentro de los obligados a tener revisor fiscal, contemplados en el artículo 1° de esta ley, podrán establecer la revisoría fiscal de manera voluntaria, caso en el cual el máximo órgano social, deberá designarlo de acuerdo con la normatividad que le sea aplicable indicando la forma de elección, que no podrá ser efectuada con menos de la mitad más uno de los votos facultados para tomar la decisión.

ARTÍCULO 3. DEL REVISOR FISCAL. El revisor fiscal será un contador público quien aplicará las normas de auditoría y de revisión de información financiera histórica, en los términos establecidos en la ley y, en este marco, prestará colaboración a las autoridades que legalmente lo requieran.

PARÁGRAFO. Cuando se trate de la revisoría fiscal potestativa de que trata el artículo 2 de esta ley, el revisor fiscal aplicará el marco normativo señalado en el presente artículo.

ARTÍCULO 4. CONVOCATORIA DEL MÁXIMO ÓRGANO POR EL REVISOR FISCAL. Cuando lo juzgue necesario, el revisor fiscal podrá convocar a la asamblea, junta de socios u órgano máximo de la entidad en la cual ejerza su cargo.

ARTÍCULO 5. ELECCIÓN DEL REVISOR FISCAL. Adicionase un párrafo al artículo 204 del Decreto Ley 410 de 1971 (Código de Comercio), así:

Parágrafo. La designación del revisor fiscal deberá incluir la de su suplente, quien tendrá la capacidad de asumir como principal y, por consiguiente, deberá tener cualidades profesionales similares a las de aquel. El suplente solamente podrá actuar ante la ausencia temporal o definitiva del principal.

ARTÍCULO 6. REVISORÍA FISCAL EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN. Las entidades que al momento de entrar en proceso de liquidación pertenezcan a los grupos 1 y 2 o estén obligadas a tener revisor fiscal por disposiciones especiales, continuarán con revisoría fiscal, en los términos de nombramiento y remoción previstos en la Ley.

CAPÍTULO II DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

ARTICULO 7. Modifíquese el artículo 35 de la Ley 222 de 1995, el cual quedará así:

“ARTICULO 35. ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS. La matriz o controlante, además de preparar y presentar estados financieros separados, debe preparar y difundir estados financieros de propósito general consolidados, que presenten la situación financiera, los resultados de las operaciones, los cambios en el patrimonio, así como los flujos de efectivo de la matriz o controlante y sus subordinados o dominados, como si fuesen los de un solo ente.

Los estados financieros de propósito general consolidados deben ser sometidos a consideración de quien sea competente para su aprobación o improbación.

En todo caso, las entidades subordinadas o subsidiarias prepararán estados financieros individuales o separados, según sea el caso.”

ARTÍCULO 8. ENTIDADES BAJO CONTROL COMÚN. Se consideran entidades bajo control común aquellas que están controladas en última instancia por una misma entidad o entidades, y el control ejercido sobre ellas no es transitorio. Las entidades que se encuentren bajo control común, cuya controladora no esté domiciliada en el país o por alguna otra razón no esté obligada a consolidar estados financieros, deberán preparar estados financieros combinados.

ARTÍCULO 9. ESTADOS FINANCIEROS COMBINADOS. Son estados financieros combinados aquellos constituidos por un único conjunto de estados financieros de dos o más entidades controladas por un único inversionista.

ARTÍCULO 10. El artículo 260 del Código de Comercio quedará así:

ARTÍCULO 260. SUBORDINACIÓN. Una sociedad será subordinada o controlada cuando su poder de decisión se encuentre sometido a la voluntad de otra u otras personas que serán su matriz o controlante, bien sea directamente o con el concurso o por intermedio de las subordinadas de la matriz. La sociedad subordinada se denominará subsidiaria.

ARTÍCULO 11. Adicionase el siguiente párrafo al artículo 261 Presunciones de Subordinación del Código de Comercio:

PARÁGRAFO 3°. El término control, para los efectos de este artículo, se entiende en el sentido expresado en los marcos técnicos normativos expedidos en desarrollo de la Ley 1314 de 2009 y demás normas que la modifiquen o sustituyan.

ARTÍCULO 12. Modifíquese el artículo 37 de la Ley 222 de 1995, el cual quedará así:

“**ARTICULO 37. ESTADOS FINANCIEROS CERTIFICADOS.** El representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado los estados financieros deberán certificar aquellos que se pongan a disposición de los asociados o de terceros. La certificación consiste en declarar que se han verificado previamente las afirmaciones implícitas contenidas en ellos, conforme al reglamento.”

ARTÍCULO 13. CONTABILIDAD CON DIFERENTES PROPÓSITOS. Cuando un obligado a llevar contabilidad en los términos del Código de Comercio y de las leyes que así lo dispongan, deba preparar registros simultáneos con otra base contable distinta a la de su contabilidad oficial, como por ejemplo para fines de transición a los nuevos marcos técnicos normativos, de valoración de transacciones en monedas extranjeras, o de manejo de información tributaria, no

se entenderá que lleva doble contabilidad, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 264 de la Ley 1564 de 2012.

ARTÍCULO 14. Modifíquese el artículo 40 de la Ley 222 de 1995, el cual quedará así:

“ART. 40. RECTIFICACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS. Las entidades gubernamentales que ejercen inspección, vigilancia o control, podrán ordenar rectificar los estados financieros o las notas que no se ajusten a las normas legales.

Las rectificaciones operarán sobre estados financieros previamente sometidos a la aprobación del órgano que tenga la atribución legal de autorizarlos dentro de cada entidad y conducirán a la re-expresión de los estados financieros afectados, en los términos señalados en el marco técnico normativo que corresponda.

Las rectificaciones se darán a conocer al difundir los estados financieros respectivos y, en todo caso, en la forma y plazo que determine la respectiva entidad gubernamental.

La orden de rectificación sólo tendrá efectos cuando la entidad gubernamental que ejerce inspección, vigilancia o control haya resuelto expresamente los recursos a que hubiere lugar, si es que éstos se interpusieron.”

ARTÍCULO 15. REFERENCIA A ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL. Cuando en otras disposiciones se haga referencia a los estados financieros de propósito general, dentro de los cuales se encuentran los estados financieros básicos y los consolidados, se entenderán en los términos de los requerimientos de los marcos técnicos normativos, según el grupo que corresponda.

CAPÍTULO III.

DEL INCREMENTO EN LOS RESULTADOS ACUMULADOS POR LA CONVERSIÓN AL NUEVO MARCO TÉCNICO NORMATIVO

ARTÍCULO 16. TRANSITORIO. INCREMENTO EN LOS RESULTADOS POR LA CONVERSIÓN AL NUEVO MARCO TÉCNICO NORMATIVO. Si como consecuencia de la conversión al nuevo marco normativo se genera un incremento en los resultados acumulados, este incremento no será objeto de distribución a través de dividendos o repartición de utilidades, hasta tanto tales utilidades se hayan realizado de manera efectiva. El mismo procedimiento se aplicará cuando una entidad cambie de marco técnico normativo y deba hacer un nuevo Estado de Situación Financiero de Apertura.

CAPÍTULO IV.

DEL PATRIMONIO DE LAS ORGANIZACIONES DE ECONOMÍA SOLIDARIA

(ARTICULO NUEVO PROPUESTO POR SUPERSOLIDARIA). ARTICULO 17.

Los artículos 46 de la ley 79 de 1988, 19 del Decreto 1480 de 1989, 15 del Decreto 1481 de 1989, 24 del Decreto 1482 de 1989 y 15 del Decreto 1333 de 1989 quedarán así:

El patrimonio de las organizaciones de economía solidaria está conformado por:

1. Los aportes sociales mínimos no reducibles previstos en la ley o en el estatuto.
2. Los aportes sociales amortizados.
3. Los fondos y reservas de carácter permanente.
4. Las donaciones o auxilios que se reciban con destino al incremento patrimonial que tengan vocación de permanencia.

En las asociaciones mutuales, además de los conceptos enunciados en los numerales 3 y 4, formarán parte del patrimonio los fondos sociales mutuales que tengan vocación de permanencia previstos en el estatuto.

CAPÍTULO V.

DE LA ENTRADA EN VIGENCIA DE LAS NORMAS DE INTERVENCIÓN EN MATERIA DE CONTABILIDAD Y DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y DE ASEGURAMIENTO DE INFORMACIÓN

ARTICULO 18. Modifíquese el artículo 14 de la Ley 1314 de 2009, el cual quedará así:

“ARTÍCULO 14. ENTRADA EN VIGENCIA DE LAS NORMAS DE INTERVENCIÓN EN MATERIA DE CONTABILIDAD Y DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y DE ASEGURAMIENTO DE INFORMACIÓN. Las normas expedidas conjuntamente por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo entrarán en vigencia el 1° de enero del segundo año gravable siguiente al de su promulgación, a menos que en virtud de su complejidad, consideren necesario establecer un plazo diferente, que podrá ser mayor o menor, en su caso, al aquí previsto.

Cuando el plazo sea menor y la norma promulgada corresponda a aquellas materias objeto de remisión expresa o no reguladas por las Leyes tributarias, para efectos fiscales se continuará aplicando, hasta el 31 de diciembre del año gravable siguiente, la norma contable vigente antes de dicha promulgación”

CAPÍTULO VI

DE LA VIGENCIA

ARTÍCULO 19. DEROGATORIAS. Quedarán derogados los artículos 203, 205, 206, 207, 208, 209, 212, 215, 216, 217, 450, 489 y la expresión “los revisores fiscales” del artículo 191, todos del Código de Comercio, los artículos 7, 9, el párrafo 2, del artículo 13 y el capítulo IV “Código de ética profesional”, todos de la Ley 43 de 1990, el artículo 56 de la Ley 675 de 2001, la expresión “el revisor fiscal” del inciso tercero del artículo 25, la expresión “y el revisor fiscal” en el inciso segundo del artículo 42, la expresión “o el revisor fiscal que conociendo de aquel incumplimiento se abstuviere de denunciarlo oportunamente” en el inciso tercero del artículo 48, todos de la Ley 222 de 1995 y los artículos 581 “Efectos de la firma del contador”, 596 numeral 6 y 597 “La declaración de renta podrá firmarse con salvedades” del Estatuto Tributario, literal g., artículo 3° del Decreto 1529 de 1990 y el Artículo 46 de la Ley 79 de 1988.

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

Desarrollo del proceso de convergencia

La Ley 1314 previó la entrada del país a la normatividad internacional en materia de información financiera y aseguramiento de la información. En desarrollo de la Ley, se han expedido los decretos 2784 de 2012, 1851, 3023 y 3024 de 2013 para el Grupo 1; 3022 para el Grupo 2 y, 2706 de 2012 y 3019 de 2013 para el Grupo 3.

Sin embargo, la emisión de los decretos mencionados no es suficiente para la aplicación de los estándares que incorporan, puesto que la regulación colombiana contiene disposiciones que presentan conflicto en algunos temas con la normatividad internacional.

Si no se realizan las modificaciones necesarias en la regulación actual para hacer compatibles las normas existentes con los estándares internacionales de información financiera y aseguramiento de la información, pueden presentarse graves inconvenientes en la aplicación de los decretos emitidos para poner en aplicación las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y las Normas de Aseguramiento de la Información (NAI)

De las Normas de Aseguramiento de la Información

El artículo 5 de la Ley 1314 de 2009 dispone:

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

“Parágrafo Primero.- El Gobierno Nacional podrá expedir normas de auditoría integral aplicables a los casos en que hubiere que practicar sobre las operaciones de un mismo ente diferentes auditorías.”

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

Las normas citadas en el artículo corresponden a las que emite el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB por sus siglas en inglés).

En cumplimiento del mandato de la mencionada ley, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) constituyó el Comité Técnico de Aseguramiento (CTA), conformado por firmas de contadores públicos y profesionales del aseguramiento de distintos tamaños y orígenes.

El CTA produjo su informe definitivo, donde recomienda la aplicación de las NAI, advirtiendo que para ello es necesario realizar distintas reformas, tanto en la parte normativa como en la profesional.

Como un apoyo adicional a las conclusiones del CTA, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, procedió a conformar una Mesa Regulatoria, en la cual participaron representantes de las superintendencias, los preparadores de información financiera, las firmas de contadores públicos, el CTCP y el CTA.

Fruto de las recomendaciones de la Sub-mesa de Revisoría Fiscal, son los artículos que modifican el enfoque y alcance de esta función, para hacerla acorde con las NAI.

La manera más apropiada de determinar quiénes deberían aplicar las NAI, se consideró la de relacionar su obligatoriedad con los Grupos establecidos en el Direccionamiento Estratégico del CTCP, y sobre los que ya se ha efectuado la reglamentación de las normas de información financiera aplicables.

Considerando que las normas de aseguramiento de información financiera histórica para obtener seguridad razonable, conducen al desarrollo de un trabajo de auditoría con los más alto estándares de calidad, se concluyó que son las entidades que pertenecen a los Grupos 1 y 2 las que necesitan este tipo de servicio profesional.

Por razones de eficiencia y de costo-beneficio, no sería posible que la revisoría fiscal se siguiera exigiendo con los parámetros que han regido el ejercicio profesional durante más de 80 años y a la vez se comenzara a exigir de manera paralela la contratación de aseguramiento de nivel razonable. Hacer esto resultaría prohibitivo para cualquier organización, razón por la cual, en este proyecto se confieren a la revisoría fiscal los mismos deberes y derechos que implican el ejercicio del aseguramiento de información financiera a un nivel razonable.

Por esta razón es necesario modificar el estatuto de la revisoría fiscal, contenido en el Código de Comercio y la Ley 43 de 1990, para lograr que las funciones del

revisor fiscal en lo sucesivo se ajusten a las exigencias de las NAI y evitar sobrecostos injustificados para las organizaciones.

Sin embargo, dado que existen múltiples leyes que plantean la obligatoriedad de la revisoría fiscal en entidades con características especiales, el presente proyecto permite que tales leyes continúen exigiendo esta función, pero equiparando sus responsabilidades a las contenidas en este proyecto, a menos que la ley pertinente determine funciones especiales. Lo anterior, con el fin de no hacer más confuso el trámite de este proyecto, pero entendiendo que será necesario posteriormente hacer una revisión exhaustiva de la regulación para establecer en cuáles casos será conveniente continuar con la exigencia de la revisoría fiscal y en cuáles no.

El proyecto de ley plantea también algunos otros asuntos muy importantes relacionados con la revisoría fiscal, como la estipulación de la responsabilidad asumida por las firmas de contadores cuando asuman esta función, que actualmente en la práctica recae solamente sobre el profesional designado por la firma, pero no sobre la firma en cabeza de su representante legal, lo cual permite que en algunas situaciones los verdaderos responsables de actuaciones indebidas puedan eludir el control sancionatorio.

Como muchas entidades no pertenecientes a los Grupos 1 y 2 quisieran eventualmente tener revisoría fiscal, el artículo 2° permite la revisoría fiscal potestativa, pero aplicando los requerimientos planteados en este proyecto.

Como consecuencia de las circunstancias explicadas atrás, se propone la derogación de las siguientes normas:

Norma derogada	Tema	Sustentación
Expresión “los revisores fiscales” del Artículo 191 C. Cio.	Este artículo reglamenta el derecho de impugnación de las decisiones de la asamblea o junta de socios.	Este derecho en cabeza del revisor fiscal riñe con la naturaleza del aseguramiento de la información, que se centra en la evaluación de la razonabilidad de los estados financieros.
Artículo 203 C. Cio	Obligados en general a tener revisor fiscal	Los obligados actuales no coinciden con los Grupos 1 y 2
Artículo 205 C. Cio.	Régimen de inhabilidades	Las inhabilidades del ejercicio del aseguramiento hacen parte del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad de IFAC.
Artículo 206 C. Cio.	Periodo	El servicio de aseguramiento se pacta con un alcance específico, por lo cual no es

		aplicable el concepto de periodo.
Artículo 207 C. Cio.	Funciones	Las funciones existentes tienen una antigüedad de más de 80 años y son incompatibles con la naturaleza del aseguramiento de la información.
Artículos 208 y 209 C. Cio.	Informes del revisor fiscal sobre balances y a la asamblea o junta de socios	Los informes de aseguramiento de información están limitados a la materia del contrato y no pueden contener elementos extraños al desarrollo del trabajo realizado para emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros.
Artículo 212 C. Cio.	Responsabilidad penal	No es necesario incluir responsabilidades penales porque el ejercicio del aseguramiento no es susceptible de delitos especiales.
Artículo 215 C. Cio.	Indicación de que el revisor fiscal debe ser contador público. Limitación en el número de revisorías fiscales.	El primer punto está cubierto en el artículo 3° de este proyecto. La limitación de revisorías fiscales no es necesaria teniendo en cuenta la obligatoriedad de aplicar el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad de IFAC y los Estándares Internacionales de Control de Calidad.
Artículos 216 y 217 C. Cio.	Imposición de sanciones al revisor fiscal.	Son artículos redundantes, por cuanto la facultad sancionatoria está en cabeza de la Junta Central de Contadores.
Artículo 489 C. Cio.	Establece la sujeción del revisor fiscal de sociedades domiciliadas en el exterior a los requerimientos de revisoría fiscal nacionales. Ordena <i>“informar a la correspondiente Superintendencia cualquier irregularidad de las que puedan ser causales de suspensión o de revocación del permiso de funcionamiento de tales sociedades.”</i>	La indicación de la sujeción al Código para revisores fiscales de sociedades domiciliadas en el exterior resulta inocua, pues el ejercicio de la revisoría fiscal siempre deberá efectuarse con referencia a la normatividad vigente, dado que no existen exenciones al cumplimiento del régimen legal. La obligatoriedad de reportar irregularidades es aplicable en cualquier circunstancia; el deber de colaboración es general y ha sido incluido en el artículo 3° de este proyecto.

Artículo 7° Ley 43 de 1990	Establece cuáles son las normas de auditoría generalmente aceptadas	Al entrar en vigencia las NAI, este artículo debe derogarse porque no es compatible con los nuevos estándares que deben aplicarse en el país en cumplimiento de la Ley 1314 de 2009.
Artículo 9° Ley 43 de 1990	Se refiere a los papeles de trabajo del contador público	Dentro del cuerpo de estándares internacionales de auditoría, uno de ellos se refiere de manera amplia a este tema (NIA 230), haciendo redundante la continuidad de este artículo.
Parágrafo 2 del Artículo 13 Ley 43 de 1990	Este parágrafo se refiere a las situaciones en las que se requiere ser contador público, en consideración de la naturaleza del asunto.	El artículo usa indistintamente la expresión “certificar y dictaminar” para establecer las situaciones en las que estas actividades deben ser realizadas por un contador público. De acuerdo con las NAI, el contador público en su función de asegurador no certifica información. Las situaciones en las cuales debe actuar, dependen del contrato suscrito. Si es un contrato de aseguramiento, el artículo 3° ya ha previsto que es una actividad restringida a los contadores públicos. En los demás casos, el artículo 37 de la Ley 222 de 1995 establece que los estados financieros que se pongan a disposición de los asociados o de terceros deben ir suscritos por el representante legal y el contador. Es decir, deben estar certificados. Por otro lado, el parágrafo en su literal b) incluye unos límites para los cuales sería necesario contar con revisor fiscal o auditor externo. Al aplicarse la revisoría fiscal a los Grupos 1 y 2, estos límites resultan contradictorios.
Capítulo Cuarto Ley 43 de 1990	Desarrollo del Código de Ética Profesional para los contadores públicos	En desarrollo de la Ley 1314 de 2009, las normas éticas deben obedecer a regulaciones internacionales. Esta condición la cumple el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad emitido por la Junta Internacional de Estándares de Ética para Contadores (IESBA por sus siglas en inglés), perteneciente a IFAC.
Inciso tercero	Este artículo se refiere a la acción	Esta facultad no es compatible con el aseguramiento de la información

Artículo 25 Ley 222 de 1995	social de responsabilidad contra los administradores y faculta al revisor fiscal para ejercerla si no ha sido iniciada tres meses después de haberse aprobado.	financiera, puesto que está fuera del alcance de la materia sujeto del trabajo, que son los estados financieros.
Inciso segundo Artículo 42 Ley 222 de 1995	El artículo trata el procedimiento a seguir cuando no se preparen o difundan los estados financieros.	El inciso segundo responsabiliza al revisor fiscal por la no preparación o difusión de los estados financieros. Como asegurador de la información financiera, el revisor fiscal solamente debe responder por el cumplimiento de las funciones inherentes al desarrollo del contrato.
Inciso tercero Artículo 48 Ley 222 de 1995	Trata del derecho de inspección de los socios sobre los libros y papeles de la sociedad.	El inciso tercero responsabiliza al revisor fiscal por no denunciar el impedimento que generen los administradores para ejercer el derecho de inspección. Esta responsabilidad excede los requerimientos de las normas de aseguramiento de información financiera.
Artículo 56 Ley 675 de 2001	Establece la revisoría fiscal para los conjuntos o copropiedades de uso comercial o mixto	Esta disposición riñe con lo dispuesto en el presente proyecto en lo relativo a la obligatoriedad de la revisoría fiscal solo para los Grupos 1 y 2.
Literal g., artículo 3° del Decreto 1529 de 1990	El artículo 3° de este decreto se refiere al contenido que deben tener los estatutos de las asociaciones o corporaciones y fundaciones o instituciones de utilidad común.	Como en el caso anterior, la obligatoriedad de la revisoría fiscal sólo para los Grupos 1 y 2 riñe con esta disposición.

Por otro lado, se incluye en el artículo 6° del proyecto de ley la continuidad de la revisoría fiscal en los casos de procesos liquidatorios, conservando las condiciones de nombramiento y remoción que establece la normatividad actual, dependiendo de las circunstancias de la liquidación.

El aseguramiento y las obligaciones tributarias

En cuanto a la actuación del contador público con respecto a las exigencias de la DIAN, vale la pena analizar en particular lo dispuesto en los artículos 581, 596, numeral 6 y 597 del Estatuto Tributario.

El Artículo 581 dispone:

“Artículo 581. Efectos de la firma del contador. Sin perjuicio de la facultad de fiscalización e investigación que tiene la Administración de Impuestos para asegurar el cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, y de la obligación de mantenerse a disposición de la Administración de Impuestos los documentos, informaciones y pruebas necesarios para verificar la veracidad de los datos declarados, así como el cumplimiento de las obligaciones que sobre contabilidad exigen las normas vigentes, la firma del contador público o revisor fiscal en las declaraciones tributarias, certifica los siguientes hechos:

1. Que los libros de contabilidad se encuentran llevados en debida forma, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y con las normas vigentes sobre la materia.

2. Que los libros de contabilidad reflejan razonablemente la situación financiera de la empresa.

3. Que las operaciones registradas en los libros se sometieron a las retenciones que establecen las normas vigentes, en el caso de la declaración de retenciones.”

Es claro que ninguna de las tres obligaciones exigidas en este artículo hace parte del aseguramiento de información financiera, el cual, como ya lo hemos mencionado, se realiza sobre los estados financieros y no sobre los libros de contabilidad. Por otro lado, el verificar que las retenciones se hayan practicado en las operaciones que lo requieran, tampoco hace parte de un trabajo de aseguramiento de la información financiera. Esta es una actividad de cumplimiento legal que no puede realizar un revisor fiscal como asegurador de la información, por definición.

Por su parte el numeral 6 del Artículo 596 establece:

“Artículo 596. Contenido de la declaración de renta. La declaración del impuesto sobre la renta y complementarios deberá presentarse en el formulario que para tal efecto señale la Dirección General de Impuestos Nacionales. Esta declaración deberá contener:...

...6. La firma del revisor fiscal cuando se trate de contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad y que de conformidad con el Código de Comercio y demás normas vigentes sobre la materia, estén obligados a tener Revisor Fiscal.”

Esta es una disposición complementaria de la contenida en el citado Artículo 581 y que por consiguiente tampoco es compatible con el aseguramiento de la información, dadas las implicaciones ya comentadas de la firma del revisor fiscal en las declaraciones tributarias.

Finalmente, el Artículo 597 expresa:

“Artículo 597. La declaración de renta podrá firmarse con salvedades. El revisor fiscal o contador público que encuentre hechos irregulares en la contabilidad, podrá firmar la declaración de renta y complementarios pero en tal evento deberá consignar en el espacio destinado para su firma en el formulario de declaración la frase "con salvedades", así como su firma y demás datos solicitados, y hacer entrega al representante legal o contribuyente de una constancia en la cual se detallan los hechos que no han sido certificados y la explicación completa de las razones por las cuales no se certificaron. Dicha constancia deberá ponerse a disposición de la Administración Tributaria, cuando ésta lo exija.”

Igualmente es una disposición complementaria del mencionado Artículo 581. Estas disposiciones hacen parte más bien de una auditoría tributaria, que puede ser un servicio ofrecido por contadores públicos, pero que no corresponden, como ya se ha manifestado repetidamente, a aseguramiento de información financiera.

Dadas las circunstancias expuestas, se está procediendo a la derogatoria de las normas citadas.

De los estados financieros

Los estados financieros de propósito general están definidos en los estándares que se encuentran contenidos en los marcos técnicos normativos incluidos en los decretos reglamentarios de la Ley 1314 de 2009.

Teniendo en cuenta lo anterior, se hace necesario derogar el artículo 450 del Código de Comercio que reglamenta el Estado de Pérdidas y Ganancias y establece que los inventarios *“se avaluarán de acuerdo con los métodos permitidos por la legislación fiscal”*.

En cuanto a lo primero, procede la derogatoria por cuanto los marcos técnicos normativos expedidos en desarrollo de la Ley 1314 de 2009, incluyen todo lo relativo a los estados financieros de propósito general dentro de los cuales se encuentra el Estado de Resultados.

Con relación a lo segundo, se presenta un claro conflicto con lo dispuesto en el artículo 4° de la Ley 1314 de 2009, que establece la independencia entre la regulación contable y la tributaria.

Los estados financieros consolidados también se encuentran definidos en los marcos técnicos normativos que reglamentan la Ley 1314 de 2009. El artículo 35 de la Ley 222 de 1995 ya incluía la definición, por lo cual es necesario ajustarla en

armonía con los citados marcos, para incluir la referencia a los estados financieros que constituyen un juego completo de estados financieros consolidados y para aclarar que la presentación de estados financieros consolidados no exonera a la subsidiaria de preparar estados financieros separados o individuales, según sea el caso. Esto último por cuanto exonerar de la presentación de estos estados a las entidades subsidiarias que cumplan los requisitos contenidos en los marcos técnicos normativos, ocasionaría problemas de control, supervisión e información necesaria para los usuarios.

Otro asunto de gran importancia que se incluye en este proyecto es el relacionado con el concepto de control común. Este concepto no está incluido en nuestra regulación y se hace trascendental en el objetivo de reflejar la realidad económica de las transacciones. Las entidades que se encuentran bajo control común y por alguna circunstancia no están obligadas a que sus estados financieros hagan parte de estados financieros consolidados en el país, bien sea porque su matriz está en el exterior o porque su controlador no está obligado a consolidar, entre otras razones, no cuentan hasta el momento con una norma legal que las obligue a combinar estados financieros. Por esta razón se incluye el concepto de control común y el de estados financieros combinados, que con toda seguridad ayudará a mejorar la transparencia de la información financiera de las empresas colombianas.

Por otro lado, los artículos 260 y 261 del Código de Comercio abordan los conceptos de subordinación y control. Para unificar la terminología con la utilizada en los estándares internacionales contenidos en los marcos técnicos normativos expedidos, se equipara el término subordinada, referido en los artículos citados, con el término subsidiaria, que es el utilizado en la terminología internacional. Asimismo se aclara que el concepto de control debe entenderse en el mismo sentido que el utilizado en los marcos técnicos normativos, para evitar contradicciones conceptuales.

Por otra parte, el artículo 15 del proyecto de ley hace referencia a los estados financieros de propósito general, para aclarar que todas las normas que hagan referencia a ellos, se entenderán en los términos de los marcos técnicos normativos vigentes, con el fin de evitar contradicciones, por cuanto en algunas disposiciones se describen esos estados financieros en términos que no coinciden en número y descripción con los estados financieros de propósito general incluidos en los decretos reglamentarios de la Ley 1314 de 2009.

Rectificación de estados financieros

El artículo 40 de la Ley 222 de 1995 faculta a las entidades que ejercen inspección, control y vigilancia para solicitar la rectificación de estados financieros,

cuando lo consideren conveniente. Sin embargo, esta disposición contradice el tratamiento que tienen los ajustes en los estados financieros de acuerdo con los marcos técnicos normativos de los Grupos 1 y 2, de acuerdo con los cuales, si los ajustes provienen de situaciones surgidas antes del cierre del periodo, procede la modificación siempre y cuando se haga antes de la fecha de autorización (ver NIC 10 y Sección 32 de la NIIF para las PYMES).

Considerando que las rectificaciones por lo general ocurren después de la autorización de los estados financieros, puesto que ya estos han sido sometidos a la aprobación de la junta directiva u órgano equivalente, los cambios ordenados por las entidades de inspección, control y vigilancia, no podrían efectuarse sin someter esos estados a una re-expresión, de acuerdo con los nuevos marcos técnicos normativos (ver NIC 8 y Sección 10 de la NIIF para las PYMES). Por esta razón se está modificando el citado Artículo 40 de la Ley 222 de 1995, para ajustarlo a los requerimientos de los marcos técnicos normativos de los Grupos 1 y 2. En el caso del Grupo 3, la NIF para las Microempresas dispone que no se re-expresan los estados financieros como consecuencia de la corrección de errores, por lo cual no sería necesaria tal re-expresión.

De la contabilidad y los libros

En Colombia la normatividad siempre ha dispuesto que las cifras de los estados financieros deben coincidir con las de los libros. Este criterio no es aplicable al entrar en vigencia los nuevos marcos técnicos normativos, puesto que la corrección de errores y los cambios en las políticas contables conducen a la re-expresión de los estados financieros, apartando sus valores de los contenidos en los libros de contabilidad.

Por la razón expuesta, se está eliminando la última parte del artículo 37 de la Ley 222 de 1995, donde se exige que la certificación implica la aseveración de que la información se ha tomado “fielmente de los libros”.

En otro frente, el artículo 264 de la Ley 1564 de 2012, define la doble contabilidad, la cual constituye una contravención legal. Sin embargo, aunque es claro que existe una sola contabilidad oficial para efectos de la preparación de estados financieros, muchas entidades requieren llevar otros registros contables por diferentes razones como las transacciones en moneda extranjera y la valoración tributaria de los hechos económicos, entre otras. En estos casos no debe considerarse que esta práctica constituya doble contabilidad, por lo cual se está incluyendo esta aclaración en el artículo 13 del proyecto.

Disposición del efecto de conversión en el Estado de Situación Financiera de Apertura

El resultado generado por la conversión del Estado de Situación Financiera al nuevo marco técnico normativo puede afectar positiva o negativamente el patrimonio de las entidades. De acuerdo con los marcos técnicos normativos expedidos en desarrollo de la Ley 1314 de 2009, los efectos de la conversión deben llevarse a ganancias acumuladas o a otra partida patrimonial, si resulta más apropiado.

Si el resultado es desfavorable, la entidad disminuiría sus ganancias acumuladas si las tiene; de lo contrario, tendría que incrementar las pérdidas acumuladas.

Por el contrario, si el resultado es favorable, existe riesgo de descapitalizar la empresa, si la partida fuera susceptible de distribución sin restricciones, dado que proviene de ajustes contables y no de movimientos de efectivo.

Es cierto que la utilidad del ejercicio de cualquier empresa está conformada por partidas que provienen del movimiento del efectivo y otras que no, pero hacen parte de la operación normal del periodo. No ocurre lo mismo con el efecto de conversión, que puede ser muy significativo por tratarse, no de las operaciones rutinarias, sino del cambio de bases de medición, que sólo ocurre al efectuar la transición al nuevo marco técnico normativo.

Por estas razones, es conveniente restringir la distribución del efecto de conversión a un nuevo marco técnico normativo, hasta que las partidas que lo componen se conviertan en efectivo, es decir, se realicen efectivamente. De lo contrario, mientras las partidas que han generado el efecto positivo no produzcan ingresos de efectivo, deberán mantenerse en el patrimonio.

Patrimonio de las organizaciones de economía solidaria

El artículo 46 de la Ley 79 de 1988 establece:

“Artículo 46. El patrimonio de las cooperativas estará constituido por los aportes sociales individuales y los amortizados, los fondos y reservas de carácter permanente y las donaciones o auxilios que se reciban con destino al incremento patrimonial.”

Esta disposición no coincide con la naturaleza del patrimonio bajo los nuevos marcos técnicos normativos, cuya característica es la de estar constituido por partidas de tipo residual, lo cual implica permanencia. Por esta razón se incluye una modificación al Artículo mencionado para ajustarlo a estos nuevos criterios.