

Oficio 660-000408 del 20 de marzo de 2007

EL REVISOR FISCAL QUE DESEMPEÑA LAS FUNCIONES EN EL PERIODO PARA LA CUAL FUE NOMBRADO, DEBE REALIZAR EL EXAMEN, ANÁLISIS Y DICTAMEN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS CORRESPONDIENTES A DICHS PERIODOS.

1. La Ley 43 de 1990 que adicionó la Ley 145 de 1960 que reglamentó la profesión del Contador Público y otras disposiciones, dijo:

En el parágrafo 2° del artículo 13 “ Será obligatorio tener revisor fiscal en todas las sociedades comerciales, de cualquier naturaleza, cuyos activos brutos a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior sean o excedan al equivalente de cinco mil salarios mínimos y/o cuyos ingresos brutos durante el año inmediatamente anterior sean o excedan al equivalente a tres mil salarios mínimos.

En el numeral 3 del artículo 7° respecto de las normas de rendición de informes

a) Siempre que el nombre de un Contador Público sea asociado con estados financieros, deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con tales estados. Si practicó un examen de ellos, el Contador Público deberá expresar claramente el carácter de su examen, su alcance y su dictamen profesional sobre lo razonable de la información contenida en dichos estados financieros.

b) El informe debe contener indicación sobre si los estados financieros están presentados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

c) El informe debe contener indicación sobre si tales principios han sido aplicados de manera uniforme en el período corriente en relación con el período anterior.

d) Cuando el Contador Público considere necesario expresar salvedades sobre algunas de las afirmaciones genéricas de su informe y dictamen, deberá expresarlas de manera clara o inequívoca, indicando a cual de tales afirmaciones se refiere y los motivos e importancia de la salvedad en relación con los estados financieros tomados en conjunto.

e) Cuando el Contador Publico considere no estar en condiciones de expresar un dictamen sobre los estados financieros tomados en conjunto deberá manifestarlo explícita y claramente.”

2. En El Código de Comercio se consagro:

El Artículo 203 exige quienes deberán tener revisor fiscal:

Las sociedades por acciones.

Las sucursales de compañías extranjeras, y

Las sociedades en las que, por ley o por los estatutos, la administración no corresponda a todos los socios, cuando así lo disponga cualquier número de socios excluidos de la administración que representen no menos del veinte por ciento del capital.

En el numeral 7 del artículo 207 se estableció como función del revisor fiscal dictaminar los estados financieros.

Los artículos 211 y 212 establecen el régimen de responsabilidad de los revisores fiscales, de tal manera que ellos responderán por los perjuicios que ocasione a la sociedad, a sus asociados o a terceros, por negligencia o dolo en el cumplimiento de sus funciones, independientemente el tipo de sociedad a que pertenezca.

3. La Ley 222 de 1995, estableció:

En el artículo 38 de la Ley 222 de 1995 en su inciso primero, indica que “ Son dictaminados aquellos estados financieros certificados que se acompañen de la opinión profesional del revisor fiscal, o a falta de éste, de contador público independiente que los hubiere examinado de conformidad con las normas de contabilidad generalmente aceptadas” .

4. La Circular Externa No 14 del 24 de septiembre de 1997 de la Superintendencia de Sociedades, en lo atinente a los dictámenes de los revisores fiscales y su responsabilidad: expresó:

“ FUNDAMENTO LEGAL

La Revisoría Fiscal procura asegurarle a los propietarios de las compañías, a los terceros y al Estado mismo, sobre el acatamiento que los administradores dan a las normas legales y estatutarias, sobre la seguridad y conservación de los activos sociales, y sobre la conducta que ha de observar en procura de la fidelidad de los estados financieros. Su actuar descansa en la confianza y credibilidad que inspira al dar fe pública.

El revisor fiscal es quien por ley, de acuerdo con el numeral 7°. Del artículo 207 del Código de Comercio, le corresponde dictaminar sobre los estados financieros, para lo cual debe practicar una auditoria integral que comprende:

Auditoria financiera, con el fin de determinar si a su juicio los estados financieros se presentan de acuerdo con normas y principios de contabilidad de general aceptación.

Auditoria de Cumplimiento, para determinar si el ente ha cumplido con las disposiciones legales que le sean aplicables en el desarrollo de sus operaciones de

Auditoria de Gestión, tendiente a evaluar el grado de eficiencia y eficacia tanto en el logro de los objetivos previstos por el ente como en el manejo de los recursos disponibles y,

Auditoria de control interno, encaminada a revisar y evaluar sistemáticamente los elementos y componentes que lo integran para informar al Máximo Órgano Social si el control interno ejecutado por el grupo Directivo y por el resto del personal ha sido diseñado específicamente para proporcionarles seguridad razonable sobre la efectividad y eficiencia de las operaciones, suficiencia y confiabilidad de la información financiera y cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.

.....

5. ESTADOS FINANCIEROS DEL AÑO ANTERIOR NO AUDITADOS POR EL MISMO REVISOR FISCAL

5.1. Si los estados financieros del ejercicio anterior fueron examinados por otro contador público, se debe indicar esta situación, el tipo de dictamen emitido y en el caso de que se trate de un dictamen con salvedades, las razones que lo originaron dándose consideración a la naturaleza y a la validez corriente de la salvedad.

5.2. Cuando los estados financieros de ejercicios anteriores no hayan sido dictaminados, se debe hacer constar este hecho en su dictamen y que, por lo tanto, dichos estados financieros se presentan únicamente para fines comparativos y no se expresa opinión alguna sobre ellos.

6. FORMAS DE DICTAMEN

A continuación se presentan las diversas formas como se puede rendir el dictamen según las circunstancias de acuerdo con lo dispuesto por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública en el pronunciamiento No. 6:

6.1. Dictamen Limpio o sin salvedades: Un dictamen limpio, declara que los estados financieros presentan en forma razonable en todos los aspectos significativos, la situación financiera, los cambios en el patrimonio, los resultados de las operaciones, los cambios en la situación financiera de la entidad, los flujos de efectivo, de conformidad con principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.

Con salvedades o excepciones: Cuando el revisor fiscal, considere necesario expresar salvedades sobre alguna de las informaciones genéricas de su informe o dictamen (numeral 5° del artículo 208 del Código de Comercio y artículo 7 numeral 3° Ley 43 de 1990) deberá expresarlas de manera clara e inequívoca, indicando a cual de tales afirmaciones se refiere y los motivos e importancia de la salvedad en relación con los estados financieros tomados en conjunto.

Las salvedades son de dos tipos:

“ Excepto por” Se usa cuando el alcance del dictamen ha sido restringido, los estados financieros no se presentan de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados o los principios de contabilidad no guardan uniformidad con las del año o años precedentes.

“ Sujeto a” Se usa para hacer salvedades relacionadas con incertidumbres contables que no pueden resolverse en la fecha de los estados financieros o en la del informe.

Cabe anotar que en cualquiera de los casos mencionados, debe incluirse una referencia a una nota a los estados financieros para dar información más completa respecto al asunto de la salvedad. Igualmente la salvedad en el dictamen debe estar relacionada con el efecto neto en los estados financieros. En caso de que no se pueda cuantificar razonablemente tal efecto, así deberá indicarse en el dictamen.

Negativo u opinión adversa: Se da cuenta como consecuencia de su examen, se ha llegado a la conclusión de que los estados financieros no están de acuerdo con los principios de contabilidad, no presentan en forma razonable la situación financiera de la compañía y las desviaciones son tan importantes y generalizadas, que la expresión de una opinión con “ excepto por” no sería adecuada.

Abstención de opinión o Denegación de Dictamen: Ocurre cuando ha tenido limitaciones de gran magnitud en el alcance del examen, los registros son inadecuados o en los casos en los cuales las incertidumbres son tan importantes y generalizadas que no procede a la emisión de un dictamen con excepciones.

El hecho de emitir una denegación de opinión u opinión negativa no exime al revisor fiscal de la obligación de mencionar todas las anomalías, pero sin necesidad de expresar opiniones parciales sobre partidas individuales de los estados financieros, en vista de que la haría contradictoria y confusa.

RESPONSABILIDAD DEL REVISOR FISCAL

No sobra recordarles a los profesionales de la contaduría que por vocación han orientado sus esfuerzos al ejercicio de la revisoría fiscal, que además de la responsabilidad social que tienen frente a los asociados, a los posibles inversionistas, a los acreedores, al Estado y frente a la comunidad en general, ellos están sujetos a las siguientes responsabilidades:

Responsabilidad civil: El artículo 211 del Código de Comercio advierte que el revisor fiscal responderá patrimonialmente **de los** perjuicios que ocasione a la sociedad, a sus asociados o a terceros por negligencia o dolo en el cumplimiento de sus funciones.

Responsabilidad penal: La Ley 222 de 1995, por medio de la cual se modificó el Código de Comercio al ocuparse del tema de los estados financieros, señaló conductas objeto de sanción penal a través de los artículos 42, 43 y 45, enfocadas

a la actividad del revisor fiscal y adicionalmente, el estatuto anticorrupción (Ley 190 de 1995), agravó las penas para los revisores fiscales de las sociedades, cuando se comprueben casos de receptación, legalización y ocultamiento de bienes provenientes de actividades ilegales.

Responsabilidad contravencional o administrativa: A los revisores fiscales que se les compruebe negligencia en el desempeño de sus funciones o ausencia de las mismas, le son aplicables las sanciones administrativas a que haya lugar (multas, suspensión del cargo o interdicción permanente o definitiva para el ejercicio del cargo de revisor fiscal) y le serán impuestas por el organismo del Estado que ejerza inspección, vigilancia o control sobre aquella sociedad en donde se detecte la irregularidad (artículos 216 y 217 del Código de Comercio).

Responsabilidad disciplinaria: Cuando exista violación de la ética profesional (artículos 35 a 40 de la ley 222 de 1995); le corresponde a la Junta Central de Contadores, imponer sanciones que van desde amonestaciones, en el caso de fallas leves; multas sucesivas hasta de cinco salarios mínimos cada una, cuando la falta no conlleve la comisión del delito o la violación grave de la ética profesional; en caso de desconocimiento de las normas y principios de la profesión contable, entre otros, y cancelación de la misma por haber sido condenado por delitos contra la fe pública, la propiedad, la economía nacional etc.

...”

5. Oficio 340-42576 del 30 de junio de 2000, Doctrinas Contables 2000, Superintendencia de Sociedades, folios 397 al 399.

LA PERSONAS QUE DESEMPEÑÓ LAS FUNCIONES DE REVISOR FISCAL DURANTE EL PERIODO PARA EL CUAL HAYA SIDO NOMBRADO, DEBE REALIZAR EL EXAMEN, ANÁLISIS Y DICTAMEN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

1. Las funciones de dirección y control de la sociedad, las ejercen los socios en forma colectiva, reunidos en Asamblea General o en Junta de Socios. A ésta le compete, no solamente encausar la empresa hacia finalidades que impliquen el desarrollo cabal y completo del objeto social, sino nombrar y remover libremente a las personas encargadas de la administración de los negocios, lo mismo que a los revisores fiscales que tenga o deba tener la sociedad por ley, máxime que cuando para el caso de éstos últimos, el artículo 210 del Código de Comercio prescribe que el revisor fiscal solamente estará bajo la dependencia de la asamblea o junta de socios.

Esta facultad de remoción de los representantes legales y revisores fiscales a que se ha hecho referencia se encuentra expresamente consagrada en disposiciones de la obra mercantil citada.

Tales como el artículo 187, numeral 4 que dice: “ hacer las elecciones que corresponda, según los estatutos o las leyes , fijar las obligaciones de las personas así elegidas y removerlas libremente” , y en el 206, que textualmente señala: “ En las sociedades donde funcione junta directiva el período del revisor fiscal será igual al de aquella, pero en todo caso podrá ser removido en cualquier tiempo, con el voto de la mitad más una de las acciones presentes en la reunión” .

Con lo anterior se expresa que, aunque los representantes legales y revisores fiscales hayan sido nombrados para un período determinado, como tienen el carácter de libre nombramiento y remoción, puede el órgano social competente en reunión válidamente celebrada, proceder a su remoción, ya sea por iniciativa de quien ejerce el cargo o por decisión del nominador, momento en el cual cesa el encargo y por tanto las obligaciones que recíprocamente tiene el representante legal o revisor fiscal y la sociedad entre sí, y en consecuencia la posibilidad de aquellos de comprometer de manera válida la sociedad.

Desde otro punto de vista, cuando un revisor fiscal presenta renuncia a su cargo y es aceptada, se produce la disolución de los vínculos jurídicos y, en consecuencia, desaparecen para el futuro los derechos y obligaciones de dicha persona y la sociedad, inherente a su ejecución.

2. Hay que tener en cuenta que si bien es cierto el artículo 164 del Código de Comercio preceptúa que “ Las personas inscritas en la Cámara de Comercio del domicilio social como representantes legales de una sociedad, así como sus revisores fiscales, conservan tal carácter para todos los efectos legales, mientras no se cancele dicha inscripción mediante el registro de un nuevo nombramiento o elección...” , también lo es que una designación válida de revisores fiscales, ante terceros no produce efectos mientras no sea modificado el registro público mediante la inscripción del nombramiento que se lleve a cabo.

3. El revisor fiscal saliente de la empresa en que ha ejercido las funciones inherentes a su cargo, vale la pena anotar que encontrándose determinado por la ley el ámbito dentro del cual pueden formarse responsabilidades por sus actos, es lógico que esa situación supone el ejercicio del derecho que asiste para obtener de la administración la totalidad de las informaciones y examinar los documentos que necesiten para cumplir con dichas funciones, sin perjuicio de hacer las salvedades que tenga sobre la fidelidad de los estados financieros que en parte no estuvieron bajo su gestión, con lo que se previene el compromiso que tenga en cuanto a esos aspectos(ordinal 5° del artículo 208 de la obra varias veces enunciada).

Ahora bien, los administradores de la sociedad están en la obligación de colaborar con todo aquello que les haya requerido el revisor fiscal para lograr un mejor desempeño de ese cargo y cumplir su labor eficazmente, quien en caso de no recibir la colaboración en debida forma, o no conseguirla, podrá poner en conocimiento a la autoridad del caso la circunstancia que se presente para efectos de tomar a tiempo las medidas a que hubiere lugar.

Por lo expuesto, en concepto de este Despacho, la persona que desempeñe las funciones de revisor fiscal contempladas por el Código de Comercio durante el período para el cual haya sido nombrada, debe realizar el examen, análisis y dictamen de los estados financieros correspondientes a dicho período.”

En los anteriores términos considero haber dado respuesta a su escrito, no sin antes manifestarle que sus efectos son los contemplados en el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo.

Se aprovecha la oportunidad para invitarlo a consultar la página de Internet de la Superintendencia de Sociedades, www.supersociedades.gov.co, opción normatividad, en donde podrá encontrar, normas legales, circulares externas de la entidad, así como también las doctrinas jurídicas y contables.