

Revisoría fiscal: mirada académica de las principales normas legales

Horacio Aguiar Jaramillo

Profesor Departamento de Contaduría
Universidad de Antioquia

RESUMEN

El autor hace una selección de las principales normas vigentes sobre la revisoría fiscal, contenidas en el Código de Comercio, Ley 43 de 1990, Ley 45 de 1990, Ley 79 de 1988, Ley 21 de 1982, Ley 222 de 1995, Ley 190 de 1995, etc. Dicha normatividad la organiza según la temática (obligados, funciones, informes, inhabilidades e incompatibilidades, responsabilidades, papeles de trabajo, etc.), y la comenta, por todo lo cual, consideramos que constituye un importante documento para los interesados en una de las instituciones más importantes dentro de la vida empresarial del país.

Introducción

Con más de un siglo de existencia la revisoría fiscal se ha constituido en el órgano de vigilancia privado por excelencia de gran importancia en Colombia, hasta el punto que como lo señala la circular conjunta de la Superintendencia de Sociedades, Superintendencia Bancaria y Comisión Nacional de Valores (hoy Superintendencia de Valores) de septiembre 19 de 1989 «...es incentivo para la inversión, el ahorro, el crédito y en general facilita el dinamismo y el desarrollo económico».

Si bien en su origen la revisoría fiscal tiene un cometido estrictamente privado dirigido principalmente a garantizarle a los accionistas la veracidad de las cuentas que rendían los administradores, a medida que aparece un interés público, el Estado legisla ampliamente acerca de este órgano hasta llevarlo a la mayoría de entes económicos, como un apéndice de entidades gubernamentales.

De la legislación más antigua, que cimentó lo que hoy es la revisoría fiscal, debe hacerse especial mención de la Ley 58 de 1931 que «Oficializó» lo que ya era una práctica que venía del siglo pasado; la Ley 73 de 1935 donde por primera vez se fijaron las funciones y el Decreto 2373 de 1956 que exigió la calidad de contador juramentado para quienes desempeñaran el cargo de revisor fiscal.

En este escrito se presenta un inventario comentado de las principales normas legales vigentes expedidas a partir de 1971 ordenadas por grandes temas para facilitar la consulta, así: Obligados, pág. 94; Inhabilidades e incompatibilidades, pág. 95; Nombramiento y elección, pág. 97; Período, pág. 101; Funciones, pág. 101; Dictamen, pág. 106; Informe a la asamblea y otros, pág. 108; Convocatoria de asamblea y junta directiva, pág. 110; Participación en la asamblea y junta directiva, pág. 111; Certificaciones, pág. 112; Actuaciones de las entidades del gobierno, pág. 114; Responsabilidades, pág. 114; Cancelación de la inscripción, pág. 119; Impugnación de decisiones, pág. 120; Indemnización a la sociedad, pág. 120; Dependencia y auxiliares, pág. 121; Reserva, pág. 122; Papeles de trabajo, pág. 123.

La abreviatura C. de Co. usada en el texto significa Código de Comercio.

I. Obligados

En sus inicios la revisoría fiscal estuvo presente en las sociedades anónimas que fueron las grandes organizaciones por excelencia, y se buscaba enfatizar la responsabilidad de quienes rendían cuentas de su gestión. Ya hoy hace presencia en casi todos los sectores de la economía: comercial, financiero, solidario, y las leyes más variadas la han llevado a escenarios como: los fondos mutuos de inversión, los fondos ganaderos, las cajas de compensación familiar, las sociedades de economía mixta, etc.

Hasta cuando apareció la ley 43 de 1990, la revisoría fiscal fundamentalmente pretendía proteger los intereses de los propietarios no vinculados a la administración y vigilar sectores estratégicos de la economía, especialmente donde estaba expuesto el ahorro del público.

La Ley 43 de 1990, extendió caprichosamente los obligados, con consecuencias nocivas para la credibilidad y el posicionamiento de la institución. Este es uno de los puntos álgidos que a corto plazo debe corregirse.

C. de Co. Art. 203.- Deberán tener revisor fiscal.

- 1) Las sociedades por acciones;
- 2) Las sucursales de compañías extranjeras, y
- 3) 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.

Ley 43 de 1990. Art. 13.- Parágrafo 2º.- Será obligatorio tener revisor fiscal en todas las sociedades comerciales, de cualquier naturaleza, cuyos activos brutos al 31 de Diciembre del año inmediatamente anterior sean o excedan el 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.

Ley 45 de 1990. Art. 20.- Obligatoriedad y funciones. Toda institución financiera sometida al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria y

aquéllas sujetas al control y vigilancia de la Comisión Nacional de Valores, cualquiera sea su naturaleza, deberán tener un revisor fiscal designado por la asamblea general de accionistas o por el órgano competente. El revisor fiscal cumplirá las funciones previstas en el libro segundo, título I, capítulo VIII del Código de Comercio y se sujetará a lo allí dispuesto, sin perjuicio de lo prescrito en otras normas.

En todas las instituciones financieras con participación oficial la designación del revisor fiscal estará a cargo de la asamblea general de accionistas. En las instituciones que sean o estén sometidas al régimen de empresa industrial y comercial del Estado, en que las funciones de la asamblea general de accionistas las cumpla la junta o el consejo directivo, la designación del revisor corresponderá al Gobierno Nacional, a través del Presidente de la República y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Ley 79 de 1988. Art. 41.- Por regla general la cooperativa tendrá un revisor fiscal con su respectivo suplente, quienes deberán ser contadores públicos con matrícula vigente; el Departamento Administrativo Nacional de Cooperativas podrá eximir a la cooperativa de tener un revisor fiscal cuando las circunstancias económicas o de ubicación geográfica o el número de asociados lo justifiquen.

Ley 21 de 1982. Art. 48.- Toda caja de compensación familiar tendrá un revisor fiscal y su respectivo suplente, elegidos por la asamblea general.

II. Inhabilidades e incompatibilidades

Uno de los factores determinantes para la confianza que otorgan los usuarios a los informes y denuncias del revisor fiscal, es su independencia, la cual supone que él actúa con autonomía, libertad de acceso y de opinión de los sujetos y objetos que vigila.

Las normas en esta materia se han centrado en parámetros de inhabilidades (imposibilidad legal) e incompatibilidades (limitación de actos y funciones) dado que la ley actúa con base en una perspectiva concreta y comprobable.

Veamos las normas más importantes, pero tengamos en cuenta que, en forma genérica, un revisor fiscal no deberá actuar cuando haya o sobreviniese algún hecho que limite su independencia.

C. de Co. Art. 205.- No podrán ser revisores fiscales:

- 1) Quienes sean asociados de la misma compañía o de alguna de sus subordinadas, ni en éstas, quienes sean asociados o empleados de la sociedad matriz;
- 2) Quienes estén ligados por matrimonio o parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil o segundo de afinidad, o sean consocios de los administradores y funcionarios directivos, el cajero, auditor o contador de la misma sociedad, y
- 3) Quienes desempeñen en la misma compañía o en sus subordinadas cualquier otro cargo.

Quien haya sido elegido como revisor fiscal, no podrá desempeñar en la misma sociedad, ni en sus subordinadas ningún otro cargo durante el período respectivo.

Ley 79 de 1988. Art. 43.- Ningún contador público podrá desempeñar el cargo de revisor fiscal en la cooperativa de la cual sea asociado.

Ley 43 de 1990. Art. 48.- 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 su retiro del cargo.

Ley 43 de 1990. Art. 50.- Cuando un contador público sea requerido para actuar como auditor externo, revisor fiscal, interventor de cuentas o arbitro de controversias de orden contable, se abstendrá de aceptar tal designación si tiene, con alguna de las partes, parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil, segundo de afinidad o si median vínculos económicos, amistad íntima o enemistad grave, intereses comunes o cualquier otra circunstancia que pueda restarle independencia a sus conceptos o actuaciones.

Ley 43 de 1990. Art. 51. - 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.

Ley 43 de 1990. Art. 2°. Parágrafo 2°. - Los contadores públicos y las sociedades de Contadores Públicos no podrán, por si mismas o por intermedio de sus empleados, servir de intermediarias en la selección y contratación de personal que se dedique a las actividades relacionadas con la ciencia contable en general en las empresas que utilizan sus servicios de revisoría fiscal o de auditoría externa.

Ley 43 de 1990. Art. 37.3.- Independencia. En el ejercicio profesional, el contador público deberá tener y demostrar absoluta independencia mental y de criterio con respecto a cualquier interés que pudiere considerarse incompatible con los principios de integridad y objetividad, con respecto a los cuales la independencia, por las características peculiares de la profesión contable, debe considerarse esencial y concomitante.

III. Nombramiento y elección

La elección del revisor fiscal ha sido desde tiempos inmemoriales uno de los asuntos más polémicos de la institución, dado que el sistema es tan vulnerable que finalmente quien elige es la administración y esto, en muchas ocasiones, es la causa de que los revisores fiscales terminen siendo instrumentos dóciles de los administradores, que se supone son sus vigilados.

En no pocas entidades la elección se hace atendiendo al menor costo del servicio, sin considerar la calidad, lo cual ha creado la revisoría fiscal a distancia y la guerra del centavo entre muchos profesionales.

De las normas que regulan la elección hay que destacar la ingerencia reciente de algunas entidades del Estado, las cuales caprichosamente pueden vetar el nombramiento.

También, en algunas entidades, se han sentado las bases para que la revisoría fiscal disponga de un presupuesto adecuado al tamaño y complejidad de la entidad, lo cual es primordial para que la labor sea eficaz.

Cabe advertir con relación al artículo 232 de la Ley 222 de 1995, que como se cita más adelante consagró la improcedencia de la acción de reintegro, que la sentencia C-512 de octubre 8 de 1996 precisó que sí procedía la acción de reintegro cuando el revisor fiscal no se hubiese acogido a la ley 50 de 1990 y llevarse vinculado a la entidad 10 o más años de servicio al entrar en vigencia tal normativa.

Ley 45 de 1990. Art. 21.- Posesión. Corresponderá al Superintendente Bancario o al Presidente de la Comisión Nacional de Valores dar posesión al revisor fiscal de las entidades sometidas a su control y vigilancia. Cuando la designación recaiga en una asociación o firma de contadores, la diligencia de posesión procederá con relación al contador público que sea designado por la misma para ejercer las funciones de revisor fiscal.

La posesión sólo se efectuará una vez el Superintendente Bancario o el Presidente de la Comisión Nacional de Valores se cercioren acerca del carácter, la idoneidad y experiencia del peticionario.

Parágrafo.- Para la inscripción en el registro mercantil del nombramiento de los revisores fiscales se exigirá por parte de las cámaras de comercio copia de la correspondiente acta de posesión.

Decreto 1259 de 1994. Art. 5º.- Funciones y facultades de la Superintendencia Nacional de Salud.

...15. Dar posesión al revisor fiscal de las entidades promotoras y prestadoras de salud, cuando se cercioren acerca del carácter, la idoneidad y la experiencia del peticionario y, expedir la correspondiente acta de posesión, la cual será exigida por las cámaras de comercio, para efectos de la inscripción en el registro mercantil del nombramiento de los revisores fiscales.

El Ministerio de Salud definirá aquellos casos, excepcionales en los cuales la correspondiente institución prestadora de servicios no requiera revisor fiscal.

Ley 222 de 1995. Art. 232.- Improcedencia de la acción de reintegro. En el evento de despido o remoción de administradores y revisor fiscal no procederá la acción de reintegro consagrada en la legislación laboral.

Ley 45 de 1990. Art. 22.- Apropiaciones para la gestión del revisor fiscal. En la sesión en la cual se designe revisor fiscal deberá incluirse la información relativa a las apropiaciones previstas para el suministro de recursos humanos y técnicos designados al desempeño de las funciones a él asignadas.

C. de Co. Art. 163.- La designación o revocación de los administradores o de los revisores fiscales previstas en la ley o en el contrato social no se considerará como reforma, sino como desarrollo o ejecución del contrato, y no estará sujeta sino a simple registro en la cámara de comercio, mediante copias de acta o acuerdos en que conste la designación o la revocación.

Las cámaras se abstendrán, no obstante, de hacer la inscripción de la designación o revocación cuando no se hayan observado respecto de las mismas las prescripciones de la ley o del contrato.

La revocación o reemplazo de los funcionarios a que se refiere este artículo se hará con el quórum y la mayoría de votos prescritos en la ley o en el contrato para su designación.

C. de Co. Art. 198.-

...Las elecciones se harán para los períodos determinados en los estatutos, sin perjuicio de que los nombramientos sean revocados libremente en cualquier tiempo.

Se tendrán por no escritas las cláusulas del contrato que tiendan a establecer la inamovilidad de los administradores elegidos por la asamblea general, junta de socios o por juntas directivas o que exijan para la remoción mayorías especiales distintas a las comunes.

C. de Co. Art. 199.- Lo previsto en los incisos segundo y tercero del artículo 198 se aplicará respecto de los miembros de las junta directivas, revisores fiscales y demás funcionarios elegidos por la asamblea o por la junta de socios.

C. de Co. Art. 204.- 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 la mayoría de los votos de los comanditarios.

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

C. de Co. Art. 215.- El revisor fiscal deberá ser contador público. Ninguna persona podrá ejercer el cargo de revisor en más de cinco sociedades por acciones.

Con todo, cuando se designen asociaciones o firmas de contadores como revisores fiscales, éstas deberán nombrar un contador público para cada revisoría, que desempeñe personalmente el cargo, en los términos del artículo 12 de la ley 145 de 1960. En caso de falta del nombrado, actúan los suplentes.

Ley 145 DE 1960. Art. 12.- Las firmas u organizaciones profesionales dedicadas al ejercicio de actividades contables solo podrán cumplir las funciones adscritas a los contadores públicos bajo la responsabilidad de personas que hayan obtenido la inscripción correspondiente, y no podrán encargarse, en ningún caso, de la revisoría o interventoría de cuentas de las sociedades o instituciones en las cuales alguno de los afiliados a tales firmas u organizaciones sea ocasional o permanentemente contador, cajero o administrador.

C. de Co. Art. 339.- Las facultades de inspección y vigilancia interna de la sociedad serán ejercidas por los comanditarios, sin perjuicio de que puedan designar un revisor fiscal, cuando la mayoría de ellos así lo decida.

NOTA. Se refiere a la sociedad en comandita simple.

C. de Co. Art. 472.- La resolución o acto en que la sociedad acuerde conforme a la ley de su domicilio principal establecer negocios permanentes en Colombia, expresará:

...6) La designación del revisor fiscal, que será persona natural con residencia permanente en Colombia.

IV. Período

La remoción del revisor fiscal en cualquier tiempo es un factor de inestabilidad que contribuye a un desempeño mediatizado, especialmente cuando el revisor fiscal no tiene otros ingresos.

Los administradores afectados por las actuaciones de los revisores aprovechan las reuniones del órgano que elige para pasar cuenta de cobro al revisor fiscal.

C. de Co. Art. 206.- En las sociedades donde funcione la 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.

V. Funciones

Si bien en sus albores la revisoría fiscal estuvo reducida a proporcionar confianza a los dueños sobre la rendición de cuentas de los administradores, en la actualidad no sólo se cubre ese frente sino también la vigilancia sobre la actuación de los administradores, el respeto de las normas legales y el control interno, lo cual hace que la revisoría fiscal trascienda el marco de una auditoría financiera y constituya un compromiso muy exigente para los contadores, por lo cual se requiere de una profesionalización de la revisoría fiscal.

La crisis de la revisoría fiscal, en buena medida, se debe a que las funciones que fueron diseñadas pensando en entidades importantes se le trasladaron a entes pequeños, y a que hay una manía de asignarle al revisor fiscal las actividades que no pueden cumplir las agencias gubernamentales, tal es el caso de lo previsto en la Ley 190 de 1995, Artículo 80, el cual se transcribe más adelante.

Por lo demás, las entidades del gobierno que ejercen la inspección, vigilancia y control, y que recaudan impuestos no creen en los criterios profesionales para ejercer las funciones, haciendo riesgoso el trabajo del revisor fiscal.

No obstante algunas variables, en general, las funciones que se han preceptuado para los distintos sectores de la economía son las consagradas en el artículo 207 del Código de Comercio, pero 25 años después de haber entrado a regir dicha norma, se requiere su adecuación a las nuevas realidades del país y de sus empresas. El trípode: examen, evaluación e informe deberá tener como

trasfondo la selectividad, la importancia, el control interno, la seguridad razonable de la gestión de la empresa, etc.

Cabe destacar que la Ley 222 de 1995 acertó al tratar de proteger el trabajo del revisor fiscal obligando a los administradores a que proporcionen las condiciones para que pueda cumplir sus funciones.

C. de Co. Art. 207.- Son funciones del revisor fiscal:

- 1) Cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por parte de la sociedad se ajusten a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva;
- 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;
- 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;
- 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;
- 5) Inspeccionar asiduamente los bienes de la sociedad y procurar que se tomen oportunamente la medidas de conservación o seguridad de los mismos y de los que ella tenga en custodia a cualquier otro título;
- 6) Impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales;
- 7) Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente;
- 8) Convocar a la asamblea o junta de socios a reuniones extraordinarias cuando lo juzgue necesario, y

- d
o
s
- 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.

Parágrafo.- En las sociedades en las 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 estipulación expresa en los estatutos y de instrucciones concretas de la junta de socios o asamblea general, ejercerá las funciones indicadas en este artículo. No obstante, si no es contador público, no podrá autorizar con su firma balances generales, ni dictaminar sobre ellos.

Ley 190 de 1995. Art. 80.- 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:

- 1) Velar para que en la obtención o adjudicación de contratos por parte del Estado, las personas jurídicas objeto de fiscalización, no efectúen pagos, desembolsos o retribuciones de ningún tipo en favor de funcionarios estatales.
- 2) Velar porque en los estados financieros de las personas jurídicas fiscalizadas se reflejen fidedignamente los ingresos y costos del respectivo contrato.
- 3) 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.

Circular Externa 014/95 Supervalores.

...11.2 el revisor fiscal de las entidades obligadas a adoptar los procedimientos y nombrar los funcionarios de control descritos en este instructivo en ejercicio de las funciones que le son propias, deberá verificar que las mismas den cumplimiento a todas las obligaciones establecidas en la ley y en este instructivo para el control del lavado de dinero proveniente de actividades delictivas.

C. de Co. Art. 489.- 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.

Ley 79 de 1988. Art. 43.- 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.

Resolución 3575 de diciembre 24 de 1996 del DANCOOP. Artículo 1º.- Los revisores fiscales bajo la acción del DANCOOP para cumplir con su labor, deberán ejercer, al menos, las siguientes funciones:

... 11. Certificar con destino al Departamento Administrativo Nacional de Cooperativas DANCOOP, la existencia de un manual sobre los procedimientos y señales de alerta, para la detección de operaciones inusuales de carácter sospechoso;

12. Velar por que la totalidad de los empleados 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;

13. Velar por el mantenimiento permanente del Fondo de Liquidez y por que su colocación corresponda al modo previsto en las disposiciones legales;

14. Exigir a la administración el manejo técnico de la cartera de acuerdo con sanos principios de administración y con las disposiciones legales, así como con la debida prudencia.

15. Informar al DANCOOP sobre el cumplimiento de las obligaciones que la entidad posea, así como las causas que les dieron origen.

...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.

Ley 21 de 1982. Art. 49.- Son funciones del revisor fiscal:

1. 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.
2. 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.
3. Colaborar con la Superintendencia de Subsidio Familiar, y rendir los informes generales periódicos que le sean solicitados.
4. Inspeccionar los bienes e instalaciones de la caja y exigir las medidas que tiendan a su conservación o a la honesta y cabal prestación de los servicios sociales a que están destinados.
5. Autorizar con su firma los inventarios, balances y además estados financieros.
6. Convocar a la asamblea general a reuniones extraordinarias cuando lo juzgue necesario.
7. Los demás que le señalen las leyes o los estatutos y los que siendo compatibles con las anteriores, las encomienden la Asamblea General y la Superintendencia de Subsidio Familiar.

Ley 222 de 1995. Art. 23.- *Deberes de los administradores.*

....3. Velar porque se permita la adecuada realización de las funciones encomendadas a la revisoría fiscal.

VI. Dictamen

El dictamen es el documento donde el revisor fiscal comunica su opinión acerca de la contabilidad y los estados financieros, comprometiendo la fe pública (sus afirmaciones constituyen plena prueba mientras no se demuestre lo contrario).

La norma legal presenta el mínimo de afirmaciones que debe hacer el revisor fiscal, dejándolo en libertad de presentar cualquier otra consideración que sea pertinente.

El dictamen tiene 3 párrafos claramente identificables: el primero identifica los estados financieros examinados, el segundo la naturaleza y el alcance del examen, y el tercero la opinión del contador público.

El Consejo Técnico de la Contaduría en su pronunciamiento número 6 sugiere una redacción del dictamen.

Por su parte, algunas entidades del Estado exigen que el revisor fiscal opine sobre otros asuntos, como es la información suplementaria que prepara la entidad.

En el caso de las cajas de compensación familiar, el Decreto 341 de 1988 exige, además, que el revisor fiscal haga recomendaciones para mejorar la gestión, lo cual insinúa que debe efectuar una auditoría de gestión.

C. de Co. Art. 208.- El dictamen o informe del revisor fiscal sobre los balances generales deberá expresar, por lo menos:

- 1) Si ha obtenido las informaciones necesarias para cumplir sus funciones;
- 2) Sí en el curso de la revisión se han seguido los procedimientos aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas;
- 3) Sí en su concepto la contabilidad se lleva conforme a las normas legales y a 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;
- 4) Sí 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 período revisado, y el segundo refleja el resultado de las operaciones en dicho período, y

- 5) Las reservas o salvedades que tenga sobre la fidelidad de los estados financieros.

Decreto 341 de 1988. Art. 38.- El dictamen del revisor fiscal sobre los estados financieros deberá expresar por lo menos:

...6. Las recomendaciones que deben implementarse para la adecuada gestión de la entidad.

Ley 222 de 1995. Art. 4.- Proyecto de escisión.

....7. Estados financieros de las sociedades que participen en el proceso de escisión debidamente certificados y acompañados de un dictámen emitido por el revisor fiscal y en su defecto por un contador público independiente.

Ley 222 de 1995. Art. 38.- Estados financieros dictaminados. 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 hubiese examinado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Estos estados deben ser suscritos por dicho profesional, anteponiendo la expresión «ver la opinión adjunta» u otra similar. El sentido y alcance de su firma será el que se indique en el dictamen correspondiente, que contendrá como mínimo las manifestaciones exigidas por el reglamento.

Cuando los estados financieros se presenten conjuntamente con el informe de gestión de los administradores, el revisor fiscal o contador público independiente deberá incluir en su informe su opinión sobre si entre aquellos y estos existe la debida concordancia.

Ley 222 de 1995. Art. 39.- Autenticidad de los estados financieros y de los dictámenes. Salvo prueba en contrario, los estados financieros certificados y los dictámenes correspondientes se presumen auténticos.

Ley 43 de 1990. Art. 69. El certificado, opinión o dictamen expedido por un contador público deberá ser claro, preciso y ceñido estrictamente a la verdad.

Ley 43 de 1990. Art. 57. Ningún contador público podrá dictaminar o conceptuar sobre actos ejecutados o certificados por otro Contador Público que perjudique su integridad moral o capacidad profesional, sin antes haber solicitado por escrito las debidas explicaciones y aclaraciones de quienes hayan actuado en principio.

Ley 43 de 1990. Art. 37-2.- Objetividad. La objetividad representa ante todo imparcialidad y actuación sin prejuicios en todos los asuntos que corresponden al campo de acción profesional del Contador Público. Lo anterior es especialmente importante cuando se trata de certificar, dictaminar u opinar sobre los estados financieros de cualquier entidad. Esta cualidad va unida generalmente a los principios de integridad e independencia y suele comentarse conjuntamente con esto.

Ley 43 de 1990. Art. 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, legal 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.

VII. Informe a la asamblea y otros

Es evidente que el legislador de 1971 pretendió diferenciar y desligar el dictamen de los estados financieros del informe para la asamblea. No hay duda de que era una decisión correcta, dado que el dictamen es un documento que tiene usuarios externos al ente económico, mientras el informe para la asamblea interesa esencialmente a los propietarios que han delegado la administración y quieren conocer acerca de su desempeño y del control que ejercen sobre el funcionamiento de la entidad.

El pronunciamiento número 7 del Consejo Técnico de la Contaduría sugiere un informe separado al máximo órgano de la entidad cuando existen salvedades en el sistema de control interno.

La revisoría fiscal tiene como fundamentales resultados de su gestión rendir informes, por lo cual debe entenderse que los parámetros dados por las normas son el mínimo exigido, pero el revisor fiscal podrá ampliar su informe según las necesidades para proteger a todos los interesados.

Tanto por las exigencias que nacen de la redacción de los informes a la asamblea como de los informes intermedios, los revisores fiscales requieren de habilidades para la redacción.

C. de Co. Art. 187.- La junta o asamblea ejercerá las siguientes funciones generales, sin perjuicio de las especiales propias de cada sociedad:

...4) Hacer las elecciones que corresponda, según los estatutos o las leyes, fijar las asignaciones de las personas así elegidas y removerlas libremente.

5) Considerar los informes de los administradores o del representante legal sobre el estado de los negocios sociales, y el informe del revisor fiscal, en su caso;

Parágrafo.- Las funciones anteriores podrán cumplirse lo mismo en las reuniones ordinarias que en las extraordinarias, si en el contrato social o en las leyes no se previene otra cosa.

C. de Co. Art. 209.- El informe del revisor fiscal a la asamblea o junta de socios deberá expresar:

- 1) Sí los actos de los administradores de la sociedad se ajustan a los estatutos y a las órdenes e instrucciones de la asamblea o junta de socios;
- 2) Sí la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas y de registro de acciones, en su caso, se llevan y se conservan debidamente;
- 3) Sí hay y son adecuadas las medidas de control interno, de conservación y custodia de los bienes de la sociedad o de terceros que estén en poder de la compañía.

C. de Co. Art. 392.- 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 la misma, la cifra en que se eleva el capital suscrito, las cuotas pendientes y los plazos para cubrirlas.

Ley 222 de 1995. Art. 46.- Rendición de cuentas al fin de ejercicio. Terminando cada ejercicio contable, en la oportunidad prevista en la ley o en los estatutos, los administradores deberán presentar a la asamblea o junta de socios para su aprobación o improbación, los siguientes documentos:

1. Un informe de gestión.
2. Los estados financieros de propósito general, junto con sus notas, cortados a fin del respectivo ejercicio.
3. Un proyecto de distribución de las utilidades repartibles.

Así mismo presentarán los dictámenes sobre los estados financieros y los demás informes emitidos por el revisor fiscal o por contador público independiente.

VIII. Convocatoria de asamblea y junta directiva

El revisor fiscal ha sido facultado para convocar al máximo órgano de la entidad y a la junta directiva para que cuando lo exijan las necesidades urgentes o imprevistas les presente sus denuncias o solicite los correctivos que la buena marcha del ente exija. No puede olvidarse que la convocatoria, para que tenga validez, debe hacerse con arreglo a la ley y a los estatutos. Además, los socios pueden solicitarle que convoque la reunión del máximo órgano.

C. de Co. Art. 181.- Los socios de toda compañía se reunirán en junta de socios o asamblea general ordinaria una vez al año, por lo menos, en la época fijada en los estatutos.

Se reunirán también en forma extraordinaria cuando sean convocados por los administradores, por el revisor fiscal o por la entidad oficial que ejerza control permanente sobre la sociedad, en su caso.

C. de Co. Art. 225.- Durante el período de la liquidación la junta de socios o la asamblea se reunirán en las fechas indicadas en los estatutos para sus

sesiones ordinarias. Asimismo, cuando sea convocada por los liquidadores, el revisor fiscal o la Superintendencia, conforme a las reglas generales.

C. de Co. Art. 423.- Las reuniones extraordinarias de la asamblea se efectuarán cuando lo exijan las necesidades imprevistas o urgentes de la compañía, por convocatoria de la junta directiva, del representante legal o del revisor fiscal.

El superintendente podrá ordenar la convocatoria de la asamblea a reuniones extraordinarias o hacerla, directamente, en los siguientes casos:

- 1) Cuando no se hubiese reunido en las oportunidades señaladas por la ley o por los estatutos.
- 2) Cuando se hubiesen cometido irregularidades graves en la administración que deban ser conocidas o subsanadas por la asamblea, y
- 3) Por solicitud del número plural de accionistas determinado en los estatutos y, a falta de esta fijación, por el que represente no menos de la quinta parte de las acciones suscritas.

La orden de convocar a la asamblea será cumplida por el representante legal o por el revisor fiscal.

C. de Co. Art. 437.- La junta directiva deliberará y decidirá validamente con la presencia y los votos de la mayoría de sus miembros, salvo que se estipulase un quórum superior.

La junta podrá ser convocada por ella misma, por el representante legal, por el revisor fiscal o por dos de sus miembros que actúen como principales.

IX. Participación en la asamblea y junta directiva

Es evidente que la ley fue contradictoria y tacaña en los derechos que otorgó al revisor fiscal, porque, por ejemplo, no se entiende que no tenga derecho a participar en la junta directiva cuando de él se espera una actuación preventiva y oportuna. Por lo demás, la participación en la asamblea más que un derecho es un deber, como quiera que debe informar a quienes le hicieron el encargo de vigilar.

Los programas de contaduría deben facilitar a los estudiantes la adquisición de habilidades para hablar en público para que en el ejercicio profesional puedan cumplir apropiadamente su participación en las asambleas y juntas.

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

X. Certificaciones

Como aplicación de la consabida colaboración con agencias del gobierno, una de las más importantes y comprometedoras obligaciones del revisor fiscal es la de garantizar la veracidad y legalidad de muchos hechos de la entidad. En este caso no se trata de opiniones, sino de garantizar, mediante la comprobación, que los hechos son ciertos y que cumplen con los parámetros correspondientes.

En las certificaciones el revisor fiscal compromete la fe pública.

Hay que abogar para que las entidades del gobierno no se excedan en pedir certificaciones, lo cual muchas veces supera la capacidad del revisor, que con un número limitado de colaboradores, además de las muchas funciones y deberes, debe certificar un sinnúmero de informes diarios, mensuales, trimestrales y anuales, que la administración prepara a última hora.

Aparte de las certificaciones consagradas en el Estatuto Tributario para las declaraciones tributarias, para la deducción de donaciones, para las pruebas contables, etc., el Código de Comercio alude a las certificaciones siguientes:

C. de Co. Art. 174.- Los representantes legales de las sociedades interesadas darán a conocer al público la aprobación del compromiso, mediante aviso publicado en un diario de amplia circulación nacional. Dicho aviso deberá contener:

...3) La síntesis del anexo explicativo de los métodos de evaluación y del intercambio de partes de interés, cuotas o acciones que implicará la operación, certificada por el revisor fiscal, si lo hubiese o en su defecto, por un contador público.

NOTA. Este artículo se refiere a la fusión.

C. de Co. Art. 269.- Para obtener el permiso de funcionamiento... será necesario que a la correspondiente solicitud se acompañe:

...Parágrafo. Si se han hecho aportes en especie se agregará un certificado del gerente y del revisor fiscal en que se haga constar que la sociedad ha recibido los bienes objeto de tales aportes.

C. de Co. Art. 393.- Cuando se trate de sociedades cuyas acciones no se negocien en los mercados públicos de valores y se ofrezcan en pública suscripción mediante avisos u otros medios de publicidad, será necesario que, como anexo al reglamento de suscripción de las acciones, se publique el último balance general de la sociedad, cortado en el mes anterior a la fecha de solicitud del permiso y autorizado por el revisor fiscal.

C. de Co. Art. 431.- Lo ocurrido en las reuniones de la asamblea se hará constar en el libro de actas. Estas se firmarán por el presidente de la asamblea y su secretario o, en su defecto, por el revisor fiscal.

Las actas se encabezarán con su número y expresarán cuando menos: el lugar, fecha y hora de la reunión; el número de acciones suscritas; la forma y antelación de la convocatoria; la lista de los asistentes con indicación del número de acciones propias o ajenas que representen; los asuntos tratados; las decisiones adoptadas y el número de votos emitidos en favor, en contra, o en blanco; las constancias escritas presentadas por los asistentes durante la reunión; las designaciones efectuadas, y la fecha y hora de su clausura.

C. de Co. Art. 441.- En el registro mercantil se inscribirá la designación de representantes legales mediante copia de la parte pertinente del acta de la junta directiva o de la asamblea, en su caso, una vez aprobada y firmada por el presidente y secretario, o en su defecto, por el revisor fiscal.

C. de Co. Art. 449.- Cuando se trate de sociedades cuya acciones se negocien en los mercados públicos de valores, los balances deberán ser autorizados por un contador público y publicarse en un periódico que circule regularmente en el lugar o lugares donde funcionen dichos mercados.

XI. Actuaciones de las entidades del gobierno

Aparte de la facultad para sancionar al revisor fiscal, las entidades del gobierno tienen atribuciones tan especiales que hacen que se considere a la revisoría fiscal como un apéndice de ellas.

C. de Co. Art. 273.- Practicada una visita, la Superintendencia de Sociedades elaborará acta, con base en los informes de los visitadores, que se dará en traslado a la sociedad visitada, hasta por treinta días, para que formule sus aclaraciones o descargos. Vencido el término del traslado, dictará una resolución motivada, para impartir las instrucciones u órdenes del caso a la sociedad o a los administradores, revisores o liquidadores.

C. de Co. Art. 275.- El superintendente o el funcionario comisionado para practicar una visita, podrá interrogar bajo juramento a cualquier persona cuyo testimonio se requiera para el examen de los hechos relacionados con la administración o fiscalización de las sociedades vigiladas y exigirá su comparecencia apremiándola, si fuere menester, con multas sucesivas hasta de diez mil pesos.

XII. Responsabilidad

Las sanciones en que puede incurrir el revisor fiscal son disciplinarias, administrativas, civiles y penales. Lo más aberrante de este tópico es que quienes juzgan ni son pares, ni se apoyan en criterios profesionales para deducir lo que constituye desempeño irregular o negligente de las funciones, lo cual contradice los principios del debido proceso.

En lo que concierne a la Junta Central de Contadores, hay que reconocer que falta mucha más presencia en el cumplimiento de su función disciplinaria, enviando el mensaje de que todavía estamos en vacaciones éticas, con las

consecuencias funestas para la confianza pública. Los recursos de la Junta son insuficientes para vigilar 50.000 contadores.

Cabe advertir que las entidades de inspección, vigilancia y control tienen normas especiales donde se fijan las cuantías de las multas para sancionar a los revisores fiscales.

C. de Co. Art. 58.- La violación a lo dispuesto en el artículo anterior hará incurrir al responsable en una multa hasta de cinco mil pesos que impondrá la cámara de comercio o la Superintendencia Bancaria o de Sociedades, según el caso, de oficio o a petición de cualquier persona, sin perjuicio de las acciones penales correspondientes. Los libros en los que se cometan dichas irregularidades carecerán, además, de todo valor legal como prueba en favor del comerciante que los lleve.

Cuando no pueda determinarse con certeza el verdadero responsable de estas infracciones, serán solidariamente responsables del pago de la multa el propietario de los libros, el contador y el revisor fiscal, si este incurre en culpa.

NOTA. El artículo aludido en el inciso 1º. menciona los actos prohibidos en los libros de comercio: alteración de los asientos, borrones, interlineaciones, etc.

C. de Co. Art. 62.- El revisor fiscal, el contador o el tenedor de los libros regulados en este título que violen la reserva de los mismos será sancionado con arreglo al Código Penal en cuanto a la violación de secretos y correspondencia, sin perjuicio de las sanciones disciplinarias del caso.

C. de Co. Art. 157.- Los administradores contadores y revisores fiscales que ordenen, toleren, hagan o encubran falsedades cometidas en los balances, incurrirán en las sanciones previstas en el Código Penal para el delito de falsedad en documentos privados y responderán solidariamente de los perjuicios causados.

C. de Co. Art. 212.- El revisor fiscal que, a sabiendas, autorice balances con inexactitudes graves, o rinda a la asamblea o junta de socios informes con tales inexactitudes, incurrirá en las sanciones previstas en el Código Penal para la

falsedad de documentos privados, más la interdicción temporal o definitiva para ejercer el cargo de revisor fiscal.

C. de Co. Art. 216.- El revisor fiscal que no cumpla las funciones previstas en la ley, o que las cumpla irregularmente o en forma negligente, o que falte a la reserva prescrita en el artículo 214, será sancionado con multa hasta de veinte mil pesos, o con suspensión del cargo, de un mes a un año, según la gravedad de la falta u omisión. En caso de reincidencia se doblarán las sanciones anteriores y podrá imponerse la interdicción permanente o definitiva para el ejercicio del cargo de revisor fiscal, según la gravedad de la falta.

C. de Co. Art. 217.- Las sanciones previstas en el artículo anterior serán impuestas por la Superintendencia de Sociedades, aunque se trate de compañías no sometidas a su vigilancia, o por la Superintendencia Bancaria, respectó de sociedades controladas por ésta.

Estas sanciones serán impuestas de oficio o por denuncia de cualquier persona.

Ley 222 de 1995. Art. 118.- Remoción del revisor fiscal. La Superintendencia de Sociedades de oficio o a solicitud de la Junta Provisional de Acreedores o del Contralor, podrá remover al revisor fiscal, cuando compruebe que no denunció oportunamente la situación de crisis del deudor, o cuando no estando la empresa en marcha, hubiese omitido exigir que así se revelara en los estados financieros, o cuando se hubiese abstenido de solicitar la adopción de medidas de conservación y seguridad de los bienes de la sociedad o de los que tuviese en custodia o a cualquier otro título.

Ley 222 de 1995. Art. 85.-

...4. Ordenar la remoción de administradores, revisor fiscal y empleados, cuando se presenten irregularidades que así lo ameriten.

C. de Co. Art. 293.- Los administradores y funcionarios directivos, los revisores fiscales y los contadores que suministren datos a las autoridades, o expidan constancias o certificados discordantes con la realidad contable, serán sancionados en la forma prevista en el artículo 238 del Código Penal.

Si hubiese falsedad en documento privado con perjuicio de los asociados o de terceros, se aplicará el artículo 240 del mismo Código.

Si las afirmaciones falsas estuviesen destinadas a servir de prueba, se aplicará el artículo 236 *ibídem*.

Quienes aparezcan comprometidos en los hechos contemplados en este artículo, serán solidariamente responsables de los perjuicios sufridos por los asociados o por terceros.

Ley 222 de 1995. Art. 43.- Responsabilidad penal. Sin perjuicio de lo dispuesto en otras normas, serán sancionados con prisión de uno a seis años, quienes a sabiendas:

1. Suministren datos a las autoridades o expidan constancias o certificaciones contrarias a la realidad.
2. Ordenen, toleren, hagan o encubran falsedades en los estados financieros o en sus notas.

C. de Co. Art. 395.- Los administradores de la sociedad y sus revisores fiscales incurrirán en las sanciones previstas en el Código Penal para la falsedad en documentos privados, cuando para provocar la suscripción de acciones den a conocer como accionistas o como administradores de la sociedad a personas que no tengan tales calidades o cuando a sabiendas se publiquen inexactitudes graves en los anexos o los correspondientes prospectos.

La misma sanción se impondrá a los contadores que autoricen los balances que adolezcan de las inexactitudes indicadas en el inciso anterior.

C. de Co. Art. 447.- Los documentos indicados en el artículo anterior, junto con los libros y demás comprobantes exigidos por la ley, deberán ponerse a disposición de los accionistas en las oficinas de la administración, durante los quince días hábiles que precedan a la reunión de la asamblea.

Los administradores y funcionarios directivos así como el revisor fiscal que no diesen cumplimiento a lo preceptuado en este artículo, serán sancionados

por el superintendente con multas sucesivas de diez mil a cincuenta mil pesos para cada uno de los infractores.

Ley 222 de 1995. Art. 42.- Ausencia de estados financieros.

....Los administradores y el revisor fiscal responderán por los perjuicios que causen a la sociedad, a los socios o a terceros por la no preparación o difusión de los estados financieros.

Ley 222 de 1995. Art. 48.- Derecho de inspección. Los socios podrán ejercer el derecho de inspección sobre los libros y papeles de la sociedad, en los términos establecidos en la ley, en las oficinas de la administración que funcionen en el domicilio principal de la sociedad...

Los administradores que impidiesen el ejercicio del derecho de inspección o el revisor fiscal que conociendo aquel incumplimiento se abstuviese de denunciarlo oportunamente incurrirán en causal de remoción. La medida deberá hacerse efectiva por la persona u órgano competente para ello o, en subsidio, por la entidad gubernamental que ejerza la inspección, vigilancia o control del ente.

C. de Co. Art. 211.- El revisor fiscal responderá de los perjuicios que ocasione a la sociedad, a sus asociados o a terceros, por negligencia o dolo en el cumplimiento de sus funciones.

C. de Co. Art. 222.- Disuelta la sociedad se procederá de inmediato a su liquidación. En consecuencia no podrá iniciar nuevas operaciones en desarrollo de su objeto y conservará su capacidad jurídica únicamente para los actos necesarios a la inmediata liquidación. Cualquier operación o acto ajeno a este fin, salvo los autorizados expresamente por la ley hará responsables frente a la sociedad, a los asociados y a terceros, en forma ilimitada y solidaria, al liquidador, y al revisor fiscal que no se hubiese opuesto.

Ley 222 de 1995. Art. 235.- Término de prescripción. Las acciones penales, civiles y administrativas derivadas del incumplimiento de las obligaciones o de la violación a lo previsto en el libro segundo del Código de Comercio y en esta ley, prescribirán a los 5 años, salvo que en esta se haya señalado expresamente otra cosa.

C. de Co. Art. 358.- La representación de la sociedad y la administración de los negocios sociales corresponde a todos y cada uno de los socios; éstos tendrán, además de las atribuciones que señala el artículo 187 las siguientes:

...4) Ordenar las acciones que correspondan contra los administradores, el representante legal, el revisor fiscal o cualquiera otra persona que hubiese incumplido sus obligaciones u ocasionado daños o perjuicios a la sociedad.

NOTA. Este artículo alude a la sociedad de responsabilidad limitada.

C. de Co. Art. 420.- La asamblea general de accionistas ejercerá las funciones siguientes:

...3) Ordenar las acciones que correspondan contra los administradores, funcionarios directivos o el revisor fiscal.

4) Elegir y remover libremente a los funcionarios cuya designación le corresponda.

Ley 43 de 1990. Art. 41.- El Contador Público en el ejercicio de sus funciones de revisor fiscal y/o auditor externo, no es responsable de los actos administrativos de las empresas o personas a las cuales presta sus servicios.

XIII. Cancelación de la inscripción

La norma de cancelación de la inscripción es absurda porque ha dejado sin poder retirarse del cargo a más de un profesional, por ausencia de la inscripción del reemplazo.

C. de Co. Art. 164.- Las personas inscritas en la cámara de comercio del domicilio social como representantes de una sociedad, así como los revisores fiscales, conservarán tal carácter para todos los efectos legales, mientras no se cancele dicha inscripción mediante el registro de un nuevo nombramiento o elección.

La simple confirmación o reelección de las personas ya inscritas no requerirá nueva inscripción.

XIV. Impugnación de las decisiones

Uno de los instrumentos otorgados por la ley al revisor fiscal para hacer valer el imperio de la ley y de los estatutos es la impugnación de decisiones de la asamblea o junta de socios. El uso de esta facultad necesita, por sus implicaciones y particularidades, la asesoría de un abogado. Algunos académicos señalan que la impugnación es control y por tanto, administración, contrario a la revisoría fiscal que es vigilancia.

C. de Co. Art. 191.- Los administradores, los revisores fiscales y los socios ausentes o disidentes 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 impugnación solo podrá ser intentada dentro de los dos meses siguientes a la fecha de la reunión en la cual sean adoptadas las decisiones, a menos que se trate de acuerdos o actos de la asamblea que deban ser inscritos en el registro mercantil, caso en el cual los dos meses se contarán a partir de la fecha de la inscripción.

XV. Indemnización a la sociedad

El revisor fiscal podrá ejercer acciones de indemnización por perjuicios sufridos por la sociedad.

C. de Co. Art. 193.- Lo dispuesto en el artículo anterior será sin perjuicio de los derechos derivados de la declaración 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 cualquier administrador, por el revisor fiscal o por cualquier asociado en interés de la sociedad.

Ley 222 de 1995. Art. 25.- Acción social de responsabilidad. 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 cualquier administrador, el revisor fiscal o por cualquiera de los socios en interés de la sociedad. En este caso los acreedores que representen por lo menos el cincuenta por ciento del pasivo externo de la sociedad, podrán ejercer la acción social siempre y cuando el patrimonio de la sociedad no sea suficiente para satisfacer sus créditos.

Lo dispuesto en este artículo se entenderá sin perjuicio de los derechos individuales que correspondan a los socios y a terceros.

XVI. Dependencia y auxiliares

Muchos revisores fiscales han olvidado que no dependen de la administración sino del máximo órgano de la entidad con lo cual distorsionan los objetivos de su encargo.

De igual manera, muchos revisores fiscales buscando mayor rentabilidad, irresponsablemente han delegado sus funciones en personas sin los conocimientos ni las destrezas suficientes, ocasionándole graves daños a la credibilidad del órgano de vigilancia, ya que un elemento básico de aquella es la competencia del ejecutor.

C. de Co. Art. 210.- Cuando las circunstancias lo exijan, a juicio de la asamblea o de la junta de socios, el revisor podrá tener auxiliares u otros

colaboradores nombrados y removidos libremente por él, que obrarán bajo su dirección y responsabilidad, con la remuneración que fije la asamblea o junta de socios, sin perjuicio de que los revisores tengan colaboradores o auxiliares contratados y remunerados libremente por ellos.

El revisor fiscal solamente estará bajo la dependencia de la asamblea o de la junta de socios.

Ley 43 de 1990. Art. 65.- El contador público deberá tomar las medidas apropiadas para que tanto el personal a su servicio como las personas de las que obtenga consejo o asistencia respeten fielmente los principios de independencia y de confidencialidad.

XVII. Reserva

Para que la revisoría fiscal sea efectiva requiere de un acceso sin limitaciones a los objetos de examen, coherente con esto el dictamen debe expresar si el revisor fiscal obtuvo las informaciones necesarias para cumplir sus funciones. Pero este acceso ilimitado tiene como condición la no divulgación de lo conocido, ya que lo contrario pondría en peligro al ente económico.

C. de Co. Art. 214.- El revisor fiscal deberá guardar completa reserva sobre los actos o hechos de que tenga conocimiento en ejercicio de su cargo y solamente podrá comunicarlos en la forma y casos previstos expresamente en la leyes.

Ley 43 de 1990. Art. 67. El Contador Público está obligado a mantener la reserva comercial de los libros, papeles o informaciones de personas a cuyo servicio hubiese trabajado o de los que hubiese tenido conocimiento por razón del ejercicio del cargo o funciones públicas, salvo en los casos contemplados por disposiciones legales.

Parágrafo.- Las revelaciones incluidas en los estados financieros y en los dictámenes de los contadores públicos sobre los mismos, no constituyen violación de la reserva comercial, bancaria o profesional.

XVIII. Papeles de trabajo

Pese a que es la ley 43 de 1990 la que por primera vez hace obligatoria la documentación de quienes emiten juicio profesional, ya había pronunciamientos y jurisprudencia que obligaba a los revisores fiscales a preparar constancia escrita de su examen como único medio de demostrar que ha sido competente y diligente en el cumplimiento de sus funciones. En efecto, el Consejo de Estado dijo en mayo 21 de 1981 que la función del revisor fiscal de vigilar la contabilidad «...supone la elaboración de una serie de documentos, apuntes, constancias, etc....»

Ley 43 de 1990. Art. 9. De los papeles de trabajo. Mediante papeles de trabajo, el Contador Público dejará constancia de las labores realizadas para emitir su juicio profesional. Tales papeles, que son propiedad exclusiva del contador público, se prepararán conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Parágrafo.- Los papeles de trabajo podrán ser examinados por las entidades estatales y por los funcionarios de la rama jurisdiccional en los casos previstos en las leyes. Dichos papeles están sujetos a reserva y deberán conservarse por un tiempo no inferior a cinco (5) años, contados a partir de la fecha de su elaboración.

Ley 43 de 1990. Art. 64. Las evidencias del trabajo de un Contador Público son documentos privados sometidos a reservas que únicamente podrán ser conocidas por terceros, previa autorización del cliente y del mismo Contador Público, o en los casos previstos por la ley.

Conclusión

La extensa legislación que se ha ocupado de la revisoría fiscal es prueba irrefutable de que en más de un siglo de existencia, pese a todas las vicisitudes, es una institución necesaria en el tramado de nuestras relaciones económicas y jurídicas.

Sin embargo, ese universo de disposiciones, muchas de ellas desactualizadas, arbitrarias y caprichosas, han llevado a que la institución tenga un

discurso trasnochado, desconceptualizado, contradictorio, confuso e incoherente, que conduce al desprestigio de la profesión a la cual se le encomendó: la contaduría pública.

Consciente de que ya era hora de superar ese viejo estadio, el gobierno desde 1995 creó una comisión para la expedición del Estatuto de la Revisoría Fiscal.

Con una amplia representación gremial, académica, profesional y gubernamental se trabaja denodadamente para entregar el Estatuto que proyecte a la institución al siglo XXI, superando estigmas como el de ser un mal necesario o el de ser un aporte parafiscal, y volviendo realidad el paradigma de ser un incentivo para la inversión, el crédito, el ahorro y el desarrollo económico.

Enero 1997