



*Consejo Técnico de la  
Contaduría Pública*



*Ministerio de  
Comercio, Industria  
y Turismo*

---

# **CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA**

**DOCUMENTO: ORIENTACIÓN PROFESIONAL**

**TEMA EJERCICIO PROFESIONAL DE LA REVISORIA  
FISCAL**

**FECHA: 21 de junio de 2008**

## 1. JUSTIFICACION.

La institución de la Revisoría Fiscal en Colombia, es de capital importancia en los entes económicos de distinta índole; a ella le corresponde por ministerio de la ley el control de fiscalización de estos entes, para garantizar el correcto desempeño y la transparencia e idoneidad de las operaciones económicas, su sujeción a las normas legales, así como la eficacia y eficiencia de la gestión administrativa. Todo ello sin perjuicio de la responsabilidad social con la comunidad en protección del interés público. Su labor se adelanta de forma independiente, en representación de los diferentes agentes que interactúan de manera directa o indirecta en la economía nacional.

El ejercicio de la Revisoría Fiscal es una función privativa de los contadores públicos, profesionales que cuentan con los conocimientos y la experticia necesarios para realizar funciones de fiscalización en tales entidades, al igual que para otorgar fe pública<sup>1</sup> en los casos determinados en la ley, actividad por la cual se asimilan a funcionarios públicos en el establecimiento de responsabilidades legales.

Como en las disposiciones existentes sobre Revisoría Fiscal, no se encuentra una definición precisa, un marco conceptual, ni un modelo instrumental apropiado a los requerimientos actuales de la institución, se vienen presentando diversidad de criterios en torno al tema, en los diferentes ámbitos interesados, que en general la confunden con la auditoría financiera, el control interno o la auditoría integral, según los casos.

La anterior situación ha generado una falta de claridad en torno al ejercicio profesional de esta institución, pues la Revisoría Fiscal no puede circunscribirse a la realización de una evaluación posterior y selectiva, por cuanto no respondería a los requerimientos del control de fiscalización en alcance y oportunidad.

En este punto es de resaltar que en el pasado han sido presentados al Congreso de la República una serie de proyectos de ley, los cuales, han buscado su adecuada reglamentación, lamentablemente de manera infructuosa y sin resultados positivos, no obstante la participación y el interés en el tema por parte de diversos sectores, tales como: las agremiaciones de contadores, la academia, y el sector empresarial.

---

<sup>1</sup> Ley 43 de 1990. Art. 10 DE LA FE PUBLICA. La atestación o firma de un Contador Público en los actos propios de la profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales lo mismo que a los estatutarios en el caso de las personas jurídicas. Tratándose de balances se presumirá además, que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que estos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance.

En razón de lo anterior y con el fin de aclarar distintos aspectos sobre el ejercicio de la Revisoría Fiscal, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, organismo permanente encargado de la orientación técnico-científica de la profesión contable, en su función de órgano asesor y consultor del Estado y de los particulares, en todos los aspectos técnicos relacionados con el desarrollo y ejercicio de la Contaduría Pública, ha considerado necesario emitir esta Orientación Profesional, como una guía del ejercicio, de forma que responda a las exigencias legales y técnicas que le son aplicables.

El documento reúne en un solo texto los aspectos de interés que conciernen a la institución, unifica conceptos sobre las principales inquietudes que suscita el tema, y desarrolla y precisa los alcances de este servicio profesional.

Así mismo, esta orientación incorpora apartes del producto del riguroso trabajo realizado sobre la materia por el Comité Interinstitucional que durante cerca de seis años sesionó con el auspicio de la Superintendencia de Sociedades, en la década de 1990, con participación de importantes instituciones públicas y privadas tales como: El Ministerio del Interior y de Justicia, El Ministerio de Hacienda, La Contraloría General de la República, Las superintendencias Bancaria, de Valores, Nacional de Salud, Subsidio Familiar, Servicios Públicos Domiciliarios, Vigilancia y Seguridad Privada, General de Puertos, Notariado y Registro e Industria y Comercio. Igualmente la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, El Departamento Administrativo Nacional de Cooperativas, La Junta Central de Contadores, El Consejo Técnico de la Contaduría Pública, La Asociación Nacional de Industriales en representación del Comité Intergremial Empresarial, la Asociación Colombiana de Facultades de Contaduría Pública, la Confederación de Asociaciones de Contadores Públicos, El Colegio Colombiano de Contadores Públicos, las firmas nacionales de contadores y las Firmas internacionales de Auditoría. Es decir, estuvo representada toda la profesión en sus diferentes corrientes, el Estado y la sociedad civil, en un verdadero ejemplo de democracia participativa.

Los apartes incorporados, concuerdan plenamente con la legislación vigente y se encuentran señalados a pie de página.

Finalmente, en la construcción de este documento se consultaron las más avanzadas fuentes de las corrientes internacionales en esta materia, desarrollos tecnológicos de frontera sobre la actividad y teorías formuladas por los más reconocidos investigadores nacionales e internacionales en la línea del control de fiscalización, así como doctrinas recientes de las superintendencias, todo ello dentro del marco de la legislación vigente.

## **2. OBJETIVO.**

La presente Orientación Profesional se concibe para proporcionar información conceptual y regulativa sobre el ejercicio de la Revisoría Fiscal, con base en la legislación colombiana, aportando claridad sobre aspectos olvidados, confusos o contradictorios y llenando los vacíos mediante un ejercicio hermenéutico y doctrinal, a la luz de los desarrollos contemporáneos, a fin de constituirse en una guía para el ejercicio profesional y faro para la comprensión de su naturaleza, sentido y función.

Por ello, está dirigida a los usuarios y oferentes del servicio y a los organismos de vigilancia y control de los entes económicos, a las entidades de control fiscal y a las autoridades jurisdiccionales.

En este orden de ideas se desarrollan los siguientes objetivos:

- 2.1.** Precisar, el marco conceptual de la Revisoría Fiscal así como su naturaleza y función como elementos indispensables para establecer una definición clara y precisa, hoy inexistente.
- 2.2.** Elaborar un inventario normativo que permita establecer de manera sistemática la obligatoriedad de provisión del cargo en distintos tipos de entes económicos.
- 2.3.** Identificar los órganos encargados de realizar el nombramiento de los revisores fiscales, de la designación de suplentes y de los períodos establecidos para su ejercicio, considerando, aspectos como, requisitos especiales para la posesión o cesación del cargo, así como la idoneidad para su ejercicio
- 2.4.** Detallar en un catálogo las inhabilidades e incompatibilidades para el ejercicio de la Revisoría Fiscal, mediante un análisis de la normatividad vigente.
- 2.5.** Explicar de manera descriptiva las funciones de los revisores fiscales en nivel general y las especiales para determinados entes económicos, identificando las atribuciones establecidas para su cumplimiento, contribuyendo a una necesaria claridad sobre el Control de Fiscalización.
- 2.6.** Plantear técnicas metodológicas apropiadas al ejercicio de la Revisoría Fiscal.
- 2.7.** Establecer las bases de un sistema de control de fiscalización Integral.

- 2.8. Definir las características, naturaleza y alcance de las pruebas que conducen a la formación de evidencias que sustentan los distintos informes del Revisor Fiscal.
- 2.9. Identificar los informes que deben emitir los revisores fiscales, sus contenidos, periodicidad y características.
- 2.10. Detallar las responsabilidades profesionales de los revisores fiscales en sus aspectos disciplinarios, contravencionales, civiles, penales y sociales, surgidas como consecuencia del ejercicio del cargo.
- 2.11. Considerar aspectos específicos sobre el desempeño de la Revisoría Fiscal en diferentes campos.

### **3. CONSIDERACIONES.**

Las consideraciones constituyen las bases legales y conceptuales que soportan la orientación profesional, sus fines son doctrinales y pretenden sustentar determinaciones y aseveraciones mediante un ejercicio de la hermenéutica jurídica, con el aporte de explicaciones y definiciones teóricas derivadas del desarrollo del conocimiento específico del control de fiscalización. Las consideraciones que se efectúan además buscan aportar claridad y elementos de discusión teórica a la orientación, presentándola como una construcción argumental, antes que como una sumatoria casuística, como un corpus sistemáticamente estructurado, consecuencia de una elaboración deductiva que parte de la normatividad colombiana, su jurisprudencia y simultáneamente de bases teóricas, para el desarrollo del conocimiento.

#### **3.1. Antecedentes de la Revisoría Fiscal.**

La Revisoría Fiscal es una práctica técnico-científica, de naturaleza social, cuyos orígenes se remontan a la colonia por la función de los vigilantes en los gremios artesanales, que se alimentan de la rica tradición latina del control de fiscalización. Fue una práctica normal en el empresariado colombiano del siglo XIX, antes que se formulara la teoría organicista de la empresa por Henry Fayol en 1916, hecho que evidencia la improcedencia de su definición como órgano, ya que desde sus orígenes mantuvo independencia frente a la administración, nunca tuvo vínculo con ella, ni forma parte de la estructura orgánica del ente como sucede con los órganos de seguridad y control desarrollados por el autor francés al construir una explicación biológica de las organizaciones empresariales, función que hoy se puede asimilar a lo que se denomina control interno.

La Revisoría Fiscal en el país, se ha ejercido bajo otras denominaciones tales como: comisario fiscal, interventor, inspector, comisario, revisor, hasta establecer su nombre actual, primero en la Empresa Colombiana de Seguros

“Colseguros” denominación generalizada posteriormente, siendo reconocida en el texto legal por la Ley 58 de 1931.

En sus orígenes esta práctica de fiscalización se orientó a la protección de los intereses de los propietarios frente a la administración, -en el surgimiento de la administración por delegación-, con carácter permanente, a diferencia de la auditoría. Por ello, ejercía funciones de vigilancia de los actos y de las operaciones efectuadas por los administradores para dar cuenta de la infracción o inejecución de los estatutos por parte de estos, así como atestaba sobre ciertos actos propios de su actividad con destino a las entidades estatales.

En su extenso tránsito legal se le asignaron nuevas funciones sociales relativas a la protección de los intereses de los acreedores, el Estado, los trabajadores, la competencia, los clientes y consumidores, la propia administración y la comunidad en general, siendo la detección de irregularidades el hilo conductor en su trasegar hacia la función de protección del interés público, que constituye hoy su base conceptual y soporte legal.

Para una mejor comprensión de la institución de la Revisoría Fiscal existente en nuestro país, es importante conocer a través de la historia, las fuentes que le dieron su origen y en particular las bases de sus actividades de control de los entes económicos, las cuales provienen del control de fiscalización, como se explicará más adelante.

En este estadio, se presenta un breve recuento de lo que ha sido la conformación de las grandes vertientes del control existentes en la actualidad, el latino, el anglosajón y en particular el control de fiscalización.

### **3.1.1. Control Latino.**

El modelo latino de control es un legado de la cultura que le da su nombre, proviene de las concepciones del pensamiento europeo continental en el que la Contabilidad y las prácticas de control estaban reglamentadas dentro del marco legal que regía las instituciones, con un importante papel en materia de control de los negocios y también en el campo judicial, al servir como medio de prueba en las disputas entre comerciantes.

En este sentido se debe recordar que el control latino tiene como características propias, entre otras, las siguientes: cobertura general del ente, actividades de control “*in situ*”, en tiempo real y simultáneas con el desarrollo de las operaciones, es decir mide las desviaciones y las analiza en el momento en que se llevan a cabo, examina los antecedentes y condiciones previas al nacimiento de los hechos económicos y en general, supervisa su desarrollo, al igual que sus resultados y consecuencias, pues tiene como fin superior, el

evitar el daño por pequeño que este sea y en especial, proteger el interés general.

Por eso, el control en el antiguo imperio romano, era practicado dentro de las instituciones del Estado, siendo el origen de lo que actualmente conocemos como fiscalización, responsabilidad a cargo de funcionarios de la más alta investidura, quienes desarrollaban actividades permanentes de vigilancia sobre las actuaciones de organismos estatales, a los cuales se les practicaba control sobre las operaciones, los informes que se producían, el cumplimiento de las normas y el debido cuidado de los bienes y recursos del Estado, exigiendo total pulcritud y eficiencia en la administración de dichos recursos públicos.

Es decir, el control lo ejercía el Estado sobre sus instituciones, a través de funcionarios públicos dotados de poder absoluto, con la posibilidad de cuestionar y sindicar las conductas de otros. Es por ello, que este modelo de control se considera la fuente originaria de los llamados “modelos de control fiscal estatal”, que hoy conocemos.

Los resultados del ejercicio de este tipo de control sirvieron de base para producir documentos de atestación en los cuales se otorgaba fe pública sobre las operaciones realizadas y el cumplimiento de la legalidad, según el caso.

La actividad de control así explicada, se hizo extensiva al sector privado como consecuencia del proceso de intervención y regulación del Estado en la economía, generando una estructura de control de tipo integral en los entes económicos, en particular en las organizaciones societarias con aportes de capital.

Así las cosas, como se puede observar en el modelo latino, el papel del control, fue evolucionando, de tal forma que cuando el Estado decidió intervenir en las operaciones del sector privado, estableció por delegación figuras de vigilancia en los entes societarios, como una forma de constatar el adecuado manejo de las operaciones, así como también para garantizar el correcto desempeño de las empresas ante terceros y el cumplimiento de la ley, todo ello, en virtud de la función social que desempeña el sector empresarial dentro una economía de mercado.

De lo expuesto, se puede inferir que allí nace la delegación del control que hace el Estado en un determinado funcionario, a quien le corresponde el desempeño de funciones de supervisión y vigilancia en los entes societarios, encargo que conlleva todos los derechos y las obligaciones inherentes, con la potestad de otorgar fe pública con sus prerrogativas y responsabilidades.

En Colombia esta modalidad de control ha sido delegada por el Estado a la Revisoría Fiscal, institución que tiene a su cargo el control de fiscalización de



los entes económicos, para garantizar el sano desempeño de las operaciones, en cumplimiento de disposiciones normativas y estatutarias.

### **3.1.2. Control Anglosajón.**

Las primeras manifestaciones del modelo de control anglosajón, se remontan al siglo XV, con el desarrollo de la actividad mercantil de las flotas navieras holandesas. A partir de esta época fueron surgiendo personas especializadas en la revisión de cuentas en representación de los dueños.

Los comerciantes ante los riesgos que representaban los viajes en ultramar por la inseguridad de las embarcaciones y los ataques piratas, se vieron en la necesidad de delegar tanto la administración de la empresa como el ejercicio del control a la gestión de sus actividades mercantiles. Este control se practicaba sobre los reportes que presentaban los administradores al final de cada viaje, donde relacionaban las cuentas de ingresos y gastos, base para determinar los resultados finales de las operaciones desarrolladas.

Se puede decir entonces, que el modelo anglosajón de control, ha tenido como fin principal la protección del interés privado, puesto que en delegación de los propietarios, se ocupa de la inspección de la gestión de los administradores de sus negocios, a través del mecanismo de rendición de cuentas, cuya síntesis está representada en la información financiera. Esta evaluación de las operaciones se desarrolla aplicando técnicas de auditoría, cuyo principal objetivo es la verificación de afirmaciones contenidas en los estados financieros, actividad que como se sabe corresponde a un evento posterior. En este modelo, el administrador debe demostrar a los propietarios de los negocios, que las cifras contenidas son razonables, entendido el término como “aproximadamente exacto” o “más o menos cierto”.

En consecuencia, atendiendo a sus características propias, el modelo de control anglosajón se tipifica por ejercer una acción posterior y selectiva sobre una base muestral de tipo técnico, que se sustenta en la existencia de un sistema de verificación interno al ente, esto es, de control interno, mediante pruebas de cumplimiento que permiten disminuir los procedimientos sustantivos de revisión, pues el control anglosajón, privilegia y fundamenta su existencia en la relación costo beneficio, es decir, se basa únicamente en la obtención de hallazgos de importancia material conforme a las políticas trazadas y al nivel del riesgo económico involucrado. Por ello, generalmente no consulta la protección de otros intereses diferentes, como por ejemplo los de la comunidad o el interés público.



### **3.1.3. Control de Fiscalización.**

Sea lo primero decir, que el control de fiscalización se define como: “un sistema compuesto por un conjunto de procesos, estructurados de manera lógica y organizada, por medio del cual se supervisa, inspecciona, vigila y constata la ejecución idónea y secuencial de los hechos económicos en todos sus ámbitos en un determinado ente, conforme a parámetros preestablecidos”.

La definición efectuada implica un carácter integral, razón por la cual este control no solo examina los resultados e informes financieros producidos por el ente, sino que trasciende este ámbito para evaluar las actuaciones administrativas, en particular la eficiencia y eficacia en el cuidado y manejo de los recursos, esto es, los bienes y valores sociales encomendados a tales administradores. Así mismo examina las operaciones que desarrolla el ente para verificar su transparencia e idoneidad, y la sujeción a las normas legales y contractuales.

Siguiendo, se debe precisar que el control de fiscalización surge dentro de una concepción entendida como el proceso de ejercitar una influencia analítica, evaluativa o restrictiva sobre las actividades de un sujeto, organismo o sistema, cualquiera sea su ámbito u operación. Pues se trata de un control puro, de amplio espectro que permite minimizar el riesgo y asegurar el cumplimiento de los fines y objetivos trazados.

Lo anterior significa que el control de fiscalización examina al ente como un todo, sin que ninguna área, operación, partícula o componente sea ajena a su ejercicio, razón por la cual los hallazgos obtenidos mediante este sistema entregan una certeza objetiva sobre los resultados obtenidos, ya que como se dijo, el Control de fiscalización centra su atención en la evaluación total del ente económico incluido su entorno o contexto.

Lo expuesto implica que el control de fiscalización se ejerce sobre todo el sistema operante en su integridad, ya sea público o privado, pues dicho control centra su actividad en esa estructura denominada ente económico (ente del latín entis, participio activo de esse, ser, que significa, lo que existe o puede existir y, económico que tiene por fin generar un beneficio o plusvalía, bien de carácter de valor o de satisfacción de necesidades.), incluido el mundo que lo circunda. En otras palabras podemos decir que la labor se realiza sobre la unidad organizada de la cual se predica el control de los recursos, esto es, la generación de operaciones que se ejecutan mediante la adopción de decisiones que activan y desarrollan un núcleo central, compuesto por bienes y recursos.

En este punto resulta apropiado precisar que los hechos económicos no son más que el resultado del acto -el hacer-, en razón de la función con un objetivo, los cuales con su realización repetitiva -actividad-, generadora de operaciones

constituyen el desarrollo ordenado -secuencial- del objeto social de la entidad. Por lo tanto el control de fiscalización implica procedimientos de analizar, medir y corregir desviaciones o deficiencias de función; es decir, no tiene por fin solo diagnosticar sino también intervenir para proteger, prevenir y corregir.

Por ello, como se ha explicado, para cumplir con sus objetivos el Control de fiscalización ejecuta una labor de cobertura general, que nace de un proceso continuo a través de los ciclos de actividad, que se inicia con el comienzo de la operación -del hecho que le da origen-; continúa con el desarrollo de la misma, incluidos todos los factores que lo integran -como los procesos de decisión- sigue con el fenecimiento del ciclo operativo y el resultado obtenido, el cual se constata en el sistema de información contable y en los documentos e informes que se emiten, para concluir con la evaluación de dichos resultados y sus consecuencias hacia el futuro, analizando a su vez, el entorno o contexto en el cual se obtuvieron; todo lo cual explica la fortaleza de este tipo de control.

Finalmente, el control de fiscalización se implementa y desarrolla mediante una estructura que puede ser de tipo único o monista, o también puede ser de tipo dual o múltiple.

Es monista cuando el grupo ejecutante de las actividades de control es único, es decir, se encuentra constituido por un solo cuerpo al que le corresponde la supervisión y vigilancia general del ente o sistema controlado y, es dual o múltiple cuando existen dos o más grupos o cuerpos ejecutantes que se dividen las tareas con asignaciones y especificidades propias de cada tipo de control. Un ejemplo de control de fiscalización dual se puede observar en el sector cooperativo donde concurren la Revisoría Fiscal y la Junta de Vigilancia.

#### **4. INTERVENTORIA.**

La actividad de interventoría, es otra rama del control de fiscalización que consiste en verificar y supervisar las operaciones desde un ámbito técnico, para conceptuar sobre la legalidad de las mismas, razón por la cual quien ejecuta esta actividad puede sindicar la conducta de quien es el ejecutante de las operaciones o contratos materia de intervención.

En este sentido, se puede decir que la interventoría se lleva a cabo para asegurar el cumplimiento de un determinado contrato o de unas determinadas obligaciones que se encuentran pactadas en un acuerdo bilateral o multilateral, o así mismo para verificar si una operación específica se encuentra ajustada a los parámetros o requerimientos preestablecidos.

Así pues, se puede definir la interventoría como el conjunto de acciones y procedimientos encaminados a establecer el cumplimiento de determinadas operaciones en relación con la ley o con un acuerdo contractual, teniendo el

interventor la calidad de evaluador para juzgar los resultados o productos entregados, pudiendo imponer sanciones al ejecutante incumplido o infractor.

En cuanto al término interventor se define como: persona que autoriza y fiscaliza ciertas operaciones para asegurar su corrección

#### **4.1 Interventoría de Cuentas.**

El empleo de esta técnica en el trabajo del Revisor Fiscal, nace de las disposiciones mercantiles y en especial del Artículo 208 del Código de Comercio, numeral 2, que establece en relación con el dictamen de Estados Financieros, la necesidad de expresar: *“si en el curso de la revisión se han seguido los procedimientos aconsejados por la técnica de interventoría de cuentas”*.

Por tanto, la utilización de la técnica de interventoría de cuentas persigue la realización independiente de una Interventoría o fiscalización practicada de forma integral y permanente a las operaciones y procesos contables y financieros de un ente económico, con el fin de obtener los elementos de juicio necesarios para la emisión de informes con destino a los usuarios e interesados en el desempeño del respectivo ente.

En este sentido, se debe afirmar que la fiscalización mediante la interventoría de una cuenta, no corresponde exclusivamente al campo financiero, sino por el contrario a la integralidad de lo que representa cada cuenta como resumen de las operaciones emprendidas por el ente económico, pues como se sabe una cuenta es la huella que trasluce el discurrir de la actividad económica a través de todo su ciclo productivo.

Por ello, al verificarse desde el ámbito de la interventoría un determinado valor reflejado en una cuenta ya sea contable o documental, como por ejemplo una factura, un pagaré, un recibo, o en general un saldo o un determinado soporte de una transacción económica, lo que se está haciendo en la práctica es la comprobación discursiva sobre, si esos documentos y saldos reflejan la veracidad de la transacción realizada, su legalidad, su eficiencia y eficacia económicas, su procedencia y, en síntesis la pulcritud en el manejo de las operaciones por parte de los administradores, así como lo adecuado de las mismas.

En este orden de ideas, la Revisoría Fiscal por la prescripción legal de su cobertura se encuentra avocada a utilizar la técnica de la interventoría de cuentas partiendo de una base empírica de pruebas sobre el total de la población de eventos sujetos a examen, para lo cual utiliza técnicas de intervención en su sentido general y amplio, tales como verificar, inspeccionar, examinar, comprobar, constatar, analizar, medir y juzgar la idoneidad (en todos

los sentidos), de las operaciones realizadas por el ente económico, sin ningún tipo de límite, ya que como se ha explicado el Revisor Fiscal en materia de vigilancia se encuentra en un nivel superior al de la propia administración del ente.

Así pues, dada la característica de integralidad de la actividad interventora, esta utiliza un método básico de técnicas para fundamentar sus pruebas. Esto es, que para no dejar por fuera de la base empírica de sus pruebas, una parte de la población de los hechos que pueden estar caracterizados con las condiciones de error o irregularidad, ejecuta tales pruebas o exámenes a partir de un criterio deductivo y eventualmente inductivo. Así mismo idea los procedimientos técnicos que le permiten cumplir con la cobertura requerida.

Conviene en este punto recordar que la ley no hace referencia a un procedimiento específico de la técnica de interventoría de cuentas, razón por la cual en la práctica se puede equiparar a la realización de un control mediante la intervención y el seguimiento permanente de las actividades de las diferentes áreas de la organización, siempre y cuando brinden el soporte necesario para que la Revisoría Fiscal pueda emitir su juicio profesional y calificar las conductas encontradas.

Para ejecutar la interventoría de cuentas, se requiere de una adecuada planeación del trabajo que permita la implementación de apropiados procedimientos de control en los diferentes ciclos de operaciones de la entidad, de forma tal que se facilite el seguimiento y monitoreo permanente a los diferentes procesos y actividades operacionales, administrativas, contables y financieras del ente examinado.

El desarrollo de la Interventoría de cuentas, requiere efectuar diversas acciones apropiadas a los fines de la Revisoría Fiscal, como son:

Pleno conocimiento del ente en cuanto a la naturaleza de las actividades, así como de las operaciones desarrolladas en cumplimiento de su objeto social, para establecer un diagnóstico de la situación como base para la formulación de una adecuada planeación de los procedimientos a implementar, en aspectos tales como:

- ✓ Identificación de potenciales factores de riesgo en operaciones, existencia de controles, revisión de manuales de procedimientos, funciones, mapas de flujos de información.
- ✓ Cumplimiento de requisitos de calidad de la información, de normatividad aplicable, verificación de clasificación de las transacciones, análisis de resultados, presentación de informes, fechas de entrega, examen detallado de la prueba y soportes para respaldar registros y cifras.

- ✓ Evaluación integral de la información presentada en los estados financieros y de las notas explicativas de los mismos, de forma ajustada a los requerimientos de la normatividad aplicable en materia de elaboración y presentación de la información financiera.
- ✓ Seguimiento mediante indicadores de resultado y tableros de control, para medir y evaluar el cumplimiento de metas y objetivos de las áreas de la organización, herramientas que facilitan el seguimiento y evaluación de las actividades.
- ✓ Los demás necesarios en las circunstancias

## **5. MODELO DE REVISORÍA FISCAL EXISTENTE.**

Teniendo en cuenta las características propias de los modelos de control antes expuestos, se puede concluir que el modelo de Revisoría Fiscal establecido en nuestro medio, es un control de fiscalización, ya que constituye el resultado de la institucionalización del modelo de control latino, del que toma aspectos tales como: la intervención del Estado en la Economía (por delegación de su interés de fiscalización en la empresa privada), la facultad de otorgar fe pública en los informes, el sustento normativo de la institución y los procedimientos de vigilancia integral, cobertura general y protección del interés público.

A nivel internacional se pueden encontrar figuras de control similares al modelo de Revisoría Fiscal. Dichas figuras desarrollan actividades equiparables de fiscalización, sin corresponder totalmente a las características específicas exigidas a la Revisoría Fiscal en el ordenamiento jurídico colombiano.

Las figuras de control antes mencionadas, son conocidas, como:

- ✓ ***Censores Jurados de Cuentas***, en la legislación española
- ✓ ***Comisarios de cuentas***, en la ley francesa, venezolana, ecuatoriana y mexicana
- ✓ ***Cuerpos consultivos y de fiscalización***, en la ley alemana
- ✓ ***Sindicatura***, en la legislación italiana y argentina, entre otros países.

## **6. MARCO CONCEPTUAL DE LA REVISORIA FISCAL.**

### **6.1 Introducción.**

Un marco conceptual es una delimitación temática, geográfica, histórica, teórica, metodológica o jurídica de un objeto o problema de conocimiento, por ello la determinación de un marco conceptual se concentra en aspectos teóricos, técnicos y jurídicos.

Además, para el caso de la Revisoría Fiscal, cobra gran importancia el elemento normativo, dado que este tipo de ejercicio profesional se sustenta no solamente en conocimientos y procedimientos de tipo técnico, sino también, en múltiples disposiciones legales, en especial en aquellas contenidas en el Código de Comercio, la Ley 43 de 1990, la Ley 222 de 1995 y el Decreto 2649 de 1993, entre muchas otras, amén de múltiples resoluciones y circulares.

### **6.2 Estructura del Marco.**

Como se ha expresado en precedencia, la Revisoría Fiscal tiene su origen y se sustenta en el modelo de control de fiscalización, puesto que lleva a cabo un examen integrado e integral de los objetos materia de su supervisión y vigilancia, no se detiene en la simple detección de errores e irregularidades, sino que por el contrario los denuncia y propone su corrección, para identificar además a sus responsables.

Por esta razón, el ejercicio de la Revisoría Fiscal requiere de la aplicación de un control integral y permanente en la organización (de estrategia, de gestión y de resultados), a partir de un Plan de Fiscalización donde se predeterminan los objetivos, metodologías, técnicas e instrumentos a aplicar con determinación cronológica y documentación pertinente de sus acciones.

El control de estrategia o control de sostenibilidad se caracteriza como control preventivo, corresponde a la acción de prever la forma en que afectarán las decisiones administrativas o los factores del entorno, a la organización en el futuro, para lo cual debe estar atento a informar oportunamente a los altos directivos, sobre el impacto de estas decisiones, especialmente cuando observe que los efectos no sean favorables a los intereses de la compañía. En este campo la oportunidad se entiende como la prevención de daño y su objetivo es coadyuvar a la viabilidad o continuidad de la organización

El control de gestión o control perceptivo da cuenta de la ejecución de actividades de las organizaciones, coadyuvando a la productividad de la organización, en el entendido de que las diferentes decisiones tomadas afectan

a la organización, se le conoce como un control en las actividades y procesos.

El control de resultados o control posterior fiscaliza los resultados obtenidos por la organización en sus diferentes frentes. Se orienta a observar los resultados ya obtenidos bajo parámetros de transparencia y equidad.

Así pues, la Revisoría Fiscal se ejecuta sobre un sistema, estructura o ente constituido por bienes y recursos de toda índole, ya sean humanos, técnicos, físicos, económicos o financieros, al igual, que por decisiones que hacen que los recursos se dinamicen y se conviertan en actividades y operaciones, las cuales, se encuentran sujetas a una regulación particular y, a su vez, tienen conexidad con el entorno que las rodea, todas las cuales se encuentran aunadas para generar una relación de beneficio.

En otras palabras la cobertura se lleva a cabo sobre el ente económico compuesto por recursos activados a través de una acción administrativa que se ejecuta mediante instrucciones y ordenes generalmente plasmadas en procedimientos, los cuales, corresponden con una política y cumplen con una normatividad específica para atender a un objetivo determinado.

La acción administrativa corresponde a la labor ejecutada por el talento humano en los tópicos de la organización, la coordinación y la dirección, para buscar y obtener el mayor aprovechamiento y beneficio dentro de criterios de eficiencia, eficacia y economía.

Es en esta dirección, en la cual, la Revisoría Fiscal, desarrolla sus acciones, aplicando su actividad al ente económico, para asegurar que los hechos económicos que se realizan en razón de una función con un objetivo generador de algún tipo de rédito, como producto del ciclo económico empresarial, se encuentran ajustados a los parámetros preestablecidos por el ente y, ajustados a la legalidad.

Como se ha expresado, toda esta labor se realiza mediante un trabajo de verificación ex-ante o previo, perceptivo o simultáneo y posterior o expo-facto sobre los hechos económicos, las decisiones administrativas y las operaciones del ente, así como sobre sus resultados económicos, contables y financieros, para informar y dictaminar sobre las labores de su esencia, las cuales cubren todos los procesos, fases -de modo, tiempo y lugar en relación con los hechos económicos-, operaciones y áreas que entran en la composición del ente, cuya duración en el tiempo es constante, para dar garantía de la racionalidad de los resultados económicos.

No obstante, su carácter permanente no determina la imposición de controles espejo, propios de las viejas prácticas de control latino, pues la Revisoría Fiscal



ejerce su actividad dentro de una concepción racional de lo posible y mensurable.

Por ello, la Revisoría Fiscal determina un valor agregado no otorgado por otros tipos de control, dado que al prevenir neutraliza amenazas, evita pérdidas, previene riesgos y coadyuva al aprovechamiento de oportunidades y a la eliminación de debilidades, en la detección promueve la productividad y la disciplina tributaria, mientras en la evaluación promueve la transparencia y la equidad, todo dentro de las garantías del contrato social, el ordenamiento legal y la normatividad estatutaria.

Lo expuesto explica y desarrolla los fundamentos conceptuales envueltos en nuestro actual ordenamiento jurídico, fundamentos estos, que fueron reiterados por el Comité Interinstitucional que se ocupó del tema (como ya se explicó), en el trabajo realizado con el auspicio de la Superintendencia de Sociedades – Ministerio de Desarrollo Económico, en la década de los noventa, cuando expresó: “ (...) *La Revisoría Fiscal se justifica en el interés público, en cuanto este requiere seguridad con relación a las actuaciones de los entes económicos, responsabilidad de quienes los administran y protección de los patrimonios económicos, culturales y ecológicos de la comunidad.*”

*La Revisoría Fiscal es autónoma y permanente, debe ser estructurada en cada caso en forma proporcional a las características del ente económico que fiscaliza y esta llamado a actuar oportuna y racionalmente.*

*Quienes conforman la institución de Revisoría Fiscal deben ser íntegros, libres de conflictos de interés, competentes, juzgar y obrar en forma objetiva, equitativa, veraz y diligente y actuar en forma personal y directa.*

*La ley les reconoce independencia de criterio profesional, de acceso a la evidencia y de expresión de su juicio. Les exige competencia a nivel de conocimientos, actitudes y habilidades.*

*La objetividad supone preexistencia de patrones predicables a las conductas de los fiscalizados, la necesidad de obtener evidencia válida, confiable, suficiente y de origen conocido e impone congruencia entre la evidencia y los informes.*

*La actuación racional de la Revisoría Fiscal supone un sano escepticismo frente, a las aserciones que debe comprobar, así como la ponderación de riesgos en determinación de niveles de seguridad o precisión, criterios de rotación de énfasis, la ejecución de acciones previamente planeadas de acuerdo con las características propias de cada ente fiscalizado y exige la utilización de procedimientos técnicos.*

*El interés público y la facultad de dar fe pública implican responsabilidad. Esta conlleva dar cuenta de sus propias gestiones, abstenerse de causar daño injustificadamente y de utilizar o difundir indebidamente información privilegiada o reservada.(...)"*<sup>2</sup>

### **6.3. Definición.**

Continuando, de conformidad con las normas legales existentes, a continuación se precisa la definición de Revisoría Fiscal en los siguientes términos:

La Revisoría Fiscal es una institución de origen legal, de carácter profesional a la cual le corresponde por ministerio de la ley, bajo la responsabilidad de un profesional contable, con sujeción a las normas que le son propias, vigilar integralmente los entes económicos, dando fe pública de sus actuaciones.

Con el propósito de contribuir a la confianza pública, la Revisoría Fiscal se fundamenta en el interés público y en la necesidad que sus acciones brinden seguridad a quienes interactúan con los entes económicos, en especial en lo concerniente con el cumplimiento de las disposiciones vigentes, la integridad, confiabilidad y pertinencia de la información suministrada, la diligencia de los administradores y, la eficiencia y eficacia de las operaciones realizadas.

Por tanto, tiene la obligación de rendir cuentas ante las autoridades pertinentes y ante la asamblea, junta general de socios o máxima autoridad del ente económico, nunca ante el gerente o los administradores, pues estos, lejos de ser sus superiores, por el contrario, son sujetos pasivos de su vigilancia.

Así las cosas, se puede definir también la Revisoría Fiscal, como una Interventoría Integral de carácter general, que con sujeción a la ley, examina el ente económico con sus operaciones decisiones y contratos, para emitir un informe contentivo de su juicio profesional con base en la evidencia y los hallazgos encontrados.

En otro orden de ideas, se puede afirmar que el Revisor Fiscal, dadas las connotaciones expuestas puede entenderse como un Fiscal Empresarial o un Interventor Integral con poder de sindicar conductas y comportamientos

## **7. NATURALEZA.**

La Revisoría Fiscal se encuentra concebida para dar seguridad a los distintos agentes que intervienen en la economía, así como al Estado, en aspectos tales como: la subordinación de los administradores a las normas legales y estatutarias, la protección y conservación de los activos y valores sociales, la

---

<sup>2</sup> Comité para la elaboración del Proyecto de Ley sobre Revisoría Fiscal, Superintendencia de Sociedades- Ministerio de Desarrollo Económico.

fideliad y fidedignidad de los estados financieros, y en general el correcto desempeño de las operaciones desarrolladas por la entidad en cumplimiento de su objeto social.

Por tanto, se considera como función esencial de la Revisoría Fiscal, velar por el cumplimiento de las leyes y acuerdos entre particulares (estatutos sociales y decisiones de los órganos de administración) y dar fe pública, lo cual significa, como ya se expresó, que con la atestación o dictamen del Revisor Fiscal se presume que el acto se ajusta a los requisitos legales, estatutarios, técnicos y previsionales.

Así pues, las atribuciones del Revisor Fiscal debidamente ejercidas, protegen a terceros que encuentran en el patrimonio del ente la prenda general de sus créditos, brindan confianza sobre el manejo de los recursos del ahorro privado, la inversión y en general, del correcto desenvolvimiento de los entes económicos, atendiendo principios de transparencia, economía, eficiencia y eficacia en sus actividades, todo ello con el debido respeto de la ley.

Es por eso que se hace necesario mencionar, que por la responsabilidad social que le compete a la Revisoría Fiscal, le corresponde pronunciarse respecto de las actividades que en materia social y cuidado ambiental hayan sido adelantadas por la entidad objeto de su vigilancia. No de otra manera, podría dar debida cuenta al Estado y a la comunidad en general, sobre la realización por parte del ente económico de actividades sociales y ecológicas, en cumplimiento de los objetivos particulares y de distintas exigencias legales.

En este orden de ideas y dada la naturaleza de la Revisoría Fiscal en pro de la protección del interés público, sus métodos de trabajo no pueden quedar circunscritos a la utilización de una determinada técnica o método en particular, pues el Revisor Fiscal, apoyado en sus conocimientos y experiencia profesional debe definir la metodología de trabajo aplicable de acuerdo con la naturaleza y particularidades del ente bajo examen, de manera que los resultados de la fiscalización respondan adecuadamente a las exigencias propias de la institución, todo lo cual armoniza perfectamente con lo dispuesto en el Artículo 37 de la Ley 43/90<sup>3</sup>, que considera que los Contadores Públicos en el desempeño de funciones de vigilancia y control, (caso de la Revisoría Fiscal), deben determinar los métodos y procedimientos apropiados para la realización del trabajo.

---

<sup>3</sup> “En consecuencia, el Contador Público debe considerar y estudiar al usuario de sus servicios como ente económico separado que es, relacionarlo con las circunstancias particulares de su actividad, sean estas internas o externas, con el fin de aplicar en cada caso las técnicas y métodos más adecuados para el tipo de ente económico y la clase de trabajo que se le ha encomendado...”

## **8. PRINCIPIOS.**

La Revisoría Fiscal se rige en su ejercicio -como se ha dicho reiteradamente- en el campo de control de fiscalización, razón por la cual, son consustanciales con su desarrollo los principios de permanencia, integralidad, oportunidad, función preventiva, independencia y objetividad, fe pública, actuación racional, cobertura general y finalmente, el cumplimiento de las normas de la profesión contable.

Sin embargo, varios de los principios de la Revisoría Fiscal según la Superintendencia Bancaria (hoy Superintendencia Financiera), en la Circular Externa 007 de 1996, los ha catalogado como características.

### **8.1. Permanencia.**

Este principio implica que como órgano de fiscalización, la labor debe ser de tal forma continua, que permita una vigilancia constante sobre las operaciones sociales en todas sus fases, desde su nacimiento hasta su terminación, por ello incluye la inspección y constatación de todo el proceso decisional generador de actividades.

A este respecto la Superintendencia Bancaria en la Circular Externa 007 de 1996, ha expuesto: *“(...) su labor debe cubrir las operaciones en su fase de preparación, celebración y ejecución; su responsabilidad y acción deben ser permanentes, tal como se deduce de lo dispuesto en los ordinales 1o. y 5o. del artículo 207 del Código de Comercio, principalmente (...)”*<sup>4</sup>

### **8.2 Integralidad.**

El proceso de fiscalización deontológicamente se considera integral, por lo que ninguna actividad, área, operación o función puede escapar a la labor del Revisor Fiscal. Este principio contempla al ente económico como un todo compuesto por sus bienes, recursos, operaciones y resultados.

### **8.3 Oportunidad.**

La Revisoría Fiscal no puede ser posterior puesto que perdería su razón de ser, su propia esencia. Por ello la oportunidad se concibe como una labor eficiente en términos de conveniencia, de inspección y vigilancia ulterior al acaecimiento de hechos no concordantes con las normas preestablecidas y por lo tanto desviados de su objetivo central; que en caso de llevarse a cabo implicarían un costo en términos logísticos o de valor dinerario para la organización.

---

<sup>4</sup> Ibidem

#### **8.4. Función Preventiva.**

En armonía con el numeral anterior, las labores que desarrolla la Revisoría Fiscal deben buscar evitar el daño, por lo que con informes oportunos - antes de que los hechos sean inevitables-, se consolida un valor agregado que previene el desenvolvimiento de hechos no deseados, lo que representa un valor agregado para los intereses objeto de su protección.

Al respecto la Superintendencia Bancaria ha dicho: “(...) *la vigilancia que ejerce el Revisor Fiscal debe ser de carácter preventivo, sus informes oportunos, para que no se incurra en actos irregulares o no se persevere en conductas ajenas a la licitud o a las órdenes de los órganos superiores...*”.<sup>5</sup>

#### **8.5 Independencia y Objetividad.**

##### **8.5.1 Independencia.**

En la calidad de institución designada por el máximo estamento del ente económico –Asamblea, Junta General de Socios o máximo órgano de dirección -, y advirtiendo que las funciones emanan de la ley, la independencia de la Revisoría Fiscal está a salvo de presiones administrativas, por lo que su labor se puede sustentar sin ningún impedimento, en la capacidad y buen juicio profesional de sus representantes.

Por ello, el Revisor Fiscal no obedece ordenes o instrucciones de la junta directiva, la presidencia o gerencia del ente económico, ni de ningún otro estamento administrativo, por el contrario, supervisa y vigila las actuaciones de todos estos administradores y de todas las demás personas que ejercen funciones de dirección o administración, pudiendo incluso llamarles la atención o informar a la asamblea o junta general de socios, o a las autoridades competentes, según los casos, de cualquier actuación irregular en la gestión adelantada.

Se hace notar el hecho, de que un presidente o gerente de un ente económico suscriba el contrato de vinculación del Revisor Fiscal, no implica subordinación de ningún tipo.

Al respecto la Superintendencia Bancaria expresó: “(...) *el Revisor Fiscal debe cumplir con las responsabilidades que le asigna la ley y su criterio debe ser personal, basado en las normas legales, en su conciencia social y en su capacidad profesional. En todo caso su gestión debe ser libre de todo conflicto de interés que le reste independencia y ajena a cualquier tipo de subordinación respecto de los administradores que son, precisamente, los sujetos pasivos de su control.....*”

---

<sup>5</sup> Ibidem

### **8.5.2 Objetividad.**

Este principio determina que tanto en las labores desarrolladas por la Revisoría Fiscal -incluida en forma primordial la obtención de evidencia-, así como en lo atinente a la emisión del juicio profesional por parte del revisor fiscal, se deberá observar una actitud imparcial, sustentada en la realidad y en la conciencia social.

### **8.6 Fe Pública.**

Por residir la responsabilidad de la Revisoría Fiscal exclusivamente en cabeza de Contadores Públicos, los informes y documentos suscritos por el Revisor Fiscal tienen la calidad de “verdad”, es decir tienen el sello de la fe pública, de la refrendación de los hechos y de la atestación. Como se sabe la fe pública es el asentimiento o aceptación de lo dicho por aquellos que tienen una investidura para atestar, cuyas manifestaciones están revestidas de verdad y certeza.

### **8.7 Actuación racional.**

La Revisoría Fiscal sustenta su ejercicio en un criterio racional y en un conocimiento basado en la lógica, para lo cual se nutre de diferentes técnicas de control, de amplio espectro, de carácter integral, en donde el juicio profesional tiene como base la evidencia obtenida de manera técnico-científica y la conciencia social.

### **8.8. Cobertura General.**

La Revisoría Fiscal ejerce su labor mediante una cobertura general del ente examinado, tanto en el orden interno como en el orden externo, es decir, desde un todo o universo compuesto por recursos de toda índole (económicos, humanos, técnicos o tecnológicos y físicos), transacciones, hechos económicos, operaciones, áreas, decisiones y políticas de la organización, al igual que sobre factores exógenos al ente como leyes y reglamentos, amenazas y riesgos, todo ello sin ninguna limitación.

Al respecto la Superintendencia Bancaria ha denominado este principio como **Cobertura Total** y ha expresado que: “(...) *su acción debe ser total, de tal manera que ningún aspecto o área de operación de la empresa esté vedado al*

*Revisor Fiscal. Todas las operaciones o actos de la sociedad, como todos sus bienes, sin reserva alguna, son objeto de su fiscalización (...)*<sup>6</sup>

## **8.9 Cumplimiento de las Normas de la Profesión Contable.**

Este principio determina que las labores desarrolladas por la Revisoría Fiscal, se deben realizar con respeto de las normas aplicables en cada caso, a los profesionales de la contaduría pública.

## **9. ENTES ECONOMICOS OBLIGADOS A TENER REVISOR FISCAL.**

### **9.1. Obligación de proveer el cargo.**

La provisión del cargo de Revisor Fiscal se fundamenta en dos fuentes. La legal en donde una norma establece tal obligatoriedad y, la contractual en la cual por prescripción estatutaria o por voluntad de una proporción de los integrantes del máximo órgano de dirección del ente económico, así se determina. En síntesis están obligadas a proveer el cargo de Revisor Fiscal los siguientes:

#### **9.1.1. De carácter comercial.**

Los consagrados en el actual Código de Comercio, Artículo 203:

- ✓ Las sociedades por acciones.
- ✓ Las sucursales de compañías extranjeras.
- ✓ Las sociedades mercantiles en las que por ley o por estatutos, la administración no corresponda a todos los socios, cuando así lo disponga cualquier número de socios excluidos de la administración que representen no menos del veinte por ciento del capital (Potestativa).

Igualmente están obligadas a tener Revisor Fiscal las preceptuadas en la ley reglamentaria de la profesión del Contador Público, Ley 43 de 1990, así:

- ✓ Las sociedades comerciales, de cualquier naturaleza, cuyos activos brutos al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior sean o excedan el equivalente a cinco mil salarios mínimos y/o cuyos ingresos brutos durante el año inmediatamente anterior sean o excedan al equivalente de tres mil salarios mínimos. Se entiende salarios mínimos legales mensuales.

---

<sup>6</sup> Ibidem



En este caso, los Activos Brutos y/o Ingresos Brutos se determinan con base en los Estados Financieros al 31 de diciembre del respectivo año, efectuando los cálculos pertinentes (aumentos o disminuciones), que permiten determinar el valor de tales activos y/o ingresos. En esta situación, para proceder a la elección del Revisor Fiscal no se requieren reformas estatutarias, en el evento de no estar previsto el cargo.

### **9.1.2 De carácter financiero.**

Entidades pertenecientes al sector financiero que se encuentran sometidas al Control y Vigilancia de la Superintendencia Financiera, tales como:

- ✓ Bancos
- ✓ Corporaciones Financieras
- ✓ Corporaciones de Ahorro y Vivienda
- ✓ Compañías de Financiamiento Comercial, de Leasing y Factoring
- ✓ Compañías de Seguros (excepto corredores de seguros)
- ✓ Almacenes Generales de Depósito
- ✓ Entidades destinadas a Casas de Cambio
- ✓ Fondos Mutuos de Inversión
- ✓ Sociedades Administradoras de Fondos de Pensiones y Cesantías
- ✓ Sociedades de capitalización
- ✓ Sociedades Fiduciarias
- ✓ Organismos cooperativos de grado superior de carácter financiero
- ✓ Fondo de Garantías de Instituciones Financieras.
- ✓ Sociedades emisoras de valores -Acciones-.
- ✓ Bolsas de valores.
- ✓ Sociedades comisionistas de bolsa.

- ✓ Sociedades administradoras de fondos de inversión.
- ✓ Sociedades calificadoras de valores.

#### **9.1.3. De la actividad de salud.**

- ✓ Entidades Promotoras de Salud. EPS
- ✓ Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud. IPS
- ✓ Instituto de Seguros Sociales (I.S.S.).

#### **9.1. 4. De carácter cooperativo.**

Básicamente incluye las organizaciones solidarias, a las cuales se les ha hecho extensiva la Revisoría Fiscal consagrada en el Código de Comercio para las empresas mercantiles y que se encuentran vigiladas por la Superintendencia Nacional de Cooperativas, así:

- ✓ Cooperativas
- ✓ Precooperativas
- ✓ Fondos de empleados
- ✓ Asociaciones Mutuales

#### **9.1.5 De carácter gubernamental.**

- ✓ Empresas industriales y comerciales del Estado
- ✓ Sociedades de Economía Mixta

#### **9.1.6 De carácter general.**

- ✓ Empresas de servicios públicos domiciliarios
- ✓ Cajas de Compensación Familiar.
- ✓ Cámaras de Comercio.
- ✓ Corporaciones Autónomas Regionales (CAR).
- ✓ Asociaciones, Fundaciones e Instituciones de utilidad común.

- ✓ Instituciones no oficiales de educación.
- ✓ Asociaciones de Autores.
- ✓ Clubes Deportivos Profesionales.
- ✓ Fondos Ganaderos.
- ✓ Asociaciones Gremiales Agropecuarias.
- ✓ Empresas comunitarias.
- ✓ Propiedad horizontal y unidades inmobiliarias cerradas de uso industrial, comercial o mixto
- ✓ Todas las demás en que lo requieran las normas legales.

## **10. CALIDADES PARA SER ELEGIDO REVISOR FISCAL.**

De conformidad con el Artículo 215 del Código de Comercio, se exige la calidad de Contador Público o sociedad de contadores públicos para ostentar esta condición; pero no basta con el simple título de contador o con la sola escritura de constitución de la sociedad respectiva, se requiere además estar inscrito en la Junta Central de Contadores y obtener la Tarjeta Profesional de Contador Público o la tarjeta de registro de la sociedad de contadores. Caso contrario no podrá ser elegido como Revisor Fiscal en ningún ente económico.

Igualmente, la Ley 43 de 1990, en su Artículo 13 dispone expresamente que se requiere tener la calidad de Contador Público<sup>7</sup> para desempeñarse como Revisor Fiscal. Como se sabe, podrán ser elegidos Revisores Fiscales, los contadores públicos inscritos ante la Junta Central de Contadores y las Sociedades de Contadores Públicos, es decir que la designación del Revisor Fiscal puede recaer tanto en una Persona Natural como en una Persona Jurídica constituida con arreglo a las disposiciones mercantiles o de carácter civil, que se encuentre debidamente autorizada.

Es de recordar que el Parágrafo primero del artículo 2º de la Ley 43 de 1990 faculta exclusivamente a los contadores públicos y a las sociedades de contadores públicos para contratar la prestación de servicios de las actividades relacionadas con la ciencia contable en general.

---

<sup>7</sup> “(...) se requiere tener la calidad de Contador Público en los siguientes casos: 1.- Por razón del cargo. A) Para desempeñar las funciones de Revisor Fiscal, auditor externo, auditor interno en toda clase de sociedades, para las cuales la ley o el contrato social así lo determinen (...)”

Por tal razón, cuando el elegido para ejercer las funciones de Revisor Fiscal es una persona jurídica, tal ente, actúa a través de personas naturales, con quienes forma un todo indisoluble, de tal manera que la condición de Revisor Fiscal se predica tanto de la persona jurídica elegida como de la persona natural designada para realizar la labor encomendada. Al respecto es de notar que sobre esta persona natural opera la restricción prevista en el artículo 215 del Código de Comercio, en el sentido que no podrá ejercer el cargo de Revisor Fiscal en más de cinco sociedades por acciones.

En consecuencia, cuando un profesional de la Contaduría Pública actúa como delegado de la persona jurídica elegida como Revisor Fiscal, no lo hace a título personal sino en nombre y representación de quien lo contrató, de donde se deriva la “responsabilidad personal” y la “responsabilidad societaria”, referida la primera a la persona natural escogida para materializar la función y la segunda a la persona jurídica elegida por el máximo órgano social, siendo una y otra responsables de la labor y a su vez titulares de la investidura de Revisor Fiscal.

Así las cosas, cuando la elección del Revisor Fiscal recae en una persona jurídica, resulta claro que, según expresa previsión del artículo 215 del Código de Comercio, en concordancia con el artículo 4 de la Ley 43 de 1990, se debe designar a una persona natural para cada revisoría, quien será reemplazada en ausencias temporales y definitivas por la persona o personas escogidas para asumir, en su orden, las funciones propias del cargo.

La extinción de la persona jurídica elegida para el ejercicio de la Revisoría Fiscal, genera la obligación del ente que contrató sus servicios de convocar al suplente para que actúe y en su ausencia citar a asamblea al máximo órgano social, a fin de escoger a quien ha de asumir en reemplazo del anterior elegido.

## **11. DESIGNACIÓN DEL REVISOR FISCAL.**

### **11.1 Elección del Revisor Fiscal.**

Dentro de las funciones atribuidas a la asamblea general de accionistas, junta de socios o máximo órgano social, se encuentra la de llevar a cabo las elecciones que le corresponden según los estatutos y las leyes, así como fijar las asignaciones de las personas elegidas. Por lo anterior, es responsabilidad de los órganos antes mencionados, la elección del Revisor Fiscal.

Para la elección del Revisor Fiscal se debe tener en cuenta lo reglamentado en el Artículo 204 del Código de Comercio, o en los parámetros establecidos en las normas generales y estatutos del ente cuando se trata de personas jurídicas no sometidas a las disposiciones de la ley mercantil.

El artículo 204 antes citado, expresamente establece:

*“(...)La elección de Revisor Fiscal se hará por la mayoría absoluta de la asamblea o de la junta de socios”.*

*En las comanditarias por acciones, el Revisor Fiscal será elegido por mayoría de votos de los comanditarios.*

*En las sucursales de sociedades extranjeras lo designará el órgano competente de acuerdo con los estatutos (...)”.*

En general, esta elección es una potestad del máximo órgano del ente económico.

### **11.2. Inscripción del nombramiento del revisor fiscal**

Sea lo primero decir, que se adquiere la calidad de Revisor Fiscal desde el momento mismo de la elección, de tal suerte que su titular puede asumir las funciones propias de su investidura al interior del ente, previa aceptación del cargo mediante documento idóneo que debe acompañarse a la solicitud de inscripción de su nombre en la Cámara de Comercio del domicilio social, o ante otro organismo competente cuando se trate de una entidad sin ánimo de lucro no obligada a registro en la Cámara de Comercio.

Así pues, tanto el nombramiento como la aceptación, constituyen los actos fundamentales para adquirir la condición de Revisor Fiscal, teniendo el registro fines puramente declarativos, ante la necesidad de la publicidad como mecanismo idóneo para hacer oponible el nombramiento frente a terceros.

No obstante, existen casos especiales por virtud de norma expresa, en los cuales para adquirir la calidad de Revisor Fiscal, se exige la posesión del elegido ante organismos de inspección, control y vigilancia. En este evento, solo cuando dicha posesión se ha surtido ante el organismo competente, puede el profesional nombrado asumir las funciones propias del cargo, al entenderse que a través del acto de posesión, se deja evidencia de que el elegido cumple los requisitos de idoneidad y experiencia para acceder a dicho cargo.

En virtud de lo anterior, a la solicitud de inscripción ante la Cámara de Comercio del domicilio social se debe acompañar además del documento que demuestre la aceptación, la evidencia de la posesión surtida ante el organismo de control respectivo.

Conviene por ello en este punto resaltar, la importancia que tiene la correcta interpretación de los términos idoneidad y experiencia, dado que algunas superintendencias podrían estar excediendo sus facultades al negar la posesión de Revisores Fiscales, aduciendo razones de carencia de idoneidad para ocupar el cargo, tales los casos de profesionales que aspiran a ser Revisores Fiscales en determinadas compañías vigiladas, pero que presentan atrasos en créditos o mora en los pagos de sus obligaciones financieras o a su vez, tienen en su hoja de vida multas impuestas por organismos de control o, simplemente poseen malas referencias de empleadores anteriores, motivos estos por los cuales no se les acepta la solicitud de posesión, lo que como resulta apenas obvio no se contrae estrictamente a las facultades otorgadas por la ley a esas entidades oficiales en lo concerniente con esta materia.

Y decimos que no se contrae estrictamente a dichas facultades legales, por cuanto, para la posesión como Revisor Fiscal, el profesional solo tiene que demostrar una idoneidad en el sentido que se encuentra hábil para optar al cargo, esto es, que tiene el título de Contador Público reconocido por las leyes colombianas, que cuenta con Tarjeta Profesional vigente expedida por la Junta Central de Contadores y que posee una trayectoria profesional general en la actividad, amén de haber recibido el beneplácito y la voluntad de los asociados, socios o accionistas que lo eligieron.

Así las cosas, no parece lógico ni razonable que una Superintendencia pueda prejuzgar o suponer siquiera, que el solicitante por haber incumplido o estar atrasado en sus obligaciones financieras, no ha de ejercer el cargo de manera adecuada y, mucho menos presumir que este profesional no es apto o es nocivo para la empresa que lo contrata.

De la misma manera, no parece equilibrado ni acorde con la proporcionalidad, el que un profesional que ha sido sancionado en el pasado por un organismo de control o por una autoridad disciplinaria, tampoco pueda posesionarse como Revisor Fiscal, por estas razones; pues ello equivale a extender la pena arbitrariamente de forma intemporal o permanente, es decir para toda la vida, todo lo cual tiene un carácter inconstitucional e ilegal que violenta los más elementales derechos fundamentales como el de tener acceso a un trabajo digno, con pleno desconocimiento de los principios que sustentan un estado social de derecho.

Siguiendo, en lo que tiene que ver con la experiencia del solicitante, tampoco puede ser de recibo para negar una posesión, el que el aspirante a Revisor Fiscal no haya laborado previamente en un determinado sector de la actividad económica para acreditar su experticia, pues esta puede haber sido obtenida en otras compañías o sectores, incluso de mayor complejidad al exigido. Resulta pues absurdo desconocer otras destrezas que lejos de constituir un

obstáculo, por el contrario, pueden entregar un valor agregado para el ejercicio de la fiscalización encomendada.

Actuar de esta manera, prohija prácticas monopolísticas en determinadas actividades económicas, ya que solo Revisores Fiscales con experiencia en un sector específico podrían optar estos cargos en dicho sector, todo lo cual también es ilegal e inconstitucional, ya que los monopolios están proscritos en nuestra legislación.

En este orden de ideas, con el proceder descrito precedentemente se podría estar en contravía de la libertad empresarial y de la iniciativa privada, al cercenarse la voluntad de los asociados, socios y/o accionistas que libre y voluntariamente decidieron elegir un Revisor Fiscal, al cual se le niega la posesión por parte de una Superintendencia.

Por último, se debe anotar que se toma como fecha de posesión del cargo de Revisor Fiscal, la correspondiente al acta de reunión de nombramiento por parte del órgano social competente y una vez este ha sido aceptado. En todo caso, frente a terceros el nombramiento solo es efectivo y oponible a partir de la fecha del registro ante la respectiva Cámara de Comercio. No obstante, es viable que durante este interregno el Revisor Fiscal realice actuaciones relacionadas con períodos anteriores, en el entendido que para el efecto se dará estricto cumplimiento a las normas vigentes.

### **11.3 Formas de vinculación.**

Para la vinculación del Revisor Fiscal al ente económico que lo eligió, existen distintas modalidades de contratación, pues según las disposiciones vigentes hay completa libertad para los contratantes en esta materia, no existiendo ningún impedimento legal para ello. Por tanto, tal vinculación puede hacerse mediante contrato de trabajo (en tratándose de personas naturales), o mediante contrato de prestación de servicios profesionales independientes, tal sea la conveniencia de las partes. Esta última forma es aplicable para las personas naturales y las personas jurídicas.

Continuando, se debe explicar que la forma de vinculación en ningún momento inhabilita o limita el alcance del trabajo del Revisor Fiscal, toda vez que únicamente la idoneidad profesional y el conocimiento, constituyen la garantía esencial para el desarrollo objetivo e independiente de quien ejerce la fiscalización, pues como resulta obvio, las modalidades de vinculación, cualquiera sea su tipo, no alteran la independencia ni generan subordinación del Revisor Fiscal con la administración, muy a pesar que el contrato se suscriba por el Representante Legal; tampoco la genera con el máximo órgano societario, aún cuando éste mantenga la potestad de reemplazarlo en cualquier momento.



#### **11.4 Desvinculación del Revisor Fiscal.**

Como es conocido de todos, las obligaciones de los profesionales de la Contaduría Pública, ya sea como revisores fiscales o contadores frente a los usuarios de sus servicios, llegan hasta la fecha de terminación de sus contratos de trabajo o de prestación de servicios profesionales; evento que puede ocurrir por vencimiento del término de tales contratos, o antes de dicha fecha de vencimiento, por iniciativa de las partes, ya sea por remoción del cargo, o por renuncia presentada por el Revisor Fiscal.

Producida la desvinculación laboral o contractual, se pierde toda competencia de actuación o gestión, cesando el Revisor Fiscal en lo referente a todas sus obligaciones.

El Revisor Fiscal podrá renunciar al cargo, con justa causa, atendiendo los postulados contenidos en los Artículos 42 y 44 de la Ley 43 de 1990, de las cuales se desprenden las siguientes características:

Cuando los administradores sean renuentes a introducir los correctivos que se deriven de las instrucciones formuladas por la Revisoría Fiscal.

Cuando el ente económico contratante o sus administradores incumplan sus obligaciones para con la Revisoría Fiscal, o le impidan el ejercicio de sus derechos.

Cuando por virtud de un hecho sobreviniente quede incurso en inhabilidad o prohibición que le impida el ejercicio.

Cuando existan flagrantes irregularidades al interior del ente económico, detectadas por el Revisor Fiscal, que pongan en peligro su integridad personal o su idoneidad ética y profesional.

Para todos los efectos, la renuncia se presenta para ser considerada por el órgano que lo eligió por conducto del Representante Legal, excepto en aquellos casos en que el propio Revisor Fiscal es quien convoca a la asamblea que considera su renuncia.

La separación del cargo se producirá a partir de la respectiva renuncia o remoción, dado que un profesional de la contaduría pública no puede continuar en ejercicio del cargo de Revisor Fiscal, en contravía de sus más elementales derechos fundamentales, en particular de aquellos relacionados con la remuneración de sus servicios.

Lo anterior con fundamento en lo preceptuado en el artículo 44 de la Ley 43 de 1990, norma que faculta al Contador Público para interrumpir la prestación de sus servicios cuando el usuario de los mismos incumpla las obligaciones pactadas, siendo una de ellas, la retribución económica.

La sola presentación de la renuncia resulta suficiente para proceder a la cancelación de la inscripción del elegido en el registro mercantil, ya que de no existir interés por parte del ente para llevar a cabo éste trámite, el profesional afectado puede hacerlo por cuenta propia aportando la constancia de la renuncia presentada.

Al respecto la honorable Corte Constitucional en Sentencia T-395 de 2004, con ponencia del Magistrado Alfredo Beltrán Sierra, determinó que, un Revisor Fiscal al que no se le acepte la renuncia puede hacer dejación de su cargo, tal como se desprende de lo siguiente: “ (...) *El Revisor Fiscal está en todo su derecho de retirarse de la compañía, y de procurar un mejor desarrollo profesional, pues no tendría sentido vincularlo a una sociedad con los consecuentes efectos que puede tener en materia de restricciones, en particular respecto del número de las compañías en que puede desempeñar el cargo. Tal como lo manifiesta y se desprende del estudio de las pruebas aportadas por el demandante, se presenta una desatención grosera de los deberes del representante legal y la junta de socios para asistir a la asamblea extraordinaria, después de haber agotado el procedimiento que le corresponde como revisor fiscal, insistiendo dos veces en las convocatorias al máximo órgano social y después de haber informado tanto a la Superintendencia de Sociedades, a la Cámara de Comercio y a la DIAN de la situación presentada, a fin de que se adoptara la decisión respectiva de desvincularlo de su cargo, no encontró pronunciamiento alguno ni solución efectiva a la vulneración de su derecho fundamental al trabajo..... En consecuencia ... el ciudadano.... podrá hacer dejación del cargo de revisor fiscal de esa sociedad, en virtud de lo resuelto en esta sentencia, de lo cual informará tanto a la Cámara de Comercio de Bogotá como a la Superintendencia de Sociedades ...* ” ( *El subrayado no es del texto*).

Ahora bien, la Corte Constitucional en sentencia C-621 de 2003, declaró la constitucionalidad condicionada del Artículo 164 del Código de Comercio, señalando un plazo de treinta días para que el máximo órgano social realice la elección o nombramiento del nuevo revisor fiscal, vencido el cual, sin que se cumpla con tal deber, el revisor fiscal deberá dar aviso a la Cámara de Comercio respectiva, para que su retiro sea inscrito en el certificado de existencia y representación legal de la sociedad.

Para mayor ilustración, se cita un fragmento de la providencia, así:

*“(...)Por todo lo anterior la Corte concluye que las normas demandadas no pueden ser consideradas constitucionales, sino bajo el entendido de que la responsabilidad que endilgan a los representantes legales y revisores fiscales salientes de sus cargos, mientras se registra un nuevo nombramiento, no puede carecer de límites temporales y materiales. Dichos límites temporales y materiales implican que: (i) Se reconozca que existe un derecho a que se cancele la inscripción del nombramiento del representante legal o del revisor fiscal en todas las oportunidades en que por cualquier circunstancia cesan en el ejercicio de sus funciones. Este derecho acarrea la obligación correlativa de los órganos sociales competentes en cada caso, de proveer el reemplazo y registrar el nuevo nombramiento. (ii) Para el nombramiento del reemplazo y el registro del nuevo nombramiento se deben observar, en primer lugar, las previsiones contenidas en los estatutos sociales. (iii) Si los estatutos sociales no prevén expresamente un término dentro del cual debe proveerse el reemplazo del representante legal o del revisor fiscal saliente, los órganos sociales encargados de hacer el nombramiento deberán producirlo dentro del plazo de **treinta días**, contados a partir del momento de la renuncia, remoción, incapacidad, muerte, finalización del término estipulado, o cualquier otra circunstancia que ponga fin al ejercicio del cargo. Durante este lapso la persona que lo viene desempeñando continuará ejerciéndolo con la plenitud de las responsabilidades y derechos inherentes a él. A esta conclusión arriba la Corte, aplicando por analogía las normas que regulan la terminación del contrato de trabajo a término indefinido, contenidas en el artículo 47 del Código Sustantivo del Trabajo, subrogado por el artículo 5° del Decreto Ley 2351 de 1956. (iv) Pasado el término anterior sin que el órgano social competente haya procedido a nombrar y registrar el nombramiento de un nuevo representante legal o revisor fiscal, termina la responsabilidad legal del que cesa en el ejercicio de esas funciones, incluida la responsabilidad penal. No obstante, para efectos de la cesación de la responsabilidad a que se acaba de hacer referencia, el representante legal o el revisor fiscal saliente debe dar aviso a la Cámara de Comercio respectiva, a fin de que esa información se incorpore en el certificado de existencia y representación legal correspondiente a la sociedad. (v) Si vencido el término de treinta días y mediando la comunicación del interesado a la Cámara de Comercio sobre la causa de su retiro no se produce y registra el nuevo nombramiento de quien reemplazará al representante legal o al revisor fiscal saliente, este seguirá figurando en el registro mercantil en calidad de tal, pero únicamente para efectos procesales, judiciales o administrativos, sin perjuicio de las acciones que pueda interponer en contra de la sociedad por los perjuicios que esta situación pueda irrogarle. (vi) No obstante todo lo anterior, la falta de publicidad de la causa que da origen a la terminación de la representación legal o de la revisoría fiscal, hace inoponible el acto o hecho frente a terceros, ante quienes el representante legal o revisor fiscal que figure registrado como tal continuará respondiendo para todos los efectos legales(...).”*

Por último, en el criterio de este Consejo, el Revisor Fiscal puede buscar las indemnizaciones y reparaciones del caso por los daños causados por la sociedad renuente, incluida la solicitud de investigaciones y sanciones por parte de la Superintendencia respectiva, las que deben ser aplicables a la propia sociedad y demás órganos administrativos.

### **11.5. Reelección del Revisor Fiscal.**

En lo concerniente, la Ley no contempla impedimento alguno para la reelección del Revisor Fiscal durante períodos sucesivos en un ente económico, de forma tal que éste puede ser designado nuevamente cuando el órgano nominador así lo considere, siempre y cuando no existan restricciones estatutarias.

Lo anterior en vista que la Revisoría Fiscal tiene un carácter autónomo e independiente y no se puede presumir que la reelección se origina en un conflicto de interés o se encuentra ligada a intereses de la administración.

### **11.6. Subordinación del Revisor Fiscal.**

El Revisor Fiscal no tiene relación de subordinación, sus funciones emanan de la ley, aunque por vía excepcional el máximo órgano podrá imponerle funciones adicionales compatibles con su carácter independiente y su función fiscalizadora. El mismo órgano que lo elige, mantiene la potestad de reemplazarlo en cualquier momento y es dentro de estos límites que debe interpretarse el sentido del artículo 210 del Código de Comercio<sup>9</sup>.

Por ello, conviene reiterar que la dependencia de que trata el artículo precedente, tiene una relación directa con la capacidad de elección o remoción del Revisor Fiscal, por parte de la Asamblea o Junta de Socios, más no de subordinación en los términos de recibir órdenes o de desarrollar determinadas tareas distintas de las que señala la ley.

En el mismo sentido, se debe recordar que ni el Revisor Fiscal ni sus auxiliares o dependientes tienen subordinación con la administración de la compañía, llámese esta, Junta Directiva, Presidencia, Gerencia o cualquiera otra similar, sin perjuicio que el Representante Legal sea quien suscriba el contrato de vinculación con el ente económico fiscalizado, por el contrario, los administradores son sujetos pasivos de la vigilancia del Revisor Fiscal, debiendo acatar sus instrucciones en lo atinente con las especiales funciones consagradas en el Artículo 207 del Código del Comercio y demás normas legales.

---

<sup>9</sup> El art. 210 del Código de Comercio es claro en establecer que : “El Revisor Fiscal solamente estará bajo la dependencia de la Asamblea o de la Junta de Socios”

## **11.7 Período y remuneración.**

Los Revisores Fiscales serán elegidos para un período igual al de la Junta Directiva, o el determinado en los estatutos. En ausencia de norma se considera la designación por un período de un año, pero puede renunciar o ser removido en cualquier tiempo, con la mitad más uno de los votos presentes en la reunión del máximo órgano de dirección.

Para efectos de remuneración, ésta se determina por el órgano que designa al Revisor Fiscal y en el mismo momento de la elección, aplicando el principio de libertad contractual. En entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera y Superintendencia de Salud se exige que el presupuesto sea aprobado por la Asamblea o Junta de Socios y puede ser revisado por estos entes de supervisión. En las Empresas Industriales y Comerciales del Estado y en las Sociedades de Economía Mixta, la asignación debe corresponder al 80% de la remuneración del Gerente.

Por último, la remuneración de los revisores fiscales deberá estar acorde con factores tales como: tiempo de dedicación, complejidad del trabajo, tamaño empresarial, requerimiento de equipos y tecnología, responsabilidad que se asume, riesgo profesional, equipo humano necesario y sector o industria al que pertenece el ente económico fiscalizado.

Todos estos componentes deben ser considerados por el profesional contable o la firma de contadores al fijar sus honorarios, los cuales se considera deben ascender como mínimo a tres (3) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

## **12. AUXILIARES Y SUPLENTES DEL REVISOR FISCAL.**

### **12.1 Auxiliares del Revisor Fiscal.**

De conformidad con el artículo 210 del Código de Comercio, el Revisor Fiscal puede contar con personal auxiliar, para que le preste apoyo en el desarrollo de sus funciones. Dichos funcionarios actuarán bajo su dirección y responsabilidad, siendo nombrados y removidos exclusivamente por él, incluso cuando la remuneración esté a cargo de la entidad contratante de los servicios de revisoría fiscal. Los auxiliares no podrán realizar actos que comprometan la independencia, objetividad o reserva de la Revisoría Fiscal. En todos los casos, la administración del ente económico, no tiene disposición y mando sobre el personal auxiliar de la Revisoría Fiscal.

## **12.2 Suplentes del Revisor Fiscal.**

En lo atinente con el Revisor Fiscal Suplente se debe explicar, que este profesional, tiene como objetivo esencial suplir las faltas temporales o absolutas (permanentes) del Revisor Fiscal principal, razón por la cual los suplentes deben reunir los requisitos para ocupar el cargo, encontrándose sometidos a las inhabilidades, incompatibilidades y prohibiciones previstas para el Revisor Fiscal principal.

En el ejercicio de la Revisoría Fiscal por parte de personas naturales, resulta recomendable la elección de un suplente, en aras de garantizar la continuidad en la prestación del servicio. Los suplentes actuarán en casos excepcionales en ausencias justificadas del titular

Cuando la elección del Revisor Fiscal recaiga en una persona jurídica, se debe designar también un suplente, bien sea persona natural o jurídica, para que asuma las funciones en las faltas temporales o definitivas del principal.

Siguiendo, resulta pertinente reiterar que las funciones propias del cargo de Revisor Fiscal, se ejecutan siempre en cabeza de los profesionales contables designados para tal fin, ya sea que actúen como principales o suplentes.

Respecto del tema, la circular externa N° 033 de 19 99 de la Junta Central de Contadores, expresa:

*“(...) En aquellas instituciones donde se contemple su elección solo se podrá concretar la actuación del elegido en eventos de faltas definitivas o temporales del titular del cargo, caso en el cual deberá tomar posesión ante el órgano de inspección, vigilancia y control correspondiente, quedando facultado a partir de entonces para ejercer las funciones propias del mismo”.*

## **12.3. Inconveniencia del ejercicio concurrente del revisor fiscal principal y su suplente.**

Dadas las especiales connotaciones que tiene el ejercicio de la Revisoría Fiscal, no resulta conveniente que quien figure como principal, actúe de manera simultánea con su suplente o suplentes, en especial porque la responsabilidad en el manejo y dirección de las labores desarrolladas se diluye entre distintos profesionales, restándole así integridad y fortaleza a la investidura que reviste el cargo.

Por otra parte, se estaría frente al otorgamiento ilegal de facultades simultáneas de fiscalización, a dos profesionales diferentes, aspecto que no tiene coherencia ni resulta razonable. Por ello, la actuación del Revisor Fiscal



Suplente solo puede darse ante ausencias temporales o definitivas debidamente comprobadas del titular del cargo.

Al respecto la circular externa 033 de la Junta Central de Contadores de Octubre 14 de 1999, explica:

*“(...) Es incuestionable que la esencia misma de las funciones atribuidas al revisor fiscal le exigen dedicación personal y el máximo grado de compromiso en el desempeño de las tareas inherentes a tan especial investidura, siendo por tanto contrario a su espíritu que en forma simultánea ejerzan la función de fiscalización los elegidos como principales y sus suplentes, en el entendido que los segundos solo podrán atender las funciones propias del cargo, en ausencia temporal o definitiva de los primeros, quienes, además, conocen a fondo la situación particular de la persona jurídica, en virtud del principio de intermediación que orienta su actuación(...)”*

Lo anterior no impide que el suplente pueda actuar como auxiliar del principal, integrar su equipo de trabajo, hacer reemplazos ocasionales o de otra índole sin que preceda la respectiva inscripción en el registro mercantil. Siempre que el revisor fiscal suplente actúe como principal, lo comunicará a la Cámara de Comercio.

### **13. REGIMEN DE INHABILIDADES E INCOMPATIBILIDADES EN EL EJERCICIO DE LA REVISORÍA FISCAL.**

Con el objeto de salvaguardar el principio de independencia que garantiza la objetividad e integridad que debe observar el Revisor Fiscal para el cabal cumplimiento de sus funciones y, en especial, para garantizar que la labor de fiscalización se encuentre libre de cualquier conflicto de intereses y de cualquier predisposición que limite su imparcialidad en la consideración objetiva de los hechos, así como en la formulación de sus conclusiones, o que se comprometa la imparcialidad de quien está llamado a dar fe pública de las operaciones y actuaciones del ente a vigilar, el legislador consagró un régimen de inhabilidades e incompatibilidades de obligatorio cumplimiento, expresamente estipuladas en el Código de Comercio, en la Ley 43 de 1990, además de las señaladas en los estatutos de cada ente fiscalizado.

Las citadas inhabilidades e incompatibilidades no pueden dejar de aplicarse en ninguno de los casos en que legal y estatutariamente se tenga Revisor Fiscal, éstas deben estar contenidas expresamente en las normas o estatutos y son de aplicación restrictiva, lo que significa que de ninguna manera admiten interpretaciones extensivas por vía de analogía, en consideración a que las mismas implican una limitación al ejercicio de los derechos.



### 13.1. Inhabilidades.

Las inhabilidades se refieren a condiciones propias de quien aspira a ejercer el cargo y que le impiden su posesión y el ejercicio pleno del mismo. La inhabilidad entonces se presenta antes de aceptar el encargo, que de hacerlo le significaría al Revisor Fiscal una sanción de carácter disciplinario.

La Corte Constitucional en sentencia C-558 de 1994, con ponencia del Doctor Carlos Gaviria Díaz, define las inhabilidades, de la siguiente forma:

*“(...) son aquellas circunstancias creadas por la Constitución o la ley que impiden o imposibilitan que una persona sea elegida, o designada para un cargo público y, en ciertos casos, impiden que la persona que ya viene vinculada al servicio público continúe en él; y tienen como objetivo primordial lograr la moralización, idoneidad, probidad, imparcialidad y eficacia de quienes van a ingresar o ya están desempeñando empleos públicos.... (...)”*

También han sido identificadas como inelegibilidades, *“(....) entendidas como hechos o circunstancias antecedentes, predicables de quien aspira a un empleo, que, si se configuran en su caso en los términos de la respectiva norma, lo excluyen previamente y le impiden ser elegido o nombrado....(....)”* (Sentencia C-483 de 1998, M.P. José Gregorio Hernández .

El Código de Comercio en su artículo 205, determina que no pueden ejercer el cargo de revisores fiscales:

*“(...) Quienes sean asociados de la misma compañía o de algunas de sus subordinadas, ni en éstas, quienes sean asociados o empleados de la sociedad matriz.*

*Quienes estén ligados por matrimonio o parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil ó segundo de afinidad o sean consocios de los administradores y funcionarios directivos, el cajero, auditor o contador de la misma sociedad.*

*Quienes desempeñen en la misma compañía o en sus subordinadas, cualquier otro cargo.*

*Quien haya sido elegido como Revisor Fiscal, no podrán desempeñar en la misma sociedad ni en sus subordinadas ningún otro cargo durante el período respectivo (...)”*

Lo anterior significa que no puede ser Revisor Fiscal de la Sociedad, quien tenga en ésta, la calidad de asociado, socio, accionista o propietario de cuotas o partes en las que se divide el capital social. Tampoco, quien posea las

calidades anteriormente anotadas en sociedades subordinadas, es decir, en aquellas que se encuentran comprendidas en los supuestos de los Artículos 26, 27 y 28 de la Ley 222 de 1995.

A su vez, tampoco pueden ser revisores fiscales quienes se encuentren en las condiciones precitadas respecto de la sociedad matriz o, se desempeñen como empleados de ésta.

De la misma manera no pueden asumir como revisores fiscales los profesionales contables que tengan vínculos de consanguinidad hasta en cuarto grado (padres, hijos, hermanos, tíos, sobrinos, primos, abuelos, bisabuelos y tatarabuelos), con los administradores, funcionarios directivos, cajero, auditor o contador de la misma sociedad. Igualmente quienes con estos funcionarios tengan un vínculo matrimonial, o de afinidad hasta en segundo grado (suegros, nueras, yernos, cuñados), o primero civil (hijos adoptivos), o posean relaciones de negocios en la calidad de consocios o codueños de un ente económico o negocio en actividad.

En el mismo orden de ideas, no pueden ser nombrados revisores fiscales quienes ocupen algún cargo en la matriz o en las subordinadas de esta, es decir en aquellas compañías de que tratan los Artículos 26, 27 y 28 de la citada Ley 222 de 1995.

Y por supuesto, los revisores fiscales de las sociedades, no pueden ocupar otros cargos distintos, durante el periodo respectivo, en la misma sociedad, o en la matriz y en sus subordinadas.

Una inhabilidad de carácter muy especial, se deriva del numeral sexto del Artículo 472 del Código de Comercio relativo al contenido del acto por el cual se acuerda establecer negocios permanentes en Colombia por parte de sociedades extranjeras, prescribiendo: ... *“la designación del revisor fiscal, quien será persona natural con residencia permanente en Colombia”*. De lo anterior se colige que existe incompatibilidad para que personas jurídicas ejerzan la revisoría fiscal en sucursales de sociedades extranjeras.

En igual sentido, el artículo 48 de la Ley 43 de 1990 dispone: *“El Contador Público no podrá prestar servicios profesionales como asesor, empleado o contratista a personas naturales o jurídicas a quienes haya auditado o controlado en su carácter de funcionario público o Revisor Fiscal. Esta prohibición se extiende por el término de un año contado a partir de la fecha de retiro del cargo”*

La alusión que el artículo 48 citado, hace al término de empleado, no se restringe en forma alguna a quien se vincula a la empresa mediante un contrato de trabajo. Sí ello fuere así, se caería en el absurdo de aplicar la inhabilidad

exclusivamente a los contadores que pertenecen a la nómina de la empresa, eximiendo a los que se vinculan por virtud de contrato de prestación de servicios, situación que se presenta con bastante frecuencia, de forma, que no es en el elemento de subordinación donde radica la inhabilidad que consagra la Ley; de ser así, la disposición tendría el carácter de excepción, no siendo esta la voluntad del legislador. Por el contrario, el espíritu de la norma es el establecimiento de la restricción general. En este orden de ideas, ser empleado no impone la necesidad de estar vinculado para laborar de tiempo completo, sino prestar un servicio en forma regularmente estable.

Si el Contador Público pretende ejercer un cargo distinto al que venía desempeñando, esto es, el de Revisor Fiscal, por fuerza debe concluirse que se configura la inhabilidad y está en la obligación de declinar el nombramiento, hasta tanto no transcurra el término señalado en el artículo 48 de la Ley 43/90.

Conviene en este punto precisar, que para que se origine la inhabilidad se requiere que el contrato de prestación de servicios como asesor, empleado o contratista, se haya suscrito con la misma persona jurídica que fue anteriormente objeto de auditoría o control.

Siguiendo, se debe aclarar que en los casos de la inhabilidad relacionada con funcionarios públicos, ésta solo es predicable de las personas naturales y tiene una condición "intuitu personae", es decir se trata de una inhabilidad personalísima, razón por la cual no puede tener un carácter indirecto que se pueda endilgar a una persona diferente, como tampoco es aplicable a las personas jurídicas, ya que estas no pueden ser, ni ostentar o desempeñar cargos como funcionarios públicos.

De otra parte, el artículo 51 de la Ley 43 de 1990 establece: "(...) *Cuando un Contador Público haya actuado como empleado de una sociedad rehusará aceptar cargos o funciones de auditor externo o Revisor Fiscal de la misma empresa o de su subsidiaria y/o filiales por lo menos durante seis (6) meses después de haber cesado en sus funciones(...)*"

En este caso la prohibición se da para acceder a la Revisoría Fiscal cuando se ha desempeñado algún empleo en el ente, de forma que la ley exige que transcurra un lapso de seis meses como mínimo entre el desempeño anterior y el desempeño como Revisor Fiscal, a fin de que no se presente ningún tipo de conflicto de intereses que pudieran dar lugar a que el funcionario a cargo del control pudiera entrar a evaluar actuaciones suyas anteriores, constituyéndose a la vez en juez y parte, situación que la ley quiere evitar. Igualmente la ley 43 de 1990, considera inhabilidad para el ejercicio del cargo, no cumplir cualidades de carácter, idoneidad o experiencia.

Por su parte el artículo 215 del Código de Comercio establece que los contadores públicos no podrán ejercer el cargo de revisores fiscales en mas de cinco (5) sociedades por acciones, ni en las sucursales de sociedades extranjeras quienes no tengan residencia en Colombia, al tenor de lo establecido en el numeral 6 del artículo 472 del Código de Comercio.

### **13.2. Incompatibilidades.**

La incompatibilidad se entiende como aquella circunstancia que surge durante el desarrollo de una actividad y que constituye impedimento para continuar ejerciendo el cargo so pena de contrariar las disposiciones legales y éticas, o bien le signifiquen abstenerse de aceptar otros encargos o generar otros vínculos. Constituyen incompatibilidades, las inhabilidades sobrevinientes, es decir que se materializan cuando ya se está ejerciendo el cargo.

Por lo tanto, hay incompatibilidad cuando el Revisor Fiscal, directamente o a través de terceros, realice en la misma entidad o en sus subordinadas o matriz, actividades de auditoría externa, asesoría o consultoría, vinculación de personal o cualquier otro servicio de asesoría o consultoría gerencial; la existencia de factores que interfieran el libre y correcto ejercicio y cuando el profesional no sea idóneo para ejecutar el trabajo.

En caso de concretarse la prohibición allí consignada, se colocarían en tela de juicio los pilares del ejercicio de la Revisoría Fiscal, cuales son: la independencia y la objetividad, que podrían verse afectados por ciertos intereses económicos o comunes que colocan al Revisor Fiscal en calidad de juez y parte frente a las actividades relacionadas con la fiscalización.

Respecto de lo anterior la Circular Externa N° 033 de 1999 de la Junta Central de Contadores, expresa:

*“(...) La independencia supone una actitud mental que permite al contador público actuar con libertad respecto a su juicio profesional, para lo cual debe encontrarse libre de cualquier predisposición que limite su imparcialidad en la consideración objetiva de los hechos, así como en la formulación de sus conclusiones. Por su parte la objetividad implica el mantenimiento de una postura imparcial en todas las funciones del contador público, de quien se exige total independencia en sus relaciones con la entidad o persona objeto de fiscalización... (...)”*

Por último, en este aspecto, es pertinente advertir la diferencia con las inhabilidades, en sus elementos configurativos, acudiendo al criterio contenido en la sentencia C-564 de 1997, el cual es traído en la reciente sentencia C-179/05, de la Corte Constitucional así:

*“(…) Si bien las inhabilidades y las incompatibilidades son especies de un mismo género, es decir, son ambas tipos distintos de prohibiciones, se trata de dos categorías que no son equiparables. La diferencia entre una y otra, a pesar de compartir dicho propósito común, fue expuesta con claridad en la sentencia C-564 de 1997, M.P. Antonio Barrera Carbonell.*

*.. .con las **inhabilidades** se persigue que quienes aspiran a acceder a la función pública, para realizar actividades vinculadas a los intereses públicos o sociales de la comunidad, posean ciertas cualidades o condiciones que aseguren la gestión de dichos intereses con arreglo a los criterios de igualdad, eficiencia, moralidad e imparcialidad que informan el buen servicio y antepongan los intereses personales a los generales de la comunidad. // Igualmente, como garantía del recto ejercicio de la función pública se prevén **incompatibilidades** para los servidores públicos, que buscan, por razones de eficiencia y moralidad administrativa que no se acumulen funciones, actividades, facultades o cargos.(…)”*

## **14. DERECHOS Y DEBERES DEL REVISOR FISCAL.**

### **14.1 Derechos y facultades.<sup>10</sup>**

Para el cumplimiento de sus funciones, en armonía con el marco conceptual, el Revisor Fiscal tiene, por ministerio de la ley, los siguientes derechos y facultades:

- ✓ *“ Inspeccionar en cualquier tiempo los libros de contabilidad, libros de actas, correspondencia, comprobantes de contabilidad, soportes de las cuentas y demás papeles de la sociedad*
- ✓ *Examinar, sin restricción alguna, las operaciones y sus resultados, los bienes, derechos, obligaciones y documentos del ente económico, pudiendo utilizar todo tipo de procedimientos y tecnologías de fiscalización.*
- ✓ *Obtener respuesta de los requerimientos de información internos y externos necesarios para el cumplimiento de sus funciones.*
- ✓ *Apoyarse para sus dictámenes y atestaciones además de la propia evidencia, en aquella proveniente de terceros y/o especialistas en la materia, previa valoración de la idoneidad de los mismos.*
- ✓ *Convocar a los correspondientes órganos del ente económico e incluir en el orden del día, la presentación de los informes de la Revisoría Fiscal.*

---

<sup>10</sup> Ajustado a la normatividad vigente de la propuesta preparada por el Comité para la elaboración del Proyecto de Ley sobre Revisoría Fiscal, Superintendencia de Sociedades- Ministerio de Desarrollo Económico.

- ✓ *Intervenir en las asambleas, o en las juntas directivas o consejos de administración, participando en sus deliberaciones sin derecho a voto, en los casos que sea citado.*
- ✓ *Ser informado de oficio por la administración de cualquier suceso, proyecto o decisión, que pueda afectar significativamente el funcionamiento de la entidad.*
- ✓ *Tener conocimiento directo de todo reparo u observación formulados sobre su desempeño.*
- ✓ *Ser informado por escrito, por la administración del ente, con la debida oportunidad de los vencimientos de presentación de información que deba ser atestada o dictaminada por él, en especial la relacionada con aspectos tributarios.*
- ✓ *Disponer de los recursos económicos y la infraestructura necesaria para el desempeño de sus funciones.*
- ✓ *Tratándose de la Revisoría Fiscal de una entidad matriz o controlante y para el solo propósito de emitir informes consolidados, instruir a la revisoría fiscal de las subordinadas, sobre la forma como habrán de coordinar sus trabajos. También podrá en este caso, con el mismo propósito, practicar los procedimientos, incluida la consulta de la documentación, que sean necesarios para cerciorarse del alcance y calidad de las labores realizadas por la Revisoría Fiscal de las subordinadas.”*

Además:

- ✓ *Instruir a la administración sobre aspectos inherentes al control y vigilancia de los recursos y bienes del ente económico, o sobre cualquier otra materia que considere pertinente.*
- ✓ *Evaluar la gestión administrativa y las conductas de los administradores pronunciándose con destino a la Asamblea o máximo órgano o ante las autoridades competentes, según los casos, cuando éstas no se ajusten a buenas prácticas empresariales, o a las normas legales.*
- ✓ *Llamar la atención a los administradores (Junta Directiva, Presidente, Gerente, Subgerentes, etc.), cuando éstos no cumplan con su deber.*
- ✓ *Presentar renuncia de su cargo, cuando el ente contratante no cumpla con sus obligaciones, en especial aquellas de contenido económico.*
- ✓ *Exigir la inscripción de su nombramiento o remoción o retiro y actualizar el registro respectivo, conforme a las disposiciones legales.*



## 14.2 Deberes.<sup>11</sup>

Del análisis de la normatividad aplicable se pueden establecer deberes a cargo del ejercicio de la Revisoría Fiscal, así:

- ✓ *“ Planear, dirigir, ejecutar, supervisar, ajustar, documentar y concluir las acciones de fiscalización que requiere el cumplimiento de sus funciones.*
- ✓ *Emitir en forma oportuna, clara, completa, inequívoca y fundada, los informes que le corresponden y efectuar acciones de seguimiento sobre los mismos. La Revisoría Fiscal deberá pronunciarse siempre en forma independiente, utilizando la redacción que juzgue adecuada. No podrá predeterminársele el texto de sus informes ni atribuírsele afirmaciones implícitas.*
- ✓ *Abstenerse de divulgar los hechos que conozca en ejercicio de sus funciones.*
- ✓ *Colaborar con las entidades gubernamentales conforme a las disposiciones legales.*
- ✓ *Actuar con sujeción a las normas propias de la Revisoría Fiscal.*
- ✓ *Vigilar que al interior del ente fiscalizado no se permita, tolere o fomente el ejercicio ilegal de las profesiones.*
- ✓ *Avisar por escrito a quien sea competente para solucionar la situación, de cualquier evento que le impida el ejercicio del cargo.*
- ✓ *Hacer entrega del cargo al sucesor e informarle con la amplitud suficiente para que éste pueda continuar sin interrupción con las funciones. Así mismo, rendir los informes que correspondan sobre las actuaciones cumplidas hasta la fecha de retiro.”*

Igualmente:

- ✓ Informar a la Junta Central de Contadores cuando el Revisor Fiscal saliente no respete el principio de colegaje ni colabore con la entrega de su cargo.
- ✓ Informar a la Asamblea, Junta General de Socios o máximo órgano sobre las irregularidades, deficiencias o aciertos en la gestión administrativa

---

<sup>11</sup> Ibidem



- ✓ Vigilar para que al interior del ente fiscalizado no se fomente, tolere o permita algún tipo de práctica fraudulenta, incluidas las actividades de lavado de activos e Informar oportunamente a los órganos o entidades competentes sobre dichas situaciones anómalas presentadas en la entidad.
- ✓ Los demás que consagren las leyes y los que siendo compatibles con éstos, establezcan los estatutos.

## 15. PROHIBICIONES EN EL EJERCICIO DE LA REVISORÍA FISCAL.

Conforme las disposiciones vigentes, el Revisor Fiscal no puede tener contratos simultáneos o de otra índole con la misma persona jurídica, al igual que con la matriz y cualquiera de sus subordinadas. Así mismo no puede:

- ✓ Aceptar o encargarse de un número de revisorías fiscales que superen la capacidad fáctica para que el Contador Público pueda cumplir con sus funciones.
- ✓ Aceptar o permanecer en el cargo cuando no cuente con las capacidades e idoneidad necesarias para prestar un servicio eficaz y satisfactorio.

## 16. FUNCIONES DE LOS REVISORES FISCALES.

Las principales funciones están consignadas en el Código de Comercio Capítulo VIII, Artículo 207, además de otras estipuladas en las normas legales. Todas ellas son de obligatoria observancia por parte del Revisor Fiscal, a quien corresponde dar cuenta del cumplimiento de cada una de ellas. A continuación se exponen y explican de manera individual, iniciando por las contenidas en el mencionado artículo 207:

### 16.1. ***“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”.***

La labor del Revisor Fiscal esta encaminada a verificar con criterio de certeza, que la administración cumple con los acuerdos particulares (estatutos y decisiones de los órganos del ente económico), cuidando siempre de que la normatividad interna se ajuste a los presupuestos del objeto social.

Para cumplir con esta tarea, el Revisor Fiscal debe tener un conocimiento amplio y suficiente del ente económico bajo su control, de forma que puede efectuar un adecuado seguimiento a las actividades y procesos en sus niveles directivo, administrativo y operacional, atendiendo a su naturaleza, verificando

el cumplimiento de las competencias asignadas a cada uno y las obligaciones sobre información y destinación de resultados.

Esta función implica además que el Revisor Fiscal se cerciore (constate o compruebe con certeza), que todas las operaciones que ha adelantado el ente económico (actividades y transacciones de distinto orden), por cuenta propia o por encargo de un tercero se ajustan íntegramente a las decisiones de los órganos societarios (actos de la voluntad que en el carácter de ordenes imparten los estatutos directivos) y, que igualmente se cumple cabalmente con los presupuestos establecidos para el funcionamiento de la compañía, conforme a los estatutos sociales.

Para los efectos de esta función, el término *Operaciones* se debe entender como el conjunto de actividades integradas e interrelacionadas entre sí, que se desarrollan en el ciclo económico de un ente para cumplir con sus objetivos y fines. Las actividades constituyen el proceso secuencial de los recursos (humanos, económico/ financieros, técnicos/ tecnológicos y físicos), que se corresponden mutuamente dentro de una operación mediante decisiones de la administración. Dichas actividades se subdividen en funciones y tareas de características semejantes e inherentes al tipo de operación que se ejecuta.

En síntesis, esta función implica la fiscalización de las funciones y tareas que constituyen el núcleo que compone las actividades, las cuales, a su vez, hacen parte de las operaciones y, todas ellas conforman el ente económico, el cual es objeto del control que realiza la Revisoría Fiscal.

Al respecto, se debe recordar que son operaciones típicas de un ente económico aquellas de carácter administrativo, de orden financiero; de procesos productivos (producción y transformación de materias primas en productos terminados), o de prestación de servicios; de mercadeo, comercialización y ventas; de procesos de calidad y de carácter jurídico, entre otras, todas las cuales con sus correspondientes actividades integradas y sus subdivisiones en tareas, deben ser materia de fiscalización como se ha expresado.

**16.2. “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”.**

La razón de ser de la Revisoría Fiscal es la defensa del interés público, por eso cuando el Revisor Fiscal en el ejercicio de sus funciones detecta irregularidades, debe informarlas por escrito oportunamente, conforme a la gravedad de los hechos, utilizando el conducto regular aplicable, esto es, dirigiéndose al gerente y, si es el caso a la junta directiva, asamblea o junta de

socios según corresponda, a fin que se adopten las medidas correctivas que sean pertinentes.

En esta función es indispensable considerar que uno de los hechos típicos, constituyente de irregularidad, es la inobservancia de normas legales por parte del ente económico, ya que de ellas se derivan responsabilidades y contingencias que pueden incluso, constituir amenazas para la continuidad del ente.

Puede advertirse que esta obligación del Revisor Fiscal implica rendir un informe (o dar cuenta) por escrito a los órganos sociales sobre las irregularidades que detecte; obligación que debe concretarse ante quien ostente legalmente la facultad de adoptar las medidas o decisiones encaminadas a resolverlas y subsanarlas, correspondiendo en casos excepcionales, dirigirse a las autoridades, sea por su competencia de inspección, vigilancia y control, o por tratarse de infracciones tributarias, policivas, penales o de orden público que ameriten dar aviso, para efectos preventivos del interés general.

En lo referente a la reserva profesional contemplada en el Artículo 214 del Código de Comercio, el Revisor Fiscal solamente puede comunicar los hechos de que tenga conocimiento en ejercicio de sus funciones, en la forma y en los casos previstos en las leyes.

El Revisor Fiscal debe tener un adecuado soporte para sustentar la información a suministrar, para lo cual debe emplear los mecanismos necesarios que le permitan identificar y controlar los riesgos que puedan estar amenazando el correcto desempeño de la entidad vigilada.

***16.3. “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”.***

El Revisor Fiscal, es la persona indicada para colaborar con los organismos del Estado que ejerzan algún tipo de supervisión sobre la compañía, por lo tanto le corresponde coadyuvar con las entidades de control cuando éstas lo requieran, obligación de la cual no puede sustraerse, so pena de violación de la norma.

La colaboración se extiende a vigilar el cumplimiento de las instrucciones o planes de mejoramiento determinados por los entes de vigilancia y control y a suministrar la información que se requiera dentro de plazos razonables.

Igualmente, el Revisor Fiscal deberá entregar información documentada sobre aquellos hechos que ameriten una investigación administrativa o de otra índole por parte de las autoridades.

En lo pertinente, suministrará copia de sus informes, memorandos o documentación referente al ejercicio de su cargo.

En el mismo sentido, el Revisor Fiscal deberá atestar con destino a los organismos de inspección, control y vigilancia u otras entidades estatales, toda documentación que exija su firma o garantía de veracidad. Esta atestación se le imprimirá al documento, previa suscripción de la misma por parte de la administración del ente, y debe ser puesta a su disposición por lo menos con una antelación igual o superior a la tercera parte del tiempo que dispuso la administración para su preparación y contestación.

En tratándose de declaraciones tributarias y estados financieros o informes de fin de año que deben ser suscritos por el Revisor Fiscal para ser enviados a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales u otra autoridad competente, según los casos, tales documentos deben ser puestos a su disposición con el tiempo prudencial que permita su fiscalización.

De igual manera se procederá cuando se trate de dictámenes sobre la documentación arriba enunciada.

Además de lo dicho, se considera una obligación de la revisoría fiscal conforme a las normas legales, colaborar con la autoridad competente sobre todos aquellos hechos que sean o constituyan causales de sometimiento de la sociedad a los organismos de inspección, control y vigilancia, por aspectos tales como toma de posesión para administrar o liquidar, revocatoria de licencias de operación o de permisos de funcionamiento, declaratorias de disolución, suspensión o cancelación de inscripciones o registros públicos, cierre de establecimientos y, en general situaciones que limiten la viabilidad del ente económico como empresa en marcha.

En el mismo sentido, se debe colaborar con las autoridades informando oportunamente, sobre hechos que constituyan irregularidades, fraudes o actos ilegales, en especial cuando los administradores se nieguen a adoptar las medidas y correcciones del caso.

**16.4. “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 por que se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines”.**

Resulta innegable la relevancia de la función asignada en este punto, pues dichas actividades se concretan en los hechos económicos que se registran contablemente o quedan consignados en los correspondientes libros de actas

de los órganos sociales, así como en la observancia de las disposiciones aplicables para los soportes documentales, los comprobantes de las cuentas y la correspondencia de la sociedad.

En lo referente a la contabilidad, el Revisor Fiscal debe estar siempre atento para constatar que la misma se sujeta plenamente a las normas legales y a la técnica contable, a fin de que las operaciones registradas en los libros de contabilidad se ajusten fidedignamente a la realidad de los hechos, razón por la cual deberá verificar que tales libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio o en la entidad competente para este fin, a efecto de que los datos consignados gocen de la presunción de legalidad necesaria.

De igual manera los libros deben encontrarse al día, esto es, actualizados conforme lo dispuesto por el Artículo 56 del Decreto 2649 de 1993 y, sustentados en registros, soportes y comprobantes que cumplan con los requisitos legales, en particular las condiciones dispuestas en el Código de Comercio (artículos 48 a 74), las normas contables de general aceptación en Colombia (Decreto 2649 de 1993), y el Plan Único de Cuentas aplicable según el tipo de sector o industria al que se pertenezca.

Conviene en este punto recordar que se define como Contabilidad: *La disciplina que trata del estudio de los hechos económicos, de su captación, compilación, representación, interpretación, análisis y control, mediante la implementación de estructuras sistémicas de cuenta, organizadas de manera lógica, racional y coherente, bajo criterios de unidad, objetividad y pertinencia.*

En este orden de ideas, la contabilidad financiera colombiana se encuentra conformada por un sistema integrado por varios procesos a saber: planeación, captura de datos, clasificación, registro y acumulación, verificación de afirmaciones e información (Estados Financieros y revelaciones).

Cada uno de estos procesos, debe estar documentado y tal documentación debe satisfacer los requerimientos de las pruebas judiciales establecidas en el Derecho Civil, es decir, deben ser auténticas y pertinentes, lo que implica la originalidad, posibilidad de reproducción exacta en cualquier tiempo y oportunidad en relación con las transacciones o hechos objeto de documentación.

La planeación de la contabilidad se documenta con dos libros auxiliares pero obligatorios a saber: Un libro de Códigos y Series Cifradas de las Cuentas, en el que se identifican las cuentas que están en uso y sus novedades y, otro libro, denominado de Códigos o Símbolos de las Transacciones que debe incorporar la estructura contable de las transacciones normales, así como las cuentas que se afectan con sus dinámicas y, las novedades sobre su uso (artículo 125 del decreto 2649 de 1993).

La captura de datos se documenta mediante soportes internos o externos, propios o de terceros; la clasificación se documenta por comprobantes de contabilidad, los registros y acumulaciones por libros principales y auxiliares. Todo ello según las voces del Título III del Decreto 2649 de 1993.

La verificación de afirmaciones se documenta con el libro de Inventarios y Balances que no es un libro de detalle de las cuentas, es de verificación de afirmaciones al tenor de los artículos 52 del Código de Comercio y 57 del Decreto 2649 de 1993.

En síntesis, la contabilidad se integra por libros, soportes, comprobantes de contabilidad y correspondencia relacionada con los negocios, siguiendo el ciclo u orden natural de las operaciones desde su nacimiento hasta su terminación, que se pueden verificar a partir del soporte o documento de fuente interna o externa en que se sustentan, siguiendo con el comprobante de contabilidad y con el registro de los mismos en los libros respectivos (auxiliares y oficiales), continuando con la preparación de los estados financieros de propósito general exigidos por la ley, unidos a las revelaciones en las respectivas notas y a las demás informaciones complementarias para el conocimiento general.

Todo lo anterior, en consonancia con el manejo y conservación de la contabilidad (a la luz de principios o normas de general aceptación u otras normas legales), es objeto del escrutinio y vigilancia del Revisor Fiscal, que a su vez debe documentar todas las pruebas realizadas, para poder emitir su juicio profesional.

También hace parte de esta función, la revisión del software de la sociedad con el cual se manejan los aspectos contables y financieros. El revisor fiscal puede cuestionar el software existente si considera que no le brinda las garantías y seguridades necesarias para cumplir con sus funciones, incluso puede instruir a la administración para que se efectúen las modificaciones pertinentes.

En relación con los libros de actas de los órganos sociales, el Revisor Fiscal procurará establecer si éstos se llevan de acuerdo con las disposiciones legales y, además, si las decisiones y actuaciones de la administración consignadas en tales libros, se ajustan a la normatividad interna y externa aplicable a la sociedad.

Así pues, el Revisor Fiscal debe cerciorarse que toda decisión o acto de los administradores se ajuste plenamente a las normas vigentes, debiendo dar oportuna cuenta de eventuales desviaciones.

Con el mismo propósito, el Revisor Fiscal debe constatar que la correspondencia de la compañía se encuentra adecuadamente protegida, no



sólo por un criterio organizacional, sino por aspectos relacionados con el control interno, de salvaguarda de la historia de las operaciones y de los hechos económicos realizados, así como también en protección de los intereses involucrados tanto en el orden jurídico como societario, todo ello sin olvidar que la correspondencia hace parte del sistema de información contable.

En desarrollo de esta función, el Revisor Fiscal también debe impartir las instrucciones necesarias para que se apliquen los correctivos que sean necesarios, facultad que debe entenderse como la capacidad otorgada por la Ley para que, dado el conocimiento que se le atribuye, pueda comunicar y participar a la administración de su criterio respecto de las tareas que se le han asignado, sin que por ello pueda perderse de vista, que la responsabilidad de llevar la contabilidad y los libros de actas se encuentra en cabeza de los administradores.

Las instrucciones constituyen indicaciones sobre la forma de hacer las cosas que se requieren, surgen del conocimiento y análisis que se ha confiado al Revisor Fiscal, para lo cual, conviene que éste tenga una comunicación fluida con los diversos órganos sociales y los demás funcionarios de la empresa, a fin de facilitar la aplicación oportuna de sus instrucciones. Impartir instrucciones no significa por tanto dar órdenes a la administración, por el contrario, significa, enseñar soluciones para corregir irregularidades.

Por ello, en el evento de detectarse alguna violación a la normatividad legal, estatutaria, contable o de inobservancia de las órdenes impartidas por los órganos de la empresa, como por ejemplo: no aplicación de principios o normas de contabilidad, atraso de la misma o de los libros de actas, o realización de actividades no contempladas en el objeto social que pudieren constituir una irregularidad, el Revisor Fiscal debe informarlo entonces, e impartir las instrucciones respectivas a los órganos de la administración correspondientes.

Por último, se debe recordar que para cumplir con esta función el Revisor Fiscal cuenta con las atribuciones necesarias para inspeccionar en cualquier tiempo y sin ninguna limitación los libros de contabilidad, los libros de actas y de registro de accionistas o socios, la correspondencia, los soportes de fuente interna y externa, los comprobantes de las cuentas y en general todos los demás papeles de la sociedad, sin que los administradores se puedan oponer al cumplimiento de esta labor, pues por el contrario, según las voces del Artículo 23 de la Ley 222 de 1995, numeral 3º, están obligados a velar por que se permita la realización de todas las funciones encomendadas a la revisoría fiscal.



**16.5. “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”.**

Esta función consiste en examinar frecuente y cuidadosamente los bienes de la sociedad, es decir, todos aquellos sobre los cuales se tiene un derecho de propiedad, para asegurarse de que existen real y efectivamente, y que se han adoptado las medidas necesarias para su conservación y protección, esto es, que el ente económico los salvaguarda de manera adecuada contra el fraude, el hurto, el daño o el desmedro, o sobre cualquier otro aspecto similar.

Así mismo, esta función también comprende el examen permanente por parte del Revisor Fiscal para cerciorarse del debido cuidado que se tiene de aquellos bienes sobre los cuales no se posee un título de propiedad, pero que el ente económico los tiene bajo su cuidado, tales los casos por ejemplo, de bienes recibidos en consignación, en arrendamiento financiero, en comodato etc.

Lo anterior dado que la responsabilidad de la sociedad no se circunscribe únicamente a los bienes propios, sino que se extiende como se ha dicho, a aquellos que por alguna circunstancia se encuentran bajo su protección o a su cargo, razón por la cual merecen su custodia para evitar que se pueda derivar alguna consecuencia en detrimento del patrimonio económico.

Siguiendo, la conservación y seguridad de los bienes por parte del ente económico, no se limita únicamente a aspectos meramente físicos, pues también incluye factores jurídicos y económicos.

En este sentido, las actividades de inspección asidua que lleva a cabo el Revisor Fiscal, además de la revisión física, implican labores de verificación sobre el estado de los bienes, políticas de mantenimiento de los mismos, vigencia tecnológica, reglas de uso y niveles de comercialidad. Así mismo, en el orden jurídico, la evaluación documental que determina su propiedad o custodia. En el plano económico las prácticas de aseguramiento a la luz del concepto de continuidad empresarial o empresa en marcha.

En virtud de lo anterior, el Revisor Fiscal tiene la responsabilidad de inspeccionar y conceptuar sobre el sistema de control interno existente, que permita brindar seguridad sobre la conservación y adecuado manejo de los bienes de la sociedad y de los de terceros a su cuidado. Como se sabe el Control Interno se define como: la estructura que comprende el plan organizacional y el conjunto de políticas, métodos y procedimientos, organizados de manera lógica mediante un proceso racional y coherente, a través del cual la administración de la compañía, busca asegurar el cumplimiento de los objetivos y fines empresariales.

Por tanto, el Revisor Fiscal debe velar porque la administración tenga implementados los procedimientos técnicos de control requeridos para el debido manejo de tales bienes en forma ajustada a las características propias del ente.

En síntesis, para que el Revisor Fiscal pueda dar cabal cumplimiento a los requerimientos de este numeral, debe comprobar mediante una revisión asidua y permanente, todo lo relacionado con la protección del patrimonio social del ente, de forma tal, que asegure su conservación y mantenimiento. Así pues, debe cerciorarse de la existencia real y efectiva de todos los bienes, de su protección, de la capacidad de un uso productivo o de su recuperación si es el caso, procediendo también a establecer la legalidad y legitimidad de los títulos de propiedad de los mismos.

En este orden de ideas, efectuará las verificaciones pertinentes, en lo atinente con los diferentes movimientos de los activos, al igual que su localización, su estado, y las valorizaciones o desvalorizaciones sufridas, entre otros aspectos, a fin que se pueda garantizar la información sobre el real estado de los bienes que se encuentran bajo la responsabilidad de la empresa.

**16.6. “Impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente de los valores sociales”.**

El papel del Revisor Fiscal no es pasivo, como claramente lo contempla la ley, por ello está en la obligación de pedir informes a la administración, practicar inspecciones sin ninguna limitación, impartir instrucciones en todos los aspectos que considere pertinentes y, en general desarrollar toda la actividad necesaria para ejercer un permanente y efectivo seguimiento al desarrollo de las operaciones y en especial a los controles establecidos sobre los valores sociales, esto es, a todos aquellos que constituyan un valor apreciable en dinero o en especie y de los cuales se derive un derecho de propiedad o de usufructo para la compañía, o a su vez, representen un valor intangible como el capital intelectual, la cultura empresarial, el desarrollo organizacional. A este efecto, le corresponde revisar y evaluar sistemáticamente los componentes del control interno organizacional para informar oportunamente, al máximo órgano social, si los controles y procedimientos existentes proporcionan la seguridad debida sobre los valores sociales.

Existe la tentación de creer que esta función es una repetición o complemento de la anterior, pero tiene diferencias sustanciales. Nótese que en esta función no se alude a bienes sino a valores y estos no solamente incluyen los de contenido simplemente económico sino también, como se indicó, se refieren a la cultura organizacional que supera los criterios contables patrimoniales, e introduce valores intangibles (posiblemente fuera del balance general), como

las curvas de experiencia, la fidelidad de clientes, el prestigio comercial, el posicionamiento de mercado, el uso estratégico de la tecnología, las oportunidades determinadas por el entorno y los impactos de las fortalezas de la organización.

En estas circunstancias la Revisoría Fiscal debe examinar y evaluar<sup>12</sup>:

“(…)

- ✓ *Los procesos de diagnóstico del entorno, de autoevaluación del ente económico, de generación, adopción y realización de planes, de seguimiento de su ejecución, las operaciones, las acciones encaminadas a estimular el cumplimiento o corregir las desviaciones, las mecánicas de protección, asignación y racionalización del uso de los recursos, los sistemas de verificación de la calidad de sus bienes y servicios, todo ello enmarcado dentro de los objetivos propios del ente fiscalizado y de las normas legales y estatutarias aplicables.*
- ✓ *Las actividades del ente económico en cuanto a su reflejo en los sistemas de información y a la manera como se ajusten, en modo, tiempo y lugar, a las disposiciones legales, las normas estatutarias y las decisiones de sus órganos.*
- ✓ *Los actos que realicen los administradores del ente económico para informarse suficientemente, ponderar los riesgos y oportunidades de sus determinaciones, decidir razonable, leal y oportunamente, estimular y corregir el comportamiento de la organización y rendir puntual y completa cuenta de sus gestiones.*
- ✓ *Los procesos de evaluación sobre la continuidad del ente económico en el futuro inmediato.*
- ✓ *El control interno u organizacional, comprendiendo íntegramente sus elementos, los cuales son: El ambiente de control, los procesos de información y comunicación, los de identificación, prevención y neutralización de riesgos, los de aprovechamiento de oportunidades, los procedimientos de control y las acciones de supervisión sobre el control organizacional. (...)*“

El Revisor Fiscal cuenta con completa autonomía para establecer a su criterio, los procedimientos y técnicas para la obtención de evidencia válida, apta, suficiente y oportuna sobre la materia, para lo cual, debe ejercer una vigilancia estricta permanente sobre las actuaciones y decisiones administrativas a cualquier nivel, a fin de que estas en ningún momento vayan en desmedro u ocasionen detrimento de los valores sociales.

---

<sup>12</sup> Ibidem

### **16.7. “Autorizar con su firma cualquier balance que se haga con su dictamen o informe correspondiente”.**

En cuanto tiene que ver con esta función, la misma hoy cobra una importancia capital, toda vez que la autorización de los estados financieros, para el caso, el balance general y demás estados ordenados por la ley, solamente puede entenderse cumplida cuando los mismos se encuentren debidamente dictaminados por el Revisor Fiscal, conforme los postulados del Artículo 38 de la Ley 222 de 1995. Es en este preciso momento cuando tales estados financieros se encuentran autorizados para ponerse en consideración de los asociados o de cualquier tercero. La autorización por tanto únicamente debe entenderse surtida cuando se cumpla con la suscripción de los estados financieros anotados por parte del Revisor Fiscal, agregando la expresión “*ver opinión adjunta u otra similar*” y acompañándose con el dictamen correspondiente.

La obligación de incluir la frase “*ver la opinión adjunta u otra similar*”, tiene la finalidad de poner en conocimiento del usuario de la información, que existe un juicio profesional sobre los estados financieros y que tal juicio se acompaña con ellos en garantía de que son fidedignos y a su vez, para enterarlo que pueden existir eventuales reservas o salvedades producto de las observaciones del Revisor Fiscal.

Es de notar que la firma del Revisor Fiscal en los Estados Financieros tiene el significado y el alcance de lo que se afirma en el respectivo dictamen, es decir, tal rubrica representa el contenido del dictamen adjunto con dichos Estados Financieros, no pudiendo, otorgársele una interpretación diferente. No pueden existir por tanto estados financieros suscritos por el Revisor Fiscal sin estar acompañados del dictamen correspondiente.

Lo anterior, en vista que la tantas veces citada Ley 222 de 1995, estableció una normatividad específica sobre estados financieros, determinando cinco de propósito general, en complemento de los de propósito especial establecidos por el Decreto 2649 de 1993 y aportando unas definiciones y requerimientos que resultan determinantes en las funciones de los revisores fiscales.

En este sentido se debe recordar que para emitir un dictamen sobre estados financieros, los mismos deben estar tomados fielmente de los libros de contabilidad, presentarse en forma comparativa con el año anterior y estar previamente certificados por el Representante Legal y el Contador Público bajo cuya responsabilidad se hayan elaborado. Solo así, el Revisor Fiscal puede expresar su juicio profesional con relación a ellos, por supuesto, basándose en parámetros de legalidad, fidelidad y fidedignidad de tales documentos.

Lo expuesto, sin perjuicio que además los contenidos de su dictamen deben estar ajustados estrictamente a los parámetros establecidos en el artículo 208 del Código de Comercio y demás normas complementarias que exigen el cumplimiento de las obligaciones del Sistema de Seguridad Social Integral, Propiedad Intelectual y Derechos de Autor, al igual que la concordancia con el informe de Gestión cuando éste se presente conjuntamente con los estados financieros del ente económico.

En este punto, se debe reiterar que para cumplir con su labor, el Revisor Fiscal debe gozar, ante todo, de plena independencia y autonomía, sin ataduras con la administración, a fin de garantizar perfecta imparcialidad y objetividad en sus juicios. Es por lo anterior, que el legislador ha presumido que el dictamen de los revisores fiscales es autentico, conforme lo establecido en el artículo 39 de la Ley 222/95.

Finalmente, se debe decir que la emisión del dictamen correspondiente por parte del Revisor Fiscal sobre los estados financieros que han sido preparados por la administración del ente económico y se encuentran debidamente certificados, es una obligación ineludible del Revisor Fiscal, a la cual no puede negarse, siempre y cuando que la información financiera anotada le haya sido entregada dentro de un plazo prudencial y con el lleno de los requisitos contemplados en el Artículo 37 de la Ley 222 de 1995. Todo lo cual trae como consecuencia adicional que no puede existir un estado financiero que se encuentre rubricado, esto es, autorizado con la firma del Revisor Fiscal, si no va acompañado con el respectivo dictamen.

#### **16.8. “Convocar a la Asamblea o la Junta de Socios a reuniones extraordinarias cuando lo juzgue necesario”.**

Esta función, resulta de particular importancia, cuando el Revisor Fiscal en razón de los hallazgos obtenidos y con base en su juicio profesional, considera que se debe convocar para atender aspectos de particular importancia o de urgencia manifiesta, ya sea por malas decisiones administrativas, incompetencia de los administradores en su gestión, irregularidades de cualquier índole, u otros asuntos que requieran la atención inmediata del máximo órgano social, como por ejemplo, podría ser la renuncia del propio Revisor Fiscal.

En los casos en que el Revisor Fiscal convoca a la Asamblea General, Junta de Socios o máximo órgano de dirección, cesan de inmediato las atribuciones de convocatoria para la gerencia u otros órganos sociales para esa misma fecha. En este evento, los asociados, socios, accionistas y demás integrantes del máximo órgano de dirección, deben asistir sin reparo a la convocatoria efectuada por la revisoría fiscal, so pena de incurrir en el quebrantamiento de las disposiciones relacionadas con esta materia.

Para el desarrollo de la reunión convocada, el ente económico está en la obligación de proveer todos los recursos y la organización logística que garanticen el cabal cumplimiento de la convocatoria. El temario de la reunión y el desarrollo de la misma será de responsabilidad exclusiva del Revisor Fiscal, no pudiendo los administradores impedir esta atribución.

La función anotada, tiene concordancia con los Artículos 181 y 423 del Código de Comercio, en los cuales se reitera la capacidad legal del Revisor Fiscal en estos casos.

**16.9 “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”.**

Con base en esta función se deja abierta la posibilidad para que por vía legal o estatutaria, o por decisión de la asamblea, de la junta de socios o del máximo órgano de dirección, le sean señaladas al Revisor Fiscal atribuciones adicionales, las cuales en todo caso, serán acordes con la naturaleza del cargo, sus funciones principales y su autonomía e independencia.

Las funciones a cumplir pueden contemplar situaciones especiales, como aquellas que se pueden desempeñar en la llamada Revisoría Fiscal Potestativa, al tenor de lo dispuesto en el parágrafo del artículo 207 del Código de Comercio que señala: “(...) *En las sociedades en que sea meramente potestativo el cargo de Revisor Fiscal, este 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 estipulaciones expresas de los estatutos y de instrucciones concretas de la junta de socios o la asamblea general, ejercerá las funciones indicadas en este artículo (...)*”

Por último, resulta prudente explicar que la función aquí descrita tiene un carácter indefinido, ya que no precisa o delimita de manera expresa el tipo de actividades que se le pueden asignar a la revisoría fiscal, pudiéndose extender a situaciones de cualquier índole siempre que se encuentren determinadas en el ordenamiento jurídico. Dentro de este criterio se encuentran aquellas funciones relacionadas con el campo tributario, la legislación laboral y ambiental, el régimen de contratación pública, entre otras, además de todas aquellas ordenadas por los organismos de inspección, control y vigilancia en asuntos de su interés. Por todo esto, el Revisor Fiscal debe elaborar un vademecum de sus funciones según la actividad del ente fiscalizado, y proceder a incorporar en su plan de fiscalización otras labores identificadas en complemento de las generales ya establecidas.



### **16.10 Funciones en las Cajas de Compensación Familiar, Artículo 49 de la Ley 21 de 1982.**

Según el mencionado artículo son funciones de los revisores fiscales las siguientes:

*“Asegurar que las operaciones de la Caja se ejecuten de acuerdo con las decisiones de la Asamblea General y el Consejo Directivo, con las prescripciones de las Leyes, el régimen orgánico del Subsidio Familiar y los estatutos.*

*Dar oportuna cuenta, por escrito a la Asamblea, al Consejo Directivo, al Director Administrativo y a la Superintendencia del Subsidio Familiar, según los casos, de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la entidad y en el desarrollo de sus actividades.*

*Colaborar con la Superintendencia del Subsidio Familiar, y rendir los informes generales periódicos y especiales que le sean solicitados.*

*Inspeccionar los bienes e instalaciones de la Caja y exigir las medidas que tiendan a su conservación o a la correcta y cabal prestación de los servicios sociales a que están destinados.*

*Autorizar con su firma los inventarios, balances y demás estados financieros.”*

*Convocar a la Asamblea General a reuniones extraordinarias cuando lo juzgue necesario.*

*Las demás que le señalen las Leyes o los estatutos y las que, siendo compatibles con las anteriores, le encomienden la Asamblea General y la Superintendencia de Subsidio Familiar.*

Sobre las funciones del Revisor Fiscal en este sector, hacemos extensivos los comentarios consignados en los numerales 17.1 a 17.9 de este escrito, no dejando de advertir que en este tipo de entidades, el Revisor Fiscal tiene una importante obligación consistente en examinar la correcta prestación de los servicios sociales de la Caja, razón por la cual está investido de la autoridad necesaria para revisar la prestación de los servicios de salud, su eficiencia y eficacia, así como la razonabilidad y determinación de los costos de los mismos (cuando la Caja tiene Clínica, IPS o ARS), al igual que la idoneidad del personal médico y paramédico, pudiendo hacer cuestionamientos en estas materias y exigir el cumplimiento de los parámetros de calidad ordenados por la Superintendencia Nacional de Salud y la Secretaria de Salud correspondiente. En este caso el Revisor Fiscal también debe desarrollar las tareas instruidas por la Superintendencia Nacional de Salud en sus resoluciones y circulares.



En lo que tiene que ver con Cajas de Compensación que ejecuten actividades de mercadeo de bienes y servicios, tipo supermercados, el Revisor Fiscal está en la obligación de verificar la razonabilidad de los costos y de los precios de venta de los productos que se comercializan, así como de la eficacia y eficiencia que se tiene en esta actividad, dando oportuna cuenta de cualquier irregularidad que se presente en estas operaciones.

En el mismo orden de ideas y de forma semejante debe proceder en aquellas Cajas que realicen actividades de recreación, desarrollo cultural o de construcción de vivienda. En este evento, resulta fundamental que se cerciore de los precios de construcción y de enajenación o venta, así como sobre los destinatarios de las viviendas.

Lo anterior también es aplicable cuando se realizan actividades de carácter financiero.

De lo expuesto se denota que la revisoría fiscal en este tipo de entes implica un gran riesgo y la necesidad de poseer múltiples conocimientos, dada la diversidad de emprendimientos que pueden llevar a cabo las Cajas de Compensación Familiar.

#### **16.11 Funciones en entidades del sector salud, Circular Conjunta 122 de la Superintendencia Nacional de Salud y 036 de la Junta Central de Contadores**

“(…)

- ✓ *Cerciorarse que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la entidad objeto de su fiscalización, se ajusten a las prescripciones legales y estatutarias y a las decisiones de la asamblea general y del consejo administrativo o junta directiva, o quien haga sus veces e igualmente que las mismas se hayan desarrollado con eficiencia en pro de los objetivos sociales.*
- ✓ *Dar oportuna cuenta por escrito, a la asamblea general, al consejo de administración, junta directiva o quien haga sus veces y, al gerente según los casos, de las irregularidades que se presenten en el funcionamiento de la entidad.*
- ✓ *Colaborar con la Superintendencia Nacional de Salud, rindiéndole los informes oportunos, confiables, verificables, razonables y propios del ejercicio de la revisoría fiscal, así como aquellos que requiera el ente de control con fundamento en lo ordenado por las circulares externas expedidas por la Superintendencia.*

- ✓ *Velar por que se lleve regularmente la contabilidad de la entidad y por que en la misma se reflejen verazmente la totalidad de las operaciones sociales e igualmente por que se lleven y conserven debidamente la correspondencia y los libros de actas y registros de los asociados o afiliados.*
- ✓ *Velar por que al final de cada ejercicio social y por lo menos una vez al año, se preparen, presenten y difundan oportunamente, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y las normas legales, los estados financieros de propósito general junto con sus notas, debidamente certificados y, por que los mismos hayan sido tomados fielmente de los libros oficiales del ente, verificando que se encuentren sustentados en comprobantes, soportes y documentos reales y fidedignos.*
- ✓ *Revisar y evaluar periódicamente el sistema de control interno adoptado por la entidad.*
- ✓ *Velar por que se lleven debidamente las actas de las reuniones de la asamblea, del consejo de administración, de la junta directiva o de quien haga sus veces.*
- ✓ *Inspeccionar asiduamente los bienes de la entidad 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.*
- ✓ *Impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente de los valores sociales.*
- ✓ *Emitir el dictamen respectivo, sobre los estados financieros de propósito general, así como aquellos estados financieros regulados por la Contaduría General de la Nación y demás organismos competentes preparados, presentados, y certificados por el representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se prepararon, incluyendo la concordancia sobre el informe de gestión presentado por los administradores. Los revisores fiscales no deberán suscribir y emitir dictámenes sobre estados financieros que no se encuentren sustentados en los libros oficiales de contabilidad o que no se hallen previamente certificados por la administración.*
- ✓ *Emitir con destino a la Superintendencia Nacional de Salud, un informe trimestral sobre la existencia de procedimientos adoptados por la administración para conducir adecuadamente la entidad, al igual que para asegurar su viabilidad financiera, incluido el aseguramiento de su*

*continuidad como empresa en marcha y la capacidad para atender oportunamente las obligaciones y compromisos adquiridos.*

- ✓ *Velar por que los administradores con funciones de responsabilidad y manejo, constituyan fianzas que garanticen adecuadamente el cumplimiento de sus funciones y el correcto manejo de los bienes, fondos y valores que les sean encomendados durante el ejercicio del cargo.*
- ✓ *Velar por que la administración garantice la adecuada atención de los usuarios, así como el manejo técnico de su información en bases de datos actualizadas, de acuerdo con sanos principios de administración y conforme con las disposiciones que rigen el sistema de seguridad social en salud.*
- ✓ *Informar a la Superintendencia Nacional de Salud sobre el incumplimiento de las obligaciones que la entidad posea, así como las causas que le dieron origen.*
- ✓ *Ejercer un estricto control en el cumplimiento de las normas tributarias y aquellas de contenido parafiscal.*
- ✓ *En los casos que sean pertinentes, velar por que como mínimo el 85% o el porcentaje que determine el Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud de los ingresos totales efectivamente recibido por concepto de UPC-S, se destine para financiar la prestación de los servicios de salud de sus afiliados al régimen subsidiado.*
- ✓ *En los casos que sean pertinentes, velar por que al menos el 40% de los ingresos totales efectivamente recibido por concepto de UPC-S, se contraten con IPS de carácter público, para la prestación de los servicios en salud.*
- ✓ *Informar, cuando los administradores no lo hicieren, y dentro de una oportunidad prudencial, sobre la ocurrencia de hechos que, conforme a las normas legales, sean causal de sometimiento de la entidad a vigilancia, supervisión especial, control, intervención, toma de posesión, concordato, liquidación obligatoria, revocatoria de su licencia o permiso de funcionamiento y, en general de cualquier situación que indique que el ente económico no podrá seguir funcionando normalmente.*
- ✓ *Ejercer un estricto control en el cumplimiento de las normas que rigen el sistema general de seguridad social en salud y de las circulares e instrucciones emanadas de la Superintendencia Nacional de Salud.*

- ✓ *Cumplir las demás atribuciones que les señalen las leyes o los estatutos y las que siendo compatibles con los anteriores le encomiende la asamblea.*

*En general ejercer una fiscalización oportuna, integral y permanente, sobre los actos de los administradores, las operaciones sociales, los bienes, los derechos, los libros, los comprobantes, la correspondencia y demás documentos inherentes, con el fin de garantizar el manejo oportuno, eficiente, eficaz y transparente de los recursos financieros del sector salud y lograr así la adecuada prestación del servicio esencial de la salud a la población residente en el territorio colombiano. (...)*

Dado el nivel de detalle descrito, no se hacen otros comentarios adicionales, instruyéndose a quienes ejercen la revisoría fiscal en este sector a que den debido cumplimiento de la circular aquí expuesta.

#### **16.12 Funciones en las entidades del sector cooperativo. Artículo 43 de la Ley 79 de 1988.**

*“(...) Las funciones del revisor fiscal serán señaladas en los estatutos y reglamentos de la cooperativa y se determinarán teniendo en cuenta las atribuciones asignadas a los contadores públicos en las normas que regulan el ejercicio de la profesión, así como en aquellas que exigen de manera especial la intervención, certificación o firma de dicho profesional...”*

Lo anterior significa que los revisores fiscales del sector cooperativo deben cumplir con las funciones del Artículo 207 del Código de Comercio y las demás señaladas en los estatutos

#### **16.13 Funciones en las entidades contratistas del Estado, Artículo 80 de la Ley 190 de 1995.**

*“(...) Los Revisores Fiscales de las personas jurídicas que sean contratistas del Estado colombiano, ejercerán las siguientes funciones, sin perjuicio de las demás que les señalen las leyes o los estatutos:*

*Velar para que en la obtención o adjudicación de contratos por parte del Estado, las personas jurídicas objeto de su fiscalización, no efectúen pagos, desembolsos o retribuciones de ningún tipo en favor de funcionarios estatales”*

Esta función le entrega al Revisor Fiscal un instrumento vital para luchar contra la corrupción en la contratación estatal, razón por la cual quienes ocupen cargos en empresas contratistas del Estado Colombiano, deben verificar que en el sistema de información contable de la compañía, en particular en los auxiliares y en los soportes y comprobante que sustentan las cuentas, no

aparezcan ningún tipo de retribuciones o pagos a favor de funcionarios o empleados que ocupen cargos en las entidades con las cuales la compañía fiscalizada tenga contratos vigentes.

*“Velar porque en los estados financieros de las personas jurídicas fiscalizadas, se reflejen fidedignamente los ingresos y costos del respectivo contrato”.*

Es obligación de los Revisores Fiscales de empresas contratistas del Estado, examinar los ingresos y costos de cada uno de los contratos suscritos con entidades estatales que se encuentren en ejecución, para constatar la veracidad de los mismos. Esta función cobra una importancia vital, en aquellos casos en los cuales se presenten demandas contra las entidades públicas por parte de las compañías contratistas, en razón de posibles desequilibrios de la ecuación económica que lesionen los intereses de la respectiva compañía.

En esta situación, la demanda contra la respectiva entidad estatal deberá acompañarse con un dictamen suscrito por el Revisor Fiscal, en el cual consten los daños económicos que ha tenido la compañía, su justificación y la cuantificación de los mismos. Dicho dictamen deberá estar suscrito bajo el postulado de la fe pública, para lo cual el Revisor Fiscal deberá indicar su Tarjeta Profesional con certificación sobre su vigencia.

*“Colaborar con los funcionarios estatales que ejerzan funciones de interventoría, control o auditoría de los contratos celebrados, entregándoles los informes que sean pertinentes o los que le sean solicitados”.*

Esta función implica que los revisores fiscales se encuentran en la obligación de entregar toda la información que le soliciten los funcionarios estatales que sean interventores, contralores o auditores de cada contrato celebrado con el Estado Colombiano, en particular aquella información que tenga relación directa con la ejecución y desarrollo del mismo, el cumplimiento de las obligaciones y los acuerdos pactados. Normalmente esta información puede ser solicitada por funcionarios de la Contraloría General de la República, las Contralorías territoriales, la Auditoría General de la Nación y/o los funcionarios designados por el Representante Legal de la entidad pública, por su delegado o por el ordenador del gasto.

El Revisor Fiscal no puede negarse a cumplir con esta obligación, ni puede ampararse para ello en el secreto profesional de que trata el Artículo 214 del Código de Comercio, ya que los intereses de Estado, son los intereses de la comunidad y, por ende se encuentran en un nivel superior de carácter indiscutible.

Al respecto la Honorable Corte Constitucional al declarar la exequibilidad de la Ley 190 de 1995, en la Sentencia C-538 de 1997, en sus apartes enseña:

*“(...)... La inspección y vigilancia a cargo del Estado, debe contar con herramientas que sean útiles para ejercer una función preventiva. .... La conservación de la empresa, igualmente exige que los factores de peligro que gravitan sobre ella se conozcan a tiempo de modo que se pueda obrar cuando todavía existe un margen para la acción remediadora. El medio al cual apela la ley con miras a obtener este objetivo es idóneo, puesto que el revisor fiscal es un sujeto cualificado e imparcial que en razón de sus funciones debe conocer a fondo la situación de la empresa y los riesgos financieros que la circundan. Verificada la razonabilidad y proporcionalidad de la restricción legal, carece de todo asidero que se apele al secreto profesional para frustrar el propósito legal. Obsérvese que el secreto profesional en estas circunstancias no tendría la función instrumental que le es propia ....., sino que paradójicamente de aplicarse en términos absolutos podría anularlas.*

*La función que se asigna a los revisores fiscales de entidades privadas que contratan con el Estado, de colaborar mediante la entrega de informes con las autoridades de control y de auditoría, se ajusta plenamente a la Constitución. La auditoría y el control de la contratación estatal no solamente corresponde a una finalidad que se ciñe a la Constitución, sino que ella se integra dentro de una función constitucional propia. La exigencia que se plantea a los revisores fiscales, en términos de la colaboración mencionada, es idónea para conseguir el fin propuesto. Se trata del órgano que dentro de la sociedad debe velar por el regular cumplimiento de las operaciones sociales y, desde luego, de los contratos suscritos por ella con el Estado (...).”*

#### **16.14 Funciones en las empresas comunitarias, Artículo 32 del Decreto Extraordinario 2073 de 1973.**

Los Revisores Fiscales deben cumplir con las siguientes funciones:

*“(...) Asegurar que las operaciones de las empresas se ejecuten de acuerdo con las decisiones de la asamblea general, la junta de administración, la ley y los estatutos.*

*Exigir que se lleven al día la contabilidad, actas y registros de la empresa.*

*Tomar las medidas necesarias para la conservación de los documentos relacionados con la correspondencia y los asientos contables.*

*Inspeccionar los bienes de la empresa y exigir que se tomen oportunamente las medidas que tiendan a su conservación y seguridad.*

*Autorizar con su firma los inventarios y balances.*



*Convocar a la asamblea general o la junta de administración a reuniones extraordinarias.*

*Colaborar con el Instituto Colombiano de la Reforma Agraria, en el control y vigilancia de la empresa, para lo cual rendirá los informes que le sean solicitados.*

*Hacer arqueos de caja cuando lo juzgue necesario, y, por lo menos una vez cada trimestre.*

*Las demás que le señalen la ley, los estatutos y la asamblea general (...)*

Sobre el particular se debe decir que el Instituto Colombiano de la Reforma Agraria ya no existe, razón por la cual esta función se entiende como no vigente. No obstante, las demás funciones se deben interpretar en los términos explicados en los numerales descritos al inicio de este capítulo, advirtiendo que estos revisores fiscales tienen como novedad adicional, firmar los inventarios practicados por las empresas comunitarias y hacer arqueos de caja.

#### **16.15 Funciones en asociaciones de autores- Artículo 80 del Decreto Reglamentario 3116 de 1984.**

*“(...) Autorizar con su firma los inventarios, balances, cheques y demás documentos que sean necesarios;*

*Realizar arqueos de caja, por lo menos una vez al trimestre y,*

*Supervisar y controlar la contabilidad y presupuesto de la asociación (...)*

Son válidos los comentarios realizados a lo largo de este escrito, resultando novedoso, si se quiere exótico la obligación de que los revisores fiscales, autoricen los cheques de la asociación y supervisen el presupuesto de la asociación, esto es, la ejecución y desarrollo del mismo.

Por tanto, dado que estas funciones se encuentran en la ley, el Revisor Fiscal debe cumplirlas estrictamente, sin perjuicio de que las mismas tengan que ver con actividades administrativas.

#### **16.16 Funciones sobre procesamiento electrónico de datos, de sistemas y seguridad de la información.**

En este campo se deben realizar entre otras, las siguientes tareas:

- ✓ Revisión del plan estratégico de sistemas de la empresa



- ✓ Evaluación de la organización funcional del área de sistemas
- ✓ Evaluación de la segregación de funciones de IT\*
- ✓ Evaluación de los planes de mejoramiento
- ✓ Revisión de la infraestructura tecnológica
- ✓ Análisis de los recursos de programas (software operativo y herramientas de desarrollo)
- ✓ Análisis de las aplicaciones en producción y en desarrollo (software aplicativo, control de versiones, sistema operativo y herramientas de desarrollo)
- ✓ Análisis del flujo de datos entre dependencias involucradas en el proceso (Interfases de aplicaciones)
- ✓ Revisión de la documentación técnica de aplicaciones en producción
- ✓ Análisis de los planes de contingencia
- ✓ Análisis de riesgos de tecnología de información
- ✓ Evaluación de las políticas de seguridad y control de usuarios
  - Administración de accesos de usuarios
  - Control de acceso a la red
  - Control de acceso al sistema operativo
  - Control de acceso a las aplicaciones
- ✓ Control de seguridad física y ambiental del centro de cómputo
- ✓ Evaluación de procedimientos
- ✓ Monitoreo de y/o sobre:
  - Trazabilidad de las Operaciones
  - Planos de la red de comunicaciones y equipos activos
  - Procedimientos de backups y logs.
  - Integridad en el sistema computacional (hardware y software)
  - Asignación y administración de accesos al Sistema

\* **IT:** *Information Technology (Tecnología de la Información)*

## **16. 17 Funciones de fiscalización del medio ambiente.**

En este campo se deben efectuar las tareas tendientes a verificar lo atinente con el impacto ambiental de los bienes y/o productos ofrecidos o de los servicios prestados, así como todo aquello que tenga relación con el medio ambiente en el ente económico fiscalizado. Por ello se deben llevar a cabo entre otras las siguientes actividades:

### **16. 17. 1 Revisión de procesos de posible contaminación, a saber:**

- ✓ Examen de la contaminación del aire, en cuanto a :
  - Forma en que operan las fuentes contaminantes
  - Tipos y cantidad de contaminantes descargados al medio ambiente
  - Forma en que se emiten
  - Puntos de muestreo en los ductos y/o chimeneas
  - Combustibles empleados
  
- ✓ Examen de contaminación del agua, así :
  - Identificación de las fuentes de abastecimiento de agua a las instalaciones
  - El tratamiento que esta recibe
  - Gastos que requiere cada proceso
  - Aguas residuales
  
- ✓ Examen de contaminación del suelo, en cuanto a:
  - Lugar y volumen de residuos producidos, estado, características, según sean corrosivos, reactivos, explosivos, tóxicos, inflamables y/o biológicos infecciosos
  - Manejo dentro de las instalaciones, métodos de disposición, transportación, destino final, etc.

### **16.17.2 Revisión de procesos y equipos con impacto ambiental.**

- ✓ Revisión de equipos, así:
  - Análisis de equipos
  - Análisis de transformadores
  - Análisis de las subestaciones eléctricas
  - Análisis de las estaciones surtidoras de combustibles y aceites para vehículos

- Análisis de la ubicación de los equipos
  - Análisis de equipos de emergencia
  - Análisis del sitio de ubicación
- ✓ Examen de tanques bajo tierra, así:
- Análisis de las dimensiones, contenido, tiempo de operación y tipo de materiales
  - Evaluación del estado del muro de contención correspondiente
  - Evaluación del equipo de seguridad

### **16.17.3 Revisión de procesos y áreas de implicación ecológica**

- ✓ Análisis de las áreas dedicadas a las reparaciones mecánicas
- ✓ Verificación de los muros de contención en caso de derrames
- ✓ Evaluación del estado de los pisos para detectar fisuras contaminantes
- ✓ Evaluación del plan de contingencia en caso de un siniestro

### **16.17.4 Examen de políticas de protección al medio ambiente, en cuanto a:**

- ✓ Filosofía del ente fiscalizado en relación a la prevención de accidentes y la protección del medio ambiente.
- ✓ Revisión de programas para mitigar los daños ambientales
- ✓ Revisión de programas de utilización y/o minimización de desperdicios
- ✓ Revisión de la existencia de tecnologías limpias
- ✓ Verificación de la implantación de programas de cultura corporativa sobre el medio ambiente

### **16.17.5 Examen del medio ambiente ocupacional**

- ✓ Revisión de temperaturas en ambientes de trabajo
- ✓ Evaluación de partículas en suspensión
- ✓ Evaluación de la iluminación en ambientes de trabajo
- ✓ Revisión de factores ergonómicos
- ✓ Revisión de señales de riesgos
- ✓ Evaluación de equipos de reacción frente a riesgos ambientales
- ✓ Examen de políticas de protección frente a riesgos ambientales

### **16.17.6 Revisión de sistemas de información ambiental**

- ✓ Verificación de la existencia de sistemas de costos relacionados con el medio ambiente
- ✓ Verificación de la existencia de sistemas de información ecológica

- ✓ Revisión de estándares de medición ambiental

## **16.18 Otras funciones del Revisor Fiscal**

### **16.18.1 Impugnación de decisiones. Artículo 191 del Código de Comercio**

Esta disposición, entre sus apartes estipula:

*“ (...) INC 1º .... los revisores fiscales..... podrán impugnar las decisiones de la asamblea o de la junta de socios cuando no se ajusten a las prescripciones legales o a los estatutos”*

La función descrita tiene cabal concordancia con el numeral 1 del Artículo 207 del Código de Comercio explicado en precedencia, y le permite al Revisor Fiscal ya no solo proceder de manera informativa o mediante conminaciones, sino también acudir ante las autoridades jurisdiccionales o la Superintendencia respectiva, según los casos, para impugnar las decisiones contrarias a la ley o a los estatutos adoptadas por el máximo órgano, todo lo cual deberá hacerse dentro de los dos meses siguientes a la fecha de la reunión.

### **16.18.2. Ejercicio de la acción de indemnización por decisiones declaradas nulas, Artículo 193 del Código de Comercio.**

La disposición anterior entre otras cosas determina:

*“Lo dispuesto ... será sin perjuicio de los derechos derivados de la declaratoria de nulidad para terceros de buena fe. Pero los perjuicios que sufra la sociedad por esta causa le serán indemnizados solidariamente por los administradores que hayan cumplido la decisión, quienes podrán repetir contra los socios que la aprobaron.*

*La acción de indemnización prevista en este artículo sólo podrá ser propuesta dentro del año siguiente a la fecha de la ejecutoria de la sentencia que declare nula la decisión impugnada*

*La acción podrá ser ejercida... por el revisor fiscal... en interés de la sociedad.”*

Esta función, le acarrea al Revisor Fiscal una enorme responsabilidad dado que en ausencia de que se inicie oportunamente la acción de indemnización por concepto de responsabilidades de decisiones declaradas nulas, es el Revisor Fiscal el llamado a buscar el resarcimiento de los perjuicios sufridos por la sociedad en contra de los administradores que le hayan causado el daño respectivo.

El conocimiento de la situación y el trabajo permanente de la revisoría fiscal son los únicos elementos confiables, para que no se omita esta obligación.

### **16.18.3 Ejercicio de la acción social de responsabilidad contra los administradores, Artículo 25 de la Ley 222 de 1995.**

El artículo mencionado entre otros aspectos instruye:

*“La acción social de responsabilidad contra los administradores corresponde a la compañía, previa decisión de la asamblea general o de la junta de socios, que podrá ser adoptada aunque no conste en el orden del día. En este caso, la convocatoria podrá realizarse por un número de socios que represente por lo menos el veinte por ciento de las acciones, cuotas o partes de interés en que se halle dividido el capital social.*

*La decisión se tomará por la mitad más una de las acciones, cuotas o partes de interés representadas en la reunión e implicará la remoción del administrador.*

*Sin embargo, cuando adoptada la decisión por la asamblea o junta de socios, no se inicie la acción social de responsabilidad dentro de los tres meses siguientes, ésta podrá ser ejercida por ... el revisor fiscal...”.*

Esta función, se ajusta plenamente a los principios del control de fiscalización y reitera la importancia que para la protección de los intereses societarios, tiene el correcto y eficiente ejercicio de la revisoría fiscal, pues se le otorga a esta institución una confianza absoluta para llevar a cabo actividades como la descrita por el Artículo 25, todo lo cual resalta que el Revisor Fiscal tiene plena autonomía e independencia para el cumplimiento de sus labores y así mismo deja en claro, que los administradores del ente económico son sujetos pasivos de su vigilancia y no tienen ningún poder de mando ni ingerencia sobre sus funciones.

### **16.18.4. Denunciar oportunamente el incumplimiento de garantías para el ejercicio del derecho de inspección.**

La función de coadyuvar al cumplimiento del derecho de inspección de los asociados y la denuncia oportuna de los impedimentos a su pleno ejercicio está consagrada en el artículo 48 de la ley 222 de 1995 y su incumplimiento genera responsabilidades que incorporan como sanción la remoción del cargo,

### **16.18.5 Información de irregularidades que dan lugar a revocatoria del permiso de funcionamiento de sociedades extranjeras, Artículo 489 del Código de Comercio**

Dispone esta norma en sus apartes que:

*“Los revisores fiscales de las sociedades domiciliadas en el exterior se sujetarán, en lo pertinente, a las disposiciones de este Código sobre los revisores fiscales de las sociedades domiciliadas en el país.*

*Estos revisores deberán, además, 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”*

En armonía con lo dicho en el numeral precedente, el Revisor Fiscal tiene la obligación de informarle a la Superintendencia sobre las posibles irregularidades cometidas en sociedades extranjeras que den lugar a la suspensión o revocatoria del permiso de funcionamiento de estas compañías.

Para tales efectos deberá documentar debidamente las evidencias de la irregularidad cometida, de la cual le dará traslado tanto a la Superintendencia como a los órganos sociales de la compañía y a la matriz de la sociedad extranjera.

### **16.18.6 Notificación de suscripción de acciones, Artículo 392 Código de Comercio**

*“(...) Informe a la Superintendencia. Vencido el término de la oferta para suscribir, el gerente y revisor fiscal comunicarán de inmediato a la Superintendencia el número de las acciones suscritas, los pagos efectuados a cuenta de las mismas, la cifra en que se eleva el capital suscrito, las cuotas pendientes y los plazos para cubrirlas (...).”*

Como se puede observar, es una obligación del Revisor Fiscal, informarle a la Superintendencia de Sociedades todo lo relacionado con la suscripción de acciones, en los términos del artículo precedente, que también tiene relación con algunas de las funciones del Artículo 207 y que además tienen relación de conexidad con el estado de cambios en el patrimonio.

### **16.18.7 Participación en comités de auditorías de los emisores de valores, Artículo 45 de la Ley 964 de 2005.**

Se instruye a los revisores fiscales, para que en lo pertinente cumplan con los postulados que se transcriben a continuación:

*“(...) Comité de auditoría. Los emisores de valores deberán constituir un comité de auditoría el cual se integrará con por lo menos tres (3) miembros de la junta directiva incluyendo todos los independientes. El presidente de dicho comité deberá ser un miembro independiente. Las decisiones dentro del comité se adoptarán por mayoría simple.*

*Los miembros del comité deberán contar con adecuada experiencia para cumplir a cabalidad con las funciones que corresponden al mismo.*

*El comité de auditoría contará con la presencia del revisor fiscal de la sociedad, quien asistirá con derecho a voz y sin voto.*

*El comité de auditoría, en los términos que determine el Gobierno Nacional, supervisará el cumplimiento del programa de auditoría interna, el cual deberá tener en cuenta los riesgos del negocio y evaluar integralmente la totalidad de las áreas del emisor. Asimismo, velará por que la preparación, presentación y revelación de la información financiera se ajuste a lo dispuesto en la ley.*

*Para el cumplimiento de sus funciones el comité de auditoría podrá contratar especialistas independientes en los casos específicos en que lo juzgue conveniente, atendiendo las políticas generales de contratación del emisor.*

*Parágrafo 1º: Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable a las entidades sujetas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Bancaria.*

*Parágrafo 2º: Los estados financieros deberán ser sometidos a consideración del comité de auditoría antes de ser presentados a consideración de la junta directiva y del máximo órgano social.*

*Parágrafo 3º: Los emisores de valores deberán prever en sus estatutos las disposiciones que regirán el funcionamiento del comité de auditoría así como lo relacionado con la elección de sus miembros, con estricta sujeción a lo dispuesto en la presente ley y a las normas que la desarrollen.*

*Parágrafo 4º: El Comité de Auditoría deberá reunirse por lo menos cada tres (3) meses. Las decisiones del comité de auditoría se harán constar en actas, para lo cual se aplicará lo dispuesto en el artículo 189 del Código de Comercio (...).”*



### **16.19 Funciones especiales, el Informe de Gestión, Artículo 47 de la Ley 222 de 1995, modificado Ley 603 de 2000.**

Como bien se sabe, el Artículo 38 de la Ley 222 de 1995, le exige al Revisor Fiscal incluir en el dictamen, su juicio profesional sobre la concordancia entre los estados financieros y el informe de gestión presentado por los administradores.

Tal concordancia implica el examen sobre los puntos determinados en dicha Ley 222 de 1995, modificada por la Ley 603 de 2000.

De igual manera, este examen le permite al Revisor Fiscal obtener evidencia para sustentar su posición en relación con la gestión administrativa, tales los requerimientos de los Artículos 208 y 209 del Código de Comercio.

En este punto resulta pertinente recordar que el Informe de Gestión hace parte de la Rendición de Cuentas de los administradores, consagrada en los Artículos 45 y 46 de la tantas veces citada Ley 222, que busca que los responsables de la conducción del ente económico entreguen cuentas comprobadas de su actividad, con lo cual deben cumplir al final de cada ejercicio contable, cuando se los exija el órgano competente o, dentro del mes siguiente a la fecha en que se retiren del cargo por cualquier motivo.

A todo esto, debe estar atento el Revisor Fiscal, para verificar el cumplimiento de las disposiciones anotadas y la oportunidad en la presentación del Informe de Gestión. Con este propósito se transcribe a continuación el Artículo 1º de la Ley 603 de 2000.

*“(...)INFORME DE GESTION. Art. 1º. El informe de gestión deberá contener una exposición fiel sobre la evolución de los negocios y la situación económica, administrativa y jurídica de la sociedad.*

*El informe deberá incluir igualmente indicaciones sobre:*

*Los acontecimientos importantes acaecidos después del ejercicio.*

*La evolución previsible de la sociedad.*

*Las operaciones celebradas con los socios y con los administradores.*

*El estado de cumplimiento de las normas sobre propiedad intelectual y derechos de autor por parte de la sociedad.*

*El informe deberá ser aprobado por la mayoría de votos de quienes deban presentarlo. A él se adjuntarán las explicaciones o salvedades de quienes no lo compartieren. (...)*”

Así las cosas, para elaborar de manera debida el dictamen correspondiente, el Revisor Fiscal deberá cerciorarse y verificar cada uno de los puntos detallados así:

En lo que tiene que ver con *“Los acontecimientos importantes acaecidos después del ejercicio.”*, el Revisor Fiscal deberá constatar si una vez se produjo el cierre respectivo, se han presentado hechos notables que impliquen un evento subsecuente que deslegitime la información financiera elaborada y dispuesta para ser conocida por todos los usuarios, tales los casos de pérdidas extraordinarias, incumplimientos notorios de deudores importantes; sentencias judiciales en contra de la sociedad por demandas de distinto orden; catástrofes, inundaciones, incendios o huelgas que impidan la posibilidad de operar normalmente la infraestructura física de la compañía, o cualquier otra contingencia que imposibilite el cabal desarrollo de las actividades o, ponga en peligro la viabilidad como empresa en marcha.

Todo lo anterior debe ser analizado de manera adecuada y objetiva por el Revisor Fiscal, para plasmar su juicio en el dictamen correspondiente y, al mismo tiempo efectuar las recomendaciones del caso.

En lo atinente con *“La evolución previsible de la sociedad”*, el Revisor Fiscal debe evaluar el estado de los negocios de la compañía, sus posibilidades de éxito o fracaso, la participación en el mercado, los riesgos y amenazas existentes, la competencia, las características de los productos o servicios explotados, la viabilidad como empresa en marcha y, en síntesis las expectativas para el futuro inmediato.

Así pues, para cumplir con este punto, debe exigir a los administradores toda la información necesaria para establecer la existencia de posibles tendencias negativas en la generación de recursos, la posibilidad de dificultades financieras o de disminución del capital de trabajo. Para ello requerirá de documentos tales como presupuestos elaborados con base en comportamientos históricos ajustados a la actualidad, con análisis de tendencias de mercado y de precios y tarifas, así como de planes para el futuro, entre otros muchos aspectos.

En este punto, se puede afirmar, que el Informe de Gestión sólo se puede considerar cumplido y preparado a cabalidad, cuando el mismo se acompañe del *Presupuesto General de la Compañía*.

En lo referente a *“Las operaciones celebradas con los socios y con los administradores”*, el Revisor Fiscal deberá examinar cuidadosamente cualquier

operación realizada con los socios o accionistas o con los administradores, para establecer si dichas operaciones se ajustan a parámetros equitativos, a condiciones justas y a precios o tarifas acordes con las realidades del mercado. Igualmente para verificar si un socio o accionista mayoritario no ejerce una posición dominante que perjudica a los demás socios que son accionistas minoritarios de la sociedad.

En lo que tiene que ver con *“El estado de cumplimiento de las normas sobre propiedad intelectual y derechos de autor por parte de la sociedad”*, el Revisor Fiscal debe verificar el cumplimiento de todas las disposiciones relacionadas con el tema y la veracidad de las afirmaciones consignadas por los administradores en el informe de gestión sobre el particular.

En este sentido, se deberá comprobar la existencia de licencias y autorizaciones para el uso de software, y en el caso de derechos de propiedad intelectual por concepto de obras literarias, artísticas, musicales, de carácter discográfico o de uso del espectro electromagnético, se deberá verificar el pago de las regalías o retribuciones a los beneficiarios por estos conceptos.

Finalmente en lo tocante con este punto, el Revisor Fiscal deberá cerciorarse que se han utilizado las cuentas y los principios contables aplicables, incluidas aquellas de tipo contingente, para reflejar los valores de cada uno de los conceptos anotados.

Por último, se debe recordar que las funciones explicadas en precedencia no tienen un carácter limitativo, siendo necesario que el Revisor Fiscal amplíe su radio de acción para cubrir integralmente el ente económico. En este sentido, se deben realizar tareas de fiscalización para cumplir adecuadamente con las obligaciones del cargo, para lo cual se deberán llevar a cabo, entre otras, las siguientes:

Exámenes de carácter operacional para evaluar la validez de los procedimientos establecidos, desarrollados y aplicados para cada actividad u operación.

Exámenes de Gestión o Desempeño para verificar el nivel de calidad de las decisiones de la administración, que permitan evaluar la eficiencia o grado del mejor uso de los recursos en relación con los resultados obtenidos, la eficacia o nivel de consecución de los objetivos programados y el cumplimiento de las metas y, la economía o minimización de los costos de los recursos utilizados en la obtención de los logros, fines o metas del ente económico.

Exámenes de evaluación del control interno imperante, para constatar si el ente económico se encuentra sujeto a un plan organizacional, a un conjunto de políticas, métodos y procedimientos instaurados por los administradores para

asegurar el logro de los objetivos y controlar la organización, así como evaluar el ambiente de control, los procesos de información, los de neutralización de riesgos o aprovechamiento de oportunidades, los procedimientos de control y las acciones de supervisión.

Exámenes de cumplimiento de la regulación para conocer el nivel de observancia de la normatividad existente, leyes, decretos, resoluciones, circulares y reglamentos, tanto de orden interno como externo.

Exámenes de evaluación de indicadores, como expresiones cuantitativas del comportamiento de las variables o de los atributos del sistema con el que se opera el ente.

Todo ello sin perjuicio de lo expuesto en acápites precedentes, relacionados con exámenes de carácter financiero para medir la integridad, confiabilidad y nivel de certeza de los estados Financieros, del Sistema de Información Contable y de todos los documentos y procesos que lo conforman.

Lo expuesto, considerando siempre que al interior o exterior del ente económico, influyen entre otros los siguientes factores y/o variables:

- ✓ Recursos humanos, económicos, técnicos/tecnológicos y físicos
- ✓ Actividades, entendidas como el proceso secuencial de los recursos operados mediante decisiones
- ✓ Operaciones, esto es, el proceso de realización continua de actividades en el ciclo económico, integradas de manera armónica por tipos homogéneos.
- ✓ Hechos Económicos, es decir, cualquier acto que involucre recursos, decisiones, políticas y procedimientos en un ciclo económico, en razón de una operación dentro de un ente.
- ✓ Procedimientos, comprendidos como la secuencia lógica para realizar actividades y operaciones con un objetivo específico.
- ✓ Políticas, esto es, la concepción establecida por la dirección del ente económico para el funcionamiento, corresponde al modelo de dirección y a la filosofía de conducción establecida.
- ✓ Decisiones, entendidas como el proceso de asunción de actos de la administración en cada fase
- ✓ Resultados, productos y consecuencias

- ✓ Metas, objetivos y fines a conseguir
- ✓ Misión, es decir el cumplimiento estimado de metas ideales de cometido final
- ✓ Visión, Misión proyectada en el futuro
- ✓ Información: Resultados, hechos y consecuencias que se comunican a través de un medio o sistema de información, en especial del sistema de información contable.
- ✓ Regulación Aplicable, normas en general.
- ✓ Amenazas y Riesgos
- ✓ Oportunidades de Negocios
- ✓ Competencia
- ✓ Clientes
- ✓ Globalización
- ✓ Efectos de la Intervención Estatal
- ✓ Interés General y comunidad

Cada uno de los puntos enunciados deberá ser tenido en cuenta por la revisoría fiscal, al elaborar los programas de trabajo para cumplir con sus funciones y actividades, a efectos de obtener evidencia válida y suficiente que le permita sustentar su juicio profesional.

## **16.20 Funciones en materia tributaria**

### **16.20.1 Certificaciones del Revisor Fiscal**

En materia tributaria, los actos de certificación del Revisor Fiscal tienen su sustento en la fe pública de la cual se encuentran investidos los contadores públicos. Al respecto, el Contador Público Jesús Orlando Corredor Alejo, Presidente del Instituto Nacional de Contadores Públicos, en un documento aportado para esta orientación, denominado “*Intervención Tributaria del Revisor Fiscal*”, entre otros aspectos sostiene:

*“(...) En efecto, la fe pública es y ha sido una función connatural de la profesión contable. Dicha función se remonta en sus orígenes a la ley 145 de 1960, que al definir*

al contador público señaló que era la persona que mediante su inscripción quedaba habilitada para dar fe pública de determinados actos. Posteriormente, la Ley 43 de 1990, en su artículo 1º, hizo esta definición al decir que “Se entiende por contador público la persona natural que, mediante la inscripción que acredite su competencia profesional..., está facultada para dar fe pública de hechos propios del ámbito de su profesión...” (Se subraya)

...La fe pública se traduce así en “un adjetivo de autenticidad que se endilga a ciertos actos, hechos o documentos con el fin de brindar a la comunidad seguridad sobre la veracidad de algo”<sup>13</sup> Pero esta fe pública no es ilimitada sino que presenta un marco de acción bien definido. En efecto, conforme a esta disposición legal, la sola atestación o firma de un Contador en los actos propios de su profesión hace presumir que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales. De ahí que el artículo 1º de la citada ley 43, al definir el Contador Público indique que éste es la persona habilitada para dar “fe pública” de hechos propios del ámbito de su profesión.

..... En los términos de la ley 43, la facultad de certificar se reduce a los actos propios de la profesión que según el artículo 2º de la misma ley son todas aquellas relacionadas con la organización, revisión y control de contabilidades, certificaciones y dictámenes sobre estados financieros, certificaciones que se emitan con fundamento en los libros de contabilidad, revisoría fiscal, prestación de servicios de auditoría, así como todas aquellas actividades conexas con la naturaleza de la función profesional del contador público, tales como la asesoría tributaria, la asesoría gerencial en aspectos contables y similares.

Así pues, el legislador tributario, valiéndose de esa función pública, busca apoyo en el revisor fiscal delegando en él la función de certificar determinados actos, hechos y operaciones. Un repaso al ordenamiento tributario nacional deja ver que, en realidad, la intervención del revisor fiscal se reduce a “certificar”, como se puede observar de la lectura de las siguientes disposiciones del estatuto tributario nacional (Estatuto Tributario):

- ✓ Los artículos 96 y 97, exigen, como un requisito en la determinación de la renta bruta de las compañías de seguros, la certificación del revisor fiscal sobre el importe de los siniestros avisados;
- ✓ El artículo 125-3 exige la certificación del revisor fiscal para el reconocimiento de la deducción de las donaciones.
- ✓ Los artículos 298-1, 596, 599, 602 y 606 exigen la firma del revisor fiscal en las declaraciones de impuesto al patrimonio, renta, ingresos y patrimonio, IVA y retenciones en la fuente.
- ✓ El artículo 581 señala los efectos de la firma del revisor fiscal, señalando que ésta certifica los hechos que allí se indican ....

---

<sup>13</sup> Sociedad de Contadores Javerianos y Departamento de Contaduría de la Universidad Javeriana. Ponencia sobre “La fe pública contable” presentada en el II congreso de Contadores Javerianos, publicada en la revista *universitas económica*, p.27. Bogotá, 1990



- ✓ El artículo 325 señala que para poder realizar giros al exterior, la declaración de cambios debe ir acompañada de una certificación de revisor fiscal, en la cual conste el pago del impuesto de renta, o de las razones por las cuales dicho pago no procede.
- ✓ Finalmente, el artículo 777 que otorga calidad probatoria a las certificaciones de los revisores fiscales, cuando sea necesario presentar pruebas contables ante las oficinas de impuestos.

Como se observa, el legislador tributario se vale del revisor fiscal para que **certifique** determinados hechos o circunstancias, que naturalmente deben entenderse enmarcadas dentro del ámbito propio de su calidad profesional.

.... En consecuencia, las diferentes certificaciones que exige el ordenamiento tributario, son solamente aquellas que puedan otorgarse al amparo de los libros y demás comprobantes que integran la contabilidad. En este sentido, es necesario llamar la atención para que las autoridades tributarias se abstengan de solicitar que toda información vaya certificada por revisor fiscal, ya que, legalmente, las certificaciones son únicamente las que se enmarquen dentro del ámbito de la profesión.

De la misma manera, debe llamarse la atención a los revisores fiscales para que se abstengan de firmar “toda” suerte de informaciones, en tanto no corresponda al ámbito propio de la profesión, o no se derive de los libros de contabilidad. En la práctica, es usual encontrar que la administración tributaria (incluidas las administraciones municipales y distritales) exige que toda información vaya refrendada por el revisor fiscal, desbordando el ámbito propio de acción .... y los revisores fiscales, usualmente, no pueden negarse a esa práctica, por la amenaza de que su cliente sería sancionado por no reportar la información con la certificación exigida. Recuérdese que el artículo 2º de la ley 43 de 1990, faculta la certificación, en tanto y cuanto corresponda a actos propios de la profesión, siendo tales, entre otros, las que se emitan con fundamento en los libros de contabilidad.

... el artículo 777 del Estatuto Tributario señala que “Cuando se trate de presentar en las oficinas de la Administración pruebas contables, serán suficientes las certificaciones de los contadores o revisores fiscales de conformidad con las normas legales vigentes, sin perjuicio de la facultad que tiene la administración de hacer las comprobaciones pertinentes.” (Subraya no original)

La prueba contable, en la forma como se desarrolla por los artículos 772 y siguientes del Estatuto Tributario, son los libros de contabilidad, los cuales (a) deben sujetarse a los lineamientos del código de comercio y de las normas contables contenidas en el reglamento (decreto 2649 de 1993 y normas concordantes), como por ejemplo, estar al día, no tener enmendaduras, manejarse en orden cronológico...; (b) tenerse registrados en la Cámara de Comercio o en la administración tributaria, según corresponda, siendo necesario dicho registro en forma previa a asentar las operaciones en ellos contenidos [Artículo 126 decreto 2649 de 1993]; (c) tener respaldo en comprobantes internos y externos; (d) reflejar completamente la situación del ente respectivo; y (e) no estar incursos en la denominada doble contabilidad a que se refiere el artículo 74 del código de comercio, es decir, llevando dos o más libros iguales para



registrar de manera diferente las mismas operaciones, o cuando se dispone de diferentes comprobantes sobre los mismos actos.

Así, pues, cuando un sujeto deba presentar una prueba contable ante las autoridades tributarias, puede, en efecto, remitir o entregar la prueba respectiva, o suplirla (sustituirla) por la certificación del revisor fiscal, caso en el cual, la certificación debe ser emitida de conformidad con las normas legales vigentes, valga decir, debe corresponder, primero, a una prueba que se produzca a partir de la contabilidad y, segundo, debe señalar con certeza el origen, documento o registro del cual se está tomando la información para emitir la citada certificación. Justamente, en torno al tema, el Consejo de Estado ha fijado postura jurisprudencial que indica la necesidad de que el revisor fiscal, dentro de su certificación, señale los atributos propios de la contabilidad a partir de la cual emite la certificación. En efecto, entre los múltiples pronunciamientos, puede leerse en la Sentencia de diciembre once (11) de mil novecientos ochenta y siete (1987), radicación número 1506, Consejera ponente Doctora Consuelo Sarria Olcos, que:

*“De conformidad con las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad, es claro que los contribuyentes que lleven su contabilidad con el cumplimiento de todos los requisitos exigidos por la ley para el efecto, pueden utilizar la prueba contable para llenar vacíos u omisiones de sus declaraciones tributarias y concretamente utilizar las certificaciones de sus contadores y revisores fiscales y esas certificaciones serán suficientes, en cuanto sirvan de medio de convicción eficaz respecto de lo que se pretende comprobar.*

*Pero además, para que las citadas certificaciones se puedan apreciar como pruebas y para que tengan eficacia, es necesario que en ellas se establezca que la contabilidad a la cual se refieren se lleva conforme a la ley y cumple con todos los requisitos legales exigidos para el efecto como son el registro de los libros respectivos en la Cámara de Comercio, la indicación del número y fecha del comprobante de diario, de las cuentas que se afectan, del valor de la transacción, asientos contables debidamente respaldados por comprobantes internos y externos.*

*La anterior exigencia no es nada diferente que el respaldo real de la atestación dada por el contador o revisor fiscal.”*

En similar sentido, la Sentencia de marzo trece (13) de mil novecientos noventa y dos (1992), expediente No. 3557, Consejero Ponente: Doctor Jaime Abella Zárate, señala:

*“Es cierto que las certificaciones presentadas por el Revisor Fiscal ante las Oficinas de Impuestos se consideran “suficientes” según el Artículo 98 de la Ley 9a. de 1983 (norma que regula la prueba en la vía gubernativa), pero también es que, reiteradamente la Sala ha dicho que las mismas certificaciones para que cumplan el papel de pruebas en el juicio contencioso, por lo menos deben hacer referencia a los asientos contables y a los comprobantes internos y externos que los respaldan a fin de llevar al convencimiento a quien decide sobre la realidad de lo que se pretende probar. En el caso que se atiende, la certificación alude a que la compañía tiene sus libros de contabilidad debidamente registrados en la Cámara de Comercio, y hace una descripción general sobre la forma como se ha llevado la cuenta Impuesto a las Ventas desde el mes de abril de 1984 hasta junio de 1985, pero ni en forma global y menos individual, hace referencia concreta a las cuentas y libros afectados, ni a los soportes que sustentan los hechos (fl. 62 Ant. Administrativos) y dicha Certificación que no fue aceptada por la Administración como prueba, no fue mejorada ni complementada ante la jurisdicción”*

*En conclusión, se hace necesario, en atención a los derroteros legales y jurisprudenciales, que los revisores fiscales, al emitir certificaciones, se ciñan a los libros de contabilidad y refieran en ellas, los asientos contables, comprobantes internos o externos, libros principales o auxiliares, que respaldan su certificación.*

### **16.20.2 Firma de declaraciones tributarias**

*Una forma especial de certificación es la que se deriva de la firma del revisor fiscal en las declaraciones tributarias. Conforme al artículo 581 del Estatuto Tributario, la firma del revisor fiscal 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;*

*Aunque obvio, debe destacarse que la firma es un acto personal e intransferible. Por ello, corresponde al revisor fiscal en persona, firmar el acto correspondiente; comentario especialmente importante para la firma digital, siendo de su exclusiva responsabilidad la protección y manejo confidencial de la firma, quedando bajo su responsabilidad las actuaciones toleradas o no por él, cuando por sustitución alguien firma digitalmente el documento por cuenta de otro. Las consecuencias profesionales y tributarias en tal caso serán imputables exclusivamente al dueño de la firma digital.*

*Los hechos primero y segundo que se certifican, corresponden, en lo esencial, a una de las partes del dictamen del revisor fiscal en su informe de estados financieros. En efecto, el revisor fiscal debe expresar en su dictamen si la contabilidad se lleva en debida forma y si los estados financieros, con cifras tomadas de los libros, reflejan la situación financiera del ente económico a la fecha de emisión de los mismos. La firma dentro de una declaración tributaria, en los términos como lo señala la norma que se analiza, indica, salvo manifestación en contrario, que a la fecha de corte de la respectiva declaración, los libros de contabilidad se encuentran llevados en debida forma según los principios de contabilidad de general aceptación y sus saldos reflejan la situación financiera de la empresa a la fecha de corte de la respectiva declaración.*

*Certificar que la contabilidad se lleva en debida forma, implica, entre otras cosas, cerciorarse que los libros están al día. Conforme al artículo 56 del decreto 2649 de 1993, "Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales, los asientos respectivos deben hacerse en los libros a más tardar en el mes siguiente a aquel en el cual las operaciones se hubieren realizado". Significa lo anterior, que las operaciones del mes de enero, deben estar asentadas en los libros a más tardar el último día del mes de febrero siguiente; las operaciones de abril deben estar asentadas a más tardar el último día del mes de mayo, y así sucesivamente. Con todo, la aplicación de este presupuesto técnico debe verse bajo un entendido amplio de libros de contabilidad y no solo respecto de los*

libros principales, ya que de lo contrario podría llegarse al absurdo de nunca poder certificar lo que exige la norma legal. Veamos:

*Las declaraciones tributarias de IVA y retenciones en la fuente, lo mismo que el impuesto de industria y comercio en aquellas ciudades en que se acogen periodos bimestrales, deben ser presentadas en una fecha anterior a la que permite la norma contable para entender atrasada la misma. Por ejemplo, la declaración de retención en la fuente del mes de junio, debe ser presentada entre la primera y segunda semana del mes de julio (según vencimientos que señala el Gobierno Nacional); sin embargo, al momento de presentar la declaración, aún la contabilidad de ese mes, no debe estar asentada en libros, como quiera que el término para hacerlo es a más tardar en el mes siguiente, esto es, en el ejemplo, hasta julio 31, fecha esta posterior a la del vencimiento de la correspondiente declaración. Sin libros, mal podría el revisor fiscal certificar que los saldos al corte de la respectiva declaración, reflejan razonablemente la situación financiera del ente económico respectivo.*

*Es por ello que para el adecuado entendimiento y aplicación del tema, debe interpretarse que los libros que sirven de base para la presentación de tales declaraciones, son los libros auxiliares, que por expreso mandato del numeral 4 del artículo 125 del decreto 2649 de 1993, son la base para el conocimiento de las transacciones individuales y permiten el entendimiento integral de las operaciones registradas. Así, la contabilidad se entenderá llevada en debida forma y al día, cuando a la fecha de corte de la respectiva declaración de IVA, retención o ICA, se cuenta con los auxiliares que permitan soportar y analizar las cifras presentadas en las declaraciones. No ocurre lo mismo con la declaración de renta o de ICA anual, cuyo vencimiento se opera en un momento en que la contabilidad, tanto en libros oficiales como auxiliares, deben estar totalmente asentados y al día.*

*Ahora bien, el trabajo del revisor fiscal, frente al dictamen de estados financieros, es un evento normalmente anualizado y no mensual o bimestral. Por tal razón, resulta comprensible y razonable desde el punto de vista de la responsabilidad profesional, que el revisor fiscal, junto con la firma de la declaración, emita una comunicación a su cliente, en la que indique que su firma en la declaración no certifica la razonabilidad de las cifras contenidas en los libros, como quiera que dicho dictamen solamente será presentado con ocasión de la presentación de estados financieros de propósito general. Esta es una práctica que se califica de segura y responsable frente al ejercicio de la revisoría fiscal.*

### **16.20.3 Firma con salvedades**

*El ordenamiento tributario reconoce la potestad de firmar con salvedades. No se trata de un dictamen con salvedad ni con excepciones, porque, en realidad, la firma del revisor fiscal no comporta un dictamen propiamente tal sino una certificación de los hechos que predica la norma tributaria. Se trata, por el contrario, de un mecanismo especial por medio del cual, el revisor fiscal deja evidencia en la declaración tributaria que la contabilidad presenta reparos o errores que merecen ser destacados e informados públicamente.*

El artículo 597 del Estatuto Tributario señala que “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 detallen 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.” (Subrayado fuera del texto)

La firma con salvedades encuentra así fundamento en la detección de hechos irregulares en la contabilidad, tales como doble contabilidad, libro atrasados, carencia de soportes, inexistencia de libros, falta de registro en Cámara de Comercio, registro tardío, omisión de ingresos, inclusión de costos o gastos inexistentes, entre otros.

Por tanto, de existir y habiéndose detectado alguna irregularidad, está el revisor fiscal en la obligación de expresarlo mediante informe dirigido a su cliente, en el que indique las razones en que fundamenta la situación. Nótese que la firma con salvedades debe ir acompañada siempre de la emisión del informe en el que se detallen las fallas encontradas.

Además, conforme a la norma legal, debe el revisor fiscal dejar por escrito y como parte de su firma la expresión “con salvedades”, siendo ésta la manera de hacer pública la irregularidad encontrada. Con todo, bajo los actuales mecanismos de firma digital, la firma con salvedades deja de tener publicidad, siendo suficiente la entrega del informe de salvedades con destino al cliente. En este sentido, mientras la autoridad tributaria no fije el procedimiento para hacer efectiva la firma digital con salvedad, el revisor fiscal no podrá dar cumplimiento a la nota exigida, por lo que se estima suficiente la presentación del informe al representante legal, con lo cual se evidenciará el cuidado profesional propio del revisor fiscal, que lo exime de responsabilidad en el evento que la irregularidad genere consecuencias adicionales al cliente.

Es del caso señalar que el artículo 597 del Estatuto Tributario reconoce la firma con salvedad para la declaración de renta, de donde pudiera entenderse que no es viable para las demás declaraciones. No obstante, la firma con salvedades, como mecanismo de informe de irregularidades, es de aplicación para todas las declaraciones en virtud del principio de interpretación extensiva, ya que solo así puede el revisor fiscal hacer públicas las deficiencias encontradas de periodo en periodo.

Finalmente, debe resaltarse que la firma con salvedades únicamente se reconoce como mecanismo de información de “irregularidades contables”. No es válido al revisor fiscal firmar con salvedades cuando no existan irregularidades contables. Si, por ejemplo, el revisor fiscal detecta un problema de fraude fiscal por ocultamiento de operaciones, su obligación se debe orientar a poner en conocimiento de las autoridades la correspondiente situación, en virtud del deber de colaboración que predica el artículo 207 del código de comercio, numerales 2 y 3.

Huelga destacar que el artículo 658-1 del Estatuto Tributario consagra sanción al revisor fiscal que haya conocido de las irregularidades, sin haber expresado la salvedad correspondiente. De ahí la importancia de desarrollar las pruebas necesarias para que al momento de firmar la declaración, se tenga la certeza que la contabilidad

*está exenta de irregularidades que puedan devenir en sanciones para la empresa y para él como revisor fiscal.*

#### **16.20.4 Abstención de firma**

*No puede el revisor fiscal abstenerse de firmar, ya que ello perjudica a su cliente porque la declaración se tendría por no presentada. Se trata de un deber legal ineludible y por ello, como parte de sus funciones, tiene la responsabilidad de firmar la declaración, sin perjuicio de expresar las salvedades, en la forma como se ha explicado.*

#### **16.20.5 Responsabilidad por las cifras incluidas en las declaraciones**

*La firma certifica que los libros se llevan en debida forma y que las cifras representan la situación financiera. Nada dice la ley sobre las cifras incluidas en la declaración, en el sentido de si cumplen los requisitos para permitir los efectos tributarios correspondientes.*

*No obstante, si conforme al artículo 10 de la ley 43 de 1990, según el cual, la firma del contador en los actos propios de su profesión (las firmas en las declaraciones lo son), hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto (declaración) respectivo se ajusta a los requisitos legales y en tratándose de balances se presume, además, que los saldos han sido tomados fielmente de los libros. Así pues, resulta claro que le asiste responsabilidad al revisor fiscal sobre la adecuada inclusión de datos en las declaraciones, en especial en lo que tiene que ver con los requisitos fundamentales para su aceptación fiscal.*

*Sirve de apoyo a esta conclusión, el artículo 660 del Estatuto Tributario que pregona sanción de suspensión de firma del revisor fiscal, cuando la administración tributaria detecta irregularidades originadas en inexactitud de datos contables incluidos en las declaraciones tributarias. Por tanto, como parte de la mesura y diligencia profesional, corresponde al revisor fiscal desarrollar pruebas que le permitan formarse un juicio profesional sobre las cifras incluidas en la declaración. A ese fin, no debe olvidarse, que el revisor fiscal puede fundar su trabajo en expertos, asesores y/o terceros, que permitan llegar a ese convencimiento.(...)”*

Finalmente, se le recuerda a los revisores fiscales, sus enormes responsabilidades como garantes de la protección del interés público en materia tributaria y en particular los legítimos derechos del Estado colombiano en este campo, razón por la cual, al atestar con su firma cualquier declaración tributaria, deben tener certeza absoluta de lo allí contenido y, otorgar su firma únicamente en documentos debidamente diligenciados, nunca en blanco, como tampoco delegar su responsabilidad en terceros para la transmisión electrónica de tales declaraciones.



## **17. PRUEBAS Y EVIDENCIA DEL TRABAJO**

El trabajo de la Revisoría Fiscal, debe ejecutarse con total respeto de las normas y principios aplicables sobre la materia, teniendo en cuenta la responsabilidad que le ha sido conferida por el Estado como garante de la protección del interés público y de los diferentes agentes que interactúan con el ente económico objeto de fiscalización.

En tal virtud la evidencia de la labor realizada, esto es, de los hallazgos obtenidos como producto de la aplicación de los procesos y técnicas implementadas, debe tener la solidez necesaria para que en lo posible sea considerada como incontrovertible.

Así pues, si por evidencia se entiende “la prueba material de un hecho”, ésta debe tener la calidad de indiscutible para que sirva de prueba no sólo del trabajo realizado sino también, para que incluso pueda ser utilizada ante las autoridades jurisdiccionales.

Toda la evidencia debe constar en documentos de distinto orden que permitan su reproducción, ya sean físicos, intangibles, eléctricos o electrónicos, en papel normal, en audio o video, o en cualquier otro medio de utilidad como prueba.

En este punto conviene explicar que en materia de aseguramiento, la evidencia, le permite a la revisoría fiscal además de cumplir con sus obligaciones normales, otorgar una seguridad integral a la información generada por el ente, explicando el nivel o grado de satisfacción de los criterios que se emplean en la compañía en las diferentes áreas que han sido materia de vigilancia.

Es de recordar que la evidencia puede ser obtenida de manera directa o de forma indirecta con la labor de un tercero, siempre que se confíe en la idoneidad y comportamiento ético del ejecutante.

### **17.1 Contenido de la Evidencia**

Así las cosas, se debe decir que la evidencia del trabajo realizado, le permite al Revisor Fiscal no sólo formarse un juicio sobre sus obligaciones de cometido legal, sino también al menos sobre los siguientes puntos:

- ✓ Si los administradores han cumplido integralmente con las obligaciones que les competen.
- ✓ Si la gestión administrativa ha sido eficiente, eficaz y económica en los términos del ramo o industria al cual pertenece el ente económico;

- ✓ Si las operaciones sociales aprobadas por los administradores y sus actuaciones, se han desarrollado con respeto de las normas legales y los reglamentos y procedimientos internos de la compañía;
- ✓ Si los informes de los administradores son veraces y se ajustan cabalmente al desarrollo de las operaciones sociales, reflejan el resultado de su gestión y concuerdan con los estados financieros que han sido difundidos;
- ✓ Si los procesos de decisión, son ágiles, oportunos, se encuentran documentados debidamente y corresponden en términos de proporción y logística al tipo de ente económico en el cual se aplican;
- ✓ Si el control interno organizacional existe y es adecuado en los términos y características de la organización del ente económico, y si ha sido implantado, operado y desarrollado por la administración en forma eficiente;
- ✓ Si cada operación, actividad y proceso que se realiza al interior del ente económico, tiene estatuido un procedimiento secuencial acorde con los objetivos trazados, esto es, si existen y se utilizan de manera adecuada Manuales de Procedimientos y Manuales de Funciones desagregados por cada actividad y tarea;
- ✓ Si los procedimientos establecidos han sido probados y sirven para validar operaciones complejas;
- ✓ Si los sistemas de información en especial los contables sirven para comunicar los resultados de manera adecuada;
- ✓ Si la información financiera se presenta de manera fidedigna e íntegra y, refleja la situación económica de la entidad y los resultados de las operaciones durante el respectivo periodo;
- ✓ Si no se ha manipulado el sistema de información contable y si el mismo ha sido inspeccionado de manera integral;
- ✓ Si los análisis de arquitectura financiera que realiza la administración son confiables y la misma se usa y aplica de manera eficiente en la toma de decisiones;
- ✓ Si los resultados financieros corresponden a procesos de decisión idóneos;



- ✓ Si la sociedad cumple oportunamente sus obligaciones con terceros, en especial con aquellas de contenido patrimonial;
- ✓ Si el ente económico se encuentra estructurado para afrontar la competencia, aprovechar las oportunidades de negocios, neutralizar los riesgos y adaptarse a las condiciones cambiantes del mercado, en especial a aquellas resultantes de la globalización.
- ✓ Si los recursos humanos, económicos, técnicos/ tecnológicos y físicos son adecuados, se utilizan eficientemente en términos de conveniencia empresarial y están adaptados para la competencia.
- ✓ Si existe un código de gobierno corporativo y si este es adecuado al tipo de ente económico.
- ✓ Si existen políticas de planeación y manejo tributario, así como de cumplimiento de las obligaciones impositivas.
- ✓ Si los productos y servicios a los que corresponde el objeto social son competitivos y permiten la viabilidad de la compañía como empresa en marcha.
- ✓ Si existen políticas de calidad y si el ente económico se encuentra certificado en esta materia.
- ✓ Si existen políticas de respeto por el cliente, en cuanto al tipo de producto o servicio y si se tienen implementados procedimientos de quejas, reclamos y devolución de productos.
- ✓ Si existen manuales de contratación en todos los órdenes, los mismos están actualizados permanentemente y se cumple cabalmente con ellos.
- ✓ Si se cuenta con planes alternativos de emergencia en caso de dificultades
- ✓ Si el ente económico tiene perfectamente establecidas su Misión y Visión empresariales

Como se ha explicado, los anteriores puntos tienen un carácter enunciativo y no limitativo, por lo que cada revisoría fiscal debe enfocar su labor ampliando éstos a un nivel superior, para generar un valor agregado que le de estabilidad al ente y al servicio que se presta. Así, todos los programas de trabajo que se elaboren deben ser de multipropósito y estar estructurados conforme a las condiciones de modo, tiempo y lugar en que se desenvuelve la compañía.

Toda la evidencia obtenida debe organizarse de manera lógica, en expedientes de fiscalización, en los que consten los documentos de respaldo, de los cuales se desprenden los análisis y conclusiones de los hallazgos encontrados, de acuerdo con los procedimientos y programas de trabajo implementados.

Los expedientes de fiscalización, no sólo sirven para documentar los hallazgos, sino que también sirven para dejar constancia en ellos de la profundidad de las pruebas practicadas y de la suficiencia de los elementos en que se apoya la revisoría fiscal para emitir su juicio profesional. Igualmente constituyen la historia permanente de la labor realizada y de los hechos en los que se basan las conclusiones obtenidas. Son por tanto una fuente permanente para obtener información detallada sobre las operaciones que han sido fiscalizadas.

A manera de ejemplo, a continuación se citan algunos expedientes de fiscalización que deben ser documentados como sustento de la revisoría fiscal:

## **17.2 Expedientes de uso continuo y consulta permanente**

### **17.2.1 Expediente de Antecedentes y Situación General; incluye:**

- ✓ Historia General de la empresa desde su constitución,
- ✓ Copia de Estatutos: constitución y reformas;
- ✓ Certificado de Existencia y Representación Legal;
- ✓ Copia de permisos de funcionamiento y licencias;
- ✓ Situación legal en todos los órdenes;
- ✓ Operaciones actuales;
- ✓ Planes para el futuro;
- ✓ Estructura para afrontar la globalización;
- ✓ Contratos a largo plazo;
- ✓ Estudios actuariales;
- ✓ Garantías otorgadas;
- ✓ Títulos de propiedad y sus gravámenes;
- ✓ Convenios y/o pactos colectivos de trabajo;

- ✓ Contratos o convenios especiales;
- ✓ Normatividad y legislación aplicable.

### **17.2.2 Expediente del Control Interno Organizacional, comprende:**

- ✓ Organigrama Jerárquico,
- ✓ Mapa de procesos de la empresa;
- ✓ Objetivos y políticas de la organización;
- ✓ Sistema de información contable;
- ✓ Plan de cuentas y políticas contables;
- ✓ Manual de procedimientos y funciones;
- ✓ Sistema de auditoría interna;
- ✓ Sistemas de supervisión y actividades de control, seguimiento y monitoreo;
- ✓ Matriz de riesgos
- ✓ Sistema de prevención de riesgos;
- ✓ Sistemas de información y comunicación;
- ✓ Sistema de Protección de activos, incluido almacenamiento y manejo de inventarios;
- ✓ Información de, y, a la gerencia;
- ✓ Información por áreas;

### **17.2.3 Expediente de Arquitectura Financiera, incluye:**

- ✓ Estados Financieros de propósito general certificados y dictaminados, con sus respectivas notas y revelaciones (últimos 5 años),
- ✓ Estado de Costos;

- ✓ Indicadores Financieros de situación, de resultados, de rentabilidad y rendimiento;
- ✓ EBITDA, EVA, TIR, BAII, BDI etc;
- ✓ Valor actualizado de la compañía;
- ✓ Valor intrínseco de la acción y valor de mercado;
- ✓ Flujo de Fondos, Flujo de Caja descontado;
- ✓ Necesidades de capital de trabajo;
- ✓ Autofinanciación, liquidez etc;
- ✓ Análisis de viabilidad como empresa en marcha;
- ✓ Determinación del Punto de Equilibrio;
- ✓ Costo fijo, Costo marginal ;
- ✓ Sistema de información financiera y contable, Software de contabilidad;
- ✓ Calidad de la operación, personal y organización del departamento de contabilidad;
- ✓ Calidad de los informes financieros y de operación para fines administrativos;
- ✓ Oportunidades para la implantación de contabilidad con fijación de responsabilidades y de presupuestos;
- ✓ Posibles ventajas de centralizar o descentralizar la contabilidad entre la oficina central y las sucursales o agencias;
- ✓ Efectividad del control sobre la producción e inventarios;
- ✓ Empleo del concepto de “rendimiento de la inversión” para medir y comparar los resultados por fábrica, por producto, etc;
- ✓ Estado de los libros oficiales de contabilidad, Diario, Mayor y Balances, Inventarios y Balances, Registro de Capital de Socios y/o Accionistas, Libros Auxiliares. (Registro, actualización, vigencia, periodo, soportes etc);

- ✓ Estructura del capital intelectual;
- ✓ Good Will;
- ✓ Indicadores de riesgos/ mapa de riesgos;
- ✓ Ajustes integrales por inflación años anteriores;
- ✓ Informes y Dictámenes del Revisor Fiscal (5 años);
- ✓ Informes de Gestión (últimos 5 años);

#### **17.2.4 Expediente Administrativo y de Estudios Especiales, abarca:**

- ✓ Estructura organizacional administrativa,
- ✓ Composición de la Junta Directiva;
- ✓ Quórum deliberatorios y decisorios de los órganos societarios;
- ✓ Atribuciones de la Junta Directiva, Presidencia, Gerencia etc;
- ✓ Instrucciones de la Asamblea, Junta General de Socios o máximo órgano social;
- ✓ Rendición de cuentas de los administradores;
- ✓ Informes de Gestión (últimos 5 años);
- ✓ Análisis de decisiones administrativas en todos los aspectos;
- ✓ Eficiencia y efectividad de los métodos y procedimientos existentes;
- ✓ Análisis del Código de Gobierno Corporativo;
- ✓ Indicadores de industria;
- ✓ Propiedad Intelectual y Derechos de Autor;
- ✓ Sistema de Seguridad Social Integral;
- ✓ Libros de Actas de Asamblea, Junta de Socios, Junta Directiva y Comités de Dirección (registro, actualización, vigencia, decisiones, firmas, autorizaciones etc);

- ✓ Informes y Dictámenes del Revisor Fiscal (últimos 5 años);

#### **17.2.5 Expediente de Análisis complementarios:**

- ✓ Antecedentes en sistemas de producción,
- ✓ Antecedentes en implementación de nuevas tecnologías;
- ✓ Antecedentes en procedimientos de compras;
- ✓ Antecedentes en determinación del lote económico;
- ✓ Antecedentes en cartera e incobrables;
- ✓ Antecedentes en manejo de personal, proceso de selección, contratación y retiro, etc;
- ✓ Sistema de Aseguramiento de la Calidad;
- ✓ Propiedad planta y equipo, detalle;
- ✓ Depreciación acumulada, detalle;
- ✓ Amortización acumulada, detalle;
- ✓ Marcas, franquicias y patentes;
- ✓ Pasivos a largo plazo;
- ✓ Impuesto diferido;
- ✓ Cumplimiento de cláusulas relacionadas con pasivos a largo plazo, convenios de préstamos, etc;
- ✓ Movimiento en las cuentas de capital, valor y distribución;

#### **17.2.6 Expediente de procedimientos de seguimiento; incluye:**

- ✓ Seguimiento de memorandos de recomendación,
- ✓ Seguimiento de las partidas de conciliación;
- ✓ Seguimiento de visitas a sucursales, agencias y fábricas;

- ✓ Seguimiento de la circularización de clientes por zonas;
- ✓ Seguimiento de la circularización de proveedores;
- ✓ Seguimiento a los procesos de observación de inventarios físicos;
- ✓ Seguimiento a la rotación en pruebas de procedimientos.

#### **17.2.7 Expediente Tributario, comprende:**

- ✓ Declaraciones de renta con análisis de detalle y soportes,
- ✓ Declaraciones de IVA con análisis de detalle y soportes;
- ✓ Declaraciones de Industria y Comercio con análisis de detalle y soportes;
- ✓ Declaraciones de retención en la fuente y timbre con análisis de detalle y soportes;
- ✓ Declaraciones de impuesto predial y complementarios con análisis de detalle y soportes;
- ✓ Declaraciones de impuesto sobre vehículos con análisis de detalle y soportes;
- ✓ Declaraciones relacionadas con impuesto al consumo con análisis de detalle y soportes;
- ✓ Tasas, contribuciones (Valorización, etc.) con análisis de detalle y soportes;
- ✓ Informes para la fiscalización presentados;
- ✓ Requerimientos oficiales, liquidaciones oficiales y controversias con autoridades tributarias por discusión de los valores imponibles.

#### **17.2.8 Expediente sobre Procesamiento Electrónico de Datos, Estructura del Departamento de Sistemas y Seguridad de la Información**

- ✓ Estructura de la organización de IT\*,
- ✓ Roles y responsabilidades para IT;
- ✓ Contactos claves dentro de la función IT;



- ✓ Control de la administración de actividades IT;
- ✓ Logro de objetivos a corto y mediano plazo de IT alineados a los planes corporativos;
- ✓ Estándares políticas y procedimientos sobre seguridad, confidencialidad, privacidad y clasificación de la información;
- ✓ Soporte de IT al negocio o empresa;
- ✓ Cambios significativos de la operación sistemas;
- ✓ Comprensión de problemas recurrentes de la operación sistemas;
- ✓ Análisis de la infraestructura IT;
- ✓ Políticas y procedimientos sobre arquitectura de información;
- ✓ Políticas y procedimientos sobre ciclo de vida de desarrollo de sistemas;
- ✓ Modelo arquitectura de la información;
- ✓ Plan de contingencia y continuidad de operaciones de la entidad.
- ✓ Informes de cada uno de los dominios de IT, así:
  - Ambiente de control interno donde se desarrollan las operaciones de Tecnología de información,
  - Procesos y procedimientos aplicados por parte de la entidad para el desarrollo de la administración de IT;
  - Disponibilidad, integridad, oportunidad, confiabilidad y confidencialidad de la información;
  - Controles de acceso lógico a las aplicaciones, redes y sistemas operacionales;
  - Desempeño y soporte de las aplicaciones en producción;
  - Control de versiones de software;
  - Estado de actualización de la documentación técnica de las aplicaciones;

- Control de inventarios y mantenimiento de equipos;
- Conformación y seguridad de los equipos activos de las redes de comunicaciones;
- Aplicación de políticas de back up y calidad de las copias de respaldo;

\* *IT: Information Technology (Tecnología de la Información)*

#### **17.2.9 Expediente sobre fiscalización del medio ambiente.**

- ✓ Políticas medio ambientales,
- ✓ Documentación de licencias, permisos y registros;
- ✓ Impacto ambiental;
- ✓ Registros de descargas y emisiones;
- ✓ Gestión ambiental;
- ✓ Manejo y disposición de sustancias y residuos peligrosos;
- ✓ Programa de protección ambiental, así como el plan de contingencia;
- ✓ Almacenamiento de sustancias peligrosas, combustibles; planta de tratamiento de aguas residuales; etc;
- ✓ Tópicos específicos: Emisiones a la atmósfera, ruido y vibraciones etc;
- ✓ Operación del proceso: descripción de los procesos en todas las áreas afectadas;
- ✓ Legislación ambiental en lo atinente con licencias, inventario de emisiones, cédula de operación, permisos de descarga de todos tipos, registro de impacto ambiental, estudios de riesgo, planes de contingencia, etc;
- ✓ Equipos de control o atenuación de la contaminación y aparatos eléctricos contaminantes;
- ✓ Transformadores fuera de servicio;
- ✓ Plantas de tratamiento de aguas residuales;

- ✓ Recipientes de todos tipos que contengan sustancias o residuos peligrosos;
- ✓ Seguridad en ambientes de trabajo;
- ✓ Sistemas de información y contabilidad ambiental;
- ✓ Requerimientos y controversias con autoridades ambientales;
- ✓ Informes;

#### **17.2.10 Expediente de modelos de formularios.**

- ✓ Modelos de formularios en todos los campos, operaciones y actividades que desarrolla la compañía, debidamente actualizados.

#### **17.3 Expedientes de uso temporal en el ejercicio anual:**

- ✓ Memorando detallado con plan de fiscalización,
- ✓ Programas de trabajo detallados;
- ✓ Cronograma de actividades;
- ✓ Estados Financieros;
- ✓ Ajustes y reclasificaciones;
- ✓ Informe de gestión de la gerencia;
- ✓ Análisis del informe de gestión;
- ✓ Circularizaciones;
- ✓ Confirmaciones de Saldos;
- ✓ Conciliaciones;
- ✓ Contratos a plazo fijo menor de un año;
- ✓ Memorandos de recomendación;

- ✓ Dictámenes, atestaciones, instrucciones y denuncias;
- ✓ Informes de la administración;
- ✓ Comunicaciones de entidades gubernamentales;
- ✓ Juicio profesional y certificaciones;
- ✓ Conclusiones y recomendaciones.

## **18. INFORMES DE LA REVISORIA FISCAL.**

El trabajo de la revisoría fiscal se plasma en informes, mediante los cuales se dan a conocer los resultados de los hallazgos encontrados y tienen como destino diferentes usuarios.

Como bien se sabe, por Informe se entiende todo conocimiento que se trasmite mediante un medio comunicable para satisfacer necesidades de información de múltiples partes interesadas.

En este sentido, el informe se considera una síntesis de las actividades ejecutadas por la revisoría fiscal, cuyo conocimiento es útil para conocer la situación general del ente económico, observar el comportamiento de la organización fiscalizada y, de ser necesario, precaver desmanes de administraciones irregulares.

Un informe por tanto, es un documento que contiene las conclusiones obtenidas por la Revisoría Fiscal en cumplimiento de sus actividades de fiscalización, razón por la cual puede contener un juicio profesional o, una declaración, testimonio, manifestación, reseña, detalle, comunicación, anuncio, notificación o denuncia.

Así pues, el Informe del Revisor Fiscal no puede contraerse exclusivamente al ámbito financiero, sino por el contrario debe referirse a todo el universo del ente económico fiscalizado, incluido su entorno.

Los informes de la Revisoría Fiscal se deben consignar en un medio documental que garantice su conservación, reproducción y consulta. En cuanto tiene que ver con los dictámenes, estos se emitirán en las oportunidades previstas en las normas legales y estatutarias.

### **18.1. Exigencias legales de los Informes**

Al Informe del Revisor Fiscal le son aplicables los Artículos 208 y 209 del Código del Comercio, así como las circulares, instrucciones o reglamentos expedidos por los organismos de inspección, control y vigilancia.

En materia de informes emitidos por la Revisoría Fiscal, también son aplicables las disposiciones contempladas en la Ley 43 de 1990, en sus artículos 69 y 70, que establecen:

*“Artículo 69.- El certificado, opinión o dictamen expedido por un Contador Público deberá ser claro, preciso y ceñido estrictamente a la verdad.”*

*“Artículo 70.- Para garantizar la confianza pública en sus certificaciones, dictámenes u opiniones, los Contadores Públicos deberán cumplir estrictamente las disposiciones legales y profesionales y proceder en todo tiempo en forma veraz, digna, leal y de buena fe, evitando actos simulados, así como prestar su concurso a operaciones fraudulentas o de cualquier otro tipo que tiendan a ocultar la realidad financiera de sus clientes, en perjuicio de los intereses del Estado o del patrimonio de particulares, sean estas personas naturales o jurídicas.”*

Como se puede observar el cumplimiento de las anteriores disposiciones busca dar transparencia, veracidad y legalidad a los informes emitidos por la Revisoría Fiscal, razón por la cual los resultados comunicados, llevan implícita la garantía de verdad y certeza que requieren los usuarios de la correspondiente información.

## **19. CLASES DE INFORMES**

Los informes que debe emitir el Revisor Fiscal en desarrollo de sus actividades se pueden clasificar de acuerdo con su contenido en Dictámenes, Atestaciones, Instrucciones, Denuncias y Reportes.

Igualmente, de acuerdo con su oportunidad, se clasifican en:

### **19.1 Informes finales.<sup>14</sup>**

*“Que se emiten al cierre del período contable y con relación a éste, sobre todos los asuntos sometidos a fiscalización”.*

### **19.2 Informes parciales o interinos.<sup>15</sup>**

*“Que se presentan al menos cada tres meses y al culminar las gestiones del Revisor Fiscal, para comunicar las actividades desarrolladas y los resultados obtenidos durante el lapso inmediatamente anterior. Al cierre del período contable sólo habrá lugar a informe final”.*

<sup>14</sup> Comité para la elaboración del Proyecto de Ley sobre Revisoría Fiscal, Superintendencia de Sociedades- Ministerio de Desarrollo Económico.

<sup>15</sup> Ibidem

### **19.3 Informes eventuales.<sup>16</sup>**

*“Que se emiten en oportunidades distintas de las indicadas en los numerales anteriores”.*

## **20. DICTÁMENES.**

Corresponden a la emisión obligatoria del juicio profesional del Revisor Fiscal, una vez concluido el examen y comprobación de los objetos materia de fiscalización. El Dictamen debe constar por escrito y debe sujetarse plenamente a las normas legales y profesionales que le son aplicables.

El Dictamen se define como el Juicio Profesional emitido por una persona de comprobada idoneidad e investida de autoridad por la ley, para expresar una valoración de los hallazgos y la evidencia obtenida, de acuerdo con procedimientos de tipo técnico / científico.

En el dictamen, el Revisor Fiscal expresará la forma de realización del trabajo, la metodología aplicada, las bases que se tomaron para formar su juicio y el cumplimiento de cada una de las funciones y tareas que le competen.

### **20.1 Estructura del dictamen.**

Un dictamen debe incluir, al menos, los siguientes elementos<sup>17</sup>:

*a. Título.*

*b. Fecha de emisión.*

*c. Destinatario.*

*d. Restricciones a su circulación, si las hubiere.*

*e. Manifestación del vínculo o causa por virtud del cual se expide el dictamen.*

*f. Asuntos materia del dictamen, con indicación del período que cubre y de la entidad fiscalizada.*

*g. Identificación del criterio o parámetro con relación al cual se dictamina.*

*h. Identificación de las fuentes de la evidencia obtenida.*

*i. Identificación de los procedimientos aplicados y manifestación de la fecha hasta la cual se practicaron, señalando, cuando sea el caso, si aquéllos están previstos en normas legales o contractuales.*

*j. Descripción de las limitaciones en el alcance, sentido o propósito de los procedimientos, si los hubiere.*

*k. Declaración del juicio profesional.*

*l. Nombre completo del Revisor Fiscal y su firma seguida de la enunciación del número de la tarjeta profesional correspondiente.”*

---

<sup>16</sup> Ibidem

<sup>17</sup> Ibidem

Cuando el revisor fiscal es una persona jurídica, se incluirá la identificación de la sociedad de contadores, indicando su número de registro en complemento a la identificación de la persona natural que la representa.

## **20.2 Modalidades del dictamen.** <sup>18</sup>

*“El juicio profesional expresado en el dictamen podrá consistir en la manifestación de una seguridad positiva o de una seguridad negativa. Podrá asumir la forma de beneplácito, con salvedades, con incertidumbres o reservas, negativo o abstención.*

*Cuando el dictamen se apoye en forma sustancial en el concepto de terceros distintos de quienes integran el órgano de la Revisoría Fiscal, que verse sobre evidencia a la cual no se tenga acceso o cuya evaluación sólo pueda hacerse por profesionales especialmente calificados, en el informe deberá revelarse esa situación”.*

## **20.3. Contenido y alcance del dictamen.**

### **20.3.1. Sobre Estados Financieros.**

La Ley 222 de 1995 en su artículo 38<sup>19</sup> establece para los entes económicos obligados a tener Revisor Fiscal, que los estados financieros que se difundan, es decir, que sean puestos a disposición de los socios o de terceros, deben estar certificados por el representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad fueron elaborados, previa verificación de las afirmaciones implícitas y explícitas como presupuesto para la emisión del dictamen, con el cual deben acompañarse, lo que significa que dicho dictamen solo se imparte sobre estados financieros previamente certificados.

En este orden de ideas, se puede decir que se dictaminan estados financieros que sean objeto de divulgación al público, sea que fueren de propósito general o especial. En todo caso deben dictaminarse los que vayan a hacerse valer con ocasión de la rendición de cuentas de los administradores, de la venta, reorganización, cesión de activos y pasivos, transformaciones, fusión, escisión del ente económico, de la oferta y colocación de valores, distribución de utilidades, capitalización de partidas patrimoniales, disminución de capital, licitaciones o concursos públicos, así como los que deban allegarse en

---

<sup>18</sup> Ibidem

<sup>19</sup> Ley 222/95 Art., 38.- “Son dictaminados aquellos estados financieros certificados que se acompañen de la opinión profesional del Revisor Fiscal, o a falta de este, del Contador Público independiente que los hubiere examinado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas...”



desarrollo de procesos que se tramiten ante los jueces o ante la Administración Pública.

El revisor fiscal debe entender que el dictamen sobre estados financieros es un documento amparado por el derecho a la información, y por tanto tiene que depositarse en las Cámaras de Comercio del domicilio social, junto con los estados financieros para su público conocimiento

De acuerdo con lo consignado en el artículo 208 del Código de Comercio, el dictamen del Revisor Fiscal sobre los estados financieros, debe contener al menos los siguientes puntos:

- ✓ “ .....Si ha obtenido las informaciones necesarias para cumplir sus funciones.
- ✓ Si en el curso de la revisión se han seguido los procedimientos aconsejados por la técnica de interventoría de cuentas;
- ✓ Si en su concepto la contabilidad se lleva conforme a las normas legales y la técnica contable, y si las operaciones registradas se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la asamblea o junta directiva, en su caso;
- ✓ Si el balance y estado de pérdidas y ganancias, han sido tomados fielmente de los libros; y si en su opinión el primero presenta en forma fidedigna, de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, la respectiva situación financiera al terminar el periodo revisado y el segundo refleja el resultado de las operaciones en dicho periodo, y
- ✓ Las reservas o salvedades que tenga sobre la fidelidad de los estados financieros....”
- ✓ Así mismo, dentro del Dictamen, se deben reflejar los hallazgos relacionados con los numerales 17.2.1; 17.2.3; 17.2.5; 17.2.6; 17.2.8, en lo pertinente.

Es de notar que cuando el Código de Comercio se refiere al Balance General y al Estado de Pérdidas y Ganancias, se está refiriendo a los Estados Financieros de Propósito General, propiamente dichos, al tenor de lo dispuesto en el Decreto 2649 de 1993 y la Ley 222 de 1995.

En este punto conviene reiterar que, en el evento que los estados financieros del ejercicio anterior hayan sido examinados por otro Contador Público, se debe indicar esta situación, al igual que el tipo de dictamen emitido y, en el caso de

que se trate de un dictamen con salvedades, las razones que lo originaron, considerando la naturaleza y la validez actual de la salvedad.

Así mismo, cuando los estados financieros de ejercicios anteriores no hayan sido dictaminados, se debe hacer constar este hecho en el dictamen, advirtiendo que la presentación se hace únicamente para fines comparativos.

### **20.3.2 Certificación y dictamen de Estados Financieros.**

Como se sabe, los estados financieros en nuestro país, según las disposiciones vigentes tienen que cumplir con expresos requisitos que se encuentran consignados en la normatividad contable, mas exactamente en el Decreto 2649/93 y en la Ley 222/95; esta última establece en sus artículos 37 y 38, las condiciones de aceptación legal de los mismos

A este particular, vale la pena recordar que el artículo 37 de la ameritada Ley 222 establece de manera inequívoca que el Representante Legal y el Contador Público bajo cuya responsabilidad se prepararon los Estados financieros del ente económico, son las únicas personas encargadas de certificar con su firma tales estados, en garantía que se ha cumplido plenamente con el mandato contenido en el Artículo 57 del Decreto 2649 de 1993, consistente en que se han verificado, previamente a su emisión, las afirmaciones implícitas y explícitas contenidas en cada uno de los elementos que conforman los estados contables, en lo que tiene que ver con existencia, integridad, valuación, derechos y obligaciones, reconocimiento, presentación y revelación de los hechos económicos allí consignados.

El Artículo 37, pues, fija la responsabilidad del representante legal con respecto a la certificación y señala el alcance de la firma del Contador Público que hubiere preparado los Estados Financieros; lo que trae como consecuencia que tales personas deben dejar consignada una manifestación expresa o certificar lo antedicho, declarando junto a su firma en los propios estados financieros o en documento adjunto, que *"han verificado previamente las afirmaciones contenidas en los estados financieros, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros"*, declaración que puede hacerse con estas palabras o con expresiones semejantes, siempre y cuando se haga referencia completa a la verificación de las afirmaciones de que trata el ya citado artículo 57 del Decreto 2649 de 1993.

En este punto es de notar que únicamente se difunden Estados Financieros certificados y dictaminados (cuando exista Revisor Fiscal), esto es, que solo se pueden someter a la consideración o conocimiento de los asociados o de terceros, aquellos estados contables que cumplan con estos requisitos, en prueba de que los mismos han sido tomados fielmente de Libros de Contabilidad debidamente registrados e igualmente que los hechos económicos allí

presentados han cumplido con los principios o normas de contabilidad de general aceptación, corresponden con la realidad y reflejan fidedignamente la situación financiera en la fecha de corte del respectivo año.

Así las cosas, se excluye entonces la firma del Revisor Fiscal de los Estados Financieros certificados, ya que dicho profesional no certifica estos documentos sino que los dictamina, esto es, emite un juicio profesional basado en la evidencia obtenida como producto de su examen, para lo cual expide el respectivo Dictamen, el cual se acompaña con los Estados Financieros, al tenor de lo dispuesto en el Artículo 38 de la Ley 222 de 1995

Lo anterior denota sin sombra de duda, que un Revisor Fiscal solo puede suscribir Estados Financieros que lleven previamente la firma del Representante Legal y del Contador Público, pues estos son responsables de los mismos en su calidad de certificantes; al Revisor Fiscal solo le compete emitir un juicio profesional sobre dichos estados, el cual plasma en su dictamen que se acompaña con estos documentos.

Por ello, la razón de ser de la expresión “(...) *ver la opinión adjunta*” u otra similar (...)” que se antepone a su firma, ya que ésta alcanza y tiene el sentido de su dictamen, el cual no representa una certificación; lo que pone de presente el rol de quien dictamina y diferencia de esta manera que el Revisor Fiscal en modo alguno certifica los Estados Financieros.

Lo expuesto, denota entonces que, tanto el Contador Público responsable de la preparación de los estados contables, como el Revisor Fiscal deben asegurarse de manera fundamentada que cada “afirmación o aseveración” en que se representa cada una de las partidas que componen los elementos de los estados financieros, corresponde con la realidad económica del ente. Huelga decir, que una “afirmación o aseveración” se entiende y así se debe leer, como una partida reconocida en la contabilidad e informada en los estados financieros, esto es, incorporada como parte de los mismos, ha sido valuada correctamente y aceptada en su integridad.

Así las cosas, cuando en el balance de una empresa, se reflejan por ejemplo unas determinadas “cuentas por cobrar”, por un monto específico; significa que en la práctica, la administración del ente – y por supuesto el contador-, están diciendo, “afirmando” que las cuentas por cobrar son esas, que no existen otras, y que su valor es el señalado en tal balance, todo lo cual certifican a la luz de las disposiciones vigentes.

Ello significa que el contador (preparador de la información), se hace responsable por todas las cifras informadas, incluidas aquellas que vienen de periodos contables anteriores, aún a pesar que el profesional aludido no hubiere estado al frente de la contabilidad en esos años.

La misma responsabilidad descrita en el párrafo anterior, le es aplicable al Revisor Fiscal en ejercicio, quien estando al frente de sus labores, en los casos en que sea necesario, se encuentra en la obligación de dictaminar toda la información de la compañía, aún cuando ésta corresponda a ejercicios anteriores o a periodos en los cuales no ocupaba el cargo de Revisor Fiscal, en el entendimiento que la contabilidad es acumulativa y de carácter continuo.

De la misma manera, se debe recordar que la preparación y presentación de los estados financieros es responsabilidad de la administración del ente, al tenor de lo dispuesto en el Art. 19 del Decreto 2649 de 1993, razón por la cual ésta, debe precaver la adopción de las medidas necesarias para garantizar la continuidad del ciclo de elaboración y presentación de la información financiera de la compañía.

### **20.3.3 Sobre el cumplimiento de obligaciones relacionadas con el Sistema de Seguridad Social Integral.**

En este campo, el Revisor Fiscal en su dictamen deberá expresar su conformidad o no, sobre el cumplimiento de las obligaciones del ente económico en esta materia, en particular en los siguientes puntos:

- ✓ Si el aportante ha cumplido durante el período sus obligaciones de autoliquidación y pago de aportes
- ✓ Si los datos incorporados en las autoliquidaciones son veraces y se han determinado correctamente las bases de cotización
- ✓ Si son correctos los datos sobre afiliados al sistema
- ✓ Si el aportante se encuentra a paz y salvo por el pago de aportes al cierre del período de acuerdo con los plazos fijados
- ✓ Si existen irregularidades contables en relación con los aportes al sistema, especialmente las relativas a bases de cotización, aportes laborales y patronales
- ✓ Salvedades a que haya lugar
- ✓ Así mismo, dentro del Dictamen, se deben reflejar los hallazgos relacionados con los numerales **17.2.1; 17.2.4; 17.2.5; 17.2.6 y 17.2.8**, en lo pertinente.

### **20.3.4 Sobre la concordancia entre los Estados Financieros y el Informe de Gestión.**

En este campo deberá expresar sus conclusiones sobre los siguientes puntos:

- ✓ Conclusiones sobre la evolución de los negocios,
- ✓ Conclusiones sobre la Situación jurídica
- ✓ Conclusiones sobre la Situación económica
- ✓ Conclusiones sobre la Situación administrativa
- ✓ Conclusiones sobre los acontecimientos posteriores al cierre
- ✓ Análisis sobre la evolución previsible de la entidad
- ✓ Conclusiones sobre las operaciones con socios y administradores
- ✓ Cumplimiento de disposiciones sobre propiedad intelectual y derechos de autor
- ✓ Así mismo, dentro del Dictamen, se deben reflejar los hallazgos relacionados con los numerales 17.2.1; 17.2.2; 17.2.3; 17.2.4; 17.2.5; 17.2.6; 17.2.7; 17.2.8 y 17.2.9, en lo pertinente.

#### **20.3.5 Sobre la gestión administrativa y el control interno.**

La información exigida en el artículo 209 del Código de Comercio, está protegida por el derecho a la intimidad, su destinatario exclusivo es la asamblea, junta de socios o máximo órgano de dirección. En tal circunstancia es independiente y no puede incorporarse en el dictamen sobre estados financieros, razón por la cual debe constar en un documento separado.

Este juicio profesional debe contener por lo menos las siguientes declaraciones, conforme al citado artículo:

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

Igualmente, en este acápite el Revisor Fiscal deberá expresar su juicio profesional en torno de los siguientes tópicos:

- ✓ Si hay y, si se encuentra establecido un control permanente de los valores sociales, conforme los presupuestos especificados en el desarrollo de esta orientación.
- ✓ Análisis sobre la diligencia de los administradores en la conducción del ente económico
- ✓ Así mismo, se deben reflejar los hallazgos relacionados con los numerales **17.2.1; 17.2.2; 17.2.4; 17.2.5; 17.2.6; 17.2.7; 17.2.8 y 17.2.9**, en lo pertinente.

#### **20.3.6 Sobre el procesamiento electrónico de datos, la estructura del departamento de sistemas y la seguridad de la información.**

El Revisor Fiscal deberá pronunciarse en su dictamen para cumplir con este punto, sobre los hallazgos encontrados, en relación con los numerales **17.2.1; 17.2.2 y 17.2.8**, en lo pertinente.

#### **20.3.7 Sobre el medio ambiente.**

El Revisor Fiscal deberá pronunciarse en su dictamen para cumplir con este punto, sobre los hallazgos encontrados, en relación con los numerales **17.2.1; 17.2.2 y 17.2.9**, en lo pertinente.

#### **20.3.8. Sentido del dictamen del Revisor Fiscal.**

El sentido del juicio profesional del Revisor Fiscal, será el que se indique dentro del dictamen correspondiente; se entiende que el mismo debe ajustarse a las disposiciones consignadas en el Código de Comercio.

El Revisor Fiscal tiene libertad respecto a la forma de presentación de su informe, pero debe cuidar que éste revele todos los aspectos que comprenden el alcance del trabajo realizado y sus obligaciones.

Cuando el Revisor Fiscal considere que debe expresar salvedades, lo debe hacer de manera clara e inequívoca, indicando los motivos e importancia de la salvedad.

Así las cosas, además del contenido de los numerales anteriores (que se reflejan en el dictamen), el Revisor Fiscal debe hacer alusión a los siguientes aspectos:

- ✓ Identificación de los estados financieros de propósito general a saber: Balance General, Estado de Resultados, Estado de Cambios en el Patrimonio, Estado de Cambios en la Situación Financiera y Estado de Flujo de Efectivo, con indicación de las fechas de corte y de los ejercicios correspondientes.
- ✓ Información sobre la naturaleza y alcance de la revisoría, debiendo mencionar como se explicó precedentemente, aspectos tales como:
  - Si fueron obtenidas las informaciones necesarias para cumplir sus funciones.
  - Identificación del criterio o parámetro con relación al cual se dictamina.
  - Identificación de los procedimientos aplicados y manifestación de la fecha hasta la cual se practicaron, señalando cuando sea el caso, si están previstos en normas legales o contractuales.
  - Si la labor adelantada por la revisoría fiscal aporta seguridad sobre los estados financieros, que permita fundamentar debidamente el informe o dictamen.
  - Si se formuló un plan de fiscalización que permita garantizar la obtención de una información financiera de calidad, acorde con las exigencias legales sobre el particular.
  - Si las operaciones registradas se ajustan a los estatutos y a las directrices de la Asamblea o junta de socios.
- ✓ El juicio profesional, en el que se hace referencia a los siguientes puntos:
  - Si la contabilidad es llevada conforme a las normas legales y la técnica contable.
  - Si los estados financieros han sido tomados fielmente de los libros.
  - Si los estados financieros han sido preparados de acuerdo con principios o normas de contabilidad generalmente aceptadas en Colombia y si tales principios han sido aplicados de manera uniforme en el período corriente en relación con el período anterior.



- Si los estados financieros presentan en forma fidedigna la situación financiera del ente, los resultados de las operaciones, los cambios en la situación financiera, en el patrimonio y en los flujos de efectivo por el período revisado.
- Procedimientos aplicados para actualización de cifras de los estados financieros.
- Si en su criterio los estados financieros presentan de forma fidedigna la situación financiera del ente económico.
- Las reservas o salvedades a que esté sujeto el juicio profesional.

Adicionalmente, debe contener los siguientes aspectos:

- Identificación del ente económico fiscalizado
- Nombre completo, firma y número de matrícula profesional del Revisor Fiscal, persona natural que lo suscribe.
- Nombre completo y número de registro profesional de la sociedad de contadores públicos, por cuenta de la cual se actúa.
- La fecha del dictamen, (fecha en que se pone a disposición de los asociados)

### **20.3.9. Autenticidad de los dictámenes.**

La Ley ha delegado en los revisores fiscales, la delicada función de emitir juicio profesional acerca de la fidedignidad de la información contenida en los estados financieros certificados y en los demás aspectos materia de fiscalización, razón por la cual, lo reviste de todas las facultades para el ejercicio de sus funciones.

La emisión del juicio profesional sobre fidedignidad requiere, entre otros elementos, realizar pruebas sobre la verificación de afirmaciones requeridas para la certificación de estados financieros, según lo establecido en los artículos 52 del Código de Comercio y 57 del Decreto 2649 de 1993.

En este estadio, se debe afirmar que conforme a los artículos 39 de la Ley 222 de 1995 y 208 del Código de Comercio, los estados financieros certificados, así como los dictaminados, se presumen auténticos, salvo prueba en contrario.

En este sentido, se puede decir que la fidelidad de los estados financieros se encuentra asegurada por el dictamen del Revisor Fiscal, que consiste como se ha dicho tantas veces, en el juicio profesional formulado como resultado de la

labor de fiscalización desarrollada, la cual se desprende de la obtención de la información necesaria para formar una evidencia, así como de la aplicación de procedimientos de fiscalización aconsejados por la Técnica de Interventoría de Cuentas.

Para que los estados financieros se reputen auténticos y fidedignos requieren en primer lugar, como se ha expuesto, cumplir con los requisitos de la certificación de dicha información, así como con los relativos al dictamen del Revisor Fiscal y a la aprobación del máximo órgano de dirección del ente económico. En caso de no ser aprobados por el máximo órgano de dirección, no se afecta su autenticidad y fidelidad, mientras no se desvirtúe la presunción legal de veracidad con la que se encuentran revestidos, en virtud de la fe pública que tienen incorporada.

#### **20.4. Modificación del dictamen del Revisor Fiscal.**

El informe del Revisor Fiscal solo podrá ser modificado para adicionar aspectos omitidos cuando las entidades gubernamentales que ejercen inspección, vigilancia o control, así lo recomienden, en razón a que el mismo no se ajusta a las normas legales, lo que significa que un informe una vez emitido, no puede ser modificado sino únicamente adicionado, aclarado o precisado en sus efectos o alcances.

El máximo órgano de dirección de los entes económicos tiene la potestad de objetar y ordenar modificaciones a los estados financieros, pero carece de atribuciones para ordenar modificaciones al dictamen del Revisor Fiscal, dada la autonomía e independencia de esta institución.

En el evento que el máximo órgano del ente económico ordene modificaciones a la información generada o, las entidades de inspección, control y vigilancia ordenen rectificaciones a los estados financieros, el Revisor Fiscal estará en la obligación de adicionar, aclarar y precisar el dictamen emitido inicialmente. En este caso deberá dejar constancia de que ya existe un dictamen anterior.

Finalmente, en este punto conviene recordar, que los dictámenes no se pueden discutir previamente a su emisión con la administración del ente económico, so pena de que el dictamen pueda ser objeto de influencias e intereses que le resten objetividad al juicio profesional.

#### **21. ATESTACIONES.**

Este tipo de informes, corresponden al testimonio del Revisor Fiscal, consistente en una declaración o manifestación expresa, en la que expone la responsabilidad que asume respecto al contenido de algún documento preparado y certificado por la administración. Es decir, que se compromete

como testigo fiel de los hechos u operaciones que se exponen y, certifica la autenticidad o veracidad de las declaraciones realizadas por funcionarios o empleados del ente económico.

Únicamente se pueden atestar declaraciones emitidas por personas identificadas que sean responsables de éstas y, que puedan ser comprobadas mediante confrontación con documentos registrados por los sistemas de información del ente económico

### **21.1 “Estructura De Las Atestaciones.”<sup>21</sup>**

*Una atestación debe incluir, al menos, los siguientes elementos:*

- a. Título.*
- b. Fecha de emisión.*
- c. Destinatario.*
- d. Restricciones a su circulación, si las hubiere.....*
- f. Identificación de la declaración objeto de la atestación, con indicación de su sentido y autor.*
- g. Identificación del criterio o parámetro con relación al cual la declaración es examinada.*
- h. Descripción de las fuentes de la evidencia obtenida para comprobar la autenticidad o veracidad de la declaración en cuestión.*
- i. Identificación de los procedimientos aplicados.... señalando, cuando sea el caso, si aquellos están previstos en normas legales o contractuales.*
- j. Descripción de las limitaciones en el alcance, sentido o propósito de los procedimientos aplicados, si fuere el caso.*
- k. Manifestación de la conclusión obtenida sobre la autenticidad o veracidad de la declaración objeto de la atestación. La atestación debe asumir la forma de una seguridad positiva. Si esto no fuere posible se expresará la causa de ello.*
- l. Nombre completo del Revisor Fiscal y su firma..... seguida de la enunciación del número de la tarjeta profesional correspondiente.”*

Cuando el revisor fiscal es una persona jurídica, se incluirá la identificación de la sociedad de contadores, indicando su número de registro en complemento a la identificación de la persona natural que la representa.

## **22. INSTRUCCIONES.**

Este tipo de informe corresponde a documentos mediante los cuales, el Revisor Fiscal pone en conocimiento errores, irregularidades, fraudes, actos ilegales, condiciones reportables y deficiencias significativas del control interno organizacional, o así mismo cuando como producto de su trabajo entrega las

---

<sup>21</sup> Comité para la elaboración del Proyecto de Ley sobre Revisoría Fiscal, Superintendencia de Sociedades- Ministerio de Desarrollo Económico.

instrucciones que juzgue pertinentes para proponer actos tendientes a la corrección de tales hechos.

### **22.1. Estructura de las Instrucciones.**

Una instrucción debe contener, al menos, los siguientes elementos:<sup>22</sup>

- a. Título.
- b. Fecha de emisión.
- c. Destinatario. Las instrucciones deberán dirigirse a la persona u órgano del ente fiscalizado que sea competente para resolver sobre ellas y, de ser el caso, a su superior.
- d. Restricciones a su circulación.
- e. Descripción de los hechos que constituyen su objeto, indicando si se trata de error, irregularidad, fraude, acto ilegal, condición reportable, deficiencia significativa del control organizacional y, de ser posible, la identificación del autor.
- f. El criterio o parámetro al cual debieron sujetarse los hechos materia de las observaciones.
- g. Propuesta de los correctivos que se consideren pertinentes.
- h. Nombre completo del Revisor Fiscal y su firma, seguida del número de la tarjeta profesional correspondiente.

Cuando el revisor fiscal es una persona jurídica, se incluirá la identificación de la sociedad de contadores, indicando su número de registro en complemento a la identificación de la persona natural que la representa.

### **23. DENUNCIAS.**

Esta actuación, corresponde, en el evento que ocurridos los hechos descritos en el acápite de instrucciones, los autores de los mismos sean renuentes a implementar los correctivos instruidos o sean reiterativos en las conductas tipificadas en el numeral anterior. Ante esta situación el Revisor Fiscal deberá proceder a efectuar la denuncia correspondiente.

#### **23.1 Estructura de las denuncias.**

Las denuncias deben contener, al menos, los siguientes elementos<sup>23</sup>:

- a. Título.
- b. Fecha de emisión.

---

<sup>22</sup> Ibidem

<sup>23</sup> Ibidem

- c. Destinatario. Las denuncias deberán dirigirse a la persona u órgano del ente fiscalizado que sea competente para resolver sobre ellas y, de ser el caso, a su superior y a la entidad que ejerza inspección, vigilancia o control.
- d. Restricciones a su circulación
- e. Descripción de los hechos que constituyen su objeto, indicando si se trata de error, irregularidad, fraude, acto ilegal, condición reportable, deficiencia significativa del control organizacional y, de ser posible, la identificación del autor de los mismos.
- f. El criterio o parámetro al cual debieron sujetarse los hechos materia de las denuncias.
- h. Nombre completo del Revisor Fiscal y su firma, seguida del número de la tarjeta profesional correspondiente.

Cuando el revisor fiscal es una persona jurídica, se incluirá la identificación de la sociedad de contadores, indicando su número de registro en complemento a la identificación de la persona natural que la representa.

## **24. REPORTE.**

Consisten en informes sobre las actividades realizadas por la Revisoría Fiscal, sobre distintos tópicos de su ejercicio.

### **24.1 “Estructura de los reportes.”<sup>24</sup>**

*Un reporte debe contener, al menos, los siguientes elementos:*

- a. *Título.*
- b. *Fecha de emisión.*
- c. *Destinatario.*
- d. *Restricciones a su circulación.*
- e. *Una descripción de la gestión realizada por la Revisoría Fiscal que versará sobre asuntos tales como:*
  - 1. *Fecha efectiva de iniciación y terminación de sus labores.*
  - 2. *Criterios utilizados para planear y ejecutar el trabajo.....*
  - 3. *Detalle de la forma como se hubiese ejecutado el presupuesto asignado a la Revisoría Fiscal, que entre otras cosas, incluirá:*
    - .... Información sobre los recursos humanos utilizados para desarrollar el trabajo, incluyendo los expertos consultados, indicando sus calidades profesionales, la manera como se hubiese distribuido el trabajo y la dedicación horaria de cada uno de los integrantes de la Revisoría.*
    - .... Concepto sobre la suficiencia y adecuación de los recursos utilizados por la Revisoría Fiscal y propuesta sobre las apropiaciones que deberían hacerse para el futuro.*

---

<sup>24</sup> Ibidem

4. *Manifestación de las principales labores desarrolladas, de los logros alcanzados y de las dificultades que se hubiesen afrontado para realizar cabalmente sus funciones.*

f. *Enumeración de recomendaciones para mejorar la eficacia y eficiencia de la Revisoría Fiscal, así como la calidad de la comunicación de ésta con los diferentes órganos, funcionarios y empleados del ente fiscalizado.*

g- *Nombre completo del Revisor Fiscal y su firma, seguida de la enunciación del número de la tarjeta profesional correspondiente.....”*

Cuando el revisor fiscal es una persona jurídica, se incluirá la identificación de la sociedad de contadores, indicando su número de registro en complemento a la identificación de la persona natural que la representa.

## **25 CONSERVACION Y MANEJO DE LOS INFORMES .**

### **25.1 Publicidad y difusión de los informes<sup>25</sup>**

En lo atinente con los dictámenes, “*estos se darán a conocer conjuntamente con la información dictaminada, en la oportunidad y por los mismos medios en que ésta se divulgue*”, salvo que en forma expresa se indique el lugar donde el dictamen se encuentre y pueda ser consultado. Cuando normas especiales establezcan restricción de publicidad, como en el caso del artículo 209 del Código de Comercio, la publicidad se entiende cumplida con la entrega a los destinatarios.

*“Los dictámenes sobre estados financieros de propósito general se depositarán simultáneamente con éstos por el respectivo ente económico en el registro público correspondiente.....”*

*“Las atestaciones, los reportes”, las instrucciones y las denuncias “se darán a conocer únicamente a sus destinatarios y a las autoridades cuando éstas lo soliciten en desarrollo de sus funciones....”* o existan normas que lo obliguen, especialmente en el caso de las denuncias.

### **25.2 “Otra Información publicada conjuntamente con los informes<sup>26</sup> .**

*Cuando un informe de la Revisoría Fiscal vaya a ser publicado conjuntamente con información no dictaminada, aquella se cerciorará de que no existan incongruencias y hará las salvedades que sean del caso....”*

---

<sup>25</sup> Ibidem

<sup>26</sup> Ibidem

### **25.3 Utilización de los Informes para propósitos distintos.**

*“Los informes de la Revisoría Fiscal no podrán ser utilizados para propósitos distintos...”<sup>27</sup>* de los expresamente indicados en ellos. Este principio no impide la consideración de los informes para efectos de evaluar la conducta de la Revisoría Fiscal.

### **25.4 “Archivo de Informes.”<sup>28</sup>**

*Cada Revisor Fiscal deberá expedir copia auténtica e íntegra de sus informes y formar con ella un archivo consecutivo, que deberá permanecer en poder de la Revisoría Fiscal, estará sometido a reserva y, en consecuencia, sólo podrá ser consultado por las personas autorizadas por la ley para examinar los libros y documentos de la entidad fiscalizada”.*

## **26. RESPONSABILIDADES DEL REVISOR FISCAL.**

### **26.1. Concepto de responsabilidad.**

La responsabilidad es entendida como el deber impuesto por el ordenamiento jurídico, en virtud del cual existe la obligación de responder por las consecuencias de los propios actos o de aquellos realizados por terceros.

En etimología y gramática, el término responsabilidad está vinculado a una persona. Por consiguiente, es un término de relación, y por ello, indica que se es responsable ante otra persona: una que ocasiona el daño y otra que lo sufre o padece.

Para efectos de entender su aplicación, se puede analizar, de una parte, desde una perspectiva punitiva, que se determina por la aplicación de un castigo, sanción o pena, como consecuencia de incurrir en unas conductas desviadas o prohibidas por la ley. La imposición de dichas sanciones o penas tienen por finalidad la armonía de la sociedad y proteger los bienes tutelados por normas de carácter superior.

La segunda concepción se fundamenta en la reposición patrimonial que debe hacer el sujeto frente a los daños causados, como consecuencia de conductas propias o de terceros, para lo cual se puede acudir a la restitución de los bienes o al pago de una indemnización que incluya no sólo el concepto de los perjuicios patrimoniales causados sino también, los daños morales, de ser necesario.

---

<sup>27</sup> Ibidem

<sup>28</sup> Ibidem



Entonces, para que una autoridad del Estado, pueda declarar la responsabilidad del Revisor Fiscal, es indispensable que existan pruebas dirigidas a dar certeza que la persona actuó con culpabilidad, (dolo – culpa), así como la presencia real de un daño y la correspondiente relación de causalidad entre una y otra.

Así, la culpa, es definida como la falta voluntaria o no de una persona que produce un mal o daño, generada ya sea por el descuido o desprecio absoluto en la adopción de las precauciones más elementales para evitar la ocurrencia del daño mismo, o por la intencionalidad y conciencia de causarlo.

En lo que atañe al concepto de dolo, según el diccionario jurídico de Raymond Guillen y Jean Vicent *“Es la maniobra fraudulenta que tiene por objeto engañar a una de las partes en un acto jurídico, a fin de lograr el consentimiento de ella”*. Por su parte, el daño, es considerado como el detrimento, pérdida o menoscabo del patrimonio de una persona.

Ahora bien, para que el Revisor Fiscal sujeto a una investigación, pueda ser librado de responsabilidad o disminuida la misma, es necesaria la ocurrencia de hechos constitutivos de causales de exoneración de responsabilidad, tales como la fuerza mayor, el caso fortuito, hechos de terceros o inclusive, la culpa exclusiva del afectado.

Para efectos de acercar la conceptualización de los citados términos, se puede afirmar que la fuerza mayor es toda situación que no puede ser prevista o siendo previsible no es controlable o resistible. El caso fortuito, por su parte, es un suceso inopinado que no se puede prever ni resistir.

Los hechos de terceros se presentan cuando la causa del mal se debe a la intervención de terceros que ejecutan o inducen acciones contrarias a las determinadas por quién tiene la responsabilidad de la acción. En este caso, el Revisor Fiscal no cuenta con autonomía para la ejecución de la labor y en tal razón existen vicios de voluntad.

A título de ejemplo de hecho de terceros, se puede mencionar la situación en la que se determinan procedimientos, de manera que las instrucciones son establecidas con la obligatoriedad de su observancia, como sucede en el caso de quienes actúan por cuenta de organizaciones profesionales que establecen la obligatoria aplicación de un determinado Know How, caso en el cual el Revisor Fiscal persona natural, posee un atenuante en el acto cometido.

La culpa exclusiva del afectado se presenta cuando éste, no observa las instrucciones emitidas por el actor. En las obligaciones de medio se puede demostrar que se actuó con la debida diligencia y cuidado prudente.

## **26.2. Tipos de responsabilidad.**

Los tipos de responsabilidad se refieren a aquel elemento de un proceso sobre el que recae la determinación de la culpa, que como ya se ha dicho, es el elemento determinante de su tipificación. Desde esta perspectiva se han desarrollado básicamente dos tipos de responsabilidad: la responsabilidad objetiva y la subjetiva.

### **26.2.1 Responsabilidad objetiva.**

La responsabilidad objetiva se conoce también como de resultados y se caracteriza porque la obligación de reponer se fundamenta exclusivamente en el producto, sin importar lo que ha sucedido en el proceso. La conducta se califica por las conclusiones sin importar los medios que el responsable haya efectuado en el control de la situación realizada.

Este tipo de responsabilidad ha sido proscrito en la jurisdicción penal de la mayor parte de las naciones democráticas, al igual que del derecho de profesiones, por cuanto en general es violatoria del debido proceso y, porque de alguna manera presupone que en la realización de una actividad profesional como la revisoría fiscal se puede garantizar un determinado resultado, evento que es contrario a las regulaciones disciplinarias.

En la tipificación de la conducta sólo se considera el resultado, como es el caso de no presentar un informe, no comunicar oportunamente un hecho relevante, presentar un informe financiero con inexactitudes; pero sin considerar la diligencia con que se haya actuado en el proceso, como tampoco si se actuó con el cuidado prudente para evitar estas situaciones.

Por ello, en la responsabilidad objetiva no es necesario demostrar la culpa, esta se presume, debido a las características del resultado o producto y, de ella solo se puede exonerar posteriormente por la demostración de fuerza mayor, caso fortuito, hechos de terceros o exclusiva culpa del afectado, como ya se ha dicho, pero en todo caso la carga de la prueba es del presunto responsable, ya que se presume culpable y por ende debe probar su inocencia.

La aplicación del concepto de responsabilidad objetiva requiere unos presupuestos; entre ellos es determinante la condición de que el resultado dependa totalmente del Revisor Fiscal, este tiene autonomía en la realización de la labor y en tal circunstancia ejerce control real sobre el resultado, lo cual es posible en contratos de obra, en particular aquellos encaminados a obtener un resultado posible e inequívoco por la ausencia de factores aleatorios que afectan la certeza. Esto determina la posibilidad de responsabilidad objetiva en

labores de constatación pero no así en las de evaluación, donde el factor fundamental es el juicio derivado de la experticia aplicado con diligencia y cuidado prudente, tal el caso de la revisoría fiscal.

Lamentablemente, la responsabilidad objetiva de manera ilegal, no ha sido proscrita en el ejercicio de la revisoría fiscal, ya que los organismos de inspección, control y vigilancia, la consideran un eficiente instrumento de control preventivo, que amedrenta y, que sirve para presionar la diligencia de los actores objeto de supervisión.

### **26.2.2 Responsabilidad subjetiva.**

Contrario a la responsabilidad objetiva, en este caso la responsabilidad es de medios, se presenta en el proceso, siendo el resultado de la actuación negligente con intención o sin ella, y por ende la carga de la prueba es de quién juzga o reclama. En este caso, sus acciones u omisiones únicamente darán lugar a condena o a sanciones cuando quede plenamente establecido que obraron en forma negligente o imprudente.

Se presume que el Revisor Fiscal ha obrado en forma diligente, cuando demuestre que actuó con sujeción a las normas aplicables. Por tanto, la evaluación de la conducta deberá hacerse en concreto, teniendo en cuenta lo que cualquiera otra persona de sus calidades y funciones (a luz de las normas), hubiese estimado suficiente y factible en las circunstancias y, en consideración al grado de avance requerido del proceso de trabajo.

La conducta se evaluará en conjunto, en forma tal que se consideren las distintas acciones que sean útiles para adquirir certeza sobre la calidad de la tarea en cuestión. Por ende, los revisores fiscales, sólo son responsables por la falta de detección de hechos que, de acuerdo con las normas legales constituyan una irregularidad.

El Revisor Fiscal no es responsable cuando se le niegue el acceso a información íntegra y objetiva, se oculte, tergiversa o se le suministre documentación incompleta, inexacta e inoportuna. Esta situación no se opone al cumplimiento de la obligación de avisar o revelar oportunamente esas conductas, ni al deber de practicar procedimientos alternos para corroborar las fuentes de la información y las pruebas de certeza.

### **26.3 Fuentes de la responsabilidad.**

La responsabilidad del Revisor Fiscal se origina en las conductas establecidas en la regulación y, se determina en diferentes causas, entre las cuales se destacan la violación de los derechos, el incumplimiento de las obligaciones establecidas por la norma o contrato, el abuso en los propios derechos o en la

generación de daños a terceros vinculados o no a la relación contractual o legal.

#### **26.4 Violación de derechos.**

La primera fuente de responsabilidad es la violación de derechos cuando ésta genere (en terceros o en la sociedad en su conjunto), daños, es decir detrimentos en su integridad patrimonial o moral. Estos derechos han sido clasificados históricamente como individuales, sociales, personalísimos y ambientales.

Los derechos individuales o de primera generación corresponden fundamentalmente a aspectos patrimoniales, derivados del derecho a la propiedad, al trabajo y al ejercicio de industria lícita, que caracterizó la revolución burguesa y se han insertado en los ordenamientos constitucionales del estado-nación, incluido el nuestro.

Los derechos sociales o de segunda generación se refieren a la dignidad del hombre y su posibilidad de disfrutar determinados niveles de bienestar, por la satisfacción de necesidades básicas esenciales. Dentro de estos derechos sociales se encuentran el derecho laboral con sus prescripciones de remuneración justa, condiciones dignas de trabajo y seguridad social, así como la salud, la educación y la vivienda digna.

Los derechos personalísimos o de tercera generación se refieren, mas allá de la reparación del daño patrimonial una vez este se haya consumado, a su prevención en asuntos que tienen que ver con el individuo mismo, como el derecho a la vida, a la integridad física, al propio cuerpo, la integridad espiritual, los datos personales, la intimidad.

Los derechos ambientales y ecológicos o de cuarta generación, parten del criterio del derecho de la sociedad a elevar su calidad de vida, el cual no puede ser objeto de violación por prácticas contaminantes en lo ecológico, con el pretexto de proveer bienes y servicios.

Cuando los revisores fiscales coadyuvan o infringen los derechos de los demás, se hacen sujetos de responsabilidad y deben asumir la reposición del daño.

#### **26.5. Incumplimiento de obligaciones.**

La segunda fuente de responsabilidades es el incumplimiento de obligaciones, las cuales pueden tener un origen legal o contractual. Una obligación es un precepto de inexcusable cumplimiento, un vínculo legal voluntario o de hecho, que impone una acción o una omisión.

No debe olvidarse que la revisoría fiscal se fundamenta en la protección del interés público y ello, da a sus ejecutantes una serie de condiciones muy especiales, como su asimilación a funcionario público, entre otros aspectos para efecto de responsabilidades legales; de lo cual se deriva el establecimiento de una serie de obligaciones, las cuales, por tal motivo, no pueden ser objeto de convenios o limitaciones por contratos entre particulares.

La segunda fuente de las obligaciones es la contractual, en donde por acuerdo de voluntades se adquieren una serie de obligaciones de hacer, las cuales no sustituyen ni menguan la obligación de cumplir las de origen legal.

Una tercera fuente de obligaciones es de origen profesional, aunque en nuestro medio ellas se confundan con las legales, por cuanto nuestro Código de Ética fue prescrito por norma legal.

#### **26.6. El abuso de derechos.**

La legislación y las relaciones contractuales otorgan una serie de derechos a los revisores fiscales en su ejercicio. Pero no puede abusarse de estos derechos porque tal acción constituye una fuente de responsabilidad, cuyo caso más típico parece ser el uso indebido de información privilegiada.

Se entiende por abuso una perversión del uso, es decir el mal uso o empleo arbitrario de los derechos, llevándolos fuera de los límites impuestos por la razón y la justicia, que por tanto atacan en forma directa o indirecta las leyes o el interés general.

El abuso consiste en el ejercicio del derecho en perjuicio ajeno, antes que en beneficio propio, o en una acción u omisión jurídica, positivamente protegida que lesiona un legítimo interés, desprovisto de correlativa defensa. En síntesis en el empleo antisocial de una facultad.

#### **26.7. Generación de daño.**

El daño es un detrimento, perjuicio o menoscabo que por acción de otro se recibe en la persona o en los bienes. Puede originarse en el dolo, la culpa o en caso fortuito, según el grado de intencionalidad, negligencia o casualidad entre el Revisor Fiscal y la consecuencia del acto.

El daño puede ser no sólo de carácter patrimonial sino también de índole moral, cuando se ocasiona lesión a una persona en su honor, reputación, afectos o sentimientos, por acción culpable o dolosa; en todo caso, el afectado, debe ser indemnizado o resarcido una vez se declare la responsabilidad del Revisor Fiscal.

## **26.8 Formas de responsabilidad.**

Los revisores fiscales deben afrontar las consecuencias de sus propios comportamientos, consistan éstos en acciones u omisiones. Por consiguiente, no son responsables por los hechos de terceros o por el incumplimiento de éstos en cuanto a deberes u obligaciones, como es el caso de la actuación de las entidades usuarias de sus servicios o la de sus administradores.

Con sujeción a lo previsto en la ley y con relación a sus funciones, los revisores fiscales tienen una responsabilidad que puede ser de naturaleza civil, penal, contravencional, administrativa o disciplinaria, derivada de la violación de la ley o las normas profesionales, o en su defecto de sus obligaciones contractuales, según sea el caso.

### **26.8.1 Responsabilidad moral.**

La responsabilidad moral surge cuando las consecuencias que deben enfrentarse son de índole interna, subjetiva y no trascienden al campo externo de la persona, es decir cuando se violentan normas de conducta moral y espiritual. Así, quien comete un pecado tiene una responsabilidad moral ya que debe expiar los efectos subjetivos, espirituales o morales de sus actos, conductas o hechos. Solamente su conciencia o el Dios de su religión, le tomará cuenta de sus actos, por lo tanto es una responsabilidad personalísima que escapa de la órbita jurídica, disciplinaria y de las consecuencias contenidas en la ley. Es decir, por contravenciones de índole moral no responden los revisores fiscales.

### **26.8.2. Responsabilidad jurídica.**

Esta responsabilidad trasciende el campo externo del sujeto, afecta su vida de relación, su actividad referida al grupo en el cual actúa y por lo tanto tiene repercusiones jurídicas, expresadas en la necesidad de reencausar conductas o realizar una reposición patrimonial. Esta a su vez se divide en responsabilidad personal y patrimonial.

#### **26.8.2.1 Responsabilidad personal.**

Consiste en el ámbito en el que la exigencia se dirige a la sanción de la persona a quién se imputa la lesión o puesta en peligro de un bien jurídico.

#### **26.8.2.2 Responsabilidad patrimonial.**

La pretensión es la restitución del bien lesionado o su compensación económica o la indemnización de perjuicios.

## **26.9 Asignación de responsabilidades.**

Se trata de establecer el sujeto de la responsabilidad, quién detendrá la obligación de resarcir el daño causado o el deber de reorientación de la conducta. Durante la respectiva investigación puede surgir que, no siempre el responsable directo es sujeto de responsabilidad o no siempre es una sola persona la responsable.

### **26.9.1 Responsabilidad individual.**

La obligación de reponer el daño causado recae exclusivamente sobre el Revisor Fiscal que cometió la falta. Por ello tiene gran importancia en los campos de la responsabilidad penal y disciplinaria.

### **26.9.2 Responsabilidad civil subsidiaria.**

Es la responsabilidad patrimonial que recae sobre un tercero, no causante del daño o lesión cuando lo establece la ley o se ha estipulado contractualmente. Para exigir responsabilidad subsidiaria en la respectiva investigación, no es necesario que el responsable directo sea declarado insolvente.

### **26.9.3 Responsabilidad personal subsidiaria.**

Se presenta cuando un juez ordena como sanción penal el pago de una multa y el Revisor Fiscal no la cumple, puede hacerse efectiva con el cumplimiento de la pena de arresto.

### **26.9.4 Responsabilidad solidaria.**

Opera cuando en determinados casos, participan varias personas de una acción, una obligación, un beneficio o bien y todas ellas pueden ser responsables por daños, tales los casos de las sociedades de contadores públicos con los revisores fiscales que las representan.

La víctima podrá determinar si vincula al responsable directo o a otros que deban responder subsidiariamente por la responsabilidad de éste o a ambos. El Objetivo fundamental de la responsabilidad subsidiaria es evitar su fragmentación eliminando riesgos para la reparación.

### **26.9.5 Responsabilidad compartida.**

Se presenta cuando se realizan actividades en grupo, en los cuales existe una distribución de funciones entre los integrantes del mismo. A diferencia de la anterior, se hace compleja la determinación de la responsabilidad en cada uno de los participantes. Tal el caso, cuando la sociedad de contadores o uno de



sus socios, imparte instrucciones de obligatorio cumplimiento, sin que los ejecutores de la acción se opongan a la instrucción recibida, que es generadora de daños.

#### **26.9.6 Responsabilidad colectiva.**

La responsabilidad colectiva se establece cuando la conducta o hecho fue perpetrado por un grupo y no puede individualizarse o identificarse dentro del mismo al posible responsable.

#### **26.10 Extinción de la responsabilidad.**

Cuando una responsabilidad se ha determinado mediante decisión que se ha declarado en firme, deben entonces cumplirse las sanciones u obligaciones que surjan de su declaratoria, a efectos de proceder a extinguirla.

Sin embargo, teniendo en cuenta que la labor del Revisor Fiscal consiste en llevar a cabo funciones emanadas de la ley, entonces la responsabilidad se extingue cuando ésta no puede ser demostrada o existe una aplicación injustificada de la norma.

##### **26.10.1 Prevención.**

No constituye propiamente una extinción de responsabilidad, más bien es el conjunto de acciones tendientes a evitar conductas que la acarreen. Por ello, cobra gran importancia en este campo la adopción de sistemas de control del trabajo, como los planes de fiscalización y evaluación, así como el establecimiento de sistemas de alarma sobre el cumplimiento de la integridad de las funciones.

##### **26.10.2 Reparación de daño.**

Reponer el daño causado, puede hacerse de dos formas, dependiendo del tipo de responsabilidad establecida así como de la pena impuesta, las cuales varían atendiendo al ámbito jurídico en el cual ocurrió el comportamiento generador de la responsabilidad. De esta forma, las sanciones pueden ser de amonestación, multa, suspensiones o inhabilidades para desarrollar ciertas actividades como la revisoría fiscal, e inclusive pueden ser privativas de la libertad.

En el caso de que la pena impuesta sea una amonestación, se sufre entonces una sanción moral, un dolor por el escarnio que puede reorientar la conducta, y además en el caso de los revisores fiscales se publicita la misma con el registro en la base de datos de la profesión.

Si la pena o sanción se expresa en multas deben ser satisfechos los valores determinados en la oportunidad, lugar y forma establecidos, a menos que se sea necesario aplicar una responsabilidad personal subsidiaria que convierte la multa en arresto.

En el caso que la pena impuesta sea la privación de la libertad, que se aplica en el derecho penal, ésta deberá cumplirse de acuerdo con las normas penitenciarias aplicables, pudiendo ser objeto de rebajas por colaboración con la justicia, trabajo, estudio o buen comportamiento.

Como ya se ha indicado, el daño también se debe reparar desde el punto de vista patrimonial que se deriva de la responsabilidad civil. En este evento, la reposición del mismo puede efectuarse en dinero o en especie, cuando no es posible reponer el bien objeto de daño. Es condición normal que la reparación patrimonial incorpore los conceptos de daños y perjuicios, el primero de los cuales se debe reponer y el segundo indemnizar.

El concepto de indemnización patrimonial involucra los preceptos de daño emergente y lucro cesante, entendido el primero, como los gastos o erogaciones ocasionados con ocasión del daño, y el segundo, como los beneficios dejados de percibir por razón del mismo.

Adicionalmente, puede surgir la responsabilidad por daños morales, caso en el cual el asunto es más complejo, pues resulta difícil reponer elementos como la pena y el dolor, siendo factible restablecer la dignidad, el prestigio o buen nombre, por procedimientos de retractación o rehabilitación pública.

Con el ánimo de resarcir los daños morales, el derecho los ha dividido en daños objetivados y subjetivados, a efectos de intentar convertir el dolor moral en un valor monetario determinado por la autoridad investigadora a favor de la víctima.

### **26.10.3 Transferencia del riesgo.**

Consiste en desplazar la responsabilidad a un tercero, lo cual se puede establecer por convenios contractuales dentro de las limitaciones legales, o por la utilización de instrumentos financieros como el aseguramiento en sus distintas aplicaciones, especialmente las referentes a responsabilidad civil contractual o extracontractual.

Sin embargo, debe recordarse que en general, los seguros no cubren riesgos derivados de la violación de la ley, como aquellos típicos de las responsabilidades administrativas y penales, tal el caso de la revisoría fiscal.

## **26.11. Clases de responsabilidad.**

### **26.11.1 Responsabilidad disciplinaria.**

Está ubicada entre la responsabilidad moral y la jurídica, supera parcialmente el aspecto interno, espiritual y psicológico, para alcanzar el aspecto externo pero reducido o limitado a la esfera profesional.

Por tanto, esta responsabilidad bajo principios de equilibrio y proporcionalidad, sólo puede ser aplicada por pares o iguales, pues son ellos los llamados a buscar el resarcimiento profesional por el daño infringido a todo un conglomerado de afines o iguales en una disciplina del conocimiento.

No de otra manera, podría invocarse el quebrantamiento de las reglas acordadas para el ejercicio de una profesión liberal, cuyas conductas se objetivan en el Código de Ética construido como base de un comportamiento profesional adecuado.

La ética profesional hace referencia a la permanente evaluación que juzga los actos profesionales como buenos o malos, así como al desarrollo de normas que orienten dichos actos. En la misma forma, dirige la conducta general de quienes practican la profesión, dentro y fuera del ejercicio, para mantener su dignidad y tradición sociales. Estos códigos intentan contrarrestar las simpatías, antipatías y/o afinidades humanas, para que el ejercicio profesional tienda siempre a la protección del interés público.

La revisoría fiscal, como ejercicio de la Contaduría Pública, por tanto, se debe ceñir a un conjunto de reglas, de normas, que pretenden que el ejercicio de la profesión se sujete a determinados postulados y principios, que no se pueden desconocer, so pena de generar una responsabilidad ética declarada por los pares elegidos para este fin, que imponen sanciones relacionadas con el ejercicio, como la suspensión o pérdida de la inscripción o registro, esto es, de la autorización legal para ejercer la correspondiente actividad.

En este orden de ideas, de debe recordar que el Revisor Fiscal se encuentra en el deber de cumplir con las normas éticas contenidas en la Ley 43 de 1990, y su violación, puede acarrearle sanciones como la amonestación, multa, suspensión o la cancelación de la inscripción profesional, que son impuestas por la Junta Central de Contadores, de acuerdo a la gravedad de la falta cometida.

Como quiera que la responsabilidad ética es personalísima, entonces, solamente el profesional que cometió la falta puede asumir las consecuencias previstas en las normas éticas, para lo cual es necesario, que se agote el

proceso disciplinario, que debe garantizar la aplicación de los principios constitucionales del derecho de defensa y debido proceso, para lo cual puede nombrar un apoderado y solicitar todas las pruebas que considere conducentes y pertinentes, obligando además a sus jueces a que únicamente le apliquen las normas relacionadas con su profesión de Contador Público y con su ejercicio como Revisor Fiscal, pues el Tribunal Disciplinario (Junta Central de Contadores), sólo puede sancionarlo por hechos relacionados con las actividades contempladas en la Ley 43 de 1990, nunca por otras conductas no consideradas en dicha norma.

En este sentido, la aplicación de un Código Disciplinario diferente para juzgar la conducta del Revisor Fiscal, constituye una clara extralimitación de funciones del Juez Disciplinario, que lo hace responsable en los términos de la ley, y que incluso lo podría llevar a generarle un daño al Revisor Fiscal sancionado, el cual, podría invocar ante la autoridad competente su resarcimiento, como se ha explicado en este acápite.

De la misma manera, no puede el Tribunal Disciplinario (Junta Central de Contadores), utilizar normas distintas de las indicadas en la Ley 43 de 1990, que señalan el Código Contencioso Administrativo como la única normatividad válida para instruir los procesos de los revisores fiscales y los contadores públicos objeto de investigación, tal como lo ha determinado reiteradamente la jurisprudencia y la doctrina de las instancias competentes, que han puntualizado que las complementaciones jurídicas de la Ley 43 de 1990, remiten inexorablemente al mencionado Código Contencioso Administrativo.

Finalmente, conviene explicar que la responsabilidad disciplinaria es independiente de las demás responsabilidades de tipo penal o civil que puedan surgir con ocasión de los mismos comportamientos objeto de investigación y sanción, en la medida que no se sobrepase el principio constitucional, según el cual, nadie puede ser juzgado ni sancionado dos veces por el mismo hecho.

#### **26.11.2 Responsabilidad administrativa o contravencional.**

La responsabilidad contravencional, también llamada administrativa, está inspirada en la necesidad de velar por el respeto a las normas legales, en aquellos comportamientos cuya gravedad no incluyen necesariamente la tipificación de delitos.

A título de ejemplo se pueden mencionar conductas como omitir el cumplimiento de las funciones del cargo, o hacerlo negligentemente o en forma irregular. Estas conductas ocasionan sanciones de amonestación, multa, suspensión o interdicción para ejercer la revisoría fiscal. Dichas sanciones son impuestas principalmente por los organismos de inspección, control y vigilancia

y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN. En general cada entidad de vigilancia tiene su propio régimen aplicable en esta materia.

Las irregularidades en que se incurra en los libros de comercio, especialmente las que están expresamente prohibidas en el Código de Comercio, pueden generar la imposición de sanciones de multa, la cual puede ser extensiva no sólo al propietario de los libros sino también al Revisor Fiscal, en aquellos casos en que se compruebe su culpa.

Igualmente, se puede mencionar que el Revisor Fiscal que incumpla total o parcialmente las funciones consagradas en la ley o que falte a la reserva profesional, puede ser sancionado con multa o suspensión del cargo e inclusive, puede ser objeto de la prohibición de ejercer esta actividad en caso de reincidencia, según la gravedad de la falta u omisión.

Del mismo modo, el Revisor Fiscal debe responder por los perjuicios causados a la sociedad, a los socios o a terceros, pudiendo ser multado cuando se omite el deber legal de denunciar ante el organismo de inspección, control y vigilancia competente (caso Superintendencia de Sociedades), la situación de crisis económica del ente económico.

En el ámbito tributario, se han establecido sanciones que incluyen la suspensión de la facultad de firmar las declaraciones tributarias, así como la de los certificados y pruebas con destino a la administración tributaria, cuando se registran inexactitudes de datos contables en las declaraciones y certificaciones.

### **26.11.3 Responsabilidad civil.**

Es la obligación de asumir las consecuencias patrimoniales, económicas, derivadas de un hecho, conducta o acto que ha ocasionado una lesión a un patrimonio ajeno, indemnizando por daños y perjuicios a quién sufra las consecuencias, aunque el declarado responsable, no sea directamente el culpable.

La responsabilidad civil puede ser contractual o extracontractual, las cuales están encaminadas a generar la obligación de indemnizar los daños económicos que por dolo o negligencia pudieren causarse a la sociedad usuaria de los servicios, a sus dueños o a terceros.

### **26.11.4 Responsabilidad civil contractual.**

Es la responsabilidad que nace para la persona que ocasiona un daño con el incumplimiento, demora, o desconocimiento de determinadas obligaciones, adquiridas a través de un contrato o convención.

### **26.11.5. Responsabilidad civil extracontractual.**

Es la que nace para una persona por conductas que producen menoscabo al ámbito jurídico o patrimonial de otra y con la cual no existe un vínculo o nexo contractual. Los supuestos más corrientes son aquellos en los que median el dolo o culpa generada por negligencia. Esta responsabilidad se divide en:

**Directa o personal:** es la que nace contra la persona que directa y personalmente ha cometido u ocasionado el daño. Su acto, hecho o conducta, es el que ocasiona el daño al patrimonio ajeno.

**Indirecta o compleja:** es la que nace contra la persona que, aunque no ejecutó personalmente el hecho dañino, está o estaba vinculada con quien lo hizo, o con el bien que lo ocasionó.

Dentro de la modalidad de responsabilidad civil, se puede encontrar el deber de los administradores y del Revisor Fiscal, de responder por los perjuicios que causen a la sociedad, a los socios o a terceros por la no preparación o difusión de los estados financieros, y en general por no llevar contabilidad regular de los negocios.

Así ocurre, por ejemplo, en los eventos de disolución de sociedades, en los cuales, la ley consagra la responsabilidad para el revisor fiscal que no se hubiere opuesto de manera expresa, a la realización de operaciones o actos del desarrollo del objeto social, salvo los autorizados expresamente por el legislador.

### **26.11.6 Responsabilidad penal.**

Se genera por la realización de hechos, por acción u omisión, contenidos en las normas penales que tipifican los delitos, en forma antijurídica; es decir, sin que exista causal legal que permita el comportamiento, y en forma culpable, ya sea culpa específica o preterintención, siempre que esté prevista la respectiva pena.

La obligación de asumir las consecuencias jurídicas, de carácter penal, se traducen en la imposición de penas de multa o privativas de la libertad, según los casos, como reflejo del principio constitucional de legalidad, que consiste en que nadie puede ser juzgado y condenado sino por delitos que se encuentren previamente consagrados en la ley, incluyendo la correspondiente sanción.

Los tipos penales usualmente no se refieren expresamente al Revisor Fiscal, pero los delitos cometidos por éste, en ejercicio de su actividad profesional son castigados en forma agravada, puesto que la ley ordena que las penas se tasan

como si ellos fueran funcionarios públicos. La acusación por la posible comisión de los delitos está asignada a la Fiscalía General de la Nación y el juicio e imposición de sanciones, a los jueces respectivos.

Debe tenerse en cuenta que el Revisor Fiscal en su calidad de Contador Público, se asimila a funcionario público, según lo establecido por el párrafo del Artículo 10 de la ley 43 de 1990, que posibilita que este profesional sea responsabilizado por delitos contra la administración pública, como el prevaricato, el cohecho y el peculado en sus distintas modalidades.

En este estadio, conviene recordar que se suelen mencionar como delitos más cercanos al ejercicio de la revisoría fiscal, los tipificados bajo el objeto jurídico de la falsedad, el encubrimiento, el fraude procesal, el uso indebido de información privilegiada y la receptación, esto es, el ocultamiento o disposición de bienes obtenidos de actividades ilícitas.

#### **26.11.7 Responsabilidad social.**

Existen dos formas de entender la responsabilidad social. La primera tiene que ver con el daño que determina en su víctima un efecto social, como la vulneración de la confiabilidad y la credibilidad de las personas. Una segunda forma de responsabilidad social es aquella en que el daño trasciende a las personas y genera efectos colectivos, como la contaminación, o efectos masivos determinados por las características de los productos, o la que causa un Revisor Fiscal que no defiende el interés público.

Como se puede observar, son múltiples las responsabilidades susceptibles de ser endilgadas al Revisor Fiscal, razón de más para exigir de las autoridades correspondientes, la adecuada protección de los derechos de estos profesionales que tienen como objetivo primordial la protección de los intereses estatales, la salvaguarda del Erario Público (exigiendo la correcta tasación y pago de los impuestos), el debido cuidado de los administradores en la conducción de los entes económicos, la protección de los capitales invertidos en una economía de mercado, la construcción de confianza que fortalece la economía y el bienestar social y, en general la protección del interés público.

### **27. CONSIDERACIONES FINALES.**

Se recuerda que el Pronunciamiento No. 7 sobre el tema, no tiene vigencia, por haber sido declarado inexistente en el universo jurídico, por la Sentencia C-530 del año 2000, de la Honorable Corte Constitucional.

Esta Orientación profesional aborda integralmente el tema de la Revisoría Fiscal y en consecuencia todos los conceptos pertinentes, emitidos con anterioridad son recogidos y sustituidos por ella. No obstante, podrá ser



complementada en cualquier tiempo mediante apéndices de contenido específico.

La presente orientación profesional fue elaborada por los Consejeros Ponentes, Doctores JAIME A. HERNANDEZ VASQUEZ y RAFAEL FRANCO RUIZ y, aprobada unánimemente en Sala General del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, los días 20 y 21 de junio del año 2008.

Los Derechos de Autor y la propiedad intelectual de esta orientación le pertenecen al Consejo Técnico de la Contaduría Pública, no obstante la misma puede ser reproducida, siempre que se garantice de manera integral la totalidad de su contenido, y se reconozca la fuente.

Dada en Bogotá D.C., a los 21 días del mes de junio del año 2008.



**RAFAEL FRANCO RUIZ**  
Presidente.