

Aguiar, H. (1991). Los informes del revisor fiscal. Contaduría Universidad de Antioquia, 19-20, 39-54.

Los informes del revisor fiscal

*Horacio Aguiar J.
Decano Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de Antioquia*

RESUMEN

La función de informar que cumplen los revisores fiscales es quizás la más importante y de mayor compromiso de todas, como quiera que con ella se concluye todo un proceso de examen que tiene como objetivo comunicar a los usuarios las conclusiones de su evaluación del acontecer de las empresas.

El autor, en primer lugar, hace unas interesantes referencias históricas sobre el tema y luego analiza las características y connotaciones de los dos tipos de informes actuales: los informes intermedios y el dictamen e informe a la asamblea.

Los dos tipos de informes están afectados por una crisis de credibilidad, que el autor examina desde el punto de vista académico y práctico.

Finalmente, se plantea una propuesta para redactar los informes públicos que permita allanar la crisis actual del formato acostumbrado por los revisores fiscales.

INTRODUCCION

Con motivo de la expedición de la ley 43 de 1990 se ha ampliado el ámbito de las empresas que requieren tener revisor fiscal, por lo cual cada vez se hace más necesario que la contaduría se ocupe de buscar parámetros que mejoren el desempeño de una actividad tan importante en la economía del país.

A pesar de que los informes del revisor fiscal son muy antiguos, aún la profesión no parece tener claridad sobre la naturaleza, los alcances y las responsabilidades que ellos entrañan. Esto es más crítico en el caso del dictamen de los estados financieros, puesto que no son pocos los profesionales que no acatan el formato legal, con lo cual sucede la paradoja que quienes velan porque las empresas cumplan las normas legales, no cumplen las que regulan su propia actividad. Además, se crea una completa anarquía, como quiera que los usuarios y ni siquiera los profesionales saben cuál es el formato válido.

A continuación se presentan algunos antecedentes históricos de los informes, luego se hacen algunos comentarios sobre los informes de hallazgos e instrucciones y, finalmente se comenta el informe a la asamblea y el dictamen de estados financieros.

Ojalá que estas cuartillas generen una discusión que sirva para ampliar y mejorar la literatura, de por sí escasa, sobre la revisoría fiscal, lo cual es un obstáculo para que esta actividad progrese.

ANTECEDENTES HISTORICOS

Antes de referirme a este punto tan interesante, conviene hacer una mención acerca de cuáles son los informes del revisor fiscal. Según nuestro Código de Comercio, los informes se pueden clasificar en informes públicos y privados. Las certificaciones, que constituyen una importante obligación del revisor fiscal no se comentan, debido a que estrictamente no constituyen un informe.

Informes públicos del revisor fiscal

1. Dictamen del balance general. Artículos 208 del Código de Comercio y 10 de la Ley 145 de 1960.

2. Informe a la asamblea o junta de socios, sobre actuación de los administradores, medidas de control interno, correspondencia, comprobantes de cuentas, etc. Artículo 209 del Código de Comercio.

Informes privados del revisor fiscal

1. Informes a las entidades de vigilancia y control del gobierno, los que ellas soliciten o los que a juicio del revisor se les deban enviar. Artículo 207, numeral 3 del Código de Comercio.

2. Informes a la asamblea, junta directiva y gerente, para dar oportuna cuenta de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad o en el desarrollo de sus negocios. Artículo 207, numeral 2 del Código de Comercio.

3. Informes de instrucciones sobre la contabilidad, las actas, el control de los bienes de la sociedad, etc. Artículo 207, numerales 4 y 6.

Dentro de esta clase también se pueden incluir los informes suscritos conjuntamente con el gerente, que son:

1. Para informar si la sociedad recibió los aportes en especie. Este informe se requiere para obtener el permiso de funcionamiento de la sociedad. Artículo 269 del Código de Comercio.

2. Para informar a las superintendencias el número de acciones suscritas, los pagos efectuados, la cifra a que se eleva el capital suscrito, etc. Este informe se presenta cuando se vence el término para suscribir las acciones. Artículo 392 del Código de Comercio.

Lo anterior sirve para demostrar que una de las actividades más importantes del revisor fiscal es la de presentar una gran variedad de informes; sin embargo, la preparación académica en este tópico no existe o es insuficiente, lo cual se traduce en que los informes no logran sus objetivos, como son los cambios propuestos, porque los usuarios no los entienden, y, además, que, frente a lectores cultos, los revisores fiscales quedan en ridículo, por sus deficiencias en la composición escrita, lo cual es tan importante, como demostrar que se es idóneo en los temas tratados, que es un experto en los procedimientos propios de su disciplina y que es imparcial y prudente en sus juicios.

Ubicándonos en el aspecto histórico, se encuentra que el primer antecedente legal del dictamen del balance se halla en el Decreto 2521 de 1950, artículo 138, el cual estableció que la firma con la cual el revisor fiscal autorizaba los balances debía ir precedida de una declaración de que ellos estaban fielmente tomados de los libros y que las operaciones en ellos registradas se conformaban con los mandatos legales y estatutarios y con las decisiones de la asamblea y junta directiva. Esta constancia se estableció con el propósito de que los revisores "firmones" (parece que este espécimen es bastante antiguo) supieran cuál era el significado y compromiso de su firma.

Más adelante, el decreto 2373 de 1956 reglamentó por primera vez el contenido del dictamen del revisor fiscal sobre el balance; esta reglamentación fue copiada casi textualmente en la Ley 145 de 1960 y en el Código de Comercio de 1971.

Sin embargo, vale la pena destacar que el decreto 2373 de 1956 lo que hizo fue recoger una práctica muy arraigada entre los revisores fiscales, heredada de los revisores e inspectores de finales del siglo pasado, los cuales acostumbraban informar a las asambleas de accionistas sobre las cuentas y el balance.

Incluso muchos de los estatutos de las sociedades constituidas a partir de 1870, obligaban a los inspectores y revisores a informar sobre las cuentas, el balance y, en algunos casos, les asignaba el deber de "indicar las medidas que convenga adoptar".

Para finales del siglo pasado es común que los informes de inspectores y revisores, terminaran con un proyecto de resolución o proposición, como el que aparece en el informe del revisor del Banco Industrial de Manizales, de julio de 1890: "... termino proponiendocs el siguiente proyecto de resolución;

La asamblea general de accionistas del Banco Industrial aprueba las cuentas y el balance presentado por los señores consejeros."

En dicha época se encuentran informes para todos los gustos. Los hay concretos como el del inspector del Banco de Antioquia de 1873, que expresaba:

El infrascrito inspector del Banco de Antioquia hace constar que el precedente balance se halla de acuerdo con los resultados que muestran los libros de contabilidad del establecimiento y que las existencias de caja y cartera se hallan de acuerdo con él.**

También hay informes aduladores y almiarados como el del inspector del Banco de Salamina de julio de 1898, quien informaba así a los accionistas:

El gerente del establecimiento encargado a la vez de la contabilidad del Banco, lleva los libros con pulcritud esmerada y la descripción de las operaciones con una exactitud digna de todo elogio. Las cuentas y los balances mensuales han merecido el visto bueno de esta inspección.***

* Véase Cardona A. John. La profesión contable en Antioquia. En Revista Contaduría Universidad de Antioquia. No 12, marzo 1988.

** Cardona A. John. Ibid

*** Cardona A. John. Ibid

Todavía se encuentran informes aduladores para con los administradores y los hay con plegarias para que a las empresas les vaya bien, aunque ellos no encajan dentro de cierta prudencia y sobriedad.

Pero no solo los dictámenes eran una práctica común en los antepasados del revisor fiscal, también lo eran los informes privados relacionados con hallazgos e instrucciones, a juzgar por los deberes que tenían los inspectores; por ejemplo el del Banco de Medellín, según los estatutos de 1881, debía:

Visitar semanalmente por lo menos las oficinas del banco con el fin de examinar los libros y la situación de caja y cartera ... dictando las providencias que estime convenientes para la buena marcha del establecimiento.

INFORME DE HALLAZGOS E INSTRUCCIONES

Este tipo de informes está consagrado en el artículo 207 del Código de Comercio, numerales 2, 4 y 6, que prescribe:

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.

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.

Impartir las instrucciones ... para establecer un control permanente sobre los valores sociales.

En el cumplimiento de estas funciones es donde el revisor fiscal encuentra que debe desplegar sus habilidades para comunicarse por escrito, ya que los informes verbales deben evitarse al menos en cuestiones relevantes que puedan dar lugar a configurar un cuadro de negligencia en el desempeño. De manera que la comunicación escrita es el principal medio de formalizar las relaciones con los usuarios, de demostrar el cumplimiento de las normas legales y de propender por el cambio de las prácticas y procedimientos. Pero, además, es una de las formas como los revisores proyectan su imagen de personas cultas, que proceden con diligencia en sus evaluaciones y con objetividad en sus juicios.

Estos informes proceden después de ejecutar los distintos programas de trabajo y se obtienen y respaldan en unos buenos papeles de trabajo.

Antes de entregar estos informes a los destinatarios (asamblea, junta directiva o gerente) para que ellos tomen las acciones correctivas, apliquen las sanciones, suspendan la práctica irregular o inicien las acciones para resarcir cualquier daño a la sociedad, provengan las medidas de protección de los valores sociales, no debe descartarse comentarlos con funcionarios de la empresa, lo cual encaja dentro de la prudencia y cuidado profesionales. Además, esta puede ser una aplicación del artículo 37.6 de la ley 43 que estipula:

El contador público ... deberá observar las recomendaciones recibidas de sus clientes o de los funcionarios competentes del ente que requiere sus servicios, siempre ... que sean compatibles con los principios de integridad, objetividad e independencia...

A propósito, Darío Moreno C. en su ponencia "La revisoría fiscal en el sector financiero", presentada al Quinto Simposio Contaduría Universidad de Antioquia (véase Tendencias actuales de la profesión contable en Colombia, página 279), sugiere a las entidades auditadas:

Discutir el dictamen y los informes del revisor fiscal sin pretender "guiarlo" en sus apreciaciones y juicio profesional.

Dado que en el ámbito de determinadas empresas se debe desplegar una labor pedagógica sobre lo que es la revisoría fiscal, puede también ser recomendable que en los informes sobre hallazgos e instrucciones el párrafo introductorio aluda a que se está cumpliendo una función legal, lo cual podría hacerse en los términos siguientes:

En cumplimiento de mis funciones consagradas en el artículo 207, numerales 2, 4 y 6, me permito informar los hallazgos en el examen de... y las instrucciones para corregirlos o mejorar las medidas de control interno...

Por otro lado, conviene señalar que no basta con que el revisor fiscal informe de las irregularidades o errores detectados, sino que es necesario que se asegure que se han tomado las acciones y correctivos necesarios, so pena de ser culpado, posteriormente, de complicidad o encubrimiento, por lo que, en mi concepto, el programa de revisoría fiscal debe contener una actividad de seguimiento para constatar si las instrucciones se han ejecutado por parte del órgano competente y, en caso contrario, producir un informe para el órgano superior o buscar variantes, según las circunstancias.

En todo caso, no puede olvidarse que no se trata de simples recomendaciones, lo cual pretenden algunos revisores, con el beneplácito de los administradores. Dicho entoque ha llevado a que en los informes sea frecuente encontrar un párrafo como el siguiente:

Por separado he presentado oportunamente a la administración mis recomendaciones con respecto al control interno (Informe del revisor fiscal del Banco Ganadero. Febrero 13 de 1989.)

Las simples recomendaciones no encajan en la concepción de la revisoría fiscal como un organismo de control y vigilancia tanto de las actividades contables como de las operaciones de la empresa.

Por lo demás, cabría la pregunta: ¿fueron acogidas las recomendaciones? Si la respuesta es afirmativa, sobra la observación aludida en el informe. Pero si la respuesta es negativa y el asunto es material, se debe introducir la salvedad respecto al control interno, entre otras cosas, para que la asamblea pueda cumplir la función contemplada en el Código de Comercio, artículo 420, numeral 6: "Adoptar las medidas que exigiere el interés de la sociedad".

La labor del revisor fiscal trasciende la de un asesor, en la medida en que debe hacer las diligencias para que se alcance el control necesario, puesto que esta es la connotación del término procurar que predica la función 5 del artículo 207 del Código de Comercio cuando, al referirse a los bienes de la sociedad o de terceros, dice: "... procurar que se tomen oportunamente las medidas de conservación o seguridad..."

Lo citado anteriormente también implica la oportunidad en los informes de tal suerte que no se repitan las prácticas dañinas, se hagan las correcciones, se instauren las acciones ante entidad competente en su debido momento, etc. Al respecto dice José Ignacio Narvaez en su "teoría general de las sociedades":

... deberá... indicar al mismo órgano controlado los errores cometidos de buena fe o por negligencia, imprudencia o impericia... las glosas del revisor deben ser oportunas para que a tiempo se deduzcan las acciones de responsabilidad ... contra los administradores.

Así que, de acuerdo con un sano criterio, el revisor fiscal no debe producir informes que puedan ser calificados de extemporáneos por los órganos de la empresa o por las entidades de control y vigilancia del gobierno, lo cual podría conducirlo a ser culpado por negligencia en el cumplimiento de sus funciones, infracción que, según el artículo 216 del Código de Comercio comporta

sanciones pecuniarias y de suspensión o de interdicción definitiva para el ejercicio de la revisoría fiscal.

No existen fórmulas que enseñen el difícil arte de escribir, pero para escribir al menos un informe, es imprescindible tener presente algunas normas básicas, como las siguientes:

Un informe es, ante todo, la exposición veraz y objetiva de unos hechos observados, complementada con la presentación de soluciones de carácter práctico, encaminadas a lograr unos objetivos que, en nuestro caso, consisten en que se tome una acción, se haga un cambio, se responda por una acción u omisión, etc.

Todo informe está conformado de tres partes:

Introducción: por medio de la cual se ubica al lector en relación con lo que se le va a informar, la importancia del informe y la forma como se informará.

Desarrollo: en esta parte del informe se presentan todos los hallazgos y las soluciones o instrucciones.

Conclusión: donde se remata el informe, lo cual puede hacerse con un resumen de los aspectos principales tratados, realzando los beneficios de los instructivos, etc.

Las cualidades principales de la redacción del informe son:

Objetividad: el informe debe estar ceñido a los hechos descubiertos en el examen y exento de exageraciones.

Concisión: las ideas se deben expresar de manera breve, con oraciones y párrafos cortos. Los expertos recomiendan oraciones máximo de quince palabras y párrafos de cinco renglones en promedio.

Concreción: las afirmaciones y juicios deben ser precisos, indicando el origen del error o irregularidad y el organismo a quien le compete la acción correctiva.

Claridad: el lector debe recibir el mensaje propuesto por quien lo escribió, para lo cual es indispensable una buena ortografía, una buena puntuación, una buena sintaxis (disposición de las palabras dentro de la oración) y un buen vocabulario, pero no rebuscado. Siempre será conveniente que un informe complejo lo lea otra persona para estar seguros que nuestro mensaje es claro, incluso para un lector no experto en los tópicos propios de la revisoría fiscal.

Con todo, si alguien quiere mejorar sus destrezas en la composición escrita, deberá empezar por ser un buen lector.

EL DICTAMEN DEL BALANCE Y EL INFORME A LA ASAMBLEA

El dictamen del balance y el informe a la asamblea constituyen otra clase de composiciones escritas que debe preparar el revisor fiscal. Sin embargo, por su brevedad, porque existe un formato legal, y porque comprometen la fe pública, en este caso está más en juego la responsabilidad del revisor fiscal, que su imagen de persona entrenada en la redacción de informes.

Vale la pena destacar que si algo ha sufrido deformaciones en la revisoría fiscal, es precisamente el dictamen de los estados financieros. En efecto, a determinados revisores fiscales no les ha parecido muy técnico el formato legal y han preferido, incluso violando la ley, optar por un formato extranjero, que responde a otras responsabilidades: las de una auditoría que no es equiparable con la institución colombiana llamada revisoría fiscal —aunque ambas utilicen técnicas iguales de validez universal para obtener evidencias sobre los objetos de estudio— entre otras cosas, por la elemental razón de que el dictamen del revisor fiscal compromete la fe pública; es decir, que está inscrito, por mandato del estado, dentro de nuestro tráfico jurídico para garantizar el orden y la seguridad de la trama de variadas relaciones económicas y del derecho probatorio.

Recordemos que el Artículo 208 es muy claro cuando preceptúa que:

El dictamen o informe del revisor fiscal sobre los balances generales deberá expresar, por lo menos: (se subraya)

De tal suerte que no decir, al menos, lo prescrito en dicho artículo es ilegal. Pero ocurre que algunos revisores fiscales son más obedientes con los famosos SAS del Instituto Americano de Contadores Públicos que con nuestras leyes, o también puede suceder que a algunos les imponen el formato de dictamen promulgado por los SAS, en cuyo caso estaría en entredicho el artículo 210 del Código de Comercio, según el cual: "El revisor fiscal solamente estará bajo la dependencia de la asamblea o la junta de socios".

Afortunadamente los ataques al formato legal han sido respondidos por las Superintendencias Bancaria y de Sociedades y por la Comisión Nacional de Valores (la Junta Central de Contadores, en cambio, no dijo nada), en circular conjunta de septiembre 19 de 1989; en ella llamaron enérgicamente la atención a los profesionales que modificaron el formato legal del dictamen para introducir afirmaciones promulgadas en el SAS 58.

Entonces en los dictámenes correspondientes a estados financieros del año 1988, fue común encontrar el siguiente tipo de aseveraciones:

Los estados financieros son responsabilidad de la gerencia de la compañía. Mi responsabilidad es la de expresar una opinión sobre tales estados...

En todo aspecto significativo la presentación de los estados financieros es razonable...

El examen se hace con base en pruebas selectivas...

La evaluación del control interno se hace con el propósito de establecer el alcance de mis pruebas de auditoría...

Mi trabajo se realizó con base en normas de auditoría generalmente aceptadas...

Pero no solo fue la mencionada Circular Conjunta lo que se derivó de lo anterior, también se suscitó una polémica entre funcionarios de las superintendencias y revisores fiscales que trascendió en algunas asambleas de accionistas, como la de Comercia S.A. de marzo de 1989.

Un vistazo a los dictámenes de balances de 1990 revela que la reconvencción de la Circular Conjunta dio sus frutos y, por ejemplo, en ellos se expresa: "entre mis funciones de vigilancia de la compañía se encuentra la de expresar una opinión sobre los estados financieros". También se han eliminado expresiones como "en todo aspecto significativo".

Sin embargo, aún se insiste en afirmaciones, que a mi manera de ver son desenfoces capitales, como es el caso de: "...llevé a cabo mi trabajo de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas..."

En un informe de revisoría fiscal no es pertinente tal aseveración puesto que las normas de auditoría regulan solo el trabajo de examen de estados financieros, y de ahí que en ellas se exprese:

Debe hacerse un apropiado estudio y una evaluación del...control interno existente, de manera que se pueda confiar en él como base la determinación de la extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría. Ley 43 de 1990, artículo 7, 2, b.

En cambio, en la revisoría fiscal como órgano de control, la principal razón para evaluar el control interno, es que se tomen las medidas de conservación y seguridad para los bienes y las operaciones de la sociedad.

pasando a un segundo plano la evaluación con fines de apuntalar las decisiones sobre pruebas sustantivas.

Lo cierto es que el trabajo de revisoría fiscal incluye el examen de los estados financieros pero no se limita a él. Entonces, el trabajo del revisor fiscal debe ajustarse a las aproximadamente cincuenta normas consagradas en el Código de Comercio, más las contempladas en la ley 43 de 1990 y en otras leyes como la Ley 79 de 1988, del sector cooperativo y la Ley 21 de 1982, de las Cajas de Compensación, todo lo cual da un espectro que rebasa, de manera apreciable, las normas de auditoría.

En suma, creo que ni es legal ni le conviene a la profesión jugar al malabarismo de reducir la revisoría fiscal a una auditoría de estados financieros, con propósitos que no parecen ser otros que los de desestabilizar la revisoría fiscal y eludir responsabilidades.

En forma acertada, Hernando Bermúdez G. en su artículo Reflexiones sobre la técnica de la interventoría de cuentas, publicado en la revista Contaduría Universidad de Antioquia Nos. 17 y 18, página 226, dice:

...la revisoría fiscal... está inspirada en una idea de control integral, entendido como aquel que no se limita a los asuntos contables, sino que se extiende sobre la totalidad del quehacer empresarial...

Como si fuera poco, el SAS 51, del Instituto Americano, acepta la existencia de normas de auditoría válidas en otros países cuando señala :

Declarar que el examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas en los Estados Unidos (y, en su caso, con las normas de auditoría del otro país).

Otro aspecto de fondo que todavía no se corrige es el de cambiar el término fidedigno por el término razonable, lo cual, en mi concepto, es improcedente por lo siguiente:

1. Como el dictamen, según el artículo 208 del Código de Comercio, debe contener un mínimo de afirmaciones (caso del término fidedigno), si ellas no están presentes en un dictamen limpio, no hay duda de que es ilegal.
2. El término fidedigno (digno de fe y de crédito) tiene su razón de ser en un instrumento que, como el dictamen, compromete la fe pública dentro de nuestro estado de derecho.

Por lo demás, tal como lo dice el Código de Ética del Instituto

Americano de Contadores Públicos "existe una firme presunción de que el apego a los principios de contabilidad oficialmente establecidos, podría en todos los casos dar como resultado estados financieros veraces" (se subraya).

3. El término fidedigno, no se puede tomar fuera de contexto, que, según las voces del artículo 208 del Código de Comercio, es: "Si el balance... presenta en forma fidedigna, *de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas...*" (se subraya), luego lo que se está manifestando es que ellos son veraces y ciertos dentro de unos criterios reconocidos en Colombia como son el decreto 2160 y el estatuto tributario.

Más aún, dentro de ese contexto está implícito el término razonable puesto que varios artículos del decreto 2160, como el art. 30, lo mencionan:

...los activos deben registrarse de tal manera que al relacionarlos con el pasivo y el patrimonio se pueda determinar razonablemente la situación financiera de la empresa.

Por todo lo anterior, no resulta ni exótico ni anti-técnico el término fidedigno, como algunos quieren hacerlo aparecer, para justificar el cambio por el término razonable, que de paso es considerado por R. J. Chambers, en su artículo Los mitos y la ciencia de la contabilidad, como una noción vaga e indefinida (véase la revista Contaduría Universidad de Antioquia Nos. 17 y 18, página 37).

De otro lado, tampoco es válido el argumento según el cual el término fidedigno estaría comprometiendo al revisor fiscal con un examen al 100%, porque esto se descalifica si, se acepta (y así debe ser porque ha sido demostrado brillantemente por Hernando Bermúdez G. en el artículo ya citado) que los "procedimientos aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas" mencionados en el artículo 208 del Código de Comercio, son semejantes a los procedimientos de auditoría, lo que de suyo supone un trabajo con base en pruebas selectivas.

Infortunadamente, lo que queda en claro es que el formato del dictamen ha sido desconocido, siendo como es un presupuesto básico, para que la función de dictaminar sea efectiva, tanto como lo son la objetividad, las destrezas en el proceso de examen, la existencia de un material de evidencia competente, el uso de normas aceptadas de medición para los hechos económicos, la conformidad de la empresa de poner a disposición todos los datos, etc.; se aboga para que la profesión defienda el formato establecido en la ley, el cual es suficiente, claro y no riñe con la técnica.

Pero además, es inaplazable rescatar la credibilidad de los usuarios sobre el dictamen, o sea ganar la confianza pública para lo cual vale la pena recordar que en estos casos los profesionales seremos juzgados por lo que callamos, más que por lo que decimos.

Simultáneamente, me parece conveniente, para mayor ilustración de los usuarios, un informe de la manera siguiente:

1. Que el informe se empiece con el párrafo siguiente:

Señores accionistas:

En los términos preceptuados en los artículos 208 y 209 del Código de Comercio, me permito dictaminar (mencionar los estados financieros) y rendir informe a esta asamblea.

2. La sección siguiente contendrá el dictamen, claramente identificado así:

Dictamen de los estados financieros:

(Se incluyen las aseveraciones del artículo 208 y las requeridas por las resoluciones de las superintendencias). Debe señalarse que la revisión se llevó a cabo de acuerdo con las técnicas de interventoría de cuentas o auditoría.

Debe indicarse que los estados financieros son fidedignos, de acuerdo con normas de contabilidad generalmente aceptadas en Colombia, especialmente el Decreto 2160, el Decreto 1744 y las normas de las superintendencias.

3. La sección final contendrá el informe, claramente identificado, así:

Informe a la asamblea:

(Se incluyen las aseveraciones del artículo 209)

Así podría quedar configurado un informe al "mínimo", pero el revisor fiscal debe contemplar la posibilidad de ampliarlo para aprovechar su comunicación con la asamblea y solicitar, por ejemplo, que intervenga en asuntos relevantes de control preventivo y correctivo no atendidas por los otros órganos de la empresa.

Este informe también tendrá variaciones si se requieren excepciones a las afirmaciones generales, las cuales deben ser presentadas y explicadas, en párrafos como los siguientes:

En mi concepto la contabilidad no se lleva de acuerdo con las normas legales, como quiera que... (se dice a cuáles preceptos no se cife).

Los actos de los administradores se ajustaron a las disposiciones (indicar a cuáles), excepto... (indicar las que no fueron acatadas).

En mi opinión el control interno tiene las siguientes debilidades (citarlas) que constituyen un riesgo para la conservación de los bienes de la sociedad.

La correspondencia y los comprobantes de las cuentas se llevan y conservan debidamente, pero no los libros de actas los cuales... (indicar con cuáles disposiciones no se cumple).

Por lo demás, el revisor fiscal debe ser consciente de la enorme responsabilidad, con la sociedad y con su profesión, al preparar este informe, por lo cual debe tener en cuenta, entre otras cosas, lo siguiente:

Que cualquier inexactitud grave en él puede acarrearle sanción penal por falsedad en documento y la interdicción temporal o definitiva para ejercer la revisoría fiscal, a la luz de lo dispuesto en el artículo 212 del Código de Comercio.

Que según el Código de ética debe preparar sus informes con objetividad (artículo 37.2), con veracidad y buena fe, evitando actos simulados (Artículo 70).

Que según el artículo 67 del Código de ética, las revelaciones que haga en su dictamen no constituyen violaciones a la reserva comercial, bancaria o profesional.

Finalmente, no puede olvidarse que el artículo 7 de la Ley 43 de 1990 preceptúa que "...en la preparación de sus informes, debe proceder con diligencia profesional".

CONCLUSIONES

Sobre el importante tema de los informes del revisor fiscal pueden sacarse las siguientes conclusiones:

1 Los programas de contaduría deben hacer más énfasis en desarrollar las destrezas de los estudiantes en composición escrita. Las asociaciones, por su parte, como lo hace ACUDA, deben hacer educación continua sobre este tópico.

2. Se debe concientizar a los revisores fiscales de la gran responsabilidad con la sociedad, con el estado, con la profesión y con ellos mismos, que entrañan sus informes, por lo cual deben proceder con objetividad, prudencia y cuidado profesionales.

3. La Junta Central de Contadores y los demás entes de la profesión deben defender el formato legal del dictamen y el informe, porque además de que estamos obligados a cumplir las leyes, como lo dice el Artículo 8 de la ley 43 de 1990, es un formato técnico y claro.

4. El dictamen y el informe deben separarse dentro del documento para la asamblea de accionistas.

5. Deben hacerse esfuerzos para rescatar la confianza pública en el informe, para lo cual es necesario profesionalizar la revisoría fiscal y, además, divulgar las normas de ética y que la Junta Central de Contadores las haga cumplir.

Agosto de 1991