

SITUACION ACTUAL DEL REVISOR FISCAL Y PROYECTO DE LEY
QUE REGULA AUN MAS SU ACTIVIDAD

LIGIA AMAYA DE ARANGO
CELESTINO ARANGO CAND

UNIVERSIDAD DE SANTO TOMAS DE AQUINO
FACULTAD DE CONTADURIA
Bucaramanga, 1983

27886

SITUACION ACTUAL DEL REVISOR FISCAL Y PROYECTO DE LEY
QUE REGULA AUN MAS SU ACTIVIDAD

LIGIA AMAYA DE ARANGO
CELESTINO ARANGO CANDO

Proyecto de Grado presentado como
requisito parcial para optar al
título de Contador Público.

Director: PONCIO SUAREZ

UNIVERSIDAD DE SANTO TOMAS DE AQUINO

FACULTAD DE CONTADURIA

Bucaramanga, 1983

27886

Nota de Aceptación

Presidente del Jurado

Jurado

Jurado

Bucaramanga, 1983



TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCION

1. BREVE RESEÑA HISTORICA DE LA REVISORIA FISCAL

1.1 ANTECEDENTES

1.2 REVISORIA FISCAL

2. CARACTERISTICAS DEL CONTADOR PUBLICO EN EL EJERCICIO DE LA REVISORIA FISCAL

2.1 FUNCIONES

2.2 RESPONSABILIDAD DEL REVISOR FISCAL

2.2.1 Responsabilidad para con los accionistas

2.2.2 Responsabilidad ante la Superintendencia de Sociedades

2.2.3 Responsabilidad ante Terceros

2.2.4 Responsabilidad Administrativa

2.3 INDEPENDENCIA MENTAL

2.3.1 Hechos que limitan la independencia mental

2.3.2 Solvencia moral y económica

2.3.3 Vínculo Laboral

3. EL REVISOR FISCAL EN LA LEGISLACION COLOMBIANA

3.1 PRIMERAS LEYES

3.2 EN EL CODIGO DE COMERCIO

3.3 EN EL CODIGO CIVIL Y PENAL

3.4 EN EL SECTOR COOPERATIVO

3.5 ANTE LA JUNTA CENTRAL DE CONTADORES

4. EL REVISOR FISCAL Y SU RELACION CON EL AUDITOR

4.1 INTERNO

4.1.1 Naturaleza y Funciones

4.1.2 Nombramiento

4.1.3 Calidades e Independencia

4.2 EXTERNO

4.2.1 Naturaleza y Funciones

4.2.2 Nombramiento

4.2.3 Calidades e Independencia

4.2.4 Responsabilidades y Funciones

4.2.5 Informes que debe presentar

5. SOPORTES TECNICOS EN EL TRABAJO DEL REVISOR FISCAL

5.1 PAPELES DE TRABAJO

5.1.1 Naturaleza y Objetivo de los Papeles de Trabajo

5.1.2 Requisitos de los papeles de trabajo

5.1.3 Contenido de los papeles de trabajo

5.1.4 Clases de Archivo y su Organización

5.1.5 Planillas o Cédulas de Detalle

5.2 DICTAMENES

5.2.1 Dictámen sin salvedades

5.2.2 Dictámen con salvedades

5.2.3 Dictamen con opinión adversa

5.2.4 Abstención de Opinión

5.3 NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS

5.3.1 Qué son las notas?

5.3.2 Objetivos de las notas

5.3.3 Contenido de las notas

5.3.4 Responsabilidad de las notas

5.3.5 Cómo deben aparecer las notas

5.3.6 Ejemplos de notas

5.3.7 Omisión de las notas

6. REFORMA TRIBUTARIA Y EMERGENCIA ECONOMICA

6.1 LEY 9ª DE 1983. REFORMA FISCAL

6.2 DECRETO LEY 3410 DE 1983

6.3 COMISION NACIONAL DE VALORES

6.4 DECRETO 3451 NUMERAL C ARTICULO 20

6.5 DISPOSICIONES DE LA JUNTA MONETARIA

7. PROYECTO DE LEY

7.1 ARTICULADO DEL PROYECTO

7.2 EXPOSICION DE MOTIVOS

8. CONCLUSIONES

9. RECOMENDACIONES

BIBLIOGRAFIA



LISTA DE ANEXOS

- ANEXO 1. INFORME CON OPINION SIN SALVEDADES
- ANEXO 2. INFORME CON OPINION SIN SALVEDADES QUE CUBRE ESTADOS COMPARATIVOS.
- ANEXO 3. INFORME CON OPINION SIN SALVEDADES QUE CUBRE CEDULAS SUPLEMENTARIAS.
- ANEXO 4. INFORME CON OPINION SIN SALVEDADES CON DECLARACION DE FONDOS
- ANEXO 5. INFORME CON SALVEDADES POR OMISION DE INFORMACION ESENCIAL.
- ANEXO 6. INFORME CON SALVEDAD POR OMISION DEL ESTADO DE CAMBIOS EN LA SITUACION FINANCIERA
- ANEXO 7. INFORME CON SALVEDAD CON MENCIÓN DE CAMBIO EN LOS PRINCIPIOS CONTABLES DANDO EFECTO RETROACTIVO AL CAMBIO.
- ANEXO 8. INFORME CON SALVEDAD CON MENCIÓN DE CAMBIO EN LOS PRINCIPIOS CONTABLES SIN DAR EFECTO RETROACTIVO AL CAMBIO.
- ANEXO 9. INFORME CON SALVEDAD POR CAMBIO DE PRINCIPIOS CONTABLES EN DESACUERDO CON LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.
- ANEXO 10. INFORME CON SALVEDAD POR CAMBIO DE PRINCIPIOS CONTABLES SIN JUSTIFICACIÓN DE LA GERENCIA.
- ANEXO 11. INFORME CON OPINION ADVERSA
- ANEXO 12. INFORME CON DENEGACION DE OPINION
- ANEXO 13. RESUMEN DE LAS POLITICAS CONTABLES IMPORTANTES .

ANEXO 14. IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

ANEXO 15. INFORME DEL REVISOR FISCAL.

INTRODUCCION

Debido a que en la actualidad la profesión del Contador Público y más concretamente el oficio del Revisor Fiscal es eje central de control de nuestro sistema financiero barómetro y medida de la economía y que en ella repercute todo cuanto acontece en lo católico y social; hemos considerado de vital importancia realizar un estudio sobre este tema con el fin de explicar de una manera sencilla pero no superficial la naturaleza, funcionamiento y estructura del Revisor Fiscal y en particular de las funciones y objetivos haciendo énfasis en su situación actual y sus principales problemas y perspectivas con el fin de sentar las base para un mayor entendimiento en los mecanismos bursátiles.

Las empresas, el estado y la ciudadanía en general depositan en el revisor fiscal cada día más responsabilidades y exigen del profesional de la contaduría pública que desempeña tal actividad honestidad en el ejercicio de sus funciones, pero muy a menudo sucede que el revisor fiscal no cuenta con las herramientas necesarias para cumplir cabalmente con sus obligaciones y por lo tanto debe hallarse dotado de una formación

profesional bien definida para que pueda desarrollar sus actividades sin causar perjuicios, que según lo expuesto por la ley él es el último responsable.

Por lo anterior el presente trabajo tiene como fin el de contribuir a la formación de una idea más amplia sobre las funciones y calidades de trabajo que cumple en especial el contador público cuando ejerce las funciones de revisor fiscal. Esta idea se clasificará mediante la presentación ante el Congreso de la República de un Proyecto de Ley que regule las actividades del Revisor Fiscal en nuestro país.



1. BREVE RESEÑA HISTORICA DE LA REVISORIA FISCAL

1.1 ANTECEDENTES

Creemos muy importante anotar que la figura jurídica del Revisor Fiscal sólo existe en nuestro país; se puede asemejar a otras más antiguas, entre las cuales tenemos:

- Los cuerpos consultivos de la fiscalización, de la Ley Alemana.
- Los censores de cuentas, de la Ley Española.
- Los comisarios de cuentas, de la Ley Francesa
- Los auditores de las Leyes Inglesas y Norteamericanas

Las funciones de estas Instituciones legislativas van desde el simple examen y certificación de los estados financieros hasta la intervención y aún participación en casos especiales en la misma administración.

1.2 REVISORIA FISCAL

"La Revisoría Fiscal es el órgano de fiscalización privada

cuyas obligaciones, funciones, derechos y condiciones para ejercer su gestión son señaladas por la Ley"(1).

Así como en la Constitución Nacional existe una institución llamada Ministerio Público, cuya cabeza visible es el Procurador General de la República, que representa los intereses de la comunidad; y que la misma Constitución reserva a los abogados la tarea específica de juez, también la ley ha previsto para las sociedades comerciales la institución de la Revisoría Fiscal, que cumple objetivos perfectamente equiparables, guardadas las proporciones a las de aquéllos.

La institución de la Revisoría Fiscal es uno de los órganos más importantes dentro de la sociedad colombiana. Su principal objetivo está orientado a servir de órgano de control de las sociedades, con el encargo de velar por el cumplimiento de la ley, los estatutos, las decisiones de la Asamblea, y por los intereses de los pequeños accionistas, para lo cual está facultado para dar fé pública por delegación del Estado, a través de un informe en el que certifica una realidad contable y financiera enmarcada dentro de todos los aspectos legales.

(1) Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia. Intercambio de experiencias sobre el ejercicio de la Revisoría Fiscal. Bogotá, julio de 1.978. p.132

El verdadero valor social y profesional de la certificación de los estados financieros, rendido por un Contador Público, o Revisor Fiscal, radica en su capacidad científica, técnica y en su integridad, honradez e independencia, que le permiten juzgar y actuar imparcialmente; y lo que es muy importante, en el reconocimiento de esa condición de independencia por parte de quienes estudian los estados financieros, que creen en la imparcialidad del Revisor Fiscal.

Por lo expuesto, es necesario que en la práctica este informe tenga el mayor realce porque él representa el concepto que da el Revisor Fiscal sobre el encargo que ha recibido de la sociedad, como vocero o personero de los accionistas y del Gobierno. Dentro de las actuaciones del Contador Público- Revisor Fiscal es importante mencionar el hecho de que él, como delegatario del estado para dar fe pública, debe colaborar efectivamente con las entidades gubernamentales encargadas de llevar a cabo el control y vigilancia oficial de las sociedades, al estar encargado de vigilar permanentemente la debida ejecución del contrato social por los administradores.

El Revisor Fiscal es un Notario: Es tan evidente la similitud entre las actividades del Notario Público y las del Revisor Fiscal, cuando certifica, que no es necesario insistir sobre el tema.

Lo importante es entender que cuando el Revisor Fiscal firma los estados financieros en el sector privado y el Auditor lo hace en el sector público están asumiendo, en forma muy importante, las responsabilidades sobre los actos y decisiones que tanto los empresarios como el gobierno toman, basados en dichas cifras, actos y decisiones que afectan el desarrollo del país, de sus instituciones y, lo que es más grave, de la sociedad.

En otras palabras, la fe de los accionistas, de terceros, de las entidades que ejercen control y vigilancia y del público en general se descarga sobre los Revisores Fiscales.

2. CARACTERISTICAS DEL CONTADOR PUBLICO EN EL EJERCICIO DE LA REVISORIA FISCAL

2.1 FUNCIONES

De acuerdo con el artículo 207 del Código de Comercio son funciones del Revisor Fiscal.

- Cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajustan a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la Asamblea General y de la Junta Directiva.
- 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.
- Colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia de las compañías y rendir los informes a que haya lugar o le sean solicitados.
- Velar porque 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 porque se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones para tales fines.
- Inspeccionar asiduamente los bienes de la sociedad y procurar que se tomen oportunamente las medidas de conservación o seguridad de los mismos y de los que ella tenga en custodia o cualquier otro título.
- Impartir las instrucciones, practicar las inspec

ciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales.

- Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con dictamen o informe correspondiente.
- Convocar a la Asamblea o Junta de Socios a reuniones extraordinarias cuando lo juzgue conveniente.
- Cumplir las demás atribuciones que le señalen las leyes o los estatutos y las que, siendo compatibles con las anteriores, le encomienda la Asamblea o la Junta de Socios.

Parágrafo: en las sociedades en que sea meramente potestativo el cargo de Revisor Fiscal, éste 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 de los estatutos y de las instrucciones concretas de la Junta de Socios o la 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.

El parágrafo ratifica lo manifestado inicialmente en el sentido de que aquellos revisores que fueren nombrados sin poseer el carácter de Contador Público y en sociedades en que era facultativo hacerlo no puede ni dictaminar sobre los balances ni dar fe de los mismos. (2)

2.2 RESPONSABILIDAD DEL REVISOR FISCAL

En materia de responsabilidad y sanciones, la ley se ha excedido con el Revisor Fiscal al hacerlo solidariamente responsable con los administradores de

(2) Legislación Económica. Nuevo Código de Comercio. Bogotá, 1.975, p.59

perjuicios que ocasione a la sociedad, a los socios o a terceros, por negligencia o dolo en el cumplimiento de sus funciones, y como éstas son tantas y de naturaleza tan variada, en el fondo se hace solidario con la administración. En otras palabras: la fe de los accionistas, de los terceros, de las entidades que ejercen el control y vigilancia y del público en general, se descarga sobre los Revisores Fiscales⁽³⁾.

Sus informes tienen tanta trascendencia jurídica, que se creen ciertos, veraces y sinceros, mientras no se demuestre lo contrario.

Si bien es cierto que en el Nuevo Código de Comercio al Revisor Fiscal se le han eliminado algunas funciones que desde el punto de vista de las técnicas de auditoría eran anticuadas e inoperantes, tales como los arqueos de caja semanales, el examen de todos los comprobantes, etc., también lo es que las funciones asignadas al Revisor Fiscal han excedido en mucho a las verdaderas responsabilidades o atribuciones que en realidad son de su absoluta competencia, desde el punto de vista estrictamente de las normas y procedimientos de auditoría.

Este artículo lo dividiremos en cuatro partes a saber:

2.2.1 Responsabilidad para con los accionistas

⁽³⁾ El Contador Público -Revista No. 53. Bogotá, 1.979, p.10



El organismo máximo de toda sociedad lo constituye la Asamblea o Junta de Socios, representan la totalidad o gran parte de las acciones suscritas.

Este organismo en el momento de la constitución de la sociedad, y posteriormente de acuerdo con los estatutos, es el que nombra el Revisor Fiscal, y le fija normalmente las funciones que debe desempeñar en la empresa. Por lo tanto el Revisor Fiscal, al aceptar el nombramiento, queda obligado al cumplimiento de todas las funciones a él encomendadas y además a todas las que, aunque no estén expresamente indicadas en los estatutos de la sociedad, le impongan las disposiciones legales pertinentes.

Entre las funciones que está obligado a desempeñar se hallan las siguientes:

- El informe sobre el balance general semestral o anual, de acuerdo con la fecha de corte de cuentas estatuido por la sociedad.

Este informe o dictamen está basado, lógicamente, en una auditoría normal de balance.

- Contenido del informe a la Asamblea.

El informe del Revisor Fiscal a la Asamblea debe expresar:

Si los actos de los administradores de la sociedad se ajustan a los estatutos y a las órdenes o instrucciones de la Asamblea.

Si la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas se llevan y conservan debidamente, y

Si hay y son adecuadas las medidas de control interno, de conservación y custodia de los bienes de la sociedad o de terceros que estén en poder de la compañía.

2.2.2 Responsabilidad ante la Superintendencia de Sociedades.

- Balance anual o semestral

Firmar el balance que debe enviarse a esta entidad, el cual debe estar en todo conforme con los libros.

- Envío de acta de Asamblea

Dentro de los 15 días siguientes a la reunión de la Asamblea, el Revisor Fiscal enviará a la Superintendencia de Sociedades copia autorizada del acta de la respectiva reunión. Conviene recordar que si el Presidente y el Secretario no firman esta acta, el Revisor Fiscal tiene atribuciones para

hacerlo. Esto supondría la asistencia del Revisor Fiscal a las reuniones de accionistas.

- Informe sobre colocación de acciones.

Quando una sociedad emita acciones, al vencimiento del término de dicha suscripción, el Gerente y el Revisor Fiscal comunicarán de inmediato a la Superintendencia el número de 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. Esta es, evidentemente, una función puramente administrativa.

- Irregularidades

Igualmente deben comunicar los Revisores Fiscales cualquier irregularidad que observen en la sociedad y que sea causal de suspensión o revocación del permiso de funcionamiento.

Cada una de las responsabilidades que tiene el Revisor Fiscal ante la Superintendencia de Sociedades se expondrán de manera más amplia en el Capítulo 6 numeral 6.2

2.2.3 Responsabilidad ante terceros

La responsabilidad ante terceros que incluye a entidades

crediticias, agremiaciones sindicales, posibles inversionistas, proveedores, autoridades fiscales, entre otras, está basada en el cargo mismo del Revisor Fiscal ya que al actuar con criterio independiente se hace acreedor a la fe que el público deposita en sus dictámenes. De aquí la tremenda responsabilidad que descansa sobre los hombros del Revisor Fiscal, pues el ejercicio profesional le exige un diligente y competente desempeño.

Si el Revisor Fiscal ha cumplido con todas las normas de auditoría previas a la emisión de un dictamen, igual que en el caso de su responsabilidad ante los accionistas, no vemos mayores problemas en la rendición del mismo, puesto que tendría las bases necesarias para proceder a emitirlo.

Sin embargo, queremos referirnos al hecho concreto de que muchas veces solicitan al Revisor Fiscal firmar balances internos , especialmente para efectos de crédito local. Normalmente el Revisor Fiscal no está en condiciones, ni la empresa lo desea, de hacer una auditoría que permita dictaminar sobre los balances; en esos casos el Revisor Fiscal debe, por lo menos, hacer pruebas rápidas y consultar con funcionarios de la empresa aspectos tales como:

Contabilización apropiada de la depreciación.

Provisión adecuada para prestaciones sociales.

Amortización de diferidos y de pagos anticipados.

Valuación de inventarios, especialmente cuando la compañía opera con pérdidas .

Ajuste de cambio imputables a operaciones.

Si con base en esta rápida evaluación el Revisor Fiscal está satisfecho, generalmente firma dichos balances con alguna de las expresiones comparado con libros, cifras tomadas de los libros, sin auditoría.

Sin embargo, las expresiones anteriores no parecen justificadas si consultamos las disposiciones legales, especialmente el artículo 9º de la Ley 145 de 1.960, reglamentaria de la profesión del Contador Público que dice:

La firma de un Contador Público en un balance hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en el caso de las personas jurídicas y que, además los saldos se han tomado fielmente de los libros, que éstos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance (4).

Tamaño presunción requiere mayor meditación antes de proceder a firmar un balance con las expresiones anotadas, ya

(4) Diario Oficial, Ministerio de Gobierno. Bogotá, Imprenta Nacional 1.961, p.19

que la responsabilidad ante terceros no creemos que se atenúe con dichas expresiones.

Por último, los Revisores Fiscales pueden también oponerse o impugnar las decisiones de la Asamblea cuando no se ajusten a las prescripciones legales o a los estatutos o vayan en evidente detrimento del interés de terceros. Esta impugnación puede hacerse conocer de la misma Asamblea para que haga las rectificaciones. En caso de que la Asamblea no hiciere la enmienda respectiva, debe informarse al organismo oficial de vigilancia o consignar inconformidad en el dictamen.

2.2.4 Responsabilidad administrativa

Si la función principal de un Revisor Fiscal, es dictaminar sobre razonabilidad de los estados financieros, no entendemos como se le han asignado al mismo Revisor Fiscal, funciones de administrador y de inspector permanente, lo cual no es compatible con el ejercicio de su profesión.

El Revisor Fiscal no debe tener funciones administrativas ni impartir instrucciones para lograr el control, puede situarse en una posición embarazosa al no contar con el debido apoyo de los directivos y verse impedido para formarse un juicio imparcial sobre la buena o mala ejecución de un

sistema implantado por él. Sin embargo, la nueva ley le impone al Revisor Fiscal, entre otras las siguientes funciones:

- Impartir instrucciones para que se lleven regularmente la contabilidad de la sociedad y las actas de las reuniones de la Asamblea y de la Junta Directiva y para que se conserve debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas.

- Inspeccionar asiduamente los bienes de la sociedad y procurar que se tomen oportunamente las medidas de conservación o seguridad de los mismos y de los que ella tenga en custodia o cualquier otro título.

Los términos asiduamente y procurar colocan al Revisor Fiscal en una posición de inspección y vigilancia permanentes que se sigan todos los pasos necesarios tendientes a la salvaguarda de los activos de la sociedad, función que es absolutamente administrativa.

- Impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales.

Nuevamente se le asigna al Revisor Fiscal una función administrativa al indicar que debe impartir instrucciones, o sea, que se le incluye dentro del rol administrativo, lo

que es obvio y ya lo dijimos, limita al Revisor Fiscal su independencia mental, base fundamental de su actuación y de la confianza que el público le deposita.

Creemos que esto será parte de algunos de los artículos que podrían ser demandados por incompatibles con el ejercicio de la profesión.

- Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente.

La palabra cualquier es demasiado comprometedora. Pero, si hacemos referencia al dictamen y al contenido del mismo, todo parece indicar que este artículo se refiere más bien a los balances para la Asamblea o para el uso de terceros. De todas maneras debe prestarle atención a esta disposición.

2.3 INDEPENDENCIA MENTAL

Creemos necesario aclarar el concepto de independencia mental. El artículo 12 del Código de Ética Profesional dice:

Ningún Contador Público podrá certificar, refrendar o firmar informes, dictámenes, conceptos, diligencias periciales y demás documentos o estados financieros que no haya preparado, revisado y supervigilado personalmente, actuando en todos los casos con absoluta independencia de criterio.(5)

(5) BLANCO, L. Yanel. Lo que el Contador debe saber de la Revisoría Fiscal. Bogotá, 1.977. p.6

El Código de Etica no define exactamente en qué consiste la independencia mental.

Ahora vemos al respecto que dice el C.P.A:

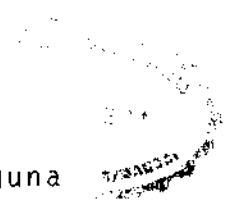
La independencia está tradicionalmente asociada con labores del Contador Público, en cuanto a la auditoría y expresión de opinión sobre los estados financieros, de vital importancia para los accionistas, acreedores y otros que confían en tales estados. Ha llegado a ser de gran valor para los que confían en los estados financieros de las empresas que ellos sean revisados por personas hábiles en contabilidad cuyo juicio matizado por ningún interés en la empresa y sobre quien ha sido impuesto la obligación de revelar cualquier hecho material.
(6)

Las reglas de comportamiento profesional sólo se refieren a los estándares objetivos y no garantizan la independencia.

Esta es una actitud de la mente mucho más profunda que los simples estándares de conducta visibles y comprobables. Estos estándares pueden cambiar o ser muy rigurosos, pero la calidad o esencia misma de la independencia no puede modificarse. Esta constituye el pilar de la profesión, desde hace muchos años, y es lo que hace respetable esta causa y la fortalece día a día.

La independencia, más que las reglas de conducta, obedece

(6) Handbook. Tomo I, Capítulo 5, p.16



a un estado de la mente. Puede ser que no exista ninguna de las prohibiciones que exigen el Código de Etica y el Código de Comercio y, sin embargo, no haya independencia. De otra parte, es posible que exista independencia a pesar de que concurren algunos de los impedimentos que indican los códigos.

Lo más importante de la independencia es que el público la reconozca y tenga confianza en ella.

Si se observan las normas de auditoría y la aplicación de los principios contables de aceptación general y todos los hechos de importancia que se revelan, hay que presumir que existe independencia mental.

La independencia mental la constituye la relación que existe entre el Contador Público y el Cliente, de tal suerte que los hallazgos e informes sólo están influenciados por la evidencia.

La independencia mental está ligada al fuero interno del Contador Público y hace referencia a su condición moral.

Hoy, que el mundo se debate en interminables crisis de fe, de amistad, de amor, de moral, la independencia mental del Contador Público adquiere una mayor importancia.

La palabra independencia, en relación con la contaduría pública, no es objeto de una definición precisa sino que es algo muy subjetivo que se relaciona con la integridad profesional del individuo y que para su cliente debe ser un juez imparcial que reconoce como obligación la equidad ante la Gerencia, los accionistas y todos los interesados en su gestión.

2.3.1 Hechos que limitan la independencia mental.

El Código de ética enumera los siguientes hechos como anulantes de la independencia:

Cuando hubiere servido a un cliente emitiendo concepto o juicio, no podrá actuar ni asesorar a la contraparte sobre el mismo asunto.

Cuando hubiere actuado como funcionario del estado emitiendo juicios o fallado, no actuará o asesorará a un cliente sobre el mismo negocio.

Cuando haya actuado como funcionario público revisando a personas naturales o jurídicas no podrá prestarles servicios profesionales por el término de seis meses contados a partir de la fecha de su retiro.

Cuando haya actuado como auditor, interventor o asesor de empresas por parte de una persona natural o jurídica, no podrá aceptar cargos que dependan de estas personas por un término de seis meses después del retiro del cargo. (7)

(7) Instituto Nacional de Contadores Públicos, op. cit, p 137

En los dos últimos casos, consideramos que habida cuenta de los cortes de cuentas anuales, el período debería ser por lo menos de un año para que así su vinculación no tenga relación alguna con el ejercicio sobre el que va a dictaminar.

El Código de ética profesional no trae prohibiciones para los siguientes casos:

Cuando exista parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil o segundo de afinidad con el Gerente, algún accionista o cualquier otro funcionario dentro de la empresa que le contrata.

Consideramos que los siguientes hechos también pueden anular la independencia del Contador Público.

- Intereses financieros: Cuando el Contador Público posee vínculo económico indirectamente, total o parcialmente o tenga intención de adquirir interés, bajo las mismas condiciones.
- Mantenimiento de registros: ocurre a veces que un Contador Público mantiene los registros de contabilidad de un cliente y posteriormente es contratado como Revisor Fiscal. Aunque el mantenimiento de registros- no obstante que el criterio con que se tratan algunas facturas es personal-, se basa en transacciones cuyas decisiones corresponden enteramente a la administración no se veía objeción a que acepte dictámenes sobre estados financieros preparados en estas circunstancias, siempre y cuando anote este hecho en su dictamen.
- Intereses financieros con funcionarios de la empresa: puede ocurrir que el Contador Público tenga inte

reses financieros con funcionarios del cliente bien sea mediante préstamos recibidos o préstamos concedidos, o por negocios o empresas poseídas parcialmente en forma directa o indirecta. En estos casos el Contador Público no debe aceptar un cargo para dictaminar sobre estados financieros del cliente porque su independencia mental se vería afectada por estos intereses. (8)

Ahora veremos las incompatibilidades señaladas en la ley:

- No puede ser socio o accionista de la misma sociedad.
- No puede estar ligado por matrimonio o por parentesco, dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil o segundo de afinidad, con los administradores y directivos, con el Cajero, Auditor o Contador de la misma sociedad, ni ser consocio de ellos.
- No se puede ocupar ningún otro cargo en la sociedad, en sus subordinadas o en la matriz.
- No puede ocupar ningún cargo de la rama jurisdiccional o del Ministerio Público.

2.3.2 Solvencia moral y económica.

El cargo de Revisor Fiscal supone una gran solvencia moral y en la mayoría de los casos, solvencia económica. Des

(8) Ibid, p. 137, 138

fortunadamente a veces la primera sucumbe por falta de la segunda.

El Contador Público se ve sometido a una serie de presiones directa o indirectamente por parte de la administración de los negocios con el fin de llevar a cabo planes o proyectos de carácter personal que por orgullo desean sacar adelante. Es así como crean provisiones innecesarias o reservas ocultas, falsean los inventarios, etc., para poder retener fondos para sus proyectos y pagar menos impuestos. Si no se lleva a cabo el trabajo con el debido cuidado y diligencia y no se cumple con la norma de auditoría relativa al alcance del trabajo, es posible que se esté coadyugando a propiciar una situación de engaño o fraude.

¿Qué respaldo, fuera de su fuero moral, tiene el Revisor Fiscal que se ve precisado por la administración (en muchos casos los mismos dueños) a firmar unos estados financieros lavados o disfrazados?. La respuesta es ninguno.

Más grave es el hecho viturable de aquel Contador a quien se le ofrece ser nombrado para una revisoría fiscal y la acepta complaciente, sin siquiera tomarse la molestia de indagar las razones del retiro de su colega, violando con esto el artículo 9º del Código de Etica Profesional.

Otra norma del Código de Etica no menos atropellada es la

del artículo 7º., que prohíbe la contratación de honorarios en iguales o inferiores condiciones a las que está trabajando otro colega.

¿ Cómo podría solucionarse este tipo de conflictos?. Primordialmente son los Contadores Públicos los que deben estar conscientes de su responsabilidad profesional, de su compromiso ante la comunidad empresarial. No es posible que tantos años de esfuerzo, de avance en el campo de la profesión, se vean malogrados por estos comportamientos. La actitud de todo Contador Público debe ser la de rechazar el ofrecimiento de un cargo bajo estas condiciones.

La Superintendencia de sociedades, bancaria o de cooperativas podría solicitar al Revisor Fiscal que se vea forzado a renunciar, un informe sobre la razón de ésta y su intervención para que se subsane la anomalía y se mantenga el Revisor Fiscal en el cargo. Este es un asunto delicado y no estamos seguros de su aceptabilidad.

Mediante informes que solicitaría la Asociación de Contadores a la cual pertenece el Contador ofendido se podría hacer una evaluación del hecho, y tal vez, dirigirse a dicha empresa en términos comedidos.

Estimulando a los Revisores Fiscales a que se acojan al Có

codigo de Etica Profesional, el cual han jurado acatar. De su observancia hay un cúmulo de secuelas importantes como son:

- . Dignificación de la profesión
- . Mejoramiento del nivel profesional
- . Incremento de los honorarios
- . Respeto y admiración por la profesión
- . Fortalecimiento de las cualidades morales, esencia de la fe pública.

2.3.3 Vínculo laboral

La Ley 145 de 1.960, en el numeral 2 del artículo 1º dice:

"La relación de dependencia laboral inhabilita al Contador para dar fe pública sobre actos que interesan a su empleador, salvo en lo referente a las funciones propias de los Revisores Fiscales de sociedades". (9)

Por ley, al Revisor Fiscal se le asigna un salario con derecho a todas las prestaciones que se derivan de él, inclusive aquéllas que correspondan a logros de los trabajadores sindicalizados; o sea que ya estamos hablando de una dependencia laboral, aun cuando la ley diga que esta depen

(9) Diario Oficial, op. cit., p.20

dencia no lo inhabilita para dar fe pública.

Según la ley, el nombramiento del Revisor Fiscal lo efectúa la Asamblea de Socios, pero éste es un acto potestativo, no deliberativo o selectivo. Con muy pocas excepciones, la escogencia del Revisor Fiscal la efectúa la Asamblea o Junta de Socios, esto casi siempre lo hace la administración de la empresa (llámase Gerencia, Presidencia o Junta Directiva). En estas condiciones la Asamblea o Junta de Socios meramente ratifica o aprueba su nombramiento, no lo escoje.

Hay Contadores que defienden el Vínculo laboral por el hecho de que esto les da derecho a las prestaciones sociales y por ende, a un mayor ingreso. Esto mismo se puede lograr cobrando un honorario que incluye el porcentaje de prestaciones sociales a que la misma ley le da derecho.

Es curioso pero hay una diferencia importante entre salario y honorario. Se dice que en el fondo es lo mismo, pero no se vé ni se considera lo mismo. Se acepta sin argumentos de ninguna índole que el salario designado como tal, conlleva vínculo laboral y que el honorario (aún cuando en el fondo sea un salario, por la misma ley) conlleva la idea de trabajo independiente, con plena autonomía y con la utilización de capacidad profesional.

El Revisor Fiscal será elegido para períodos iguales a los de la Junta Directiva, cuando ella funcione dentro de la sociedad. Si no existe Junta Directiva, habrá plena libertad para el señalamiento del período del Revisor Fiscal.

Los Revisores Fiscales pueden ser reelegidos indefinidamente y a sí mismo pueden ser removidos en cualquier tiempo con el voto de la mayoría absoluta de las acciones presentes en la reunión de la Asamblea de accionistas.

En las sociedades, cuyo capital no está dividido en acciones, la remoción se sujetará a las mismas normas que rijan para su elección.

La ley les desconoce eficacia a las normas que tiendan a establecer la irrevocabilidad de los Revisores Fiscales o que exijan mayorías especiales para su remoción.

3. EL REVISOR FISCAL EN LA LEGISLACION COLOMBIANA

3.1 PRIMERAS LEYES

La primera ley que habló del Revisor Fiscal fue la ley 58 de 1.931, creó la Superintendencia de Sociedades Anónimas. Esta ley se refirió al Revisor Fiscal en su artículo 26 para establecer incompatibilidades en los siguientes términos:

" El Contador o Revisor Fiscal de la sociedad no podrá en ningún caso tener acciones en ésta, ni estar ligado, dentro del cuarto grado civil de consanguinidad, o segundo de afinidad, con el Gerente, con algún miembro de la administración, con el Cajero o con el Contador."(10)

El cargo de contralor es incompatible con cualquier otro empleo de la sociedad.

(10) Diario Oficial. Bogotá, Imprenta Nacional. 1.931. p. 227

El artículo 40 de la misma ley estableció su responsabilidad frente a la sociedad indicando que :

" Los miembros de la administración y los fiscales y revisores son solidariamente responsables para con la sociedad, de los daños que causen por violación o por negligencia en el cumplimiento de sus deberes.(11)

En el artículo 41 fijó la responsabilidad del Revisor Fiscal frente a los accionistas así:

Los miembros de la administración y los fiscales o revisores son solidariamente responsables para con cada uno de los accionistas y acreedores de la sociedad de todos los daños que les hubieren causado por faltar voluntariamente a los deberes que le imponen respectivamente. (12)

No obstante ser esa la primera ley que habló del Revisor Fiscal no fue la primera en adquirir vigencia o aplicación, puesto que su vigencia se postergó indefinidamente y no empezó a regir sino a partir del 1 de septiembre de 1.937.

Esta ley en su artículo 46, autoriza a la Superintendencia de Sociedades Anónimas para establecer la Institución de

(11) Ibid, p.227

(12) Ibid, p.227

los Contadores Juramentados, fijándoles las siguientes funciones principales:

Revisar los balances y los libros de contabilidad de las sociedades anónimas en los casos que considere necesario la Superintendencia.

Desempeñar los cargos de liquidadores comerciales de las sociedades anónimas en liquidación o quiebra.

Servir de peritos oficiales en los casos en que se requieren conocimientos técnicos especiales, y de desempeñar las demás funciones que sobre el ramo de sus conocimientos le fije la Superintendencia de Sociedades Anónimas.(13)

Como podrá apreciarse, este artículo no establecía que la revisoría fiscal fuera una función privativa del contador juramentado. Todavía el legislador no vislumbraba que el contador era la persona más indicada para ejercer el cargo de la revisoría fiscal. En la práctica, los cargos de Contador, Revisor, Auditor, Contralor, etc., de las entidades oficiales, comerciales, como bancos, compañías de seguros, sociedades anónimas, eran ejercidos por personas de diferentes profesiones.

La primera ley que describió a cabalidad la revisoría fiscal fue la ley 73 de 1.935. En su artículo 6º dispuso que

(13) Ibid, p. 227

toda sociedad anónima debe tener necesariamente un Revisor Fiscal con las siguientes funciones:

- Examinar todas las operaciones, inventarios, actas, libros, correspondencia y negocios de la compañía, comprobantes de las cuentas.
- Verificar el arqueo de caja por lo menos una vez a la semana.
- Verificar la comprobación de todos los valores de la compañía y de los que ésta tenga bajo su custodia.
- Examinar los balances y demás cuentas de la compañía.
- Cerciorarse de que las operaciones que se ejecutan por cuenta de la compañía están conformes con los estatutos y con las disposiciones de la Asamblea General y de la Junta Directiva.
- Dar oportuna cuenta, por escrito, a la Asamblea General de Accionistas, a la Junta Directiva y al Gerente, según los casos, de las irregularidades que note en los actos de la compañía.
- Autorizar con su firma los balances mensuales, semestrales.
- Las demás que le imponga la Asamblea General de accionistas, compatibles con las señaladas en los apartes anteriores. (14)

Para dar fuerza a esta función del Revisor Fiscal, el Decreto 1946 de 1.936, en su artículo 19., ordenó que para practicar o renovar la inscripción de las sociedades anónimas, distintas de los bancos y compañías de seguros, en el registro público de comercio, era requisito esencial que los documentos presentados a la respectiva Cámara de Comercio apareciera que la sociedad tenía un Revisor Fiscal, con su su

(14) Diario Oficial. Ministerio de Gobierno. Bogotá, Imprenta Nacional, 1.935. p. 117

plente, nombrado por la Asamblea General de Accionistas, con las funciones enumeradas en el artículo 6º. de la ley 73 de 1.935.

Como la ley 73 de 1935 empezó a regir antes de la ley 58 de 1931, con la vigencia de ésta última quedaron coordinadas las funciones con las incompatibilidades y responsabilidades.

El artículo 7º. de la ley 73 de 1935 establecía que:

" El Revisor será nombrado por la Asamblea General de Accionistas para período igual al del Gerente, pudiendo ser reelegido; tendrá un suplente, que lo reemplazará en sus faltas absolutas, temporales o accidentales." (15)

Al ser este funcionario nombrado privativa y exclusivamente por la Asamblea General de Accionistas se le dio una relativa autonomía, que es indispensable para el fiel desempeño de sus funciones. Sin embargo, la descripción de sus funciones, que hacía la ley 73 de 1935, señala claramente que se estaba pensando en un empleado con cierta autonomía para salvaguardar los principales bienes de la compañía, que

(15) Ibid, p. 117

en esa época eran las operaciones de efectivo en caja, para lo cual estipulaba que debería hacer arqueos semanales.

El numeral que le asigna examinar todas las operaciones, inventarios, actas, libros, correspondencia y negocios de la compañía y los comprobantes de las cuentas, señala claramente que deberá ser una persona ante quien deben pasar todas las operaciones de la sociedad, función posible en compañías de actividades reducidas como las de esa época.

El numeral 7º. le confiere autorizar con su firma los balances mensuales y semestrales. Pero, dado que la práctica de la contaduría no estaba desarrollada en Colombia para esa fecha, no indicaba que trabajo era necesario para autorizar estos balances. De todas maneras, si esta persona debía cumplir con las funciones que se indican en el aparte donde dice examinar todas las operaciones, estaba lo suficientemente familiarizado para firmar sin ningún problema un balance que se suponía era el resumen de las operaciones de la compañía, revisadas previamente por él.

- Calidad de Contador para desempeñar la Revisoría Fiscal:

Aún cuando las funciones que imponía el artículo 6º. de la ley 73 de 1.935 a los revisores fiscales eran todas de carácter contable y en el país ya se conocía la profesión o,

mejor dicho, las actividades que venían desarrollando los Contadores y no obstante que los artículos 40 y 41 de la ley 58 de 1931 les imponían sanciones cuando esta obligación y obligaciones y deberes no se habían ejercido con idoneidad, en ningún momento los legisladores pensaron que el Contador o la persona con conocimientos contables y legales era la más capacitada para desempeñar este cargo.

Desde 1936 un grupo de contadores de Cartagena, empezaron a reunirse para integrar una asociación de contadores, la cual que cristalizó con la creación de la Asociación Colombiana de Contadores, de 1937. Esta asociación, a través de su revista El Contador, cuyo primer número apareció en octubre de 1938, divulgó que era la profesión del contador, así:

Artículo 17. Son funciones de los Contadores Juramentados:

- Revisar los balances y los libros de contabilidad de las sociedades anónimas o cualquier entidad oficial, cuando lo exija la ley.
- Desempeñar los cargos de liquidadores comerciales de las sociedades anónimas en liquidación o de claradas en quiebra.
- Desempeñar las comisiones especiales que en casos particulares les encargue la Superintendencia de Sociedades Anónimas dentro de su profesión y las atribuciones de esta entidad.
- Servir de peritos oficiales en los casos en que se requieran conocimientos técnicos especiales.
- La Superintendencia por medio de resoluciones posteriores señalará las demás funciones que, sobre el ramo de sus conocimientos deban desempeñar, los Contadores Juramentados y sobre los cua

les su atestación de impuestos, confección de balances, liquidación de sucesiones en los casos en que el nombramiento corresponda al funcionario o juez, o así lo acuerden las partes.

- Los Contadores Juramentados serán tenidos especialmente en cuenta para la provisión de los cargos de revisores fiscales de las sociedades anónimas.

- Los Contadores Juramentados podrán dar certificaciones, atestaciones, etc., sobre estados financieros, declaraciones de impuestos, balances, etc.

Igualmente los Contadores Juramentados están en capacidad de confeccionar estudios y prospectos técnicos comerciales sobre organización de compañías y sobre técnica de contabilidad de las mismas. (16)

Tanto el artículo 46 de la ley 58 de 1931 como el decreto 1357 fueron demandados ante la Corte Suprema de Justicia por inconstitucionales y, efectivamente, todo el decreto reglamentario fue declarado inexecutable como parte también del mismo artículo 46 entre los argumentos aducidos veamos el que se aducía con relación al numeral que dice "los Contadores Juramentados serán..", del artículo 17 del decreto 1357.

Esta disposición excede la potestad reglamentaria y viola, además la regla primera del artículo 69 de la Constitución, por lo siguiente:

- El artículo 46 de la ley reglamentaria dice que los contadores juramentados tendrán, entre otras funciones, la de revisar los balances y los libros de contabilidad de las socie

(16) Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia, op. cit., p.134

dades anónimas en los casos en que lo considere necesario la Superintendencia; pero la disposición acusada consagra una preferencia excesiva en favor de los contadores juramentados en la provisión del cargo de Revisor Fiscal de cualquier sociedad anónima y de manera general; cosa distinta es que los contadores juramentados puedan ser revisores fiscales de sociedades, a consagrar, con fuerza de ley, que sólo ellos deben ser preferidos, puesto que la obligación de preferir impone la exclusión de los otros revisores que no sean contadores juramentados.

- El artículo 69 de la regla 1a., de la Constitución

La ley 73 de 1935, artículo 6º., había establecido la obligación en que están las sociedades anónimas de tener un Revisor Fiscal, sin exigir condiciones especiales para el desempeño de esa función. El mismo artículo 46 de la ley 58 de 1931, tampoco las exige.

De modo que ha venido a ser el decreto que acusamos el que diga expresamente que para ser Revisor Fiscal de Sociedades Anónimas se requiere ser Contador Juramentado, o al menos, que debe preferirse a estos, con lo cual reformó el artículo 6º. de la ley 73 de 1935, cosa que sólo otra ley podría hacer.

Como se desprende de la argumentación anterior se acusaba

al numeral en mención no porque los contadores públicos no fueran las personas más preparadas para desempeñar este cargo sino porque la ley que reglamentaba este decreto no había mencionado nada con relación a esta necesidad. Sin embargo, el mismo acusador decía que otra ley si podría establecer este requisito, que fue lo que ocurrió más tarde cuando se aprobó el decreto 2373 de 1956 en el que se impone como condición que los revisores fiscales sean contadores públicos.

A pesar de que desde la década de 1930 ya había en Colombia firmas de contadores públicos y de que en la década de 1940 se estaba desarrollando en instituciones de algún prestigio la carrera de contaduría, y se otorgaban títulos, la actividad de los contadores públicos era poco conocida y las personas que desempeñaban la revisoría fiscal en las sociedades anónimas, en su mayoría, no tenían esta calidad, en la opinión pública aparecía ejercida por personas con pocos conocimientos y baja calidad técnica. Esto puede afirmarse sin dudas, pues cuando se llamó a personas con conocimientos empíricos para otorgarles la calidad de Contador Juramentado la mayoría rehusó este llamado porque no consideraban necesario el título y es probable que en su interior pensaran que en lugar de darles prestigio podría desacreditarlos.

Como consecuencia en la mayoría de las compañías la revisoría fiscal la desempeñaban personas que no tenían conoci

mientos de las técnicas contables de una revisoría; pero a las compañías les interesaba muy poco esta falla, pues consideraban que esta función no era de importancia en la empresa, y si la tenían no era más que por el mandato que la imponía.

- La revisoría fiscal, en el decreto 2521 de 1950.

El decreto 2521 de 1950, que reglamentó toda la legislación existente relativa a sociedades anónimas se refirió a la revisoría fiscal en los siguientes términos:

Artículo 134. Toda sociedad anónima tendrá necesariamente un Revisor Fiscal con su respectivo suplente, elegido por la Asamblea General de Accionistas, para un período igual al del Gerente, que pueden ser reelegidos indefinidamente; el Revisor será siempre una persona natural. El suplente reemplazará el principal en sus faltas absolutas, temporales o accidentales. (17)

Lo nuevo de este artículo, con relación a la legislación anterior, está en que se indica que el Revisor Fiscal, será una persona natural; sin embargo, en la práctica no era nuevo, ya que por vía de doctrina se había indicado que las responsabilidades contenidas en los artículos 40 y 41, de

(17) Diario Oficial No. 27383. Bogotá, Imprenta Nacional. 1.950. p. 533

la ley 58 de 1931, no podían ser ejercidas por personas jurídicas, puesto que estos artículos consagraban responsabilidades de carácter civil y también penal; y como las personas jurídicas no delinquen, para que esa responsabilidad no se diluya y los decretos tanto de los accionistas como de la sociedad y de los terceros estén suficientemente garantizados, es menester hacerla recaer en una persona natural.

Artículo 135. "Los nombramientos del Revisor Fiscal y su suplente deberán registrarse en la Cámara de Comercio, con base en las actas de la Asamblea General. (18)

Este artículo tampoco trajo nada nuevo con relación a la legislación anterior, puesto que el artículo 1º., del decreto 1946 de 1936 exigía que para renovar la inscripción de las sociedades anónimas en el registro público del comercio era indispensable que en el extracto notarial apareciera que la sociedad tenía un Revisor Fiscal, con su suplente, elegido por la Asamblea General de accionistas, con las funciones señaladas en el artículo 6º. de la ley 73 de 1935.

Artículo 136. "El Revisor Fiscal no podrá en ningún caso tener acciones en la misma sociedad, ni estar ligado dentro del cuarto grado civil de consanguinidad o segundo de afinidad

(18) Ibid, p. 533

con el Gerente, con alguno de los miembros del Consejo de Administración, o Junta Directiva, con el Cajero o con el Contador. (19)

El cargo de revisoría es incompatible con cualquiera otro cargo o empleo de la rama jurisdiccional o del Ministerio Público o de la misma sociedad. Estas incompatibilidades son las mismas del artículo 26 de la ley 58 de 1931 con excepción de la parte que menciona el cargo o el empleo de la rama jurisdiccional o del Ministerio Público.

Artículo 137. Son funciones del Revisor Fiscal:

- Examinar todas las operaciones, inventarios, actas, libros, correspondencia y negocios de la sociedad y comprobantes de las cuentas.
- Verificar el arqueo de caja por lo menos una vez en cada semana.
- Verificar la comprobación de todos los valores de la compañía y de los que ésta tenga en custodia.
- Examinar los balances y demás cuentas de la sociedad.
- Cerciorarse de que las operaciones que se ejecuten por cuenta de la compañía están conformes con los estatutos, con las decisiones de la Asamblea General y de la Junta Directiva y con las disposiciones legales.
- Dar oportuna cuenta, por escrito, a la Asamblea General de Accionistas, a la Junta Directiva o al Gerente, según los casos de las irregularidades que note en los actos de la compañía.
- Autorizar con su firma los balances mensuales y los semestrales o anuales.
- Las demás que le señalen los Estatutos o la Asamblea General de Accionistas, compatibles con las indicadas en los apartes anteriores. (20)

(19) Ibid, p.533

(20) Ibid, p.533

Estas funciones no son otra cosa que una reproducción textual del artículo 6º., de la ley 73 de 1935.

Artículo 138. La firma con que el Revisor Fiscal autorice los balances de la sociedad debe ir precedida de la declaración de que ellos están fielmente tomados de los libros y de que las operaciones registradas en estos están conforme con los mandatos legales y estatutarios y con las decisiones de la Asamblea General y de la Junta Directiva (21).

Este artículo trae una noción nueva en relación con la firma del Revisor Fiscal y es que debe ir precedida de una opinión. Pero esta opinión es simple y puede ser emitida por cualquier persona sin tener la calidad de Contador Público, puesto que la misma no dice otra cosa que los balances fueron tomados de los libros y que las operaciones están conformes con los mandatos legales y estatutarios y con las decisiones de la Asamblea General y de la Junta Directiva.

Artículo 139. "Los Revisores Fiscales son responsables conforme al artículo 121 de este decreto." (22)

Este artículo no hace otra cosa que reproducir las disposiciones contenidas en el artículo 40 y 41 de la ley 58 de 1931, en cuya virtud los revisores fiscales son solidaria

(21) Ibid, p.533

(22) Ibid, p.534

mente responsables con los administradores de los daños que le ocasione a la sociedad por negligencia en el cumplimiento de sus deberes o violación de los mismos; responsabilidad que asume también frente a cada uno de los accionistas y acreedores de la sociedad por los perjuicios que les ocasione, si falta voluntariamente a los deberes que su cargo les impone.

Artículo 140. "En caso de oposición del Revisor Fiscal a un acto u operación de los administradores, respecto de su conformidad con las leyes, los estatutos o las decisiones de la Asamblea, deberá someterse el acto u operación al estudio de la Asamblea." (23)

Este artículo, aparentemente sencillo, de la legislación vino a ser un artículo polémico a partir de 1.960 cuando al Revisor Fiscal se le exigió la calidad de Contador Público, y entrar a diferenciar qué es una opinión independiente y que es un acto administrativo, porque la verdad es que aparentemente el Revisor Fiscal tiene el carácter de administrador y en la práctica lo era al tener que aprobar operaciones individuales; pero deja un tremendo vacío en cuanto a qué ocurre si la Asamblea está de acuerdo con la opinión de las otras personas o los administradores y no con la del

(23) Ibid, p.534

Revisor Fiscal. Aparentemente no ocurre nada y al Revisor Fiscal no le queda otra alternativa que presentar la renuncia de su cargo.

Artículo 141. "Los Revisores Fiscales podrán ser sancionados con multas sucesivas hasta de \$100.00 cuando, requeridos por la Superintendencia de Sociedades Anónimas, no dieren cumplimiento a sus obligaciones legales y estatutarias" (24)

Este artículo no hace otra cosa que imponer sanciones pecuniarias por faltas del Revisor Fiscal o más bien por incumplimiento de sus funciones. Adicionalmente a esta multa pecuniaria se ha debido tratar de establecer sanciones disciplinarias. Indudablemente esto no se hizo porque quien podía imponer sanciones disciplinarias era la profesión misma y como todavía no se está exigiendo la calidad de Contador Público, mal se podría imponer estas sanciones al Revisor Fiscal.

- La Revisoría Fiscal en el Decreto 2373 de 1956.

A partir de 1950 los Contadores Públicos empiezan a preocuparse por tener una reglamentación legal de su profesión,

(24) Ibid, p. 534

si bien desde 1936, se venían presentando algunos brotes e inquietudes de personal ejercían funciones de contadores por organizarse, que cristalizaron con la fundación de la Asociación Colombiana de Contadores, en la ciudad de Cartagena. Posteriormente la asociación se trasladó a Bogotá, donde se extinguió.

En 1.951 se creó el Instituto Nacional de Contadores Públicos, agremiación que agrupó a los principales contadores de esa época. Con esta nueva agremiación se despertó en sus miembros interés por legislar acerca de la profesión de Contador Público; se dieron los primeros pasos para redactar el primer proyecto de ley, que se presentó a la consideración del Gobierno Nacional y fue aprobado en septiembre de 1.956 con el número 2373; por él se reglamentó el ejercicio de la Contaduría Pública en Colombia.

Los artículos relativos al Revisor Fiscal son:

Artículo 6º. Se requerirá haber sido inscrito como Contador Juramentado, conforme a los artículos anteriores para todas aquellas actividades en que las leyes exijan dicha condición, y especialmente para las siguientes: Para desempeñar el cargo de Revisor Fiscal de Sociedades para las cuales la ley exija la provisión de ese cargo, o uno equivalente, sea bajo esa denominación u otra similar.
(25)

(25) Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia, op. cit., p.135

Si bien es cierto que en algunas compañías el cargo de Revisor Fiscal o su equivalente era desempeñado ya por Contadores, este artículo impuso la obligación para que los Contadores Públicos tuviesen estos cargos.

Para dar fuerza a este numeral, el artículo 7º., impuso sanciones cuando se violara el mismo:

Artículo 7º. Los funcionarios que acepten documentos que deben ser autorizados por un Contador Público inscrito, sin esa autorización, o que designen como peritos personas que no sean contadores inscritos, en los casos en que debe serlo, incurrirán en multa de \$ 100.00 a \$ 500.00 por primera vez y en pérdida del cargo o empleo, en caso de reincidencia.(26)

Las sociedades obligadas a tener Revisores Fiscales que designen para tales cargos a personas que no sean Contadores inscritos, incurrirán en multas de \$ 200.00 a \$ 1.000.00, que se doblará en caso de reincidencia o de renuencia en hacer una designación ajustada a este decreto.

Artículo 15. "La atestación o firma de un Contador Público en los casos que las leyes se lo exijan hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto o documento respectivo se ajusta a los requisitos legales de forma lo mismo que

(26) Ibid, p.135

a los estatutarios como se trate de personas jurídicas"(27)

Tratándose de balances la presunción se extenderá, además al hecho de que han sido tomados fielmente de los libros, de que estos se ajustan a las normas legales, y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la situación financiera en la fecha del balance.

De la lectura de éste artículo podemos concluir que no se está haciendo otra cosa que ajustarse a la legislación anterior sobre la firma de los revisores fiscales en los balances.

Artículo 47. La revisoría fiscal, auditoría, o interventoría de cuentas en las sociedades o entidades que estén obligadas legalmente a la provisión de tales cargos podrá organizarse en forma de departamentos, con las secciones (técnica, legales, contables, etc.), que fueren necesarias y serán desempeñadas por profesionales de cada ramo, en calidad de jefes de tales secciones. Pero la sección o parte contable de la misma deberá estar siempre a cargo de un Contador Juramentado, conforme a los prescrito en este decreto y en las leyes, quien autorizará los balances y documentos de carácter contable.

Artículo 48. La firma con que un Contador Juramentado expresa su concepto sobre un balance general, como Revisor Fiscal, Auditor Fiscal, Auditor o Interventor de cuentas irá acompañada de un informe suscinto que deberá mencionar por lo menos:
- Si ha obtenido todas las informaciones necesarias para cumplir sus funciones.

(27) Ibid, p.135

- Si se siguieron durante el curso de la revisión los procedimientos convenientes y necesarios aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas.
- Si, en su concepto, la sociedad o institución lleva su contabilidad 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 General o Juntas Directivas.
- Si el balance y estado de pérdidas y ganancias han sido tomados fielmente de los libros, y si en su opinión, el balance presenta en forma fidedigna de acuerdo con las normas de contabilidad aceptadas, la situación financiera de la sociedad al terminar el período revisado y si el estado de pérdidas y ganancias refleja el resultado de las operaciones en dicho período.
- Las reservas o salvedades a que estuviere sujeta su opinión sobre la fidelidad de los estados financieros, si las hubiere. (28).

Con este decreto, y concretamente con el artículo 48, se inicia la era profesional del Revisor Fiscal. En él se indica que la revisoría fiscal debe ser función exclusiva del Contador Público; y lo que es más importante, se establece que se debe ejercer mediante la realización de un trabajo profesional de acuerdo con los procedimientos aconsejados para hacer una auditoría o interventoría de cuentas. Por otra parte, se exige que la firma del Revisor Fiscal debe ir acompañada de un dictamen que la profesión reglamenta en su contenido, y se establece la responsabilidad que el Contador Público asume en el mismo.

Este decreto tuvo vigencia hasta 1.960, cuando se expidió

(28) Ibid, p. 135

la ley 145 de 1.960, que lo derogó.

- La Revisoría Fiscal en la Ley 145 de 1.960

La ley 145, de 1.960, reglamentaria del ejercicio de la profesión de Contador Público, se refiere al Revisor Fiscal en los siguientes artículos:

Artículo 8º. Se necesitará la calidad de Contador Público en todos los casos en que las leyes lo exijan y además en los siguientes:

- Para desempeñar el cargo de Revisor Fiscal de sociedades para las cuales la ley exige la provisión de ese o uno equivalente, ya con la misma denominación o con la de auditor u otro similar.

Artículo 9º. La atestación y firma de un Contador Público hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en el caso de personas jurídicas. Tratándose de balances, se presumirá además que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que estos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance.

Artículo 10º. El dictamen de un Contador Público sobre un balance general, como Revisor Fiscal, Auditor o Interventor de cuentas, irá acompañado de un informe suscinto que deberá expresar por lo menos:

- Si ha obtenido las informaciones necesarias para cumplir sus funciones.

- Si en el curso de la revisión se siguieron los procedimientos aconsejados por la técnica de interventoría de cuentas.

- Si en su concepto la contabilidad se lleva conforme a las normas legales y la técnica contable y si las operaciones registradas se ajustan a los estatutos y decisiones de las Asambleas Generales o Juntas Directivas, en su caso,

- Si el balance y el estado de pérdidas y ganancias han sido tomados fielmente de los libros; 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 dicho período.

- Las reservas o salvedades a que estuviere sujeta su opinión sobre la fidelidad de los estados financieros, si la tuviere.(29)

Esta ley, en lo que se relaciona con la revisoría fiscal, no merece comentario especial, pues nada nuevo agregó a lo que sobre este cargo establecía el decreto 2373 de 1.956.

3.2 EN EL CODIGO DE COMERCIO

El título I del Libro Segundo del actual Código de Comercio dedicó el capítulo VIII al Revisor Fiscal, cuyo articulado se comenta a continuación:

Artículo 203. Deberán tener Revisor Fiscal:

- Las sociedades por acciones.
- Las sucursales de compañías extranjeras.
- Las sociedades en las que, por la ley o por estatutos, la administración no corresponda a todos los socios, cuando así lo disponga cualquier número de socios excluidos de la administración que presenten no menos del veinte por ciento del capital.(30)

Este artículo precisa las compañías que requieren la revisoría fiscal obligatoria y determinó la forma como debe esta

(29) Diario Oficial, op. cit., p.369

(30) ORTEGA, T, Jorge. Código de Comercio. Temis, Bogotá, ps. 74,75

blecerse el cargo en las sociedades que por ley no la requieran.

Artículo 204. "La elección del 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 votos de los comanditarios.(31)

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

Este artículo conserva el espíritu de la legislación anterior al asignar su nombramiento al órgano supremo de la sociedad. De acuerdo con el artículo 203, referido anteriormente, en las sociedades en nombre colectivo, en comandita simple y de responsabilidad limitada, la decisión de la revisoría fiscal puede ser acordada por cualquier número de socios excluidos de la administración que representen no menos del 20% del capital social; pero la elección según el artículo 204 corresponde privativamente a la Junta de Socios por mayoría absoluta.

Artículo 205. No podrán ser Revisores Fiscales:

- Quienes sean asociados de la misma compañía o de

(31) Ibid, p.74

alguna de sus subsidiarias, ni en estas, quienes sean asociados o empleados de la sociedad matriz.

- Quienes estén ligados por matrimonio o parentes co 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.
- Quienes desempeñen en la misma compañía o en sus subordinados 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. (32)

El artículo 205, señala nuevas incompatibilidades al Revisor Fiscal en los numerales 1º. y 2º., al establecerlas no sólo con un cargo diferente sino también con el ejercicio de la revisoría fiscal de una sociedad matriz y sus subordinados. Incompatibilidad ésta que no tiene ninguna razón de ser, si se considera que el Revisor Fiscal es un profesional independiente de la administración. Esta incompatibilidad es contraria a la práctica moderna de los negocios en que los inversionistas prefieren, por muchas razones, que una misma persona efectúe la auditoría a todas sus empresas.

Artículo 206. "En las sociedades donde funcione Junta Directiva, el período del Revisor Fiscal, será igual al de aquella pero en todo caso podrá ser removido en cualquier tiempo, con el voto de la mitad más una de las acciones pre

(32) Ibid, p.74

senten en la reunión. (33)

El artículo 206 indica que el Revisor Fiscal debe ser nombrado para un período igual al de la Junta Directiva, pero deja vacío en las sociedades donde no hay Junta Directiva; en estos casos se presumirá que su período debe ser igual al del Gerente de la sociedad, como se contempla en la ley 73 de 1935 y como se viene presentando en la práctica.

Artículo 207. Son funciones del Revisor Fiscal:

- Cerciorarse que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajusten a las prescripciones de la Asamblea General y de la Junta Directiva.
- 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.
- 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.
- Velar porque 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 porque se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines.
- Inspeccionar asiduamente los bienes de la sociedad y procurar que se tomen oportunamente las medidas de conservación o seguridad de los mismos y de los que ella tenga en custodia o cualquier otro título.
- Impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios

(33) Ibid, p.74

para establecer un control permanente sobre los valores sociales.

- Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente.
- Convocar a la Asamblea o a la Junta de Socios a reuniones extraordinarias cuando lo juzgue conveniente.
- Cumplir con las demás atribuciones que le señalen las leyes o los estatutos y las que, siendo compatibles con las anteriores, le encomiende la Asamblea o la Junta de Socios.

Parágrafo: En las sociedades en que sea meramente potestativo el cargo de Revisor Fiscal, éste 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 de los Estatutos y de instrucciones concretas de la Junta de Socios o Asamblea General, ejercerá las funciones indicadas en éste artículo, no obstante sino es Contador Público, no podrá autorizar con su firma balances generales ni dictaminar sobre ellos.(34)

El artículo 207 mejoró las funciones del Revisor Fiscal que venían desde el artículo 6º. de la ley 73 de 1.935 y que se repitieron en el artículo 137 del decreto 2521 de 1.950.

El artículo 207 eliminó por fin la verificación del arqueo de caja por lo menos una vez a la semana. Aunque en la práctica esta función se había eliminado por considerarse que venía de una época (1.935) en que las actividades de los negocios se desarrollaban en escala más pequeña y que

(34) Ibid, p.75

por lo tanto no era de ninguna aplicación práctica y que por otra parte su aplicación no conducía a nada.

Si bien es cierto que se eliminó el arqueo de caja, se incluyó la función de inspeccionar asiduamente los bienes de la sociedad, lo cual parece ser tan fuera de época como el célebre arqueo de caja semanal. Asiduamente quiere decir: frecuente, puntual y perseverante, términos que son muy subjetivos y por lo tanto de interpretación libre por cada Revisor Fiscal.

El parágrafo del mencionado artículo abre las puertas para que algunas sociedades tengan revisores fiscales que no sean Contadores Públicos, pero estos funcionarios sin título no pueden autorizar balances ni dictaminar, o sea que no pueden cumplir las funciones importantes que la ley prevee para los Revisores Fiscales.

Artículo 208. El dictamen e informe del Revisor Fiscal sobre los balances generales deberá expresar:

- Si ha obtenido informaciones necesarias para cumplir sus funciones.
- Si en el curso de la revisión se han seguido los procedimientos aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas.
- Si 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.
- Si el balance y el estado de pérdidas y ganancias

cias 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 de dicho período.

- Las reservas o salvedades que tenga sobre la fidelidad de los estados financieros. (35)

El artículo 208 es el mismo 48 del decreto 2373 de 1.956, el cual siguió conservándose en el artículo 10 de la ley 145 de 1.960.

Artículo 209. El informe del Revisor Fiscal a la Asamblea o Junta de Socios deberá expresar:

- Si los actos de los administradores de la sociedad se ajustan a los Estatutos y a las órdenes o instrucciones de la Asamblea o Junta de Socios.
- Si la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas de registro de acciones, en su caso, se llevan y se conservan debidamente.
- Si 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. (36)

El artículo 209 establece además del dictamen sobre los estados financieros de la compañía, el Revisor Fiscal debe informar acerca de los puntos contenidos en este artículo.

Esta es una responsabilidad que se presenta por primera

(35) Ibid, p.75

(36) Ibid, p.75

vez en la historia de la revisoría fiscal, y cuyo contenido se explicará más ampliamente en el capítulo donde se habla del informe del Revisor Fiscal.

Artículo 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 cobrarán bajo la dirección y responsabilidad, con la remuneración que fija 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.(37)

Este artículo trajo claridad sobre el funcionamiento del departamento de revisoría fiscal en las empresas que lo requieran, lo cual no quedó bien definido en el artículo 47 del decreto 2373 copiado en el capítulo anterior.

El artículo 210 estableció que los subalternos obran bajo responsabilidad del Revisor Fiscal y que pueden ser empleados de la compañía o del propio Revisor Fiscal. Además en este artículo la ley reconoció que en algunos casos resulta físicamente imposible que una sola persona cumpla a cabalidad su función de Revisor Fiscal.

Artículo 211. El Revisor Fiscal responderá de los

(37) Ibid, p.75

perjuicios que ocasiona a la sociedad, a sus asociados o a terceros, por negligencia o dolo en el cumplimiento de sus funciones.

Artículo 212. El Revisor Fiscal que, a sabiendas, autorice balances con inexactitudes graves, o rinda 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.
(38)

Los artículos 211 y 212 tratan de la responsabilidad y de las sanciones del Revisor Fiscal. A pesar de que el artículo 212 contempla sanciones drásticas, no se presentarán en la práctica ya que para las mismas se exigen dos elementos subjetivos y difíciles de comprobar, como son los elementos a sabiendas y el que la inexactitud sea grave.

Artículo 213. El Revisor Fiscal tendrá derecho de intervenir en las deliberaciones de la Asamblea o de la Junta de Socios y en las de Juntas Directivas o Consejos de Administración, aunque sin derecho a voto, cuando sea citado a éstas. Tendrá así mismo derecho a inspeccionar en cualquier tiempo los libros de contabilidad, libros de actas, correspondencia, comprobantes de cuentas y demás papeles de la sociedad.(39)

Las facultades que se contemplan en el artículo 213 se venían ejerciendo en la práctica y es en estas deliberaciones en las que muchos revisores han excedido su calidad de pro

(38) Ibid, p.75

(39) Ibid, p.76

fesionales independientes tomando medidas puramente administrativas, o sea que la facultad otorgada al Revisor Fiscal para intervenir en las deliberaciones de los órganos administrativos de las sociedades debe ser manejada con mucha prudencia.

Los derechos a inspeccionar los libros, comprobantes y de más papeles, no necesitan de ningún artículo puesto que esto es necesario para que el Revisor Fiscal pueda cumplir sus funciones.

Artículo 214. "El Revisor Fiscal deberá guardar completa reserva sobre los actos y hechos de que tenga conocimiento en ejercicio de su cargo y solamente podrá comunicarlos en la forma y casos previstos expresamente en las leyes"(40)

El Contador Público está regido por un código de ética severo y estricto el cual prohíbe revelar la reserva comercial de los libros, papeles o informaciones de personas o entidades a cuyo servicio hubiera trabajado o de los que hubiere tenido conocimiento por razón del ejercicio del cargo o de funciones públicas.

Hay sanciones disciplinarias por violación del secreto pro

(40) Ibid, p.76

fesional, la utilización o comunicación a cualquier persona de secretos del negocio y que se han conocido en el ejercicio de sus funciones, aprovechamiento directo o por interpuesta persona de las informaciones que se han obtenido en desempeño de su misión, etc.

Sus informes a los accionistas no los debe suministrar a accionistas individuales o a grupos de accionistas sino ante la Asamblea General, reunida con el quorum necesario para deliberar, o ante la Junta Directiva, que sesione en las mismas condiciones.

Este artículo señala además que puede hacer denuncias en la forma y en los casos previstos expresamente en las leyes, pero las leyes no han reglamentado esta norma.

Artículo 215. El Revisor Fiscal deberá ser Contador Público. Ninguna persona podrá ejercer el cargo de Revisor Fiscal 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 1.960. En caso de falta del nombrado, actuarán los suplentes. (41)

La restricción de que habla el artículo 215 es arbitraria y no tiene ningún fundamento al establecer un número de cin

(41) Ibid, p.77

co sociedades. En algunos casos cinco sociedades son muchas para una persona, en otras serían pocas para mantenerlo ocupado permanentemente, ya que lo que cuenta aquí es el tamaño de la compañía y no su número. De otro lado el Revisor Fiscal puede tener su equipo de auxiliares y colaboradores, como se contempla en el artículo 210, lo que deja sin peso este artículo.

El segundo párrafo del artículo 215 tiene una contradicción tremenda al permitirse el nombramiento de una firma como Revisor Fiscal y exigírsele como se le viene exigiendo el registro ante la Cámara de Comercio y de la Superintendencia de Sociedades de las personas naturales designadas por la firma para desempeñar el cargo de Revisor Fiscal. Si esto tiene que hacerse, de nada sirve nombrar a una firma de contadores.

Además la responsabilidad que se derive por infracciones de la ley penal cometidas por el Contador que desempeña una revisoría fiscal por designación de una firma de contadores, recaerá sobre dicho contador, puesto que las personas jurídicas no son sujetos pasivos de la acción penal.

Artículo 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 multas 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 intedicción permanente o definitiva para el ejercicio del cargo de Revisor Fiscal según la gravedad de la falta.(42)

De este artículo lo más importante es que se contempla la sanción profesional cuando el Revisor Fiscal no cumpla sus funciones.

Artículo 217. " Las sanciones previstas en el artículo anterior serán impuestas por la Superintendencia de Sociedades, aunque se trate de compañías no sometidas a vigilancia, o por la Superintendencia Bancaria, respecto de sociedades controladas por ésta. (43)

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

Por ser la Superintendencia la entidad a cuyo cargo está la vigilancia de las sociedades que requieran el cargo de Revisor Fiscal quizás se puede enterar más fácil de las fallas o negligencia de los revisores fiscales, pero no deberá ser la entidad encargada de imponer las sanciones y mucho menos para las disciplinarias puesto que los Contadores Públicos tienen en la Junta Central de Contadores la entidad disci

(42) Ibid, p.77

(43) Ibid, p.77

plinaria de la profesión.

La Superintendencia de Sociedades y la Superintendencia Bancaria deberían mejor notificarla a la Junta Central de Contadores, las violaciones que conocieren de los Revisores Fiscales para que éste imponga la sanción pertinente.

3.3 EN EL CODIGO CIVIL Y PENAL

En el Código Civil de nuestra legislación la figura jurídica del Revisor Fiscal no tiene reglamentaciones propias que afecten el ejercicio de tal profesión. Las únicas existentes son las que señala el Código de Comercio y el Código Penal.

El Revisor Fiscal, probablemente en virtud de su carácter de juez, está sujeto a sanciones tanto disciplinarias como penales especialmente por lo siguiente:

- Por perjuicios a terceros
- Por negligencia profesional o dolo en el cumplimiento de sus funciones.
- Por faltas contra la ética.

Las sanciones pueden ser de dos clases: disciplinarias o penales o ambas.

En este capítulo vamos a hablar de las sanciones penales contra el Revisor Fiscal, ya que éste es el enfoque que les da el Código Penal.

Los Revisores Fiscales que ordenen o toleren, hagan o encubran falsedades cometidas en los balan

ces, incurrirán en las sanciones presentes en el Código Penal para el delito de falsedad de documentos privados y responderán de los perjuicios que ocasione. . (44)

El artículo 240 del Código Penal sanciona la falsedad en documentos privados con prisión de dos a ocho años y multas de cien a dos mil pesos.

También existen sanciones para el Revisor Fiscal cuando los documentos que debe presentar a la Junta Directiva y a la Asamblea no los presente y quey que consisten en detalles completos de la cuenta de pérdidas y ganancias, proyecto de distribución de utilidades, informe sobre la situación financiera de la sociedad, detalle de una serie de gastos, bienes poseídos en el exterior, inversiones, etc., y un informe del asesor legal sobre su gestión y recomendaciones a la Asamblea.

Además de estos documentos deben también tenerse a disposición de los accionistas con la debida anticipación las actas, libros y demás comprobantes pertinentes.

El no cumplimiento de esta exigencia por parte del Revisor Fiscal o de los Administradores y Directivos, les hará incurrir en multas sucesivas de diez mil a cincuenta mil pesos que impondrá la Superintendencia a cada uno de los infactores.

3.4 EN EL SECTOR COOPERATIVO

(44) ORTEGA TORRES, Jorge. Código Civil. Bogotá, editorial Temis, 13 Edición, 1979.

DECRETO LEY 3381 DE 1981

Los Fondos de Empleados tendrán un Revisor Fiscal que deberá ser Contador Público debidamente matriculado o autorizado. En caso de que el Fondo no dispusiere de recursos para su contratación, podría ser eximido de tal obligación por el Departamento Administrativo Nacional de Cooperativas.

El servicio de Auditoría Externa podrá ser prestado por organismos de integridad de fondos de empleados o entidades del sector cooperativo autorizados para éste efecto por el Departamento Nacional de Cooperativas.

DECRETO LEY 1598 DE 1963

Artículo 47. La revisoría fiscal y contable podrá estar a cargo de un auditor nombrado por la asamblea, y sus funciones serán señaladas en los estatutos. Las cooperativas cuyo patrimonio sea o exceda de \$500.000.00 estarán obligadas a nombrar un auditor que deberá ser contador juramentado, y el balance general deberá ser presentado a la asamblea, acompañado de un examen financiero y análisis de cuentas.

El anterior decreto en nuestro concepto en lo referente a la definición de auditor, es muy vago debido a que ésta figura no tiene definición ni cabida en la legislación colombiana. Dicha referencia de auditor debe cambiarse por la de revisor fiscal que es la que contempla la ley colombiana. En el proyecto de ley ampliaremos e insistiremos en que debe ser el revisor fiscal el que cumpla las funciones de fiscalización en las cooperativas.

3.5 ANTE LA JUNTA CENTRAL DE CONTADORES

El artículo 14 de la Ley 145 de 1960 creó la Junta Central de Contadores como dependencia del Ministerio de Educación Nacional.

Textualmente dice el mencionado artículo:

La Junta Central de Contadores creada por el Decreto Legislativo Nº 2.373 de 1956 continuará funcionando en la capital de la República como dependencia del Ministerio de Educación Nacional y la integrarán seis (6) miembros, así:

El Ministerio de Educación o un Delegado suyo;
El Superintendente de Sociedades Anónimas o un Delegado suyo;
Un representante de la Asociación Colombiana de Universidades, con su Suplente;
El Decano de la Facultad Nacional de Contaduría y Ciencias Económicas o un Delegado suyo;
Un representante de los Contadores Públicos titulados, con su respectivo suplente;
Un representante de los Contadores Públicos autorizados, con su suplente.

Funciones:

Artículo 15 - (Ley 145 de 1960) - La Junta Central de Contadores que tendrá el carácter de entidad disciplinaria de la profesión, en el ejercicio de las siguientes funciones:

- . Decidir sobre las solicitudes de inscripción de los aspirantes a Contadores Públicos y cancelar las que ha ya autorizado, con sujeción a las normas de esta Ley que a las reglamentaciones posteriores;
- . Autorizar por medio de su Presidente la inscripción de los Contadores Públicos en los libros respectivos, y las licencias y certificados del caso;
- . Recibir por medio de su Presidente o del miembro a quien éste designe el Juramento Profesional a los Contadores sin título universitario;
- . Señalar, previa aprobación del Ministerio de Educación, la forma de acreditar el cumplimiento de los requisitos de admisión para los cuales no se hubiere exigido una prueba especial en esta ley o en los decretos que la reglamentan;
- . Llevar un registro de los Contadores Públicos titulados como autorizados;
- . Expedir los certificados que habilitan a una persona para ejercer las funciones indicadas en esta ley;
- . Imponer las sanciones previstas en esta Ley y en sus decretos reglamentarios;
- . Elaborar y divulgar, previa aprobación del Ministerio de Educación, un código de ética profesional para los contadores y hacerle, llegado el caso las enmiendas y a

claraciones que fueren necesarias;

. Velar por el cumplimiento de la presente ley y de las reglamentaciones posteriores, así como por el de todas las demás relativas a la Contaduría Pública;

. Proponer al Gobierno proyectos de decretos reglamentarios para el mejor cumplimiento de esta ley y de las demás disposiciones sobre la materia;

. Darse su propio reglamento interno, el cual requerirá las aprobaciones del Ministerio de Educación;

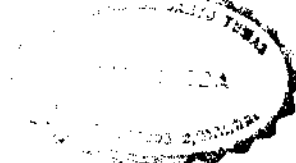
. Establecer juntas seccionales y delegar en ellas las funciones señaladas en los numerales 3, 5 y 9 de este artículo y las demás que juzgare conveniente para facilitar a los interesados que residan fuera de la capital de la república el cumplimiento de los respectivos requisitos;

. Revisar en cualquier tiempo los documentos que se presenten, quedando autorizada para verificar los libros, registros o declaraciones juradas cuando lo considere conveniente;

. Las demás que le atribuyen las leyes.

De acuerdo a las funciones anteriormente descritas, la Junta Central de Contadores sólo actúa como tribunal disciplinario de la profesión.

Al ser consultados los miembros de la Junta Central en Bucaramanga: Contadores Públicos Dr. Hernando Hernández, Doctor Alvaro Galvis y Señor Antonio Gamboa coincidieron en afirmar el carácter de Tribunal Disciplinario de la Junta, sin que exista ningún otro respaldo, sino el contenido en el decreto anteriormente comentado, respecto del Contador Público como Revisor Fiscal. No debemos olvidar que existe una concentración del capital y que éste se ve reflejado en las Juntas Directivas quienes buscan favorecer los intereses que representan, y entendemos al consagrar la Constitución Nacional el derecho a la propiedad privada, sea esa una razón de peso para no entrar a legislar en aspectos diferentes a los disciplinarios.



4. EL REVISOR FISCAL Y SU RELACION CON EL AUDITOR

4.1 INTERNO

Considerando lo expuesto en el Capítulo 1, de este trabajo nos proponemos definir al Auditor Interno y al Auditor Externo, sus funciones y responsabilidades, y como resultado del estudio, concluiremos que existen diferencias importantes en estos cargos: Revisor Fiscal, Auditor Interno y Auditor Externo, ejercidos por el Contador Público.

Veremos aspectos importantes tales como:

4.1.1 Naturaleza y funciones

Los Contadores Públicos Profesionales son los encargados de hacer las auditorías independientes.

Las auditorías internas son hechas por el personal de la empresa. La auditoría interna es una función consultiva. El Auditor Interno crea y evalúa procedimientos financieros y de operación, revisa los registros financieros y conta

bles y los procedimientos de operación, evalúa el sistema de control existente, resume periódicamente los resultados de una investigación continua, hace recomendaciones para mejorar los procedimientos e informa a la alta gerencia acerca de los resultados de sus hallazgos- bien sea al Presidente o al Consejo de Directores-. El rendir información financiera y de operación a la administración deberá dar un particular énfasis a los efectos futuros de los planes y decisiones.

Aún cuando la naturaleza del trabajo del Auditor Interno difiere en muchos sentidos del trabajo del Auditor Externo, en un sentido amplio los objetivos de un Auditor Interno y de un Auditor Externo son similares, o sea, el evaluar e informar acerca de los estados financieros y de la confiabilidad que se puede tener en los datos allí presentados, determinando además la exactitud e integridad de los registros.

El Auditor Interno tiene a su cargo el control de las transacciones y operaciones y se preocupa en mejorar los métodos contables considerando su operación eficiente.

El objetivo global de la auditoría interna es ayudar a la Gerencia al logro de la administración más eficiente de las operaciones de la organización. Este objetivo consta de dos fases principales siguientes:

- La protección de los intereses de la organización, incluyendo la indicación de las deficiencias existentes para proporcionar la base de una acción correctiva adecuada.

- El logro de este objetivo comprende las actividades siguientes:

- . Averiguar el grado de precisión y verosimilitud de la contabilidad y de las cifras estadísticas dentro de la organización.

- . Averiguar la medida en que el activo de la compañía está adecuadamente clasificado y salvaguardado contra pérdidas de todas clases.

- . Averiguar la medida en que se cumple con los métodos, planes y procedimientos establecidos.

La promoción de los intereses de la organización, incluyendo la recomendación de cambios para mejorar las diversas fases de las operaciones. El logro de este objetivo comprende los siguientes actos del Auditor Interno:

- Revisión y evaluación de los métodos y planes de la organización a la luz de los datos correspondientes y de otra evidencia.

- Revisión y evaluación de la contabilidad interna y de los procedimientos de la organización en función de su efectividad.

- Revisión y evaluación del rendimiento bajo los métodos, planes y procedimientos existentes.

La auditoría interna es función administrativa o asesora más bien que una función operante o directa. Por tanto, el Auditor Interno no ejerce autoridad directa sobre otras personas de la organización.

La auditoría interna tiene un significado mayor que la comprobación detallada y rutinaria de las transacciones contabilizadas y alcanza el dominio de una investigación y análisis periódicos y completos de las operaciones de la empresa.

En una organización comercial pequeña, la Gerencia puede conservarse informada al día de las operaciones financieras corrientes. En una empresa comercial importante, la Gerencia está alejada de los detalles corrientes, que debe delegar autoridad para la ejecución de las operaciones y procedimientos; al mismo tiempo, debe ser capaz de lograr que la validez de los datos contables y estadísticos no sean discutibles de ninguna manera. La Gerencia formula los métodos, ordena su ejecución y confía después de los resultados que le presenta el personal que ha recibido autoridad y responsabilidad ejecutivas adecuadas, con el objeto de tener la seguridad de que los métodos formulados se administran y ejecutan apropiadamente, debe haber un examen interno de los da

tos resultantes de la ejecución de estos métodos.

Si el Contador Público independiente tuviera que desempeñar obligaciones en una compañía importante, podría ocupar todo su tiempo con un cliente y podría dejar de ser independiente.

Las funciones del Auditor Interno deben expresarse en función de las operaciones específicas de auditoría. Estas, planeadas y organizadas en forma de programa de auditoría interna constituyen un manual de procedimientos para uso del Auditor Interno. El contenido del programa depende de los siguientes factores:

- La centralización o descentralización de las operaciones.
- La naturaleza de las actividades de la compañía, como por ejemplo: numerosas ventas pequeñas al contado o ventas grandes, pero infrecuentes a crédito.
- La efectividad del sistema de contabilidad y su capacidad para acumular con exactitud datos contables.
- La efectividad del sistema de control interno,
- La eficiencia del personal.
- Las oportunidades para cometer errores o irregularidades

Cuando el Auditor Interno ejecuta sus operaciones de examen, tiene un objetivo inmediato doble:

- La comprobación de la exactitud de los datos contabilizados es también uno de los objetivos del Contador Independiente, y los procedimientos que sigue el Auditor Interno no difieren de los que sigue el Contador Independiente con el objeto de alcanzar este objetivo, el programa de auditoría interna debe planearse considerando las tres fases siguientes:

Responsabilidad: Dársela a la persona apropiada para que proporcione datos y análisis.

Rendición de cuentas: Invocación del principio de orden y cumplimiento.

Publicidad: La difusión de informes.

- La valuación de los procedimientos operativos, financieros y contables.

Este objetivo debe medirse en función de los resultados obtenidos en el primer objetivo.

El Contador Público independiente depende de la auditoría interna actuando a través del sistema de control interno.

La auditoría interna ayuda al Contador Público en sus operaciones. Cuando el sistema de control interno funciona de forma satisfactoria y con el departamento de auditoría inter

na adecuado, el Contador Público está en mucha mejor situación para rendir un informe autorizado sobre la situación financiera y el resultado de las operaciones.

4.1.2 Nombramiento

El Auditor Interno, puede ser nombrado por el Consejo de Directores, por el Gerente, y en casos excepcionales puede ser nombrado por determinados grupos interesados en los negocios de la sociedad y por necesidades administrativas.

4.1.3 Calidades e independencia

El Auditor Interno de una negociación trabaja en forma similar en muchos aspectos al Contador Público independiente. Aun cuando el Auditor Interno como el Auditor Público independiente hacen el mismo trabajo - con variaciones de grado y objetivo final- no están en competencia uno con otro.

El Auditor Interno no es independiente de la administración aun cuando la actitud mental del auditor interno de una compañía deberá ser la independencia.

El Auditor Interno debe tener libertad para revisar y evaluar métodos, planes y procedimientos, pero su revisión y valuación de ninguna manera revela a otras personas en la

organización de las responsabilidades básicas que tienen asignadas.

La independencia es fundamental para la eficiencia de un programa de auditoría interna. Esta independencia tiene dos aspectos principales:

- El jefe del departamento de auditoría interna debe ser responsable ante un funcionario de categoría suficiente dentro de la organización para asegurar la consideración y actuación adecuadas de acuerdo con las conclusiones o recomendaciones presentadas.

La categoría dentro de la organización del Auditor Interno y el apoyo que le acuerde la Gerencia, son determinantes principales del grado y valor de los servicios que la Gerencia obtendrá de las funciones del Auditor Interno.

- La auditoría interna no debe tener responsabilidad por procedimientos que son esencialmente parte de las operaciones normales de un sistema de contabilidad completo y adecuado, o de un departamento de operaciones bien organizado. En algunos casos la Gerencia podrá asignar responsabilidades por las operaciones corrientes al departamento de auditoría interna, pero en estos casos la responsabilidad por la ejecución de estas operaciones corrientes deben recaer en otro

personal separado y estar sujeta a la misma revisión y avalúo que se concede a otras organizaciones.

Aun cuando el Auditor Interno ejecute trabajos de auditoría coopera y no compite con el Contador Público independiente. Debe necesariamente poseer el criterio de la Gerencia y no puede esperarse que disponga de la objetividad desinteresada del Contador Público Independiente. Al recibir autoridad de la Gerencia, el Auditor Interno debe actuar con el punto de vista y los objetivos de la Gerencia, al mismo tiempo debe tener suficiente independencia para trabajar con eficiencia. Alcanza un conocimiento de las funciones, operaciones, personal y productos vitales para la dirección de la negociación que no podría obtener el Contador Público Independiente; la función de este último es analizar en forma constructiva las operaciones comerciales y rendir un dictamen experto sobre ellas.

Considerando que el Auditor Interno debe informar a la Gerencia, debe estar seguro de que los datos contables son exactos y verdaderos, pues su interpretación servirá de base a las funciones de formulación de métodos de Gerencia. En la medida que su trabajo comprende la comprobación de la exactitud de datos, sus funciones son paralelas a la del Contador Público Independiente.

4.2 EXTERNO

4.2.1 Naturaleza y funciones

El Auditor Externo es el Contador Público llamado por una empresa con el objeto de dar un dictamen sobre los estados financieros en que haga constar si dichos estados presentan la situación financiera y los resultados de las operaciones de la compañía de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados y si dichos principios han sido aplicados consistentemente en relación con el ejercicio anterior.

Al Auditor Externo tiene una responsabilidad con su profesión, la responsabilidad de cumplir con las normas aceptadas por sus colegas en el ejercicio de la profesión, o sea, las denominadas, normas de auditoría.

En cumplimiento de estas normas, el Auditor Externo usa su criterio para determinar los procedimientos de auditoría necesarios, de acuerdo con la circunstancia de cada empresa en particular, para tener una base razonable para sostener su opinión.

En cuanto a la extensión o el alcance de la auditoría, ha sido una práctica universal emplear el método de pruebas selectivas, en el cual, en el examen de los estados financieros, se considera adecuado y se tiene como base el hecho de

que las operaciones de las empresas son de carácter repetitivas y numerosas en volumen. Por esta razón, cuando existen partidas individuales y se llenan los requisitos de multiplicidad de partida y similitud entre ellas, el Auditor resume el procedimiento de examinar una muestra parcial de las partidas individuales y derivar del resultado del examen de esta muestra una opinión general sobre la partida legal.

4.2.2 Nombramiento

El Auditor Externo no puede ser nombrado por la Asamblea; generalmente es nombrado por la Junta Directiva por instrucciones de los accionistas y en casos excepcionales, puede ser nombrado por determinados grupos interesados en los negocios de la sociedad.

El Comité de Ejercicio Profesional del Instituto Nacional de Contadores Públicos sobre esta materia conceptúa:

Evidentemente, si partimos de la designación del Auditor Independiente, la generalidad de las veces ésta procede de una necesidad administrativa; el Revisor Fiscal es nombrado por exigencia legal. El Auditor Independiente actúa conforme a los arreglos celebrados con su cliente, los cuales formalizan mediante un contrato; el Revisor Fiscal, tratándose del examen de estados financieros, cumple labores similares y además, otras mínimas señaladas en la ley o en los estatutos. El Auditor independiente puede desempeñar su labor en relación con cualquier ejercicio ya fenecido o en curso; puede ser nombrado en cualquier momento, para una labor específica y prescindirse de sus servi

cios tan pronto como la cumpla.

El Revisor Fiscal trabaja para el ejercicio en curso, su nombramiento se origina con el nacimiento de la sociedad y permanece durante la vida de esta; además, si bien puede ser removido libremente por la Asamblea, conservará su carácter para todos los efectos legales mientras no se cancele su inscripción mediante el registro de un nuevo nombramiento o elección .(45)

4.2.3 Calidades e independencia

Al Auditor Externo las normas de auditoría le exigen las cualidades y atributos que debe reunir en su actuación profesional, mediante las siguientes normas personales:

- El examen debe ser ejecutado por personas que tengan en entrenamiento adecuado y estén habilitadas legalmente para ejercer la contaduría pública en Colombia.
- El Contador Público debe tener independencia mental en todo lo relacionado con su trabajo, para garantizar la imparcialidad y objetividad de sus juicios.
- En la ejecución de su examen y en la preparación de sus informes, debe practicar un adecuado trabajo y diligencia profesional.

(45) Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia, op, cit., p.135

El Auditor Externo debe actuar conforme a la ética profesional del Contador Público y dentro del cumplimiento de sus normas legales profesionales. Los honorarios que percibe por su trabajo no lo obligan conforme a instrucciones recibidas, sino única y exclusivamente al desempeño de su cargo.

El artículo 12 del Código de Etica del Contador Público Colombiano establece que:

Ningún Contador Público podrá certificar, refrendar o firmar informes, dictámenes, conceptos, diligencias periciales y demás documentos o estados financieros que no haya preparado, revisado y supervisado personalmente, actuando en todos los casos en absoluta independencia de criterio.(46)

El Artículo 31 de este mismo Código de ética expresa:

" Todo Contador Público deberá cumplir las disposiciones legales así como estatutarias de la agremiación a la cual está afiliado".(47)

De acuerdo con este artículo las incompatibilidades del Revisor Fiscal le son aplicables al auditor externo. Además

(46)Ibid, p.136

(47)Ibid, p.136

algunas agremiaciones tienen sus propios códigos de ética que les señalan las principales incompatibilidades o normas de independencia a sus afiliados.

En materia de independencia, el Código de Ética del Instituto de Contadores Públicos establece:

Artículo 5º. La actuación independiente obliga al Contador Público a esmerar su criterio libre e imparcial en la ejecución de su examen en la emisión de su opinión sobre los estados financieros, así como en todas las actividades correlativas. Tal independencia no debe estar comprometida por ninguna de las siguientes circunstancias:

- Vinculaciones directas de consanguinidad, afinidad o intereses comunes con los propietarios, administradores o funcionarios que tengan intervención directa en la administración del negocio o en el manejo de la contabilidad del cliente.
- Vinculaciones indirectas de las especificaciones anteriores, a través del cónyuge o parientes dentro de los grados, cuarto de consanguinidad o segundo de afinidad.
- Vinculaciones económicas, laborales o de otra índole similar que puedan en alguna forma afectar la independencia de juicio requerida.
- Vinculaciones directas o indirectas como corredor de valores o agente de bolsa.
- Tampoco, si es funcionario público vinculado a actividades de vigilancia (impuestos, superintendencias, etc), durante el desempeño del cargo y seis meses después, en empresas las cuales hubiera tenido intervención a nombre del estado. (48)

Los mismos impedimentos son aplicables en los casos en que la actuación del Contador Público deba contribuir a dirimir

una controversia y se presente cualquiera de las mencionadas situaciones en relación con alguna de las partes en conflicto.

4.2.4 Responsabilidades y sanciones

La ley Colombiana no había tenido en cuenta al Auditor Externo o Contador Independiente en materia de responsabilidades y sanciones hasta la reciente ley 32 de 1.979, por la cual se crea la Comisión Nacional de Valores, y en la que se indica que las informaciones contables y financiera que rinden los emisores de valores a la Comisión Nacional de Valores serán certificados por un Contador Público independiente o que se halle vinculado a una firma de contadores públicos; y en materia de sanciones la ley estipula que:

Sancionar a los contadores públicos con multa hasta de cien mil pesos y ordenar la suspensión de su inscripción profesional, por un término no mayor de un año, cuando con destino a la comisión certifiquen información que no se hayan tomado fielmente de los libros de contabilidad, que no reflejen en forma fidedigna la correspondiente situación financiera o que proceda sin sujeción a lo indicado en el inciso 2º. del artículo 11 de esta ley. En caso de reincidencia, la multa podrá ser hasta de doscientos mil pesos y la comisión podrá ordenar que se cancele la inscripción del Contador Público.(49)

(49) FAJARDO, Dario. Comisión Nacional de Valores. Bogotá, 1.980. p.8

Desde el punto de vista profesional, el Auditor Externo es responsable por su trabajo en consecuencia, la emisión de un dictamen le impone graves obligaciones, pero conviene aclarar el alcance de sus responsabilidades. El Auditor es el único responsable por la opinión o el dictamen expresados en su informe, pero la responsabilidad principal por los datos presentados en los estados financieros, incluyendo cualesquiera notas a los mismos, recae en la Gerencia de la empresa, y esta responsabilidad no puede eludirse mediante la contratación de servicios de un Auditor.

Los estados financieros constituyen una manifestación de la Gerencia sobre su gestión en la empresa. Al propio tiempo, el Auditor es consciente de que la importancia de la opinión expresada en su informe le permite influir de modo notable en los estados financieros y hacer recomendaciones que asegurarán una presentación razonable de la información financiera incluida en dichos estados.

4.2.5 Informes que debe presentar

La función principal del Auditor Externo es expresar una opinión sobre los estados financieros de la sociedad.

Existen diversas formas en que el Auditor Externo puede dictaminar acerca de los estados financieros. Generalmente, el

informe del Auditor toma una de las dos formas siguientes:
un dictamen, conocido con el nombre de informe corto o un
dictamen acompañado de comentarios y datos adicionales, co
nocido con el nombre de informe largo.

Adicional al informe sobre los estados financieros, el Audi
tor Externo, debe emitir otro informe sobre las deficien
cias importantes de control interno observadas en el curso
de su auditoría; pero en este informe, el Auditor debe de
jar claro el alcance de la revisión y evaluación del con
trol interno para evitar que se piense que se haya hecho
un estudio con fines especiales. Se ha sugerido que se in
cluya en el informe frases como ésta:

- Como parte de mi examen, he revisado y aprobado el siste
ma de control interno de la compañía, en la medida en que
lo consideraré necesario para evaluar el sistema, tal como
lo requieren las normas de auditoría general aceptadas. De
acuerdo con estas normas, el propósito de dicha evaluación
es establecer las bases de confiabilidad para determinar
la naturaleza , oportunidad y alcance de otros procedimien
tos de auditoría necesarios para expresar una opinión so
bre los estados financieros.

De acuerdo con lo antes expresado, el objeto del estudio y
evaluación del control interno, por parte del Auditor Ex
terno, es establecer la base para confiar en el sistena.

5. SOPORTES TECNICOS EN EL TRABAJO DE REVISOR FISCAL

5.1 PAPELES DE TRABAJO

5.5.1 Naturaleza y objetivo de los papeles de trabajo

Los papeles de trabajo constituyen el elemento que permite al Revisor Fiscal dejar constancia de los procedimientos por él seguidos de las comprobaciones que realizó, de la información obtenida en relación con su examen de las conclusiones a que llegó.

Los papeles de trabajo informativos acumulados durante la práctica en una auditoría son de la mayor importancia, pues sirven de comprobante al informe del Revisor Fiscal.

Los papeles de trabajo muestran que se han seguido las normas aceptadas, los procedimientos de auditoría usados y las conclusiones alcanzadas en el curso del trabajo.

Siguiendo un programa bien planeado de auditoría, la preparación acertada de los papeles de trabajo de auditoría ayuda a

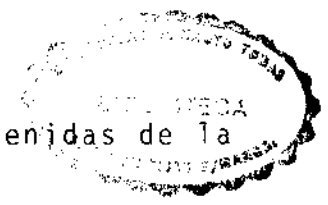
formar un concepto lógico de los procedimientos para practicar la auditoría.

Los papeles de trabajo de la auditoría comprenden todos los datos compilados en el curso de un examen, un borrador del informe y los estados financieros, estados generales de trabajo, relaciones, análisis, ratificaciones, comentarios, una copia de las cláusulas de constitución de la sociedad y de sus enmiendas, extractos de los estatutos, copias de contratos de arrendamiento, contratos y minutas de Asambleas de Consejo de Directores y de los Accionistas, y todos los demás papeles acumulados en el curso de una auditoría que sirven de justificantes de los procedimientos seguidos y de las normas aplicadas en el examen. Las copias de los documentos originales de un cliente no caben dentro de la clasificación de papeles de trabajo, pero con su consentimiento sí pueden considerarse así:

Los papeles de trabajo de suyo no comprenden la correspondencia, programas de auditoría y memorandos de procedimientos; pero, si el trabajo de auditoría se lleva a los tribunales el querellante exigirá que este material aparezca formando parte de los papeles de trabajo.

De acuerdo con la definición constituyen papeles de trabajo:

- Los papeles de trabajo

- 
- Las planillas con análisis y anotaciones obtenidas de la compañía.
 - Los extractos de documentos y registros de la compañía.
 - Las cartas de confirmación enviados a terceros..
 - Las planillas con comentarios preparadas por el Revisor Fiscal.
 - Los memorandos preparados por el Revisor Fiscal para exponer algunos hechos, que complementan la información expuesta en las planillas.

El objetivo de los papeles de trabajo es el de cumplir con las normas de auditoría en cuanto a la aplicación de la competencia y experiencia profesional, calidad de trabajo efectuado y evaluación apropiada de los resultados obtenidos en los trabajos de la revisoría fiscal.

En Colombia no hay ninguna norma que haga obligatoria la preparación de papeles de trabajo como base para la emisión de un dictamen.

Los objetivos de los papeles de trabajo son:

- Validez de los documentos; el auditor compila en sus papeles de trabajo, datos, análisis, cálculos, notas, relaciones, extractos ratificaciones y todos los demás documentos relacionados con la auditoría. De estos papeles de tra

bajo y el programa de auditoría y el cuestionamiento del control interno completos, extrae los elementos para redactar el informe de auditoría que presenta al cliente.

Estos elementos constituyen la única prueba de validez de los documentos y del informe de auditoría.

El cliente no se preocupa necesariamente de los procedimientos técnicos empleados por el revisor, pero sí está interesado en el informe de auditoría, y los papeles de trabajo de ésta constituyen el único eslabón tangible entre los documentos del cliente, la revisoría fiscal y el informe.

- Revisión del control interno : los papeles de trabajo de la auditoría deben indicar el resultado de la revisión del control interno del cliente. Este resultado puede verse en el cuestionamiento sobre el control interno, pero deben aparecer comentarios acerca del efecto de este sobre partidas específicas en cada uno de los papeles de trabajo apropiados.

- Consulta de datos: los papeles de trabajo sirven al Revisor Fiscal como fuentes de informes para formular observaciones en la discusión de asuntos comerciales con el cliente. También ayudan al Auditor a resolver problemas relacionados con los impuestos. Además sirven de ayuda para pre

parar los informes para la comisión de bolsa de valores, la comisión de comercio interestatal y otras comisiones y organismos gubernamentales. Los papeles de trabajo podrán usarse para consultas muchos años después de haber terminado la revisoría.

- Valor defensivo: los papeles de trabajo adecuadamente preparados ayudan al revisor a justificar su actuación ante la crítica, como prueba ante los tribunales y como elemento de defensa en caso de una demanda judicial. Cuando se ofrecen como prueba, o cuando sirven de base para las declaraciones de los testigos, los papeles de trabajo cuidadosamente preparados son con frecuencia la mejor protección de la integridad profesional del revisor.

- Referencias futuras: los papeles de trabajo de la revisoría sirven de guía para las auditorías subsiguientes del mismo cliente. Esto no significa que la forma y contenido deben aplicarse sin cambio alguno; pero se expondrán peculiaridades del examen, existe una base para fijar la continuidad de acción y se dispondrá de un recordatorio cuando se proyecten cambios en los procedimientos. En caso que la contabilidad de un cliente desaparezca por robo, se pierda, altere o se destruya en un incendio, los papeles de trabajo completos serán de valor para su reconstrucción.

5.1.2 Requisitos de los papeles de trabajo

Los papeles de trabajo deberán adecuarse a las características de cada empresa o industria, pero generalmente, deberán incluir las siguientes informaciones:

Suficiente soporte para demostrar que los estados financieros u otra información sobre los que el Revisor Fiscal está emitiendo su opinión, concuerden con los registros contables de la compañía, o han sido conciliados con los mismos.

Que el trabajo ha sido planeado mediante el uso de programas de trabajo y que el trabajo de los ayudantes si los hubiere ha sido revisado y supervisado; indicando así que se ha cumplido con el artículo 210 del Código de Comercio, en cuanto a que los auxiliares han obrado bajo su dirección y responsabilidad.

Que la eficiencia del sistema de control interno de la compañía ha sido revisado y evaluado al determinar el alcance de las pruebas y las cuales se limitaron los procedimientos aconsejados por la técnica de interventoría de cuentas, con la cual demuestra que se ha cumplido con lo exigido en el artículo 210 del Código de Comercio, para emitir la opinión sobre el control interno.

Los procedimientos de revisión aplicados y las verificaciones realizadas para obtener los elementos que respaldarán su opinión, con lo cual da cumplimiento al ordinal segundo del artículo 208 del Código de Comercio, que exige que el Revisor Fiscal debe expresar si en el curso de la revisión se han seguido los procedimientos aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas. (50)

El respaldo o soporte podrá tomar variadas formas incluyen do: anotaciones, cuestionarios, programas de trabajo y pla

(50) HOLMES, N, Arthur. C.P.A. Auditoría Interna. México, 1.975. p.174

nillas y deberán permitir la identificación razonable del trabajo efectuado por el Revisor Fiscal:

- La forma como se resolvieron las excepciones o asuntos importantes que resultaron de los procedimientos de revisión aplicados.
- Comentarios apropiados preparados por el Revisor Fiscal indicando sus conclusiones.

En la preparación de los papeles de trabajo se deben tener en cuenta los siguientes principios.

- Cuidado en la preparación: los papeles de trabajo deben prepararse cuidadosamente siempre. Es imposible formular reglas invariables para su preparación.

Frecuentemente el revisor joven tiene inclinación a preparar más papeles de trabajo de los que son necesarios, así como también a incluir datos inconsecuentes. Es mejor, sin embargo, inclinarse hacia un exceso de papeles de trabajo que hacia la carencia de ellos. La experiencia y el asesoramiento crítico y la orientación enseñará a un revisor joven la diferencia entre asuntos importantes que han de incluirse y partidas sin importancia que han de omitirse.

En la preparación de los papeles de trabajo, no deben co

piarse los informes que se hallan en la contabilidad de un cliente, sino que ha de usarse únicamente un resumen. El contador que prepara un papel de trabajo debe exponer en él sus conclusiones a fin de facilitar la auditoría y hacer constar su conocimiento de los objetivos de ésta.

Si un revisor se plantea los interrogantes que aparecen a continuación y es capaz de contestarlos satisfactoriamente pronto podrá hacer esas distinciones sutiles indispensables en la preparación de los papeles de trabajo acertados.

- . Son necesarios estos datos en el informe?
- . Son necesarios estos datos para justificar algunas partidas en el informe?.
- . Son necesarios estos datos en caso de alguna investigación futura?.
- . Son necesarios estos datos para la verificación de la exactitud en los asientos de la contabilidad?.
- . Tendrá consecuencias de importancia la omisión de estos datos?.

La capacidad y preparación de un revisor podrá juzgarse frecuentemente a través de sus papeles de trabajo cuando un Revisor Fiscal ha observado todos los principios y normas de contabilidad y auditoría, ha seguido todos los procedimientos indicados, ha preparado sus papeles de trabajo ter

minado su compromiso y presentado los papeles de trabajo a un superior y este puede redactar un informe completo con ellos sin hacer ninguna pregunta, estos papeles de trabajo han pasado la prueba de excelencia en su preparación. Otra prueba de los papeles de trabajo ocurre cuando es necesario que un contador deje una revisoría parcialmente terminada para que la continúe otro. Si éste último revisor puede continuar sin confusiones para él mismo o para el cliente, los papeles de trabajo están bien preparados.

- Cuidado con los papeles de trabajo: todos los papeles de trabajo deben guardarse cuidadosamente en el curso de una revisoría y conservarse meticulosamente después de terminado su trabajo. Deben establecerse responsabilidades bien definidas para cada papel de trabajo tanto durante como después de la revisoría. Los papeles de trabajo, los programas de auditoría, las formas de ratificación y la papelería de la firma deben recibir cuidado especial y tenerse siempre bajo llave en portafolios cuando no se halle presente un miembro del personal.

Con el objeto de fomentar lo que podrá llamarse control interno de operaciones de los papeles de trabajo, muchos contadores siguen un plan más o menos adaptado a las líneas siguientes: en la preparación de un balance general de comprobación las partidas que han de aparecer separadamente en

una relación se marcan con R o con una A, si se han de analizar, cuando estos procedimientos adicionales parezcan necesarios. Se usa una columna de observaciones en el papel de trabajo del balance de comprobación, se encabezan las hojas de trabajo con cada relación y análisis indicados. Estas relaciones encabezadas se colocan en un expediente titulado incompleto. Cuando se asigna el trabajo de auditoría, los miembros del personal recibirán los papeles de trabajo de este expediente incompleto. Los papeles de trabajo completos se colocan después de un expediente que se denominará terminado, en la misma secuencia que el balance de comprobación.

-Rubricación de los papeles de trabajo: los papeles de trabajo deben estar firmados o llevar las iniciales de la persona que hizo el trabajo y la fecha en que ésta se hizo, con el objeto de fijar su responsabilidad. En la parte superior de cada hoja de trabajo debe colocarse el nombre del cliente, el nombre y el número de acta, o un título que indique los datos contenidos en el papel de trabajo y el período que abarca la revisoría.

5.1.3 Contenido de los papeles de trabajo

En forma breve podemos decir que los papeles de trabajo que se elaboren en el curso de una revisoría habrán de incluir

una copia a mano del dictamen y de los estados financieros; balances de comprobación y relaciones, cédulas para ajustes de auditoria, cédulas y análisis de los activos, pasivos, cuentas de capital, ingresos y gastos; información referente a confirmaciones, una copia de la escritura constitutiva de la sociedad y reformas a ella; gráficas de organización; extractos de los estatutos; copias de los contratos; copias de los contratos de arrendamientos; copias de las actas de las juntas del Consejo de Directores y de las Asambleas de Accionistas, declaraciones de impuestos, programas de auditorias y cuestionarios de control interno.

Cada papel de trabajo debe contener su encabezamiento con la siguiente información:

Nombre de la compañía

Nombre de la cédula

Memorando

La fecha

En la parte superior derecha se anotará el índice de la cédula o memorando y si se trata de una cédula cuya información ocupa mas de una planilla se indicará esto con una señal en cada hoja como esta: 1 de 4, 2 de 4, 3 de 4, y 4 de 4.

Cuando se trata de una planilla o cédula la misma conten

drá el trabajo ejecutado, la firma de la persona que lo ejecutó y la conclusión a que llegó.

5.1.4 Clases de archivo y su organización

Los sistemas de archivar los papeles de trabajo varían entre las firmas de contadores, pero normalmente, el archivo esta dividido en:

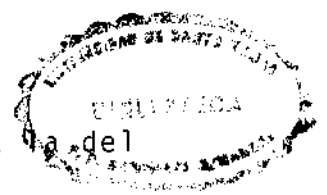
Archivo permanente: se conservan más de dos años los datos permanentes y los papeles de trabajo.

Archivo corriente: papeles de trabajo y datos de auditoría del año corriente y del año anterior.

-Archivo permanente:

El objeto del archivo permanente es proporcionar la historia financiera de la empresa; ofrecer una fuente de referencias de partidas continuas y recurrentes; reducir el trabajo anual de preparación de nuevos papeles de trabajo para partidas que no cambien y organizar datos especializados para auditorías futuras, para investigaciones de impuestos, para proyectos de cambios en la estructura de capital y para otros fines.

El archivo permanente podrá contener lo siguiente:

- 
- Una hoja de información general, similar a la del modelo 1.
 - Una copia de las cláusulas de constitución de la sociedad y su reglamento, una copia de las cláusulas que rigen una sociedad de personas.
 - Copias de las escrituras de fideicomiso.
 - Una copia de las solicitudes de registro de las acciones, si están registradas.
 - Extractos o copias de minutas importantes de las Asambleas del Consejo de Directores y de los Accionistas.
 - Copias de contratos, planes de pensiones, convenios sindicales, etc.
 - Muestras de títulos de acciones y bonos.
 - Copias de memorandos de contratos
 - Una tabla de cuentas.
 - Una copia del manual de contabilidad del cliente o un memorandum sobre el sistema de operación.
 - Programas de auditoría para varios años.
 - Cuestionarios de control interno para varios años.
 - Tablas de organización.
 - Personal y sus obligaciones.
 - Copias de las firmas autorizadas.
 - Copias de las declaraciones para impuestos.
 - Lista de las plantas, oficinas, etc.
 - Relaciones de cuentas no circulantes, como por ejemplo: relación de depreciación acumulada.
 - Copias de los informes de auditoría.(51)

- Archivo Corriente:

El archivo corriente contiene los papeles de trabajo en el curso de la última auditoría y todos los papeles, datos y correspondencia archivados durante las fechas comprendidas entre el último y el presente período contable. Además los papeles de trabajo de la auditoría actual.

(51) Ibid, p.180.

Un juego completo de papeles de trabajo y otros afines de una auditoría podrán estar compuestos por términos medios de los siguientes:

- Memorandum contratual, del contrato presente y del próximo.
- El cuestionario de control interno y el programa de auditoría, del año corriente.
- Correspondencia
- Copias de minutas, contratos de arrendamiento, contratos, cambios en las cláusulas de la escritura de constitución de la sociedad, cambios en los reglamentos, etc.
- Hojas de agenda
- Informe de auditoría, original escrito a máquina y copia manuscrita.
- Estados financieros y declaraciones para impuestos.
- La hoja de trabajo de balance de comprobación.
- Asientos de ajuste en el diario.
- Asientos de cierre y de contrapartida.
- Relaciones principales
- Relaciones auxiliares, siguiendo las relaciones principales.
- Informes de tiempo y gastos. (52)

Normalmente cada año y de acuerdo con los métodos adoptados por la empresa en el archivo corriente se transfiere al archivo permanente.

5.1.5 Planillas o cédulas de detalle

En las planillas o cédulas de detalle se agrupan las cuentas del mayor que integran un área o sección de los estados

(52) Ibid, p.181

contables.

Las cédulas de desglose- o análisis- amparan o contienen el detalle de cada partida que aparece en la correspondiente cédula de resumen de auditoría.

En cada cédula de detalle deberán quedar asentados:

- El detalle de los cargos y créditos periódicos, así como los ajustes.
- Todos los ajustes de auditoría que sean necesarios con la respectiva explicación de porque se necesita tal asiento.
- Dudas y sugerencias respecto a la partida para la cual se elabora la cédula.
- Las conclusiones a las cuales se llegó respecto a la partida para la cual se elabora la cédula.
- Un comentario conciso respecto a los procedimientos que se siguieron para poder llevar a cabo la revisión.

Debe existir una cédula sumaria para cada área o sección de los estados contables así:

Efectivo
Cuentas por Cobrar
Inventarios
Pagos por anticipado
Inversiones
Propiedades y equipo
Cargos diferidos
Otros activos
Obligaciones por pagar
Cuentas por pagar
Pasivos acumulados (53)

(53) Ibid, p.181

5.2 DICTAMENES

La Auditoría, como se ha mencionado en este trabajo se refiere fundamentalmente al examen de los estados financieros (EF) con el objeto de emitir un informe sobre dichos estados. Una de las funciones inherentes a la práctica profesional del Contador Público Independiente es precisamente la auditoría; en consecuencia una de las funciones principales del Contador Público Independiente o Auditor Externo, será expresar una opinión profesional sobre los estados financieros básicos de cualquier empresa de negocios, entidad o programa específico, sometido a su examen.

El dictamen es la culminación de la auditoría externa o revisoría fiscal. Representa el aspecto crítico del proceso de revisoría, porque es la representación visible en que los extraños pueden confiar. Así pues, el informe debe mostrar claramente el alcance del trabajo realizado y la responsabilidad que asume el Revisor Fiscal en cuanto a la razonabilidad de los estados financieros. Cada revisoría entraña la recopilación de evidencia adecuada con respecto a los estados financieros del cliente empleando cuantos medios el revisor considere apropiados o necesarios. Una vez reunida la evidencia, el revisor debe depurar y juzgar esa evidencia con el mayor celo profesional. Debe aplicar hasta el mayor límite de su criterio y experiencia profesionales a fin de obtener las adecuadas conclusiones en vista de la evidencia que haya reunido.

Este complejo proceso de toma de decisión trae consigo un alto grado de responsabilidad. En la decisión del Revisor, manifestada al emitir su opinión, depositan su confianza para usarla terceras personas que pueden exigirle responsabilidades por esa opinión.

El dictamen del Revisor Fiscal es una forma de comunicación de carácter técnico, lo que quiere decir que el formato del informe está estructurado y que el mensaje se expresa en una terminología especializada y restringida. Varios de los detalles del contenido y de la significación del informe del Revisor Fiscal se discutirán a continuación:

- Destinatario del informe de auditoría.

El informe del Revisor debe estar dirigido a la empresa, que es el cliente, o su cuerpo directivo. Siempre que la designación del Revisor Fiscal haya sido aprobada por los accionistas, el informe estará dirigido tanto a los accionistas como al Consejo de Administración.

- Fecha del informe de auditoría.

La fecha del informe debe coincidir con la del día en que el Auditor Externo ha terminado los procedimientos de auditoría más importantes. Si el fechado del informe de audito

ría se pospusiera más allá de este hecho, debe consignarse claramente en el informe, a menos que el Revisor Fiscal decida continuar investigando (pero no revisando) hasta la fecha más posterior, y en este caso no es necesario ningún comentario especial.

- Firma del informe de auditoría.

Se acostumbra que el informe de auditoría sea firmado en nombre de la firma de auditores. Individualmente, el miembro de la firma que dirige la auditoría no usa su firma personal, a menos que haya sido solicitado específicamente. La responsabilidad del informe recae en la firma de auditores. Si una firma de auditores tiene oficinas en varias ciudades, el informe debe contener la ubicación de la oficina que formula el informe.

Es de suma importancia que se tenga un adecuado control sobre la cantidad de informes emitidos en relación con un trabajo en particular. Al momento de la discusión de la presentación final del informe, el Auditor debe obtener de su cliente la información sobre el número de informes a entregar. La copia de oficina del informe, podrá servir como control adecuado para la anotación del número de copias emitidas.

- Alcance de la auditoría.

El auditor pone en juego su criterio profesional para determinar la naturaleza y la amplitud de los elementos de evidencia que debe reunir al practicar la revisión. Así, los procedimientos que emplee el Auditor y el método y el alcance de sus aplicaciones, tendrá que variar de un cliente a otro y de uno a otro ejercicio. Sin embargo, en todos los casos, todos los procedimientos de auditoría que se apliquen han de ceñirse estrictamente a las normas de auditoría generalmente aceptadas en la profesión.

- Normas de auditoría generalmente aceptadas

Las normas de auditoría generalmente aceptadas, a las que hace referencia el párrafo de alcance de la auditoría, han sido aprobadas por los miembros del Instituto. Son las siguientes:

. Normas personales o generales: la revisión ha de realizarse por persona o personas que posean adecuada instrucción técnica y reconocida capacidad como Auditor.

En todo lo relativo a la tarea asignada, el Auditor o Auditores mantendrán completa independencia por lo que se refiera a su actitud mental.

La revisión y preparación del informe deben realizarse conforme a los principios de la más escrupulosa atención pro

fesional.

. Conocimientos técnicos y capacidad: Ningún profesional puede cumplir los requisitos de las normas de auditoría sin adecuada educación y experiencia en el campo de la auditoría. La obtención de capacidad en el ejercicio de la contabilidad en los procedimientos de auditoría comienza con la educación del auditor y se extiende a su experiencia posterior. El adiestramiento del Auditor Independiente, además de ser completo en su contenido técnico, debe incluir una cantidad importante de cultura general. Se supone que el Contador Público llena los requisitos de la primera norma general puesto que, antes de ser considerado para tomar el examen profesional u obtener licencia para ejercer, deberá poseer no solo educación, sino también la experiencia que establecen los distintos colegios o asociaciones de Contadores Públicos. Esto permite tener certeza de que él ha tenido experiencia práctica de auditoría y contabilidad, bajo la supervisión de un profesional experimentado que ha revisado su trabajo.

. Escrupulosa atención profesional: El ejercicio del cuidado profesional requiere una revisión crítica de la supervisión del trabajo ejecutado en cada nivel de responsabilidad y del criterio de todos aquellos que participan en el examen.

En otras palabras, la revisión del trabajo que efectúa el Auditor Independiente y grado de eficiencia con que lo efectúa.

- Normas del trabajo

El trabajo será debidamente planeado y los ayudantes, si los hay, estarán debidamente supervisados.

Se harán el estudio y evaluación adecuados del control interno existente para fundar en ellos el principio de confiabilidad y la determinación, en consecuencia, de la amplitud de las pruebas a que los procedimientos de auditoría hayan de sujetarse.

A través de la inspección, observación, de inquirir y confirmar, ha de obtenerse suficiente material idóneo de evidencia que proporcione bases razonables para formar una opinión referente a los estados financieros que son objeto de revisión.

. Planeamiento del trabajo: La primera norma del trabajo concierne a la oportunidad de ejecutar los principios de auditoría y al orden de su aplicación. Muchas pruebas de auditoría pueden efectuarse casi en cualquier época del año.

En el curso de este trabajo preliminar, el auditor hace prue

bas de los registros y procedimientos del cliente, para apreciar el grado de confianza que estos le merecen y para determinar los principios de auditoría que se pondrán en práctica durante el examen. La consideración de esta primera norma conduce a la conclusión de que es ventajoso para el Auditor y su cliente, que el primero sea designado en fecha temprana. La ejecución de parte del trabajo de auditoría durante el año hace posible completar el examen en forma más eficiente y en una fecha posterior más proxima a la del examen, permitiendo así mismo, dar consideración oportuna a problemas contables que afecten los estados financieros y modificar con mayor anticipación los procedimientos de contabilidad que el Auditor estime pueden mejorarse.

- Normas del informe

El informe debe hacer constar si los estados financieros están presentados de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

El informe hará constar si tales principios han sido consistentemente observados en el período actual en relación con el anterior.

La información contenida en los estados financieros será considerada como razonablemente adecuada, a menos que en el in

forme se haga constar lo contrario.

El informe contendrá ya sea la expresión de una opinión considerada como un todo, o una afirmación al efecto de que no puede expresarse una opinión. Cuando no pueda expresarse una opinión total (de conjunto), deben hacerse constar las razones de ello. En todos los casos en que el nombre de un Auditor esté asociado a estados financieros, el informe contendrá la indicación exacta del carácter de la revisión del Auditor, si la hay, y el grado de responsabilidad que él asume.

En resumen, estas normas exigen que el Auditor exprese en su dictamen:

Si se han seguido los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) y, si se ha aplicado de manera uniforme. El Auditor debe incluir en su informe las manifestaciones informativas adicionales que sean necesarias para que los estados financieros no conduzcan a conclusiones erróneas. Finalmente, las normas para la preparación de informes requieren que el informe del Auditor contenga una indicación precisa del grado de responsabilidad que él está asumiendo. Por consiguiente, en todos los casos en que se relacione el nombre de un Auditor con los estados financieros, él debe expresar una opinión sobre dichos estados o denegar tal opinión, seña

lando las razones de su negativa.

- El párrafo del dictamen

La opinión es, ante todo, un juicio bien informado o sea la convicción de un Auditor Profesional, que es una persona con adecuada instrucción técnica y reconocida competencia como Auditor. Las normas de auditoría reclaman la clara expresión de una opinión. Además, el auditor debe indicar la naturaleza de la revisión que practica y el grado de responsabilidad que asume en el caso.

Al formular su opinión, el Auditor debe hacer declaraciones inequívocas en lo que concierne a ciertos aspectos de los estados financieros del cliente. El Auditor debe hacer constar si los estados financieros han sido razonablemente presentados de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados y si tales principios han sido aplicados de manera consistente. También debe el Auditor cerciorarse de que los estados financieros contengan información suficiente para que resulten informativos y confiables para los usuarios. En todos los casos, el Auditor debe emitir una opinión sobre los estados financieros del cliente considerados en conjunto o, si lo cree pertinente, hacer constar claramente que no puede emitirse opinión y las razones que para ello tiene.

5.2.1 Dictamen sin salvedades

Un informe sin salvedades es aquél cuyo párrafo de la opinión, expresa que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de sus operaciones y los cambios en la situación financiera de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados uniformemente.

Esta conclusión se puede expresar solamente cuando el Auditor se ha formado tal opinión sobre la base de un examen practicado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

5.2.2 Dictamen con salvedades

Un informe con opinión con salvedades es aquel que en el párrafo de la opinión expresa que "sujeto a" o "excepto por" el efecto del asunto al que se refiere la salvedad, los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de las operaciones y los cambios de situación financiera, los resultados de sus operaciones.

5.2.3 Dictamen con opinión adversa

Una opinión adversa es la que expresa que los estados finan

cieros no presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de las operaciones o los cambios en la situación financiera de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

El Revisor emite una opinión adversa cuando a su juicio los estados financieros considerados en conjunto no están presentados razonablemente de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Cuando el Revisor emite una opinión adversa deberá manifestar en un párrafo intermedio de su informe:

- Todas las razones esenciales que lo indujeron a emitir esa opinión.
- Los efectos principales del asunto que originó la opinión adversa sobre la situación financiera, los resultados de las operaciones y los cambios en la situación financiera, si fue razonablemente determinables. Si los efectos no fueron razonablemente determinables, el Auditor así deberá expresar lo en su informe.

El informe deberá también exponer cualquier otras salvedades que tenga el Revisor en relación con la presentación razonable de los estados financieros de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, diferentes a aquellas que originaron la opinión adversa.

Cuando se expresa una opinión adversa, el párrafo de la opinión deberá incluir una referencia directa al párrafo intermedio que expone las bases de la opinión adversa como se indica en el modelo.

Cuando se emite una opinión adversa no se hará referencia a la uniformidad debido a que ésta implica la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados. No obstante, las excepciones específicas en cuanto a uniformidad deberán mencionarse en el informe del Auditor.

5.2.4 Abstención de opinión

Abstenerse de dar una opinión o denegar una opinión o negar la no significa que el revisor rehuse emitir un informe.

Una denegación de opinión la expresa el revisor mediante un informe en cuyo párrafo final manifiesta que no expresa opinión sobre los estados financieros. Cuando se emite este tipo de informe negativo, el revisor deberá exponer en un párrafo intermedio de su informe todas las razones substanciales que lo condujeron a emitir esa opinión y también cualquier otra salvedad que él encuentre en relación con la presentación razonable de los estados financieros de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados o la uniformidad en su aplicación.

La negación de opinión se justifica cuando el revisor ~~no ha~~ ejecutado su examen con el alcance suficiente que le haya permitido formarse una opinión sobre los estados financieros. El Anexo 12 contiene una denegación de opinión a causa de la incapacidad del revisor para obtener evidencia competente suficiente.

Otro ejemplo de negación de opinión por limitación en el alcance se encuentra cuando el auditor no ha observado los inventarios iniciales en una primera revisoría y no se ha satisfecho a través de otros procedimientos de revisoría con respecto a dichos inventarios. El revisor deberá negar la opinión sobre el estado de ganancias y pérdidas o emitir una opinión con salvedades, después de analizar la materialidad de las cantidades involucradas.

El Anexo 12 es un ejemplo donde se niega la opinión sobre el estado de ganancias y pérdidas, de utilidades retenidas y de cambios en la situación financiera. (Se asume que los efectos de la limitación son materialmente significantes que el revisor decidió denegar la opinión).

No se deberá emitir un informe denegando la opinión cuando, a causa del examen, el auditor crea que existe una desviación de los principios de contabilidad generalmente aceptados que afecte en forma material a los estados financieros.

En algunos casos involucrados con incertidumbre puede existir la posibilidad de emitir un informe con denegación de opinión.

Cuando a causa de una limitación significativa en el alcance el revisor emite un informe que contenga una denegación de opinión, deberá mencionar en un párrafo separado las razones por las cuales su examen no cumplió con las normas de auditoría generalmente aceptadas y también manifestar que el alcance empleado en su examen no fue lo suficientemente amplio para garantizar la expresión de una opinión. Al denegar una opinión, el auditor no deberá indicar los procedimientos de auditoría utilizados; al hacerlo podría servir para ensombrear la denegación de opinión emitida. (Véanse Anexos 1 a 12)

5.3 NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS

5.3.1 Que son las notas

Las notas o revelaciones son comentarios que se hacen con relación al contenido de algunas cifras o hechos de los estados financieros.

Los estados financieros representan una compilación de información financiera que, mirada y analizada como tal, pue

de arrojar indicativos, tales como los relativos al capital de trabajo, al de solvencia económica, al de rentabilidad patrimonial, al de capacidad de endeudamiento. Indices estos que están relacionados con la situación hasta determinado momento (la fecha del balance general), o con lo ocurrido en determinado período (el de estados de ganancias y pérdidas, el del estado de cambios en la situación financiera y el de ganancias retenidas). Pero hay cierta información subyacente relevante que no está al alcance del lector de los estados financieros y, a menos que ella se revele, puede conducir a conclusiones erróneas en un análisis des prevenido.

Las notas son, por lo tanto, un complemento indispensable en los estados financieros.

Si el objetivo fundamental de los estados financieros es el de informar, es obvio que los solos estados atrás mencionados no son suficientes para cumplir con esta aseveración.

Una de las normas de auditoría, relativas al dictamen o informe, requiere que los estados financieros tengan suficiente revelación. De otra manera el Contador Público (Revisor Fiscal, en este caso) tiene que incluir una excepción en su informe.

Como esto no es usual y puede llegarse a tener un dictamen

con tal cantidad de información subyacente que podría suscitar dudas sobre su validez, por lo prolijo, y porque ello podría dar la impresión de que se están haciendo salvedades graves, es necesario y obligatorio adicionar las correspondientes explicaciones. Sin embargo,

Las notas no son un sustituto del adecuado tratamiento contable de los estados financieros. Muchos aspectos importantes no son susceptibles de clasificarse por categorías y la aplicación del criterio es esencial para determinar que revelaciones son básicas para una completa y clara presentación.(54).

5.3.2 Objetivos de las notas

La finalidad básica de cualquier sistema contable es producir la información necesaria para preparar estados financieros que muestren la situación financiera de una empresa en un momento dado y los resultados de sus operaciones. Pero los estados financieros no hablan por sí solos en todos los casos. Es así como existen circunstancias económicas, legales, administrativas, etc., que no se pueden expresar en cifras y que no obstante pueden ser de suprema importancia para el desarrollo de la entidad informadora.

Ocurre además que el aplicar principios de contabilidad ge

(54)

Instituto Nacional del Contador, op. cit., p.14.

neralmente aceptados requiere de la utilización del juicio en cuanto a la relativa aplicabilidad de principios alternativos aceptables y métodos de aplicación en circunstancias específicas de actividades económicas diversas y complejas. A pesar de que los esfuerzos combinados de grupos contables profesionales, de negocios y de las agencias reguladoras han reducido significativamente el número de alternativas aceptables, el juicio debe ejercitarse al aplicar principios de contabilidad.

¿ Cuántas preguntas se haría un lector de unos estados financieros? Cientos de ellas. ¿Qué vida útil estimada tienen los activos fijos? ¿Qué sistema de amortización de diferidos está usando la compañía?. ¿Existirá algún problema de reclamación de impuestos, etc.?

Es aquí donde se hace necesaria la presentación de notas a los estados financieros, que los hagan claros, más confiables y en general informen completa y adecuadamente a los administradores, accionistas, acreedores, inversionistas y prestamistas en potencia, entidades gubernamentales y cualquier otro lector de tales estados financieros.

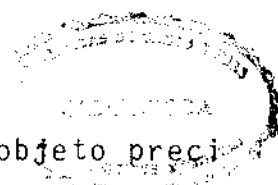
Pero una exposición demasiado extensa puede llegar a facilitar información interna que podría ir en detrimento de la compañía; por otra parte, una enorme cantidad de revelacio

nes puede hacer imperceptible información que es realmente vital y que debe revelarse de acuerdo con los principios de contabilidad de aceptación general y con las normas legales aplicables.

La determinación de lo que es útil y comprensible para una gran variedad de lectores es necesariamente una cuestión en que interviene el juicio del profesional. Sin embargo, la meta debe ser limitar las revelaciones a aquéllas que sean claramente significativas y mantenerlas tan comprensibles como sea posible ciñéndose en todo momento a las normas contables legales en vigencia.

Las notas, no obstante, no tienen otra finalidad que aclarar y explicar adicionalmente la información cuantitativa que aparece en los estados financieros.

Una nota que eventualmente lesione los intereses de los accionistas o vaya en detrimento del prestigio de la compañía no debe incluirse en los estados financieros. Cierta información que con carácter de privilegio, cuya revelación vaya en detrimento de la compañía a la cual se sirve, no debe revelarse; no deben perderse de vista el carácter profesional de los servicios que se prestan y el principio del secreto profesional y de la reserva que pesan en estos casos.



Las notas a los estados financieros tiene por objeto precisar y ampliar el enunciado o descripción de los hechos relevantes, así como una adecuada interpretación de los estados. Dado que los estados financieros constituyen declaraciones informativas de la entidad a que pertenecen, las revelaciones de dicha información a través de las notas constituye también una declaración de la misma entidad.

5.3.3 Contenido de las notas

Las notas deben ser claras, precisas y estar acompañadas de la correspondiente información adicional en cifras cuando ello sea necesario.

El contenido de las notas no debe ir más allá que para indicar la información pertinente para una mejor interpretación de las cifras que aparecen en los estados financieros o que no teniendo relación directa con ellos, sea necesaria para su apropiada interpretación.

Las notas deben referirse específicamente a la cifra o al hecho en cuestión en forma tal que ellas sean realmente informativas: hay situaciones que pueden amarrarse directamente a las cifras que aparecen en los estados financieros, pero otras se referirán a situaciones no visibles o conjeturables, y por lo mismo, deben informarse.

5.3.4 Responsabilidad de las notas

Todo parece indicar que el Revisor Fiscal es el que debe responder por las notas, y por lo tanto, debe ser quien las redacte y las concluya en los estados financieros, pero nada más absurdo.

La responsabilidad por los estados financieros y por la información adicional es exclusivamente de la administración del negocio. Sólo ella es responsable de que toda la información que ellos presentan sea razonable, esté de acuerdo con los principios contables de general aceptación y cumplan con las decisiones de la Junta Directiva, de la Asamblea y con las normas legales.

Al respecto extractaremos lo que dice el Manual de Normas de Auditoría generalmente aceptadas, su alcance y significado:

La Gerencia tiene la directa responsabilidad por el mantenimiento de un adecuado y efectivo sistema de cuentas, por el apropiado registro de las transacciones en los libros de contabilidad y por la protección de los activos. También tiene a su cargo la responsabilidad primaria ante los accionistas y acreedores por la exactitud esencial y por la adecuación de los estados posición y de operación. Las transacciones en las cuales se relacionan los registros de contabilidad y el registro de dichas transacciones en los libros y cuentas son asientos que están dentro de su conocimiento directo y primario de la compañía; el conocimiento que tiene el Auditor de ellos es secundario, basado en su exa

men. Por lo tanto, aun cuando la forma (subrayado nuestro) de los estados financieros pueda indicar cierta influencia del Auditor Independiente (lo cual sólo es posible si la compañía acepta y adopta la forma de revelación aconsejada por el Auditor) la esencia (subrayado nuestro) de los estados financieros, por necesidad, constituye representaciones de la Gerencia.

Las representaciones del Auditor, por lo tanto, se confinan y exponen en su informe, dictamen u opinión sobre los estados financieros. (55)

No se debe perder de vista, pues, que la responsabilidad del Revisor Fiscal, en relación con los estados financieros, descansa en su dictamen.

La preparación de ellos y sus notas correspondientes son responsabilidad de la Gerencia. Lo que ocurre en muchos casos es que el Auditor o el Revisor Fiscal, deba su gran experiencia y por qué no decirlo, la falta de conocimiento de muchos Gerentes sobre esta obligación, tienen que redactar las notas y preparar los estados financieros. Es importantísimo, pues, tener en cuenta todo lo expuesto en esta sección para que se comprenda a cabalidad la responsabilidad del Revisor Fiscal como Contador Independiente.

Se hace la aclaración de Contador Independiente porque, en nuestra opinión, cuando un Contador Público actúa como Con

(55) El Contador Público, op. cit., p.37

tador o Auditor Interno de una empresa sólo depende de la Gerencia y a ella informa y no tiene la misma responsabilidad que cuando actúa como Contador Independiente, vale decir, cuando emite juicios, dictámenes o informes, o sea, cuando da fe pública. La responsabilidad, cuando actúa como funcionario de la administración, es menos formal, menos rigurosa y en la práctica, muchas situaciones se informan verbalmente o se discuten en comités.

5.3.5 Como deben aparecer las notas

Las notas deben aparecer ordenadas en una sección a continuación de los estados financieros. Como todo informe de revisión fiscal se refiere a un informe corto, los estados y notas también reúnen estas características; no obstante las notas condicionan los estados.

Las notas deben seguir el orden de presentación de los estados financieros así:

- Balance general
- Estados de ganancias y pérdidas
- Estado de cambios en la situación financiera.

A partir del balance general, las notas deben seguir su orden de presentación: activo corriente, inversiones, activo

fijo, etc.

Las notas deben estar numeradas consecutivamente y llevar un título que haga referencia a su contenido y a la parte pertinente de los estados financieros. A su vez, cada partida de los estados financieros a la cual se le da una explicación, debe indicar al lado de ella el número de la nota o notas pertinentes con el fin de que exista el cruce de referencia y se facilite la lectura, seguimiento y comprensión de los hechos o situaciones comentadas o aclaradas.

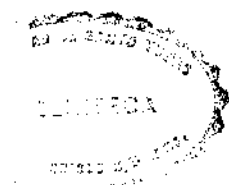
5.3.6 Ejemplos de notas

No es posible dar una lista contentiva de todas las posibles notas que los estados financieros podrían en una fecha o período determinados llevar adjuntas.

La diversidad de los negocios, el papel de cada uno de ellos su tamaño, su organización, sus políticas, los hacen "sui generis" y por lo tanto, no es posible dar la variedad y cantidad de las notas.

No obstante, se puede decir, como una norma general, que las siguientes son típicas de cualquier negocio.

- Valorizaciones de inventario

- 
- Método de depreciación
 - Tratamiento de cargos diferidos
 - Tratamiento de ajustes de cambios

Las anteriores corresponden a políticas y prácticas contables.

Ahora señalaremos las correspondientes a:

- Pasivo a largo plazo
- Impuesto sobre la renta
- Capital y ganancias acumuladas
- Contingencias
- Efectivo

A continuación damos una somera explicación sobre el alcance de estas notas.

- Políticas y prácticas contables

Con esta nota se pretende informar al lector de los estados financieros acerca de las políticas que utiliza la empresa para el tratamiento de ciertas partidas de contabilidad. Así por ejemplo, los inventarios pueden estar valorizados por el método del promedio, del primero que entra primero que sale, o último que entra primero que sale. La utiliza

ción de uno u otro método produce resultados diferentes; la depreciación puede utilizar el método de línea recta, que es el más común, o el de la suma de los años dígitos o las unidades de producción, o puede estar tomando la ventaja de una aceleración; los ajustes de cambio pueden estarse cargando directamente a gastos o a capitalización en ciertas partidas del activo.

- Pasivo a largo plazo

Todo pasivo a largo plazo conlleva, por lo general, una garantía de cualquier tipo: prendaria, hipotecaria, restrictiva de fondos, condiciones sobre reparto de utilidades, etc. Desde el punto de vista de los dadores de crédito es muy importante conocer qué partidas del activo están comprometidas y hasta qué monto, así como la forma pactada de cancelar los pasivos. Esto les permite saber cómo está protegido o seguro su crédito, así como también la posibilidad de poder emplearlo.

- Impuesto sobre la renta

Este pasivo muestra como la compañía está contribuyendo con sus utilidades al presupuesto nacional.

Debido a que en la mayoría de los casos, la tasa real del impuesto sobre la renta es diferente de la tasa nominal, es

necesario informar las circunstancias que dan origen a tal diferencia. Igualmente deberá reportarse la existencia y el origen del impuesto diferido si lo hubiere.

Desde el punto de vista de los acreedores y de los accionistas, es conveniente saber cómo está la empresa cumpliendo con sus compromisos en este sentido; qué casos están pendientes de revisión, qué recursos se han interpuesto y cuál es el monto del activo o pasivo correspondiente por este concepto.

- Capital y ganancias acumuladas

Esta nota debe hacer referencia a todos aquellos cambios que haya tenido el patrimonio de los accionistas y que no sean apreciables en el correspondiente estado. Por ejemplo la compañía puede haber hecho transacciones con el capital y las acciones en recursos que no se aprecian en el balance.

- Contingencias

Esta nota debe revelar cualquier eventual pérdida o ganancia que derive la compañía de un contrato, demanda, orden judicial u otra causa.

- Efectivo

Es aconsejable revelar las pignoraciones o restricciones de los fondos especificando su modalidad. Esta revelación incluye los saldos compensatorios de pasivos, etc.

Además de lo anterior, se requiere nota cuando quiera que exista un cambio en la aplicación de los principios de contabilidad de aceptación general o en la falta de aplicación de uno o varios de ellos.

El Revisor Fiscal debe fechar su opinión y cualquier nota relevante suya cuando termina su examen y completa todos aquellos papeles de su trabajo, que son la base de su dictamen. Quiere decir esto que aun cuando el Revisor Fiscal esté dictaminado sobre estados financieros del período anterior, esto no lo exmíne de abarcar en su informe cualquier aclaración importante que ocurra con posterioridad al cierre de los libros y antes de emitir su opinión.

5.3.7 Omisión de las notas

Bien es cierto que no siempre hay que acompañar los estados financieros con notas (cosa bien rara); pero cuando quiera que ellas sean necesarias, su no inclusión no invalida la opinión del Revisor Fiscal. Sin embargo, la lectura y el análisis de los estados financieros pueden conducir a conclusiones erróneas y en tratándose de la confianza pública,

el Revisor Fiscal no debe permitir que se asocie su nombre a estados financieros en los cuales se mencione su nombre como firmante y no se diga nada de las notas. Esta en juego el prestigio del Contador Público.

No debemos permitir que esto ocurra. Hay que insistir ante la administración de los negocios, sobre la conveniencia de presentar (y publicar) estados financieros completos y comprensibles.

Todos los días vemos en la prensa estados financieros, balances, publicados con una presentación desastrosa. La publicación persigue informar al público sobre la marcha de ciertos negocios cuyas acciones se negocian en la bolsa. Un balance solo no informa nada, y unos estados financieros sin notas correspondientes, menos.

Mediante una cortés persistencia ante las administraciones de las empresas y mediante comunicaciones convincentes que puedan dirigir las asociaciones de contadores, se llegará a una aceptación del acompañamiento formal de los estados financieros con las notas.

Para finalizar este capítulo correspondiente a las notas a los estados financieros se dan ejemplos de redacción de las mismas y su contenido. (Véase Anexos 13 y 14)

5.3.8 Conclusiones

Los revisores fiscales deben entender que es necesario agregar notas para que los estados financieros sean más comprensibles y resistan análisis.

Las asociaciones de contadores en una compañía masiva y de persistentes esfuerzos, deben dirigirse a las empresas, acerca de la necesidad de acompañar con notas a los estados financieros.

Siempre que se publiquen estados financieros y esto lo sabe todo Revisor Fiscal que sobre ellos dictamina debe insistir en que se publiquen completos. El Revisor Fiscal debe evitar que se asocie su nombre con situaciones incompletas que conduzcan a error o malas interpretaciones.

6. REFORMA TRIBUTARIA Y EMERGENCIA ECONOMICA

6.1 LEY 9ª DE 1983 REFORMA FISCAL

A partir del año gravable de 1983 los costos o deducciones por concepto de viáticos, se limitarán a l veinte por ciento de las umas pagadas o abonadas en cuenta al respectivo trabajador por concepto de salarios, incluidos los viáticos.

Cuando se trate de trabajadores, que por naturaleza de su actividad presten habitualmente servicios fuera de la sede de su trabajo, se podrá deducir la totalidad de la suma parada por viáticos.

Para efecto de la deducción prevista en este Artículo, el contribuyente deberá acompañar a su declaración de renta una certificación en la cual conste que las sumas pagadas por concepto de viáticos corresponden a los gastos de manutención, alojamiento y transporte necesarios para que el trabajador desempeñe a cabalidad sus funciones. Este certificado será suscrito por el contribuyente o su representante legal, y el Revisor Fiscal o Contador Público.

Si los hechos certificados no corresponden a la realidad, los responsables incurrirán en el delito de fraude procesal, sin perjuicio del desconocimiento de los costos y deducciones y de la aplicación de las sanciones vigentes.

El Gobierno podrá señalar dentro de los seis meses siguientes a la fecha de vigencia de la presente Ley, condiciones y cuantías para el cumplimiento de la obligación de firmar la declaración tributaria por contador público o revisor fiscal, cuando se trate de contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad y para la obligación de identificar las personas de las cuales se devengan los ingresos. En este último caso las cuantías que establezca el Gobierno no podrán ser inferiores a \$300.000 por transacción.

Una vez vencido el término anterior, si hubiere lugar a ello, se aplicará la sanción correspondiente. La providencia respectiva se notificará personalmente o por edicto y se comunicará a la Junta Central de Contadores para los fines pertinentes.

6.2 DECRETO LEY 3410 de 1983

Reglamento de la Ley 9ª de 1983.

Para efectos de cumplir con el deber formal de declarar, los contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad deberán presentar la declaración de renta y complementarios firmada por el Revisor Fiscal cuando, de acuerdo con el Código de Comercio y demás normas vigentes sobre la materia, estén obligados a tener revisor fiscal.

Para los mismos efectos, los demás contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad deberán presentar la declaración de renta y complementarios firmada por Contador Público, vinculado o no laboralmente a la Empresa, cuando el patrimonio bruto en el último día del año o período gravable sea superior a veinte millones de pesos, (\$20.000.000) o cuando los ingresos brutos anuales sean superiores a treinta millones de pesos (\$30.000.000).

Los contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad, no contemplados en los incisos anteriores, podrán presentar su declaración de renta y complementarios suscritos por Contador Público, adquiriendo los mismos derechos y obligaciones derivados de dicha firma.

Cuando se diere aplicación a lo dispuesto en este artículo, deberá informarse en la declaración de renta el nombre completo y número de matrícula del Contador público o revisor fiscal que firma la declaración y acompañarse a la misma fotocopia autenticada de la certificación de la Junta Central de Contadores donde conste la inscripción ante dicha Junta,

Así mismo podrá señalar, dentro del mismo lapso, la información que deba suministrarse con la declaración tributaria.

Cuando en la providencia que agote la vía gubernativa se determine un mayor valor por impuesto del veinte por ciento (20%) o más, en relación con el impuesto determinado

en la liquidación privada, sin que ningún caso sea inferior a \$ 300.000. y dicho valor se origine en la inexactitud de los datos contables consignados en la declaración tributaria, se suspenderá la facultad al Contador o Revisor Fiscal, según el caso, para firmar declaraciones tributarias y certificar los estados financieros y demás pruebas con destino a la Administración Tributaria, hasta por un (1) año la primera vez; hasta por dos (2) años la segunda vez y definitivamente en la tercera oportunidad. Esta sanción será impuesta por un Comité integrado por el respectivo Administrador de Impuestos o su Delegado, el funcionario que dictó la providencia y un delegado de la Junta Central de Contadores.

Todo lo anterior, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones penales a que haya lugar.

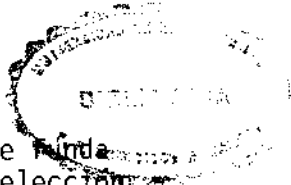
Para poder aplicar la sanción prevista en este artículo, deberá cumplirse previamente el procedimiento contemplado en el artículo siguiente.

El funcionario del conocimiento enviará un requerimiento al Contador o Revisor Fiscal respectivo, dentro de los diez (10) días siguientes a la fecha de la providencia, con el fin de que este conteste los cargos correspondientes. Este requerimiento se enviará por correo a la dirección que el Contador hubiere informado, o en su defecto, a la dirección de la Empresa.

El Contador o Revisor Fiscal dispondrá del término de un (1) mes para responder el requerimiento, aportar y solicitar pruebas.

Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios obligados a llevar libros de contabilidad, cuya declaración de renta e impuesto a cargo cumplan los requisitos de que tratan los artículos 10 y 12 del presente Decreto, solamente, podrán ser objeto de liquidación de revisión, cuando la investigación que sirvió de fundamento al requerimiento especial provenga de una selección basada en programas de computador, elaborados mediante la aplicación de índices de tributación y siempre y cuando el contribuyente se encuentre por debajo del promedio del respectivo índice.

Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios no obligados a presentar su declaración de renta suscrita por Contador Público o Revisor Fiscal, cuyo impuesto a cargo por concepto de renta, ganancias ocasionales y patrimonio, con relación al liquidado por los mismos conceptos en el año gravable inmediatamente anterior, crezca por lo menos en el porcentaje que indica en este artículo, solamente podrán ser objeto de liquidación



de revisión, cuando la investigación que sirvió de fundamento al requerimiento especial provenga de una selección basada en programas de computador, elaborados mediante la aplicación de índices de tributación y siempre y cuando el contribuyente se encuentre por debajo del respectivo índice.

El porcentaje a que hace referencia el inciso anterior será el que se obtenga de aproximar al porcentaje entero más cercano, el resultado de multiplicar 1.4 por el incremento porcentual del índice de precios al consumidor para empleados que corresponde elaborar al Departamento Nacional de Estadística en el período comprendido entre el primero de Julio del respectivo año gravable y la misma fecha del año anterior.

Para los efectos de este artículo, el porcentaje que representa el impuesto a cargo liquidado por el contribuyente por concepto de renta, ganancias ocasionales y patrimonio, dentro de los ingresos netos obtenidos por el mismo, no podrá ser inferior a los porcentajes que se indican en el Artículo 10 del presente Decreto.

ARTICULO 15º. -Lo dispuesto en los artículos 13 y 14 del presente decreto no se aplicará cuando los rechazos de costos y deducciones provengan del no pago de la retención en la fuente de acuerdo con lo previsto en los artículos 68 y 72 del Decreto 3803 de 1982 y demás normas concordantes.

ARTICULO 16º. -Sin perjuicio de la facultad de fiscalización e investigación que tiene la Administración Tributaria para asegurar el cumplimiento por parte de los contribuyentes y de la obligación de mantener a disposición de la Administración Tributaria los documentos pruebas necesarios para el cumplimiento de las obligaciones que sobre contabilidad exigen las normas vigentes, la firma del Contador Público o Revisor Fiscal en el formulario de declaración de renta de los contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad tiene los siguientes efectos:

A. Certificar los hechos que se enuncian a continuación:

- 1) Que los libros de contabilidad se encuentran llevados en debida forma de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y con las normas vigentes sobre la materia.
- 2) Que los libros de contabilidad reflejan de manera razonable la situación financiera de la Empresa y que en ellos se han registrado todas las operaciones realizadas por la misma durante el respectivo período gravable.

3) Que las cifras consignadas en el estado de pérdidas y ganancias y en balance general que se encuentran incorporadas en el formulario de declaración de renta han sido tomadas de los libros de contabilidad.

3. Reemplaza las siguientes pruebas, certificaciones y relaciones que deben acompañarse a la declaración de renta y complementarios:

1) Para efectos de aceptación de los costos y deducciones por concepto de ajustes por diferencia en cambio a que se refieren los Artículos 30 y 54 del Decreto 2053 de 1974, la relación de los asientos de contabilidad referentes a los ajustes por cambio, debidamente certificada por el Revisor Fiscal o Contador Público.

2) Para efectos de la deducción de los gastos efectuados en el exterior que tengan relación de casualidad con rentas de fuente dentro del país, de que trata el Artículo 64 del Decreto 2053 de 1974, la relación discriminada de los gastos con indicación del concepto de los pagos, certificada por el Revisor Fiscal o Contador Público, en donde conste que los gastos relacionados están debidamente contabilizados y respaldados por comprobantes externos.

3) Para efectos de la deducción por concepto de regalías en el aprovechamiento, uso o explotación de intangibles, o de beneficios pagados por asistencia técnica, la copia de los asientos contables mediante los cuales se contabilizó el pago o abono debidamente certificados por el Revisor Fiscal o Contador Público.

4) Para efectos de la deducción por concepto de regalías u otros beneficios originados en contratos sobre importación al país de tecnología y sobre patentes y marcas, la copia de los asientos contables mediante los cuales se contabilizó el pago o abono debidamente autenticados por Revisor Fiscal o Contador Público.

5) Para efectos de la aceptación de la pérdida de mercancías de fácil destrucción o pérdida, en un porcentaje superior al establecido en el artículo 2º. del Decreto 2348 de 1974:

a) La prueba del hecho constitutivo de fuerza mayor o caso fortuito que haya producido la pérdida y fecha de su ocurrencia.

b) Copia de los asientos contables en que se haya registrado pérdida, autenticadas por contador público o revisor fiscal, si el contribuyente está obligado a llevar libros de contabilidad.

6) Para efectos de la deducción de las pérdidas de bienes, sufridas durante el año o período gravable, con cernientes a los bienes usados en el negocio o actividad productora de renta y ocurridas por fuerza mayor que se refiere al artículo 62 del Decreto 2053 de 1974 la prueba del hecho constitutivo de fuerza mayor que haya producido la pérdida y la copia de los asientos contables en que se haya registrado la misma, autenticados por Contador Público o Revisor Fiscal si el contribuyente está obligado a llevar libros de contabilidad.

7) Para efectos de la deducción por concepto de deudas manifiestamente perdidas sin valor, de que trata el Artículo 61 del Decreto 2053 de 1974, la copia de los asientos contables mediante los cuales se efectuaron los descargos de dichas deudas, debidamente autenticados por contador público o revisor fiscal, cuando se trate de contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación.

8) Para las compañías de seguros o de capitalización, la copia autenticada de la tabla numérica prescrita por la Superintendencia Bancaria y la explicación concreta de la forma como se aplicó para computar la reserva matemática o técnica del respectivo año o período contable.

9) Para efectos de la determinación de la renta bruta de las compañías de seguros de vida y de seguros generales, de que tratan los artículos 37 y 38 del Decreto 2053 de 1974, la certificación del Revisor Fiscal en la cual conste el valor de los siniestros avisados hasta concurrencia de la parte no reasegurada.

10) Para efectos de la deducción de los pagos efectuados por el patrono a los trabajadores en razón de pactos únicos por concepto de pensiones futuras de jubilación.

a) La copia del respectivo pacto.

b) La copia del correspondiente cálculo actuarial, efectuando de acuerdo con lo establecido en el Decreto 331 de 1976.

c) La copia del certificado expedido al trabajador sobre el valor actual de la pensión que no causa impuesto de renta ni de ganancia ocasional, según el Artículo 78 del Decreto 2247 de 1974, debidamente aprobada por el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social o por el Instituto de Seguros Sociales.

11) Para efectos de la deducción por concepto de pensiones futuras de jubilación e invalidez a que se refie

re el artículo 7º del Decreto 2348 de 1974.

a) El cálculo de la suma deducible efectuado por el contribuyente.

b) El certificado del Revisor Fiscal o Contador Público en el cual conste que en la contabilidad del contribuyente se registró una provisión por valor igual o superior al comunicado a la Superintendencia respectiva. La contabilidad deberá hacerse previamente a la solicitud de aprobación del cálculo actuarial.

12) Para efectos de la aceptación del sistema de depreciación a que se refiere el Artículo 1º. del Decreto 1549 de 1976, la certificación de Contador Público o Revisor Fiscal en la cual conste que los bienes depreciables ingresaron al activo del contribuyente con posterioridad al 31 de Diciembre de 1975 y que en el momento de ser adquiridos no habían tenido uso en el país.

13) Para efectos de la exención del impuesto sobre la renta de que trata el parágrafo del Artículo 33 de la Ley 09 de 1983, los Fondos Ganaderos que reúnan la calidad de sociedades anónimas abiertas, el certificado de Revisor Fiscal en el cual conste que el valor equivalente al impuesto sobre la renta se contabilizó en una cuenta especial cuya destinación exclusiva es la de atender las actividades de extensión agropecuaria.

14) Para efectos del tratamiento previsto en el Artículo 22 de la Ley 20 de 1979, los contribuyentes que recibían indemnizaciones en dinero en especie en virtud de seguros de daño, la certificación de Revisor Fiscal o Contador Público en la cual conste que dentro del término que tienen para presentar la declaración de renta y complementarios, la totalidad de la indemnización recibida se reinvertió en la adquisición de bienes iguales o semejantes a los que eran objeto del seguro o, en su defecto, que con ella se constituyó un fondo destinado exclusivamente a la adquisición de dichos bienes.

15) Para efectos del beneficio previsto en el Artículo 99 del Decreto 2053 de 1974 para las empresas colombianas de transporte aéreo, la certificación del Revisor Fiscal o Contador Público en la cual conste que el 100% del impuesto sobre la renta se destinó a la renovación, adición o mantenimiento de sus propios equipos de vuelo, o a efectuar aportes anuales hasta de un 50% del valor del descuento de que trata dicho artículo, en empresas latinoamericanas de transporte aéreo internacional.

16) Para efectos del descuento tributario por concepto

de impuestos pagados en el exterior de que trata el artículo 100 del Decreto 2053 de 1974, la prueba sobre el pago, liquidación y bases gravables del impuesto extranjero.

17) Para los efectos de la determinación del impuesto de remesas que se deben liquidar las sucursales en Colombia de sociedades o entidades extranjeras, la copia de los estados financieros del respectivo ejercicio, debidamente certificada por Revisor Fiscal.

18) Para efectos de lo dispuesto en el Artpículo 6º. del Decreto 3803 de 1982, la certificación del Revisor Fiscal de las entidades de crédito en la cual conste que los préstamos concedidos durante el respectivo año gravable se fundamentaron en la declaración de renta y patrimonio de los solicitantes de dichos préstamos.

19) Para efectos de la exención de las ganancias ocasionales obtenidas en la enajenación de activos fijos a que se refiere el Artículo 24 de la Ley 9ª de 1983, los siguientes documentos:

a) En el caso de realización de ensanches industriales o mejoras agropecuarias, la relación de las obras que conforman el ensanche o mejora con sus respectivos costos, debidamente certificada por Contador Público o Revisor Fiscal.

b) En el caso de capitalización mediante la emisión de acciones ó cuotas de interés social, el certificado suscrita por el Revisor Fiscal o Contador Fiscal de la respectiva entidad en el cual conste la cantidad y la cuantía de las acciones o cuotas de interés social que conforman la capitalización.

20) Para efectos del descuento tributario previsto en el Artículo 67 del Decreto 3803 de 1982, a que tienen derecho las personas jurídicas y sociedades de hecho por concepto de retenciones en la fuente practicadas y consignadas oportunamente la certificación del Revisor Fiscal o Contador Público de la sociedad en la cual conste:

a) Que fueron practicadas la totalidad de retenciones en la fuente que durante el año gravable exigían las normas legales y su respectivo valor.

b) Que tales retenciones fueron consignadas dentro de los términos legales.

El Revisor Fiscal o Contador Público que encuentra hechos irregulares en la contabilidad podrá firmar la declara

ción de renta y complementarios sin que en tal evento dicha firma certifique la totalidad de los hechos a que hace referencia el Artículo 16 del presente Decreto.

Para tal efecto el Revisor Fiscal o Contador Público deberá consignar en el espacio destinado para su firma en el formulario de declaración de renta la frase "con salvedades" así con su firma y demás datos solicitados y hacer entrega al representante legal o contribuyente de una constancia en la cual se detallen los hechos que no han sido certificados y la explicación completa de las razones por las cuales no se certificaron. Dicha constancia deberá presentarse junto con el formulario parte integral del mismo.

6.3 COMISION NACIONAL DE VALORES

LEY 32 DE 1979.

Las informaciones contables o financieras que rindan los omisioneros de valores a la Comisión Nacional de Valores serán certificadas por un Contador Público independiente o que se halle vinculado a una firma de Contadores Públicos debidamente inscrita en la Junta Central de Contadores o en la Superintendencia Bancaria o de Sociedades. Tales certificaciones preparadas con base en normas de auditoría generalmente aceptadas y respaldadas por adecuados papeles de trabajo versará sobre la razonabilidad con que los estados financieros y demás información supletoria contable muestre la posición financiera a una fecha determinada y los resultados de las operaciones a la misma, de conformidad con principios generalmente aceptados.

CIRCULAR Nº 007 DE 1983. Comisión Nacional de Valores. En esta circular se dan las instrucciones para elaborar las notas explicativas en los estados financieros de las sociedades comerciales obligadas a enviar balances a esa Entidad.

EL REVISOR FISCAL (CONTADOR PUBLICO)

El Revisor Fiscal o Contador Público en cumplimiento de la función que le encomienda el numeral 3 del Artículo 207 del Código de Comercio verificará que la información está adecuadamente revelada, que las fuentes tomadas para estimar el valor patrimonial a precios corrientes actuales sean suficientemente idóneas y hará las observa

ciones necesarias para aclarar o facilitar el entendimiento de éstos informes.

VIGENCIA

La Comisión Nacional de Valores, en el propósito de que las sociedades dispongan de tiempo suficiente para preparar la divulgación de ésta información, expide desde ahora la presente circular, la cual regirá a partir del 1º de Enero de 1984.

6.4 DECRETO 3451. NUMERAL c. ARTICULO 20.

La firma del Revisor Fiscal cuando de acuerdo con el Código de Comercio y demás normas vigentes sobre la materia, estén obligados a tener Revisor Fiscal. Para los responsables no obligados a no tener Revisor Fiscal, la firma del Contador Público, vinculado o no laboralmente a la Empresa, cuando el patrimonio bruto en el último día del año o período gravable sea superior a veinte millones de pesos (\$20.000.000) o cuando las ventas brutas anuales o los ingresos brutos anuales por prestación de servicios gravados sean superiores a diez millones de pesos (\$10.000.000).

Cuando la declaración de ventas presente saldos a favor deberá ser firmado por el Revisor Fiscal o en su defecto por el Contador Público, cuando la empresa no estuviere obligada a tener Revisor Fiscal.

ARTICULO 21º. -Sin perjuicio de la facultad de Fiscalización e Investigación que tiene la Administración Tributaria para asegurar el cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes y de la obligación de mantener a disposición de la Administración Tributaria los documentos y pruebas necesarias para verificar la verdad de los datos declarados, así como el cumplimiento de las obligaciones que sobre contabilidad exigen las normas vigentes, la firma del Contador Público o Revisor Fiscal, en el formulario de declaración de ventas certifica los siguientes hechos:

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

2) Que los libros de contabilidad reflejan de manera razonable la situación financiera de la Empresa y que



en ellos se han registrado todas las operaciones realizadas con la misma durante el respectivo período gravable.

3) Que las cifras consignadas en el formulario de declaración de ventas han sido fielmente tomadas de los libros de contabilidad.

6.5 DISPOSICIONES DE LA JUNTA MONETARIA

RESOLUCION Nº 36 DE 1983

ARTICULO 4º. -La oficina de cambios autorizará las licencias respectivas previa la presentación por parte de los establecimientos bancarios que actúen como intermediarios en la obtención de los dólares, de una relación certificada por el Revisor Fiscal o Contador Público, de cada establecimiento, en que señale el nombre de cada viajero, de permanencia en el exterior y la cantidad de dólares que solicita.

RESOLUCION Nº 44 DE 1983

Para la aprobación de solicitudes de licencia de cambio por los conceptos señalados en los Artículos 1º y 2º, los establecimientos de crédito deberán cumplir los siguientes requisitos:

Los bancos y corporaciones financieras deberán presentar por cada licencia de cambio una relación pormenorizada de los gastos bancarios debidamente certificada por el Revisor Fiscal o Contador Público o por el funcionario que haga sus veces.

En igual forma se procederá para los gastos de transporte aéreo y marítimo (numeral cambiario 6), lo mismo que para los pasajes internacionales (numeral cambiario 16).

Para efectos de la aprobación de licencias de cambio para el reembolso de pasajes internacionales, que también se autorizarán por el sistema de autorización previa, los establecimientos de crédito deberán exigir las copias de los tiquetes internacionales, acompañadas de la relación pormenorizada de cada tiquete en la que se anote el número, fecha, valor, nombre de la compañía transportadora, nombre e identidad del pasajero y origen y destino del viaje. Dicha relación, certificada por el

Revisor Fiscal o Contador Público de la compañía transportadora y del establecimiento bancario, deberá anexarse a la solicitud de licencia de cambio; en ella se dejará constancia de que los tickets objeto de solicitud de reembolso cumplen la totalidad de los requisitos señalados por la Resolución 16 de 1976 de la Junta Monetaria para tener derecho a dicho giro. Si alguno de los tickets va a hacer objeto de reembolso por instalamento, en la relación deberá anotarse el valor parcial a girar, las sumas reembolsadas con anterioridad a cargo del ticket, así ocurrió, y el saldo respectivo.



7. PROYECTO DE LEY

7.1 ARTICULADO DEL PROYECTO

Por el cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión del Contador Público y se dictan otras disposiciones.

ARTICULO 1º. -Las sociedades de responsabilidad limitada con capital superior a \$2.000.000 deberán tener Revisor Fiscal.

El cargo de Revisor Fiscal solo podrá ser ejercido por un Contador Público inscrito, de nacionalidad colombiana y sin vínculo alguno de dependencia laboral o económica con sociedades de contadores públicos o auditores que presten servicio de auditoría externa a la misma sociedad de la cual es Revisor. En ningún caso podrá ser designado como Revisor Fiscal una persona jurídica, así se trate de una sociedad o firma de contadores públicos.

PARAGRAFO: El Contador Público que desempeñe el cargo de Revisor Fiscal no fundamentará sus certificaciones, ni dictará

menes en informes o trabajos de revisión o auditoría preparados, revisados o supervigilados por personas que no están bajo su dirección y responsabilidad.

ARTICULO 2º. -Las empresas extranjeras que obtengan rentas de cualquier índole en el territorio colombiano deberán tener Revisor Fiscal.

ARTICULO 3º. -Se requerirá la calidad de Contador Público para desempeñar el cargo de Contralor General de la República, Contralores Departamentales, Contralores Municipales, así como también Auditores o cualquier otra denominación que se les dé y que tenga que ver con la fiscalización de los Fondos Públicos y que sean dependientes de las Contralorías General, Departamental o Municipal según sea el caso.

ARTICULO 4º. -Los Auditores Externos de la Administración de Impuestos Nacionales como representantes del Fisco Nacional deberán ser Contadores Públicos.

ARTICULO 5º. -Las Corporaciones y demás entidades sin ánimo de lucro que no tengan vigilancia del Estado deberán tener Revisor Fiscal.

ARTICULO 6º. -La calidad de Contador Público se acreditará por medio de una tarjeta profesional expedida por la Junta Central de Contadores y el número de esta deberá ser colocada al pie de su firma autógrafa.

PARAGRAFO. Los Contadores Públicos deberán inscribirse mediante la presentación de la tarjeta, en todas las Oficinas Oficiales ante los cuales tenga que actuar y estas deberán informar sobre las irregularidades que se cometan en el ejercicio de la profesión.

PARAGRAFO. Deberá ser solicitada la tarjeta profesional un año después de vigencia de la presente ley.

ARTICULO 8º. -El contenido de la tarjeta profesional expedida por la Junta Central de Contadores será:

a) Nombres y apellidos completos del Contador Público y el número de su documento de identidad.

b) El número y fecha de la Resolución por la cual se ordenó su inscripción en el Registro de Contadores Públicos.

c) El número de la Tarjeta Profesional corresponderá al número de inscripción en el libro respectivo.

d) La firma del Presidente de la Junta Central de Contadores, el Secretario y el Contador Público.

ARTICULO 9º. -El Gobierno determinará el valor de la tarjeta, su formato y demás características.

ARTICULO 10º. La Revisoría Fiscal deberá ser ejercida por un Contador Público de nacionalidad colombiana, sin vínculo de dependencia laboral y económica. En ningún caso podrá ser designado como Revisor Fiscal una persona jurídica.

ARTICULO 11º. -Las declaraciones tributarias firmadas por el Contador Público, se presumen que reflejan fielmente la situación fiscal y contable de la sociedad; y no requerirán anexos especiales.

ARTICULO 12º. -Las Cooperativas cuyo patrimonio sea o exceda de \$500.000 están obligadas a nombrar Revisor Fiscal que deberá ser persona natural y Contador Público designado por la Asamblea para un período de un año, pero podrá ser reelegido cuantas veces la Asamblea así lo determine.

El Revisor Fiscal deberá presentar el Balance General y Estado de Pérdidas y Ganancias a la Asamblea, acompañado de un examen financiero y análisis de cuentas. Ningún Contador podrá desempeñarse en más de cinco revisorías en el ramo cooperativo.

7.2 EXPOSICION DE MOTIVOS

El Artículo primero determina la obligatoriedad de la Revisoría Fiscal para Sociedades de Responsabilidad Limitada, tanto nacionales como extranjeras que funcionan en el País con capital superior a dos millones de pesos.

Se busca con ello la propia conveniencia nacional, si se tiene en cuenta el desarrollo acelerado de la sociedad de

Responsabilidad Limitada en desmedro de los ingresos del Estado, que de acuerdo a estadísticas recientes se ha convertido en la forma de organización predilecta para buscar la elusión impositiva por estar alejadas a toda clase de controles.

La Revisoría Fiscal no debe olvidarse, cumple funciones de vigilancia y control sobre el cumplimiento contractual y las disposiciones de la Asamblea General; igualmente el Contador Público tiene una responsabilidad solidaria en el acatamiento de ciertas obligaciones para con el Estado y en su calidad de Fedatario Público, no puede escapar a su gran responsabilidad social estructurada en el principio de la buena fé, soporte de la concepción jurídica del Estado de Derecho.

En la medida en que este profesional adquiriera mayor responsabilidad históricamente, así se ha demostrado, aumenta su capacidad analítica y crítica y el estado obtiene mayores beneficios para cumplir su cometido de redistribuidor acorde a los criterios modernos de la Hacienda Nacional.

El proveer al Estado de mayores recursos y evitar una competencia desleal con la sociedad anónima, son aspectos no menos importantes para lograr el control de las sociedades limitadas en comento.

El momento histórico que vive el país, así lo exige.

En la medida en que avancemos en el desarrollo del debate tendré la oportunidad de presentar las estadísticas necesarias que corroboran la argumentación presentada.

Quiero sí destacar que para garantizar el cabal cumplimiento de las normas relativas a la ejecución del trabajo, no puede el Contador Público certificar o dictaminar en base a trabajos o informes que hayan sido preparados, revisados o supervisados por funcionarios distintos de quienes tengan bajo su responsabilidad, control y dirección.

- Artículo Segundo

El alcance de esta norma es a todas luces de mucha utilidad para amparar la soberanía nacional.

No se trata de Xenofobia, sino de llevar a la práctica las experiencias que han dejado al país y al mundo los sistemas ortodoxos que vienen aplicando las firmas transnacionales, conocidas como las ocho grandes que no solamente privan a los nacionales de sus recursos sino que el derecho al trabajo considerado inalienable viene a ser arrebatado por las extranjeras incrementando la problemática social más grande que tiene el país: El desempleo.

Es inmenso el poderío económico de estas firmas, y ya la opinión pública viene tomando conciencia de la forma como las empresas transnacionales operan en Colombia.

El País se ha resquebrajado al dar mayor prelación al sector financiero en detrimento de los sectores productivos del país y ya tendremos oportunidad de sacar a la luz pública la simbiosis entre este sector y el de servicios específicamente el de auditoría, al extremo tal de supeditar los créditos de fomento a contratar con una de estas firmas la auditoría de la Empresa. Estas presiones indebidas y mala calidad del trabajo que es buena como la de los nacionales, es lo que ha obligado a las empresas nacionales a aceptar esta asesoría o auditoría.

No podemos descuidar los valores nacionales, por el solo hecho de serlo y al parlamento le corresponde en su calidad de representante de los intereses nacionales recobrar la confianza en los valores tradicionales para evitar el que nuestra personalidad se degenere al mitificar lo extraño, sin analizar su conveniencia y en perjuicio de los profesionales nacionales.

Es muy importante enfatizar en la evasión el cumplimiento de la jurisdicción territorial.



Consideraciones estas que han de llevarnos al convencimiento de que la contabilidad, la revisoría fiscal y la auditoría de las empresas extranjeras que operan dentro del territorio nacional deberán ser ejecutadas por profesionales nacionales.

Constituye un cumplimiento del Artículo 17 de la Constitución Nacional que expresa: "El trabajo es una obligación social y gozará de la especial protección del Estado", así como también del Artículo 39 de la carta magna que consagra... "La ley puede exigir títulos de idoneidad y reglamentar el ejercicio de las profesiones"⁸⁹

El artículo tercero contiene una de las más grandes aspiraciones del Contador Público Colombiano, cual es el de su profesión que tiene por fundamento el control, reciba de parte del Gobierno el tratamiento de justicia que de suyo le corresponde, para lograr en la administración pública una fiscalización técnica, no política que garantice la estricta administración, ejecución y control del gasto público a donde prevalezca la técnica a toda consideración de índole personal o política.

El principio de la división de los poderes enunciados por Montesquieu, en su obra "El espíritu de las Leyes" y que ha venido teniendo aceptación universal, así lo recoge el acto

⁸⁹-----
Constitución Nacional. Bogotá, Voluntad. p.17.

legislativo Nº 1 de 1968, Artículo 7º. de la Constitución Nacional determinando" El artículo 59 de la Constitución nacional quedará así:

La vigilancia de la gestión fiscal de la administración corresponde a la Contraloría General de la República y se ejercerá conforme a la ley. La contraloría no ejercerá funciones administrativas distintas de las inherentes a su propia organización.

El Contralor General de la República será elegido, para períodos de cuatro años por la Cámara de Representantes.

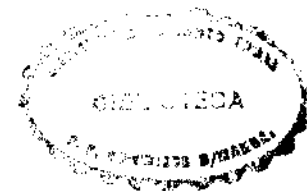
Para ser elegido Contralor General de la República se requiere ser colombiano de nacimiento y en ejercicio de la ciudadanía tener más de treinta y cinco años de edad, tener título universitario en Derecho en Ciencias Económicas o Financieras, además haber desempeñado en propiedad alguno de los cargos del Ministro de Despacho, Magistrado de la Corte Suprema de Justicia, Consejero del Estado, Contralor General de la República o haber sido miembro del Congreso Nacional, por lo menos durante cuatro años o profesor universitario en la cátedras de Ciencias Jurídico-económicas durante un tiempo no menor de cinco años.

De otra parte el Artículo 8º. del mismo autor que sustituye el Artículo 60, de la Constitución nacional quedará así:

El contralor general de la República tendrá las siguientes atribuciones:

- Llevar el libro de la deuda pública del Estado
- Prescribir los métodos de la contabilidad de la administración nacional y sus entidades descentralizadas y la manera de rendir cuentas, las responsables del manejo de fondos o bienes nacionales.
- Exigir informes a los empleados públicos nacionales, departamentales o municipales, sobre su gestión fiscal.
- Revisar y fenecer las cuentas de los responsables del Erario.
- Proveer los empleos de su dependencia que haya creado la ley.
- Y las demás que señale la ley.

Conviene anotar que la mayoría de las disposiciones consagradas, no solamente las anteriormente anotadas sino las promulgadas en los Códigos Fiscales del orden municipal y departamental, y de su hermeneútica jurídica, se desprende que requieren de conocimientos de contaduría pública a nivel profesional para garantizar su correcta gestión, y es conveniente que únicamente profesionales idóneos, contadores públicos deban cumplirla. Siendo imposible el ejercicio de estos cargos que entrañan tanta responsabilidad por profesionales ajenos a la ciencia contable, y que se demuestran en las quiebras, peculados y malos manejos de estas entida



des.

El Gobierno no puede facilitar el crecimiento de las facultades y de otra parte autolimitar su desarrollo.

Estoy seguro de no encontrar argumentación valedera que impida la aprobación de esta importante iniciativa. El país necesita una fiscalización profesional, en forma seria y eficiente.

Revisemos brevemente las principales funciones de los Auditores fiscales:...

Artículo cuarto, precisa que la auditoría externa en impuestos requiere ser ejercida por profesionales idóneos como una respuesta clara al querer de la ciudadanía de recibir un trato más justo y que se cumpla la igualdad administración-contribuyente ante la Ley. Para exigir a los funcionarios el cumplimiento recto del principio de la buena fé que con frecuencia se olvida en detrimento del Fisco del contribuyente y porque no decirlo en beneficio de personas inescrupulosas que buscan enriquecimiento sin causas justificadas a no ser la desconfianza que procedimientos antitécnicos han dejado en el contribuyente convirtiéndose en presa fácil de estos fascinerosos.

La estabilidad económica del Gobierno no puede ser quebrantada con el uso de estos procedimientos, las cuales son por todos conocidas, pero muy difíciles de probar dadas las artimañas y la debilidad del carácter de los contribuyentes.

En el Artículo 5º, se busca someter al control y vigilancia del Estado, las entidades sin ánimo de lucro cuyo crecimiento se ha visto favorecido en otra circunstancia por la ausencia de controles, que las hacen cada vez más codiciadas por quienes buscan un enriquecimiento, utilizando formas jurídicas que se consideran nobles.

En los artículos 7º, 8º y 9º se establece la Tarjeta Profesional para acreditar su calidad profesional el Contador Público. El certificado de matrícula actual es anticuado y poco funcional.

De otra parte de acuerdo con preceptos legales y éticos, se debe anotar el número de la matrícula al pie de la firma autógrafa para mayor seguridad de los usuarios de la información. Siendo mucho más práctica la identificación por medio de una Tarjeta uniforme. Debiéndose adicionalmente actualizar los registros de los contadores públicos inscritos hasta la fecha.

Finalmente el Artículo 10º. señala que la Revisoría Fiscal

debe ser ejercida por contadores públicos de nacionalidad colombiana, para que el Revisor Fiscal cumpla las funciones de vigilancia y control buscando fundamentalmente el cumplimiento del objetivo dual de la hacienda pública, desarrollo económico y bienestar colectivo, controlando los recursos naturales del país.

De otra parte señala que no debe tener vinculación laboral o económica con sociedades o firmas de auditoría externa, evitando que las transnacionales sigan acaparando como hoy lo hacen, el trabajo.

El desarrollo económico y la estabilidad del país exigen la profesionalización en la fiscalización de los impuestos.

Una de las profesiones que ha tenido un desarrollo vertiginoso en los últimos años es la Contaduría Pública, que ha crecido tanto cuantitativamente como cualitativamente, y de la única facultad existente en el momento de la expedición de la ley marco de la profesión (Ley 145 de 1960) se ha pasado a 42 facultades, lo que ha generado un crecimiento de la población estudiantil de trescientos treinta y cinco mil, además de 16.000 profesionales en ejercicio.

Crecimiento apenas lógico si se tiene en cuenta el paralelismo existente entre el desarrollo de la Contaduría Públi

ca y el crecimiento del país que obliga a adicionar la Ley 145 de 1960 para que la profesión contable se convierta en un instrumento de desarrollo que busque la aplicación de los principios de la justicia distributiva y el desarrollo económico tendiendo a lograr el bienestar temporal de la colectividad.

- Artículo Undécimo

Teniendo en cuenta la importancia cada vez más creciente que adquieren los profesionales de la contaduría pública a nivel nacional e internacional y que en parte se ha recogido algo de la experiencia de la opinión fiscal por contador público en México, las recientes reformas fiscales han permitido eliminar una serie de requisitos y documentos en las declaraciones tributarias firmadas por un contador público.

Es bien sabido la enorme cantidad de requisitos de forma, que se traduce por así decirlo en plasmar la contabilidad en las informaciones tributarias, con un desperdicio ingente de recursos tanto humanos como económicos en las organizaciones, y que en las legislaciones más avanzadas han sido suplidos con éxito por la firma de las declaraciones de renta por un Contador Público.

En estricto sentido; se trata la consagración del principio

de la buena fé y los postulados de la fé pública consagrados en normas existentes.

El momento histórico y el grado de desarrollo de la profesión exige que se apruebe la opinión fiscal; recomendación ésta que surgió de las conclusiones del tercer encuentro del Instituto Nacional de Derechos Tributarios.

- Artículo Duodécimo

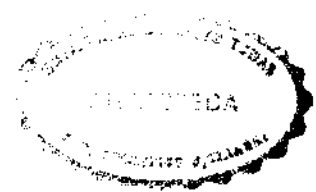
Debido al auge que en los últimos tiempos ha tenido el sector cooperativo en nuestro país y que lo ha convertido en uno de los sectores más importantes de la economía es necesario el control y vigilancia de los intereses del público y por qué no decirlo del Gobierno en estas entidades. Como tantas veces lo hemos afirmado el único profesional que puede ejercer este control y vigilancia es el Contador Público en este caso en su carácter de Revisor Fiscal.

Ratificamos la limitación a cinco revisorías fiscales debido a que en la práctica se encuentra que organismos de segundo y tercer grado prestan los servicios de auditoría a las cooperativas y utilizan para ello a un contador público que atiende al mismo tiempo un número muy superior al autorizado por la Ley.

8. CONCLUSIONES

Después del análisis de la Institución del Revisor Fiscal en Colombia, hecho en el presente trabajo de Tesis; se permite fijar las siguientes conclusiones:

- Como se anota en el primer capítulo, la Figura Jurídica del Revisor Fiscal, solo existe en nuestro país y se ha visto al analizar la Legislación Colombiana vigente, que ésta no favorece abiertamente al Contador Público Nacional; pues las normas que existen dejan un campo de acción muy abierto para el ejercicio de las firmas Extranjeras de Auditoría.
- El Revisor Fiscal en su función de fiscalización, juega un papel de primer orden en la dirección de las organizaciones debido a que sus opiniones imparciales contribuyen para que la administración tome decisiones acertadas.
- El Revisor Fiscal a menudo se encuentra en el ejercicio de su trabajo con escasez de recursos económicos que impiden desarrollar su trabajo con la amplitud que se requiere y en muchas ocasiones solo cuenta con un exíguo presupuesto, insuficiente.



- El Gobierno, a través de sus Institutos Descentralizados; son quienes con más frecuencia violan los requisitos para ejercer los cargos que exigen formación universitaria en Contaduría Pública.
- Las compañías que de acuerdo con el Código de Comercio y demás normas legales estén obligadas a tener Revisor Fiscal y para cumplir con el deber formal de declarar, se debe presentar la declaración de renta y complementarios firmadas por el Revisor Fiscal.
- La Junta Central de Contadores, sólo cumple funciones de Tribunal Disciplinario de la Profesión.
- El objetivo del Revisor Fiscal en su carácter de Depositario de la Fé Pública, trasciende más allá de la Sociedad Mercantil y por tanto su función no se debe limitar al cumplimiento estricto de la ley que lo reglamenta sino que debe convertirse en Juez de los actos económicos y Juez de los hechos contables que repercuten en los intereses generales de la comunidad.

9. RECOMENDACIONES

Después del análisis de la Institución del Revisor Fiscal en Colombia, hecho en el presente trabajo de Tesis; se permite fijar las siguientes recomendaciones:

- Con beneplácito se acoge el Proyecto de Ley Nº 39 de 1984 por lo cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de Contador Público, y presentada al estudio de la Cámara de Representantes en la presente legislatura por el Doctor Horacio Serpa Uribe.
- Es complaciente para los autores del presente trabajo, que este Proyecto de Ley, el cual se elabora con mucha anterioridad; coincida en gran parte con el presentado por el Doctor Horacio Serpa Uribe y es por ello que se acoge íntegramente y se apoya hasta su aprobación final.
- Como la probación del Proyecto de Ley divide la historia de la Contaduría Pública en dos, antes y después del Proyecto; se recomienda a los profesionales de la Contaduría Pública y estudiantes de la carrera, a apoyar abiertamente y colaborar con los organismos gremiales que están pendien

tes en la lucha por la aprobación del citado proyecto.

- En la actualidad, mientras la Sociedad se debate en una honda crisis moral, le corresponde al Contador Público por su carácter de Depositario de la Fé Pública; el dejar indeleble en todas las actuaciones el sello de su ética y capacidad profesional.
- La opinión fiscal del Contador Público, debe ser un objetivo de desarrollo profesional y en idénticas condiciones, ya que países más avanzados así como México por ejemplo, lo han logrado.
- Las agremiaciones profesionales de Contadores Públicos; - por su obligación exigen del Gobierno el cumplimiento de las normas que sirvan para favorecer la profesión.
- Igualmente es de recomendar a los profesionales y estudiantes, capacitación constante debido a que ciencia de la Contaduría Pública es una ciencia dinámica y exige constante actualización.

BIBLIOGRAFIA

- BLANCO L., Yanel. Lo que el Contador debe saber de la Revisoría Fiscal. Bogotá, 1977.
- BOLETIN INFORMATIVO. Colegio Colombiano de Contadores Públicos, Marzo de 1983.
- COLOMBIA, MINISTERIO DE GOBIERNO. Diario Oficial Nº 27383. Bogotá, Imprenta Nacional. 1950.
- DIARIO OFICIAL, MINISTERIO DE GOBIERNO. Bogotá, Imprenta Nacional. 1931.
- DIARIO OFICIAL, MINISTERIO DE GOBIERNO. Bogotá, Imprenta Nacional. 1935.
- DIARIO OFICIAL, MINISTERIO DE GOBIERNO. Bogotá, Imprenta Nacional. 1961.
- FAJARDO, Darío. Comisión Nacional de Valores. Bogotá, - 1980.
- HANDBOOK. Tomo I, Capítulo 5.
- HOLMES N., Arthur. C.P.A., Auditoría Interna. México, - 1975.
- INSTITUTO NACIONAL DE CONTADORES PUBLICOS DE COLOMBIA. Intercambio de experiencias sobre el ejercicio de la Re

- visoría Fiscal. Bogotá, Julio de 1978.
- LEGISLACION ECONOMICA: Nuevo Código de Comercio. Bogotá, 1975.
- MEMORIAS, CUARTO SIMPOSIO SOBRE REVISORIA FISCAL. Cali, Noviembre de 1979.
- MILLAN, Regulo y RINCON, Guillermo. Contaduría Pública. Enero de 1984.
- ORTEGA T., Jorge. Código Civil. 13a. Ed. Bogotá, Temis, 1979.
- PUENTES CH., Juan E. El Dictámen del Revisor Fiscal. Abril de 1978.
- REVISTA, EL CONTADOR PUBLICO. Nº 53. Bogotá, 1979.

ANEXO 1. INFORME CON OPINION SIN SALVEDADES

Febrero 15, 1.982

A los Accionistas y al Consejo de Administración
Compañía XYZ

Hemos examinado el balance general de la compañía XYZ al 31 de diciembre de 1.981, y los correspondientes estados de ganancias y pérdidas, de utilidades retenidas y de cambios en la situación financiera por el año terminado en esa fecha. Nuestro examen fue practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y, por consiguiente, incluyó aquellas pruebas de los libros y documentos de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios según las circunstancias.

En nuestra opinión, los estados financieros arriba mencionados presenta razonablemente la situación financiera de la Compañía XYZ al 31 de diciembre de 1.981, y los resultados de las operaciones y los cambios en la situación financiera por el año terminado en esta fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados sobre bases uniformes con las del año anterior.

CELESTINO ARANGO C.

ANEXO 2. INFORME CON OPINION SIN SALVEDADES QUE COBRE ESTADOS COMPARATIVOS.

Febrero, 1.981.

A los Accionistas y al Consejo de Administración
Compañía XYZ

Hemos examinado el balance general de la Compañía XYZ al 31 de diciembre de 1981 y los correspondientes estados de ganancias y pérdidas, de utilidades retenidas y de cambios de situación financiera por el año que termina en esa fecha. Nuestro examen fue practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y, por consiguiente, incluyó aquellas pruebas de los libros y documentos de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios según las circunstancias. Hemos revisado e informado sobre los estados financieros del ejercicio anterior.

En nuestra opinión, los estados financieros arriba mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía XYZ al 31 de diciembre de 1.981, y los resultados de sus operaciones y los cambios en la situación financiera que por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases uniformes con las del año anterior.

CELESTINO ARANGO C.

ANEXO 3. INFORME CDN OPINIDN SIN SALVEDADES QUE CUBRE CEDU
LAS SUPLEMENTARIAS.



Febrero, 15, 1.982

A los Accionistas y al Consejo de Administración
Compañía XYZ

Hemos examinado el balance general de la Compañía XYZ al 31 de diciembre de 1.981, y los correspondientes estados de ganancias y pérdidas, de utilidades retenidas, de cambios en la situación financiera así como las cédulas complementarias de propiedades y de equipos y de depreciación acumulada por el año terminado en esa fecha. Nuestro examen fue practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y, por consiguiente, incluyó aquellas pruebas de los libros y documentos de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios según las circunstancias.

En nuestra opinión, los estados financieros arriba mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía XYZ al 31 de diciembre de 1.981, y los resultados de sus operaciones y los cambios en la situación financiera por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados so

bre bases uniformes con las del año anterior.

CELESTINO ARANGO C.

ANEXO 4. INFORME CON OPINION SIN SALVEDADES CON DECLARACION DE FONODS.

Febrero 15, 1.981

A los Accionistas y al Consejo de Administración
Compañía XYZ

Hemos examinado el balance general de la Compañía XYZ al 31 de diciembre de 1.981, y los correspondientes estados de ganancias y pérdidas, de utilidades retenidas y de cambios en la situación financiera, y de origen y aplicación de fondos por el año terminado en esa fecha. Nuestro examen fue practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y por consiguiente incluyó aquellas pruebas de los libros y documentos de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios según circunstancias.

En nuestra opinión, los estados financieros arriba mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía XYZ a 31 de diciembre de 1.981, y los resultados de sus operaciones y los cambios en la situación financiera por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases uniformes con las del año anterior.

CELESTIND ARANGO C.

ANEXO 5. INFORME CON SALVEDADES POR OMISION DE INFORMACION
ESENCIAL.

Febrero 15, 1.982

A los Accionistas y al Consejo de Administración
Compañía XYZ

Hemos examinado el balance general de la Compañía XYZ al 31 de diciembre de 1.981, y los correspondientes estados de ganancias y pérdidas, de utilidades retenidas y de cambios en la situación financiera por el año terminado en esa fecha. Nuestro examen fue practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y por consiguiente, incluyó aquellas pruebas de los libros y documentos de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios según las circunstancias.

El 15 de diciembre de 1.981 la Compañía colocó una emisión de bonos por la suma de \$ 5'000.000 con el fin de financiar la expansión de la planta. El convenio de emisión contiene una restricción relativa al pago de futuros dividendos en efectivo con cargo a las utilidades que se perciban después del 31 de diciembre de 1.979.

En nuestra opinión, excepto por la omisión de la información descrita en el párrafo anterior, los estados financieros

ros arriba mencionados presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía XYZ al 31 de diciembre de 1.981, y los resultados de sus operaciones y los cambios en la situación financiera por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases uniformes con las del año anterior.

CELESTINO ARANGO C.

ANEXO 6. INFORME CON SALVEDAD POR OMISION DEL ESTADO DE
CAMBIOS EN LA SITUACION FINANCIERA.

Febrero 15, 1.982

A los Accionistas y al Consejo de Administación
Compañía XYZ

Hemos examinado el balance general de la Compañía XYZ al 31 de diciembre de 1.981, y los correspondientes estados de ganancias y pérdidas, de utilidades retenidas y de cambios de situación financiera por el año terminado en esa fecha. Nuestro examen fue practicado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y por consiguiente, incluyó aquellas pruebas de los libros y documentos de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios según las circunstancias.

La Compañía omitió presentar el estado de cambios en la situación financiera por el año terminado el 31 de diciembre de 1.981. La presentación de tal estado que resumirá las actividades de los recursos e inversiones de la Compañía y de otros cambios en la situación financiera, con el fin de que los estados financieros no conduzcan a una presentación incompatible, es requerida por la opinión 19 de la Junta de Principios Contables del Instituto Americano de Contadores



Públicos.

En nuestra opinión, excepto que la omisión de un estado de cambios en la situación financiera conduce a una presentación incompleta en la forma como se explica en el párrafo anterior, los estados financieros arriba mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía XYZ al 31 de diciembre de 1.981, y los resultados de sus operaciones por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases uniformes con las del año anterior.

CELESTINO ARANGO C.

ANEXO 7. INFORME CON SALVEDAD CON MENCIÓN DE CAMBIO EN LOS
PRINCIPIOS CONTABLES DANDO EFECTO RETROACTIVO AL CAMBIO



Febrero 15, 1.981

A los Accionistas y al Consejo de Administración
Compañía XYZ

Hemos examinado el balance general de la Compañía XYZ al 31 de diciembre de 1.981, y los correspondientes estados de ganancias y pérdidas, de utilidades retenidas y de cambios en la situación financiera por el año terminado en esa fecha. Nuestro examen fue practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y, por consiguiente, incluyó aquellas pruebas de los libros y documentos de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios según las circunstancias.

En nuestra opinión, los estados financieros arriba mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía XYZ al 31 de diciembre de 1.981, y los resultados de sus operaciones y los cambios en la situación financiera por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases uniformes con las del año anterior, después de dar efecto retroactivo al cambio, con el cual concordamos,

en el método de contabilización de los contratos de construcción a largo plazo, en la forma descrita en la Nota X a los estados financieros.

CELESTINO ARANGO C.

ANEXO 8. INFORME CON SALVEDAD CON MENCIÓN DE CAMBIO EN LOS
PRINCIPIOS CONTABLES SIN DAR EFECTO RETROACTIVO AL CAMBIO.

Febrero 15, 1.982

A los Accionistas y al Consejo de Administración
Compañía XYZ

Hemos examinado el balance general de la Compañía XYZ al 31 de diciembre de 1.981, y los correspondientes estados de ganancias y pérdidas, de utilidades retenidas y de cambios de la situación financiera por el año terminado en esa fecha. Nuestro examen fue practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y, por consiguiente, incluyó aquellas pruebas de los libros y documentos de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios según las circunstancias.

En nuestra opinión, los estados financieros arriba mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía XYZ al 31 de diciembre de 1981, y los resultados de sus operaciones y los cambios en la situación financiera por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados los cuales, excepto por el cambio con el cual concordamos, en el sistema de calcular la depreciación en la forma descrita en la

Nota X a los estados financieros, han sido aplicados sobre bases uniformes con las del año anterior.

CELESTINO ARANGO C.

ANEXO 9. INFORME CON SALVEDAD POR CAMBIO DE PRINCIPIOS CONTABLES EN DESACUERDO CON LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.

Febrero 15, 1.982

A los Accionistas y al Consejo de Administración
Compañía XYZ

Hemos examinado el balance general de la Compañía XYZ al 31 de diciembre de 1.981, y los correspondientes estados de ganancias y pérdidas, de utilidades retenidas y de cambios en la situación financiera por el año terminado en esa fecha. Nuestro examen fue practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y por consiguiente, incluyó aquellas pruebas de los libros de auditoría que consideramos necesarios según las circunstancias.

La Compañía inicialmente registró el valor de sus terrenos al costo de adquisición, los cuales fueron ajustados durante el año en base a estimaciones de su valor comercial. La diferencia entre el nuevo valor estimado y el costo inicial es de \$... fue registrada como un mayor valor patrimonial. En nuestra opinión, la nueva base de registro de los terrenos no está de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptadas.

En nuestra opinión, excepto por el cambio de registrar los terrenos por un valor estimado en la forma descrita en el párrafo anterior, los estados financieros arriba mencionados presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía XYZ al 31 de diciembre de 1.981, y los resultados de sus operaciones y los cambios en la situación financiera por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases uniformes con las del año anterior.

CELESTINO ARANGO C.

ANEXO 10. INFORME CON SALVEDAD POR CAMBIO DE
CONTABLES SIN JUSTIFICACION DE LA GERENCIA



Febrero 15, 1.982

A los Accionistas y al Consejo de Administración
Compañía XYZ

Hemos examinado el balance general de la Compañía XYZ al 31 de diciembre de 1.981, y los correspondientes estados de ganancias y pérdidas, de utilidades retenidas y de cambios en la situación financiera por el año terminado en esa fecha. Nuestro examen fue practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y por consiguiente incluyó aquellas pruebas de los libros y documentos de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios según las circunstancias.

Como se menciona en la Nota X a los estados financieros, la Compañía venía registrando los inventarios utilizando el método del promedio (descripción breve del método que se venía utilizando) sin embargo, durante el año la Compañía adoptó el método (descripción breve del nuevo método adoptado), el cual no tuvo efecto significativo sobre la situación financiera de la Compañía al 31 de diciembre de 1.981, los resultados de sus operaciones y los cambios en la situa

ción financiera por el año terminado en esa fecha. Aunque el uso del nuevo método adoptado está de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, en nuestra opinión la Compañía no ha suministrado una justificación razonable para hacer el cambio, en la forma requerida por la opinión 20 de la Junta de Principios Contables del Instituto Americano de Contadores Públicos.

En nuestra opinión, excepto por el cambio de los principios contables descrito en el párrafo anterior, los estados financieros arriba mencionados presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía XYZ de diciembre de 1.981, los resultados de sus operaciones y los cambios en la situación financiera por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases uniformes con las del año anterior.

CELESTINO ARANGO C.

ANEXO 11. INFORME CON OPINION ADVERSA

Febrero 15, 1.982

A los Accionistas y al Consejo de Administración
Compañía XYZ

Hemos examinado el balance general de la Compañía XYZ al 31 de diciembre de 1.981, y los correspondientes estados de ganancias y pérdidas, de utilidades retenidas y de cambios en la situación financiera por el año terminado en esa fecha. Nuestro examen fue practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y, por consiguiente, incluyó aquellas pruebas de los libros y documentos de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios según las circunstancias.

No se tiene una provisión para el pasivo por garantía de productos vendidos. Se estima que dicho pasivo era de aproximadamente \$ 1'800.000 al 31 de diciembre de 1.981 y \$ 1'300.000 al finalizar el año anterior, después de considerar el correspondiente impuesto sobre la renta. Si se hubieran registrado dichas provisiones, la utilidad neta del año de 1.981 y las utilidades retenidas al 31 de diciembre de 1.981 se hubieran reducido en aproximadamente \$ 500.000 y \$ 1'800.000, respectivamente.

En nuestra opinión, a causa del efecto del asunto mencionado en el párrafo anterior, los estados arriba mencionados no presentan razonablemente, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, la situación financiera de la Compañía XYZ al 31 de diciembre de 1.981, o los resultados de sus operaciones y cambios en su situación por el año terminado en esa fecha.

CELESTINO ARANGO C.

ANEXD 12. INFORME CDN DENEGACION DE OPINION



Febrero 15, 1.982

A los Accionistas y al Consejo de Administración
Compañía XYZ

Hemos examinado el balance general de la Compañía XYZ al 31 de diciembre de 1.981, y los correspondientes estados de ganancias y pérdidas, de utilidades retenidas y de cambios en la situación financiera por el año terminado en esa fecha. Excepto por lo mencionado siguiente, nuestro examen fue practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y por consiguiente, incluyó aquellas pruebas de los libros y documentos de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios según las circunstancias.

La Compañía no practicó un inventario de las mercancías que se muestran en el balance general adjunto por \$... al 31 de diciembre de 1.981; además, no se encuentra evidencia disponible que demuestre el costo de las propiedades y equipos adquiridos con anterioridad al 31 de diciembre de 1.981 por la suma de \$.... Los registros contables de la Compañía no permiten aplicar procedimientos alternativos adecuados respecto de las cantidades incluídas en los inventarios o del

costo de las propiedades y equipo.

Teniendo en cuenta la importancia del valor de los inventarios y de las propiedades y equipos en el balance general adjunto al 31 de diciembre de 1.981; que la Compañía no practicó un inventario físico y no pudimos aplicar procedimientos alternativos adecuados respecto de los inventarios y del costo de las propiedades y equipo, como se describe en el párrafo anterior, es nuestra opinión que el alcance de nuestro trabajo no fue lo suficientemente amplio para permitirnos expresar, y no expresamos una opinión sobre los estados financieros arriba mencioandos.

CELESTINO ARANGO C.

ANEXO 13. RESUMEN DE POLITICAS CONTABLES IMPORTANTES.

Los siguientes principios y prácticas contables de la Compañía XYZ se describen con el objetivo de facilitar el entendimiento de los datos presentados en los estados financieros.

- Cambio extranjero

Todas las transacciones y saldos en moneda extranjera se convierten a pesos colombianos a las tasas de cambio oficiales aplicables

- Inventarios

Los inventarios están valorizados al precio más bajo entre el costo promedio y el valor de mercado.

- Inversiones

Las inversiones están mostradas al costo, el cual es menor que el valor de mercado.

- Propiedades, planta y equipo de depreciación

Las propiedades, plantas y equipo están registradas al costo. Los gastos por mantenimiento y reparaciones se cargan

a costos y gastos.

Las mejoras y adiciones que prolongan la vida útil de los activos se capitalizan.

La depreciación se calcula por el método de línea recta sobre el costo de los activos a las siguientes tasas anuales de depreciación.

Edificios	4.5%
Maquinaria y equipo	8.3%
Muebles y enseres	6.6%
Vehículos	15.0%

- Ganancia por acción

La ganancia por acción está calculada de acuerdo con el promedio de acciones en circulación durante el año.

- Pensiones de jubilación

El pasivo por pensiones de jubilación se determina por medio de estudios actuariales, tal como se explica en nota

. La amortización del costo de servicios pasados y los pagos durante el año se cargan a resultados de acuerdo con disposiciones legales.

ANEXO 14. IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El pasivo estimado por el impuesto sobre la renta al 31 de diciembre comprendía:

	19 x 1	19 x 2
Provisión estimada para el año		
Menos pagos anticipados.	4.393.330	5.257.193
	11.094.610	937.114
Pago en exceso por el año 1.982, aplicables a futuros impuestos	(359.230)	(359.230)
Saldos disponibles para años anteriores	4.276.468	828.756
	\$ 15.011.848	\$ 1.406.640

ANEXO 15. INFORME DEL REVISOR FISCAL

Señores
ASAMBLEA GENERAL DE ACCIONISTAS
Compañía XYZ
Ciudad

Apreciados Señores:

Dando cumplimiento a disposiciones de ley, informo a Uds., respecto al ejercicio terminado a diciembre 31 de 1981. Basado en el alcance mi examen, conceptué que la compañía ha seguido las medidas adecuadas de control interno y ha llevado su contabilidad conforme a las normas legales y a la técnica contable; las operaciones registradas en sus libros y los actos de los administradores se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la asamblea general de accionistas y de la junta directiva. La correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas y de registros de acciones se llevan y se conservan debidamente.

De los señores Accionistas,

CELESTINO ARANGO CANDO
Revisor Fiscal
Matrícula N°