

LA RESPONSABILIDAD DEL REVISOR FISCAL

RAFAEL E. BALLESTEROS TOLOZA

IRMA GARCIA GUTIERREZ

NDE DURAN LEON

UNIVERSIDAD SANTO TOMAS DE AQUINO

FACULTAD CONTADURIA PUBLICA

BUCARAMANGA

1994

LA RESPONSABILIDAD DEL REVISOR FISCAL

RAFAEL E. BALLESTEROS TOLOZA

IRMA GARCIA GUTIERREZ

NOE DURAN LEON

Proyecto para optar el título
de Contador Público

Director

OSCAR HORACIO TORRES
Contador Público

UNIVERSIDAD SANTO TOMAS DE AQUINO
FACULTAD CONTADURIA PUBLICA
BUCARAMANGA

. 1994

NOTA DE ACEPTACION

El proyecto de grado
titulado " La
Responsabilidad del
Revisor Fiscal" como
requisito para optar
el titulo de Contador
Público, mereció la
calificación de:

MERITORIA

JURADO

MERITORIA

JURADO

Bucaramanga, Septiembre de 1.994

CONTENIDO

	Pág.
INTRODUCCION	
1. MARCO DE REFERENCIA	7
1.1 ENFOQUE LEGAL	7
1.1.1 Reseña histórica.	7
1.1.1.1 Código de 1.869.	8
1.1.1.2 Ley 58 de 1.931	9
1.1.1.3. Ley 73 de 1.935	9
1.1.1.4 Decreto 2521 de 1.950	11
1.1.1.6 Proyecto de 1.971	14
1.2. ENFOQUE OPERATIVO	15
2. LA RESPONSABILIDAD PENAL	20
2.1 GENERALIDADES	20
2.1.1 Hecho punible.	23
2.1.1.1 Tipicidad.	25
2.1.1.2 Antijuridicidad.	27
2.1.1.3 Culpabilidad	28

2.2 RESPONSABILIDADES ASUMIDAS POR EL REVISOR FISCAL DE ACUERDO AL CODIGO DE COMERCIO	
2.2.1 Generalidades	30
2.2.1.1 Artículo 62	31
2.2.1.2 ART. 157	35
2.2.1.3 Artículo 212.	39
2.2.1.4 Artículo 214	40
2.2.1.5 Artículo 293.	45
2.2.1.6 Artículo 395.	49
3. RESPONSABILIDAD CIVIL	51
3.1 GENERALIDADES	51
3.1.1 Clasificación de los contratos	52
3.1.2 Concepto de Obligación.	55
3.1.3 Elementos de la obligación.	55
3.1.4 Fuentes de las Obligaciones.	56
3.1.5 División de las obligaciones.	58
3.1.5.1 Obligaciones sujetas a modalidades	58
3.1.5.2 Obligaciones en especie o cuerpo cierto	63
3.1.6 Formas de prueba de las obligaciones.	64
3.1.6.1 Elementos de una prueba	64
3.1.6.2 Formas de probar las obligaciones.	66
3.1.6.3 Forma de extinguirse las obligaciones	66
3.2. RESPONSABILIDADES CIVILES ASUMIDAS POR EL REVISOR FISCAL DE ACUERDO AL CODIGO DE COMERCIO	68
3.2.1. Generalidades.	68

	Pág.
3.2.1.1 Artículo 207	71
3.2.1.2 Artículo 210.	85
4.RESponsABILIDAD DISCIPLINARIA	88
4.1. GENERALIDADES	88
4.1.1 Artículo 23.	93
4.1.2 Artículo 25.	94
4.1.3 Artículo 26.	95
4.1.4 Artículo 27.	95
4.1.5 Artículo 28	95
4.1.6 Artículo 215	97
4.1.7 Artículo 216	98
4.1.8 Artículo 217	99
5. CONCLUSION	107
REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS	109

INTRODUCCION

La revisoria fiscal en Colombia es una institucion legal, la cual basa su desarrollo principal en el marco conceptual descrito a partir del articulo 203 hasta el 217 del codigo de comercio.

La revisoria fiscal esta estructurada con el animo de ofrecer a los propietarios de las empresas, herramientas de manejo que les de seguridad, sobre la forma como los administradores se deben someter a las normas legales y estatutarias, a la conservacion no solamente de los activos sociales, sino de la fidelidad de los mismos estados financieros.

Tambien permitiendo al estado con este entorno normativo y conceptual, advertir de la importancia de la revisoria fiscal, apoyandose especificamente en lo expresado en el paragrafo segundo del articulo 13 de la ley 43 de 1990, donde se manifiestan parametros de la obligatoriedad

sobre la presencia del revisor fiscal.

Para una mejor interpretación de la investigación, se hace necesario ofrecer un marco conceptual que ubique al lector hacia un mejor entendimiento acerca de la forma como se tipifican los hechos punibles.

Es importante resaltar que para el buen desempeño de las funciones que el legislador le ha encomendado al revisor fiscal, este debe tener una activa participación en las operaciones ejecutadas por los administradores de la compañía tal y como se desprende del numeral 4, artículo 207 del código de comercio, donde se le faculta para impartir las instrucciones que considere necesarias, sin convertirse en coadministrador, dado que no tomará participación en aquellas funciones que atañen directamente a la administración de la sociedad tales como: organización del departamento de contabilidad, asignación de funciones al personal etc, pues es claro advertir que estas rebasan la autorización que le confiere la citada norma.

El objetivo general de este trabajo investigativo, consiste en presentar una concepción clara de la responsabilidad que asume el contador público, en su desempeño como revisor fiscal/al amparo del artículo 203

al 217 del código de comercio.

La metodología para el desarrollo de este trabajo se hace en forma dinámica, permitiendo ofrecer al lector, herramientas con información científica, en cuanto al "que hacer" del papel del revisor fiscal.

De acuerdo con los objetivos específicos expuestos en el anteproyecto se presenta la siguiente relación de los capítulos: en el primer capítulo se muestra todo el marco de referencia o fundamentación teórica proyectada a través del enfoque legal donde se ubica toda la reseña histórica (código, leyes, decretos y proyectos) y el enfoque operativo.

En el segundo capítulo se presenta la fundamentación teórica sobre la responsabilidad penal, en lo que respecta a la parte conceptual propia de la rama legislativa, con el fin de ofrecerle al lector información que le permita un mayor entendimiento sobre la normatividad y los casos en que la conducta del revisor fiscal se ve comprometida en delitos, ya sea internamente o por desconocimiento de los actos ejecutados por los encargados de la administración de la compañía, que en determinado momento pueden estar fuera del límite legal; de ahí que el revisor fiscal ejecute su

trabajo profesionalmente, ejerciendo un control permanente, oportuno e independiente, abarcando la totalidad de las operaciones de la compañía, para que le permita certificar que los actos de los administradores se ajustan a las leyes, estatutos y decisiones de los máximos órganos sociales.

En el tercer capítulo se orienta el trabajo hacia la responsabilidad civil. En cuanto a este aspecto la revisoría fiscal, como todas las instituciones de origen legal, tienen funciones específicas que cumplir y el no ejecutarlas a cabalidad le pueden comprometer su responsabilidad en acciones civiles, ya que la ley es muy estricta en el sentido, que cuando un individuo cause daño a otro, es obligado a indemnizar los daños causados.

El revisor fiscal en el desempeño de sus funciones debe ejercer una actividad profesional, integral, permanente, independiente y preventiva, procurando con esto que los actos de los administradores se ajusten a las leyes, estatutos y decisiones de los máximos órganos sociales y de esta forma poder garantizar la fidelidad de la información contable y financiera que estos suministren a los socios, al estado y comunidad en general sobre su gestión ejecutada.

En lo relacionado a las sanciones disciplinarias, en el cuarto capítulo, se habla sobre la responsabilidad disciplinaria donde se encuentra como primer antecedente las señaladas en su momento por la ley 58 de 1.931, la cual previó en su artículo 26 para el revisor fiscal la incompatibilidad para ejercer su cargo con cualquier otro empleo en la sociedad.

Por último se trabaja el capítulo correspondiente a las conclusiones donde se recapituló todo lo que el grupo de trabajo consideró de relevancia en la investigación.

En las reglamentaciones de la profesión del Contador Público efectuadas mediante el decreto 2373 de 1.956 y la ley 145 de 1.960, se exigió la calidad de profesional en Contaduría Pública para desempeñar el cargo de revisor fiscal. Con la expedición del actual código de comercio se reguló la institución de la revisoría fiscal para las sociedades comerciales, destacando en el artículo 205, una serie de prohibiciones que el revisor fiscal debe cumplir a cabalidad, so pena de hacerse acreedor de las sanciones disciplinarias inherentes al cargo.

Finalmente el 13 de Diciembre de 1.990 se expide la ley 43 en la cual se adiciona la ley 145 de 1.960 reglamentaria de la profesión del Contador Público, en la

cual se fijan las prohibiciones y sanciones que se le pueden ejecutar al Contador Público en el desempeño de la revisoría fiscal.

1. MARCO DE REFERENCIA

1.1 ENFOQUE LEGAL

1.1.1 Reseña histórica.

A principios del siglo pasado, la información sobre legislación Colombiana en materia de revisoría fiscal era muy escasa, debido al poco esfuerzo del estado por las actividades mercantiles, ya que canalizaba todo su interés en resolver los conflictos de tipo socio-políticos comunes en esa época.

El esfuerzo tanto intelectual como económico para resolver esta índole de problemas, hizo que el estado se viera en la necesidad de establecer nuevos tributos, con un mayor control de los ya existentes, conllevándolo a un despertar por parte del legislador en lo que respecta al área tributaria, trayendo con sígo una intervención estatal encaminada a controlar la forma como las sociedades mercantiles presentaban al Estado el pago de

impuestos propios de su actividad. El interés del gobierno cada vez mayor por conocer las operaciones de la compañías, lo llevó a crear mayores controles sobre las operaciones de estas, y así poder exigir el pago de los tributos, creando como ente fiscalizador la figura de la revisoría fiscal.

1.1.1.1 Código de 1.869.

Lo expuesto en este código se convierte en el primer antecedente de la revisoría fiscal, en donde se le establece al comisario de cuentas, la obligación de velar porque los actos de los administradores se ajusten a la ley y a las decisiones de los máximos órganos sociales; caso contrario lo faculta para que informe a las entidades estatales las irregularidades que detecte.

Atreves de este código, y en su artículo 562 y del 620 al 623, se presenta también otra forma de fiscalización a través del sistema de autovigilancia, al autorizarse la creación de juntas de vigilancia cuyos miembros eran nombrados para inspeccionar e informar a la asamblea, durante un tiempo determinado sobre las operaciones ejecutadas por los administradores.

La junta de vigilancia no era un órgano de

administración, ni debía responder solidariamente de los actos ejecutados por la compañía, cuando esta hubiese permitido a sabiendas inexactitudes graves que perjudiquen a la sociedad y a terceros o cuando con conocimiento de causa se permitiera que se distribuyeran dividendos no justificados. sin embargo este sistema confundía la responsabilidad de la administración social con la propia del revisor fiscal como vigilante de dicha administración.

1.1.1.2 Ley 58 de 1.931.

Los primeros intentos de control a través de la revisoría fiscal se manifiesta en los artículos 26-40-41 de esta Ley, estableciéndose en ello una responsabilidad solidaria de los administradores y revisores fiscales en cuanto a los perjuicios que llegaren a causar a la sociedad y a terceros, por culpa, dolo, o negligencia en el cumplimiento de sus funciones.

1.1.1.3. Ley 73 de 1.935.

Las sociedades anónimas, siendo un tipo de compañía comercial abierta a la vinculación de numerosos inversionistas de capital, han merecido un cuidado especial por parte del Estado. Con el propósito de

proteger a los accionistas y a terceros el estado establece en el artículo 6 de esta Ley que: toda sociedad anónima tendrá necesariamente un revisor fiscal con las siguientes funciones:

- Examinar todas las operaciones, inventarios, actas, libros, correspondencia, y comprobantes de las cuentas de la compañía.
- 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 esta tenga bajo su custodia.
- Examinar los balances y demás cuentas de la compañía
- Cerciorarse de que las operaciones que se ejecuten por cuenta de la compañía, estén conforme con los estatutos y las disposiciones de la asamblea general y junta directiva.
- Dar oportuna cuenta por escrito a la Asamblea General de Accionistas, Junta Directiva y el gerente, según el caso de las irregularidades que note en los actos ejecutados por la compañía.
- Autorizar con su firma los balances mensuales y semestrales
- Las demás que le imponga la Asamblea General de Accionistas con las señaladas en los apartes anteriores¹.

¹ PODER EJECUTIVO, Bogotá, Diciembre 18 de 1935, Diario Oficial 23075, p. 2

1.1.1.4 Decreto 2521 de 1.950.

En el artículo 221 de este decreto se disponía que:

Los miembros de la administración y los revisores fiscales son solidariamente responsables para con la sociedad de los daños que le causen por negligencia en el cumplimiento de sus deberes o violación de ellos. De la misma manera, serán solidariamente responsables para con cada uno de los accionistas y acreedores de la sociedad de todos los daños que le causen por faltar voluntariamente a los deberes que les impone su cargo².

En el artículo 138 de este mismo decreto, se le asigna al revisor fiscal la función de autorizar los balances declarando si las cifras han sido tomadas fielmente de los libros y si las operaciones registradas se ajustan a los mandatos legales, exigiéndole de esta forma al revisor fiscal una mayor preparación que le permita cumplir a cabalidad con lo establecido en el marco normativo vigente.

Se aprecia el interés del Estado por lograr el desempeño legal de los revisores fiscales, haciéndolos responsables junto con la administración de los actos en que se vea afectada la sociedad por negligencia en el desempeño de sus funciones.

² Ministerio de Comercio, Industria Bogotá Julio 27 de 1950, diario oficial # 27383, Imprenta Nacional. p. 2

El estado a través de la superintendencia de sociedades vigila la labor del revisor fiscal y a su vez las operaciones sociales, obligando a que el revisor fiscal preste mayor atención a las disposiciones que se impartan.

1.1.1.5 El proyecto de 1.958.

Los principales aspectos tratados en este proyecto fueron los siguientes:

- La Revisoría Fiscal plural.

En este proyecto se previó la posibilidad que la revisoría fiscal fuera desempeñada por varias personas a la vez, con el ejercicio de funciones independientes, salvo en la autorización de los balances y en la rendición de informes a la asamblea. Las funciones a desempeñarse debían estar de conformidad con la decisión de la mayoría numérica de los mismos cuando fuesen más de dos.

Con el ánimo de evitar el desempeño deshonesto e inconcluso en determinadas áreas del revisor fiscal, se dispuso también que el cargo fuera ejecutado por profesionales de distintas ramas en donde cada una

estuviera capacitada para dictaminar con propiedad.

Los revisores fiscales debían ser siempre personas naturales que reuniesen las condiciones realmente requeridas para el ejercicio de tal cargo. Aquí queda plasmado el poder de los legisladores, al establecer que una persona natural se hiciera responsable por los actos propios del ejercicio fiscalizador.

También en este proyecto se faculta al revisor fiscal para impartir las instrucciones necesarias en el cuidado de la contabilidad, actas de la asamblea y junta de socios, estableciendo un control permanente de los valores sociales que le permitan al revisor fiscal lograr la idoneidad necesaria, para el cumplimiento de sus funciones durante el ejercicio.

El revisor fiscal que a sabiendas autorizara balances con inexactitudes graves, o que presentase dichas inexactitudes en el informe rendido a la asamblea, sería sancionado por el delito de falsedad de documento.

Con esta medida el gobierno ejercía poder coercitivo hacia el revisor fiscal, el cual asumiría las consecuencias y repercusiones futuras al no ejecutar sus funciones a cabalidad.

1.1.1.6 Proyecto de 1.971.

Este proyecto fue presentado por Humberto Meza, Luis Carlos Neira, Gabino Pinzón y León Possé.

Acá se muestra la revisoría fiscal como una intervención del Estado estableciendo su obligatoriedad tanto para las sociedades anónimas y sucursales de sociedades domiciliadas en el exterior, como para las sociedades Ltda, y comandita por acciones que se encontrasen dentro de las normas establecidas por la ley.

En este proyecto se permitió el ejercicio de la revisoría fiscal con ayuda de los auxiliares bajo su dirección y responsabilidad, con el fin de lograr una cobertura total en el control de la sociedad, pues en la medida en que, los auxiliares se dediquen a las operaciones rutinarias, el revisor fiscal podrá destinar mas tiempo al control de los actos ejecutados por los administradores.

También se crean otras funciones aparte de las enumeradas en la normatividad enunciadas anterior a este proyecto, estas son:

- Colaborar con las entidades del Estado que ejercen el control y vigilancia de la compañía, rendirles los informes y suministrarle los datos aque hubiere lugar o le fueren solicitados.

- Verificar por lo menos una vez al año la existencia, valorización de cada uno de los activos fijos y pasivos de la compañía, mediante la inspección física de los bienes o por cualquier otro sistema de acuerdo a la técnica de interventoría de cuentas.

Esta función de verificación de los activos de la compañía se da a raíz del interés del Estado por constatar que la información presentada en los estados financieros sea real.

- Se facultó al revisor fiscal para convocar a la asamblea o junta de socios a reuniones extraordinarias cuando lo considere conveniente. Esta norma permitiría la efectividad en el cumplimiento de las funciones asignadas.

- Los revisores fiscales de las matrices quedan facultados para exigir a los revisores fiscales de las subordinadas los datos e informaciones necesarias para el cabal cumplimiento de sus funciones².

1.2. ENFOQUE OPERATIVO

Teniendo en cuenta el marco establecido en el código de comercio a partir del artículo 207 hasta el 209, se puede analizar lo siguiente:

- El informe que el revisor fiscal entrega a la Asamblea General de accionistas o a la junta de socios según el caso o a los órganos de vigilancia estatal cuando le sean requeridos, tienen que ver con los estados financieros y

² Revista de derecho mercantil # 2, Abril de 1963 Bogotá, p. 320

con los actos de los administradores.

-El informe presentado por el revisor fiscal debe llevar los datos necesarios que le permita a quien lo recibe evaluar si realmente está cumpliendo con sus funciones de:

- Cerciorarse : esto significa tener conocimiento de los actos, operaciones y contratos significativos y demás actividades de los administradores de la compañía, para ejercer un control integral permanente y oportuno.

- Solicitar informes: es una función de medición que le permite al revisor fiscal determinar si los actos de los administradores se ajustan al marco normativo establecido.

- Practicar inspección: es una función permanente que procura un adecuado manejo y conservación de los bienes y valores sociales, como fundamento que son de la información que de ellos se deriva.

. Implica ver si aplicó los procedimientos aconsejados por la técnica de interventoría de cuentas, en aspectos como el funcionamiento normal de la sociedad, mediante los siguientes procedimientos:

. Velar por que se lleve regularmente la contabilidad de la sociedad, las actas de las reuniones de la asamblea y de la junta de socios. También porque se conserve debidamente la correspondencia de la sociedad lo mismo que los comprobantes de las cuentas.

. Colaborar con las entidades gubernamentales que ejercen la vigilancia de las compañías, rindiéndoles los informes a que haya lugar cuando estas lo soliciten.

. Convocar a la asamblea o junta de socios a reuniones extraordinarias cuando lo juzgue necesario.

. Dar Oportuna cuenta por escrito a la asamblea o junta de socios, a la junta directiva o al gerente según el caso, de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus operaciones.

. Hacer control Permanente sobre los valores sociales a través de las funciones de impartir instrucción , solicitar informes y practicar inspección.

. Impartir Instrucción técnica de carácter didáctico a la administración acerca de la forma como debe ser enfocado el control permanente de los bienes y valores sociales,

sus métodos, procedimientos y todo el conjunto de acciones tendiente a hacerlo adecuado y oportuno. Esta función se caracteriza por que:

- Presentar siempre por escrito, (el impartir instrucción), dirigiéndose al órgano societario que este en condiciones de adoptarlas, consultar la normatividad, necesidades y condiciones económicas de la sociedad.

En los estados financieros se debe aplicar las normas de auditoria generalmente aceptadas como son: normas personales, normas en cuanto a la ejecución del trabajo y normas en cuanto a la rendición del informe.

- . Opinar sobre la contabilidad, si esta se lleva conforme a las normas legales, técnica contable; si las operaciones registradas se ajustan a los estatutos y a las decisiones de los máximos órganos sociales.

- . Opinar sobre los estados financieros acerca de si las cifras han sido tomadas fielmente de los libros; si se presenta en forma fidedigna de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, y ver si la situación financiera y el resultado de las operaciones de la sociedad son objeto del informe.

.Expresar las salvedades que tenga sobre la fidelidad de los estados financieros. El revisor fiscal debe realizar su trabajo basado en la aplicación de las normas de auditoría generalmente aceptadas, evaluando el control interno existente, impartiendo instrucciones para que se implemente y se mantengan controles adecuados.

2. LA RESPONSABILIDAD PENAL

2.1 GENERALIDADES

Prender hoy por hoy, establecer responsabilidad penal a un individuo, resulta por decir lo menos, tarea bien compleja, puesto que la evolución de las ciencias penales exige rodear de todas las garantías legales y procesales los derechos mas preciados por el hombre, como son el de su integridad personal y el de su libertad.

La justicia penal es el fruto de una evolución de las costumbres, creencias y sentimientos de los pueblos frente al fenómeno del delito.

En los comienzos de la humanidad, no habia una ley penal propiamente dicha, pues solo se castigaban conductas que se consideraban atentatorias contra la integridad del individuo, de la colectividad o contra la divinidad; por estos tiempos se confundían los conceptos de pecado y delito, para aplicarles a unos y a otros castigos las mas

de las veces, de excesiva crueldad, impuestos en forma arbitraria por la autoridad de turno que bien podía ser militar, religiosa o política, sin que existiera un procedimiento preestablecido.

A medida que la humanidad fue evolucionando y la dignidad humana cobro todo su valor, se esbozaron los conceptos de ley, justicia, delito, pena, que culminaron con la revolución francesa y la declaración de los derechos del hombre; nació entonces toda una corriente de filósofos y juristas los cuales disciernen sobre la naturaleza del delito, del delincuente y sobre la pena misma, creándose escuelas de pensamiento en uno y otro sentido, dando origen a lo que se han dado en llamar escuelas penales.

Todo este desarrollo histórico trajo consigo el reconocimiento unánime en toda nación civilizada, de unos principios fundamentales sobre los que descansa la ley penal, verbigracia: principio de la legalidad, definido por el código penal en su artículo 1 como que:

" Nadie podrá ser condenado por un hecho que no este expresamente previsto como hecho punible por la ley penal vigente al tiempo en que se cometió, ni sometido a pena o medida de seguridad que no se encuentren establecidos en

ella⁴.

También revisten gran importancia los principios para la garantía de los derechos del individuo y de la sociedad, que se erigen como preceptos constitucionales en la casi totalidad de las constituciones del mundo. En la actualidad y gracias a esta evolución se tiene toda una teoría sobre el delito y su procedimiento, que sin duda marcan todos los parametros del derecho penal, consolidándose como la mayor de las garantías de los derechos individuales.

El desarrollo de estos dos elementos (delito y procedimiento) son en últimas los que permitirán pronunciarse acerca de si una persona es o no penalmente responsable; de ahí que mal podría hablarse de responsabilidad penal de un sujeto determinado sin que se aplique a su conducta la teoría general del delito, conforme al procedimiento penal establecido.

La responsabilidad penal tiene su origen en una conducta humana que la ley ha considerado como hecho punible. Haciéndose necesario tener claridad sobre aspectos muy específicos como:

⁴ Código Penal Legis p. 1.

2.1.1 Hecho punible.

"Gramaticalmente el hecho punible en si mismo, puede ser tomado como un acontecimiento, un suceder, una modificación del mundo exterior que obedece a una fuerza humana o natural²".

Para efectos penales este concepto tiene trascendencia en la medida de que sea o dependa de la voluntad humana; vale decir, que sea un acto, pues acto es todo hecho voluntario.

Para algunos de los actos o conductas humanas que bien puedan ser de acción u omisión, la ley les ha dado una sanción evitando con ello que se violen o se pongan en peligro intereses sociales, particulares o del Estado, facilitando o permitiendo con esto la convivencia social.

El hecho punible de conformidad con el artículo 18 del código de penal, se divide en delitos y contravenciones.

Delito es aquel comportamiento humano que a juicio del legislador, compromete las condiciones de existencia, conservación y desarrollo de la comunidad y exige como

² REYES ECHANDIA, Alfonso. La culpabilidad. Universidad Externado de Colombia, Bogotá. p. 34

sanción una pena criminal. En un plano estrictamente jurídico, debe entenderse por delito aquel comportamiento humano típicamente antijurídico y culpable, conminado con sanción penal⁶.

Contravención es aquel comportamiento humano, que a juicio del legislador produce un daño social de menor intensidad que el delito y por eso se conmina con sanciones generalmente leves. Por lo general las contravenciones están previstas en los códigos de policía⁷.

El código penal en su artículo segundo, pone de presente que para que una conducta sea punible, debe ser típica, antijurídica y culpable. Los conceptos de tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad son creaciones de la evolución que han tenido las ciencias penales, y que hoy se consideran elementos esenciales o mas bien elementos estructurales del hecho punible y que deben ir unidos y presentes en la conducta humana, pues faltando uno cualquiera de estos elementos estructurales esenciales o subjetivos como se les ha llamado, lleva a que la conducta no sea punible o no se integre o pierda todo su

⁶ REYES ECHANDIA, Alfonso. Diccionario de Derecho Penal. Universidad Externado de Colombia. p. 27 - 28

⁷ Ibid p. 6

carácter de ilicitud.

Los elementos estructurales del hecho punible se pueden describir así:

2.1.1.1 Tipicidad.

Es la adecuación y correspondencia inequívoca entre la conducta abstractamente descrita por La ley y la conducta que realiza el individuo.

La ley penal describe una conducta humana en forma abstracta, como aquella que esta prohibida u ordenada bajo la amenaza de una pena; esta abstracción del legislador sobre una conducta humana sancionable es lo que se conoce como de tipo penal.

Por su parte el hombre o sujeto activo realiza una conducta concreta, que si reproduce a plenitud la hipótesis o la abstracción legislativa o el tipo penal y si corresponde de manera inequívoca en cuanto a sus elementos, características y naturaleza, se habla de una conducta típica.

La tipicidad es entonces el primer paso que ha de dar el juzgador para determinar o no la responsabilidad penal de

un individuo en particular; ese ejercicio mental que busca encontrar total correspondencia entre la conducta cometida por la persona y la que en forma abstracta escribió el legislador, en el tipo penal es de gran trascendencia por cuanto, se sabe que por principio constitucional y legal nadie puede ser sometido a una pena que no corresponda a una conminación legal expresa anterior al hecho.

Gracias a la tipicidad, es posible diferenciar una figura delictiva de otra por semejante que parezca en los aspectos atinentes a sus elementos integradores, (sujeto, objeto, o conducta); a manera de ejemplo: Se dice que el peculado por apropiación y el hurto constituyen dos formas ilícitas de adquirir cosa ajena y que la ley las ha recogido en dos tipos penales, que en el ejercicio de la adecuación ,se encuentran claramente definidas.

Es peculado por apropiación si el sujeto activo es empleado oficial y es hurto cuando se hace a cualquier persona; en cuanto al objeto, el peculado por apropiación se comete contra bienes del Estado o de entidades estatales cuya custodia y administración se le haya confiado en el ejercicio de sus funciones; el hurto puede ser sobre cualquier objeto.

Con este ejemplo de tipicidad, se trata de resaltar la importancia que este ejercicio mental reviste para determinar a ciencia cierta, si una conducta es o no punible, o siendo punible en cual de los tipos penales semejantes se encasilla.

2.1.1.2 Antijuridicidad.

Se da, cuando el individuo realiza una acción que lesiona o pone en peligro el interés o bienestar social general o individual, sin que legitime la lesión, por haberse cometido bajo algunas de las causales de justificación establecidas por la ley, ya que cuando se vulnera un interés jurídicamente tutelado en circunstancias que se justifiquen con algunas de las llamadas causales de justificación, la agresión respectiva no puede ser calificada de antijurídica. Para Echandía las causales de justificación en el criterio antijurídico son:

- Estado de necesidad : Es una situación de peligro actual e inmediato para bienes jurídicamente protegidos que solo pueden ser evitados mediante la lesión de bienes también jurídicamente tutelados, pertenecientes a otra persona sin que esta lesión se haya causado intencionalmente o por imprudencia.
- Legítima defensa: El Hecho se justifica cuando se somete por la necesidad de defenderse o de defender a otro de una lesión actual e injusta contra la persona, su honor o sus bienes y siempre que la defensa sea proporcional a la agresión.

- Estricto cumplimiento de un deber: El hecho que se esta ejecutando debe ser de índole jurídico es decir impuesto por la ley.
- En legítimo ejercicio de un derecho, de una actividad lícita o de un cargo público.
- En cumplimiento de una orden de legítima autoridad competente con formalidades legales²⁸.

Al hablar de orden en sentido jurídico, debe existir una relación de jerarquía pública entre dos personas; así pues no puede considerarse como orden para efectos penales la que proviene del patrón hacia el subalterno porque esta no es pública sino privada, requisito indispensable para eliminar la antijuridicidad del hecho.

2.1.1.3 Culpabilidad.

Se le imputa al individuo que realiza una acción o hecho, el cual lo ejecuta libre y conscientemente a sabiendas que es típico y antijurídico, colocando, toda su voluntad y capacidad mental en realizar dicha acción; este comportamiento es netamente suyo, debiendo responder penalmente por él.

Existen diferentes formas de culpabilidad:

²⁸ REYES ECHANDIA, Alfonso. La antijuridicidad, 2ª Edición. Universidad Externado de Colombia, Bogotá. p. 42

-El dolo: Es la realización de un hecho punible en forma libre y consciente por un individuo.

-La culpa: Es la voluntad de la sola acción u omisión con la cual el sujeto ocasiona un evento de daño y peligro.

-Imprudencia: Es aquella actitud psíquica de quien no prevee el peligro o previéndolo no hace nada para evitarlo.

-Negligencia: Conducta en la cual aparece el olvido, la desatención o deficiencia en la ejecución de determinado hecho.

-Preterintención: La culpa es preterintencional, cuando su resultado, siendo previsible, excede la intención del agente.

-Impericia: Es la falta de habilidad o capacidad técnico profesional para el ejercicio de una actividad determinada.

Lo mismo que en la antijuridicidad, en la culpabilidad también hay causales de inculpabilidad, ya que el individuo actúa bajo circunstancias que la ley consagra como causales de inculpabilidad como son:

- Caso fortuito ó fuerza mayor: es aquel hecho imposible de evitar a un cuando interno o externo tal hecho sea previsible es decir, que este no fue resultado de operaciones psíquico e intelectivas creadas por su propia conciencia.
- Coacción ajena: se da cuando se emplea la fuerza física o psíquica sobre un individuo para que este realice una conducta de acción u omisión que voluntariamente el no quería realizar.
- Convicción errada e invencible: Quien obre con la convicción errada o invencible de que no ocurre en su acción u omisión algunas de las exigencias necesarias, para que el hecho corresponda a su descripción legal. Si el error proviene de culpa, el hecho será punible cuando la ley lo hubiere previsto como culposos⁷.

2.2 RESPONSABILIDADES ASUMIDAS POR EL REVISOR FISCAL DE ACUERDO AL CODIGO DE COMERCIO.

2.2.1 Generalidades.

La revisoría fiscal en Colombia, en estos momentos atraviesa por una etapa de crisis debido a la poca credibilidad de los socios de las entidades fiscalizadas, hacia los dictámenes o informes que emanan de los revisores fiscales, trayendo como consecuencia limitaciones que ellos mismos se han ido creando al ejercer solo en áreas específicas, la revisoría fiscal.

Es así como hoy por hoy se aprecia que la gran mayoría de

⁷ Ibid p. 6.

los revisores fiscales buscan la parte contable y financiera para desarrollar toda su actividad asimilando las normas de auditoría generalmente aceptadas, con las técnicas de interventoría de cuentas, olvidando o dejando a un lado el gran campo de acción que se deriva de la normatividad consignada en el código del comercio, conllevando a que se cometan graves irregularidades por parte de los administradores sin que el revisor fiscal se entere de estas, trayendo como consecuencia sanciones de tipo penal hacia el revisor fiscal.

Es claro que el buen nombre de la revisoría fiscal en cabeza de contadores públicos es responsabilidad de los profesionales que en esos momentos se encuentren desempeñando dichos cargos. Para ello, los revisores fiscales deben conocer las funciones que deben cumplir y en que casos por el mal desempeño de las mismas, se puede ver su responsabilidad comprometida en sanciones de tipo penal; algunos de estos casos se pueden observar en los siguientes artículos:

2.2.1.1 Artículo 62.

"El Revisor Fiscal, el contador o el tenedor de los libros regulados en este título que violen la reserva de los mismos, será sancionado con arreglo al código penal

en cuanto a la violación de secretos y correspondencia, sin perjuicio de las sanciones disciplinarias del caso¹⁰.

Este artículo hace referencia a la reserva que deben tener los revisores fiscales, sobre los secretos, correspondencia y los libros, que en otras palabras no es otra cosa que la contabilidad en sí de la compañía, de la cual hace parte lo contable, lo financiero y en sí, todos los actos que realiza la compañía fiscalizada.

Evidentemente que la responsabilidad penal que se le puede imputar al revisor fiscal por violar la reserva de los libros, secretos y correspondencia de una compañía se encuentra ya establecida en el código penal, descrita según el caso pertinente de violación:

El que en provecho propio o ajeno o con perjuicio de otro divulgue o emplee el contenido de un documento que deba permanecer en reserva, incurrirá en arresto de seis meses a dos años, siempre que el hecho no constituya delito sancionado con pena mayor¹¹.

Los revisores fiscales deben guardar la reserva que

¹⁰ Código de Cio. Art 62, Editorial Ecoe, 9ª Edición. p. 21

¹¹ Régimen Penal Colombiano, Legis S.A. Art 289, p. 125.

requieran los asuntos relacionados con su trabajo, en razón de su naturaleza o en virtud de instrucciones especiales, aun después de haber cesado en el cargo y sin perjuicio de la obligación de denunciar cualquier hecho delictuoso, de acuerdo al parágrafo segundo, del artículo 74 de la Constitución Nacional, donde se establece que el secreto profesional es inviolable; a su vez en el parágrafo segundo del artículo 15 de la misma a su tenor dice:

En la recolección, tratamiento y circulación de datos se respetaran la libertad y las demás garantías consagradas en la constitución. La correspondencia y demás formas de comunicación privada son inviolables. Solo puede ser interceptadas o registradas mediante orden judicial, en los casos y con las formalidades que establezca la ley¹².

Por lo tanto el revisor fiscal debe ser prudente al suministrar información confidencial; debe estar enterado a quien puede suministrar la información y en que circunstancias, para que después no se vea envuelto en casos de violación de la reserva de secretos y correspondencia de las compañías fiscalizadas.

El revisor fiscal evidentemente debe tener bien claro que a los únicos que les puede suministrar información sobre

¹² CONSTITUCION POLITICA DE COLOMBIA. Editorial Temis, Bogotá, 1992. p. 12

los actos y operaciones ejecutados por la compañía fiscalizada, son a los funcionarios de la rama jurisdiccional y ejecutiva del poder público, siempre y cuando estos lo hagan de oficio para los siguientes casos:

- Para la tasación de impuestos a fin de verificar la exactitud de las declaraciones.
- En la investigación de delitos conforme a las disposiciones del código de procedimiento penal.
- Para la vigilancia de los establecimientos de crédito, las sociedades mercantiles y las instituciones de utilidad común.
- En los procesos civiles conforme a las normas del código de procedimiento civil.
- Los tribunales o jueces civiles podrán ordenar, de oficio o a instancia de parte, la exhibición y examen general de los libros y actos de la compañía en casos de quiebra y de liquidación de sucesiones¹³.

El revisor fiscal debe tener en cuenta que los libros y actos a revisar son única y exclusivamente los relacionados en la controversia; esta revisión se practicará en las oficinas o establecimientos de la compañía y en presencia del representante legal de la misma.

¹³ Ibid p. 11

2.2.1.2 ART. 157.

Los administradores, Contadores y Revisores Fiscales que ordenen, toleren hagan o encubran falsedades contenidas en el balance, incurrirán en las sanciones previstas en el código penal para el delito de falsedad en documentos privados y responderán solidariamente de los perjuicios causados¹⁴.

Con referencia al término "ordenar" y si se ubica dentro de la revisoría fiscal, se observa que este no se ajusta, dado que la revisoría fiscal no es un ordenador en cuanto a la elaboración de estados financieros; esta función le corresponde a la gerencia o a la administración según las políticas de la empresa.

El siguiente término a analizar es el de "tolerar", el significado de este es: permitir tácitamente, no impedir una cosa. Si el revisor fiscal descubre que en los estados financieros se presentan irregularidades y no hace nada para evitarlas, esta tolerando una falsedad y por lo tanto debe ser sancionado como falsificador, ya que quien tolera es también autor del delito, porque el no evitarlo equivale a causarlo, ya que el hecho punible se puede realizar por acción o por omisión.

¹⁴ Código de Cio. Art 157, Editorial Ecoe, 98, Edición. p. 45

Debe tenerse en cuenta que la omisión es un concepto normativo; vale decir creado por la ley y sancionado no en cuanto que constituya una inercia, si no por los resultados que produce, encargándose la misma ley de decir cuando son punibles. De ahí que el concepto de omisión deba ser comparado con otros términos, en cuanto a sus efectos jurídicos, tales como omitir y tolerar ya que la ley hace estos dos términos equivalentes. El revisor fiscal al tolerar alteraciones en los balances, se hace acreedor a las sanciones establecidas en el código penal en cuanto a la falsedad en documentos privados, que a las luces del artículo 221 del código penal consagra:

"El que falsifique documento privado que pueda servir de prueba, incurrirá si lo usa en prisión de uno a seis años¹⁵".

La ley según se observa, ha creado dos tipos de actos: el de falsificación del documento privado y el de su posterior uso, de tal manera que sin la realización de ambas acciones sucesivamente ejecutadas, por el mismo agente, tal comportamiento no se adecuaría al tipo penal.

Fuede suceder desde luego, que quien habiendo dado

¹⁵ Régimen Penal Colombiano, Legis S.A. Op. cit p. 103.

comienzo a la falsificación de un documento privado para usarlo, sea sorprendido antes de consumir la falsedad o que cualquiera otra circunstancia ajena a su voluntad, le impida utilizar el documento falso como lo pretendía, en este caso no se tipificaría el delito de falsedad en documento pero sí daría lugar a otra figura jurídica denominada la tentativa.

La sola falsedad en documento privado o el mero uso del mismo no configuran de suyo delitos contra la fe pública; es entendido sin embargo, que cuando dos o más personas acuerdan inmutar la verdad de los documentos privados para usarlo, habrá coparticipación delictiva aunque materialmente unos ejecuten la acción falsearía y otros utilicen el documento que ellos alteraron.

El delito de falsedad en documento privado que pueda servir de prueba no requiere de parte del autor el ánimo de obtener ventaja lucrativa; basta que la alteración de la verdad documental y el empleo del documento falseado, vulneren el interés jurídico de la fe pública que el legislador ha querido tutelar, vulneración que surgirá del propio uso del documento falso.

Si se analiza el término de "hagan" del artículo 157 del código de comercio, como indicando con ello que el

revisor fiscal ejecute directamente la falsedad en el documento, o sea que altere por su cuenta los balances fiscalizados, se verá comprometida toda su responsabilidad, recayéndole las sanciones penales descritas en el artículo 221 del código penal, ya que se convierte en autor intelectual y material de la falsedad en el documento y por lo tanto no tiene ninguna alternativa de evadir la responsabilidad del hecho punible tipificado.

Otro término por analizar del artículo 157 del código del comercio es el de "encubrir", significa ocultar una cosa o no manifestarla. Cabe resaltar que así el revisor fiscal no haya participado en la ejecución del hecho delictuoso y sin concierto previo con los autores o partícipes del mismo, ayude o se preste para que se oculte el ilícito, se hace solidariamente responsable tanto penal como civil y disciplinariamente por estos actos.

La unidad que existe entre todas las ramas del derecho y según la cual lo que es ilícito para una de ellas lo es también para las otras, hace que el hecho de encubrir constituya una falsedad en documento privado, por lo que debe ser castigado de acuerdo a lo previsto en este mismo código.

2.2.1.3 Artículo 212.

El revisor fiscal que, a sabiendas, autorice balances con inexactitudes graves, o rinda a la asamblea o a la junta de socios informes con tales inexactitudes, incurrirá en las sanciones previstas en el código penal para la falsedad en documentos privados, mas la interdicción temporal o definitiva para ejercer el cargo de revisor fiscal¹⁴.

El código de comercio aquí establece en forma clara que el revisor fiscal incurrirá en el delito de falsedad en documento privado, cuando a sabiendas, autorice balances con su firma, que no reflejen la realidad contable y financiera o rinda a la asamblea o junta de socios informes con inexactitudes.

Además de las sanciones establecidas en el código penal, también habrá interdicción temporal o definitiva para quien ejerce el cargo como revisor fiscal.

El término "a sabiendas"; significa la existencia de una especial malicia en la acción, es decir, el conocimiento de su ilegalidad y la voluntad de llevarla a cabo.

Mas que a la ilegalidad del comportamiento, esta expresión se refiere al conocimiento de su inmoralidad;

¹⁴ Código de Cio. Art 212, Op cit p. 59

este artículo es importante porque además de señalar expresamente la sanción a que se expone el revisor fiscal al dejar pasar este tipo de irregularidad, resalta la especial diligencia con que debe obrar pues la responsabilidad que asume es de grandes proporciones, debido a los tantos campos de acción que debe cubrir el desempeño de su actividad fiscalizadora en la empresa.

Estos campos están dados en el hecho de fiscalizar actos de los administradores y decisiones de la asamblea y junta directiva para que se ajusten a las leyes, los estatutos y decisiones de los máximos órganos sociales, ya que los actos y decisiones que no se ajusten a las normas, debe impugnarlos de acuerdo a las facultades que le otorga el artículo 191 del código de comercio.

2.2.1.4 Artículo 214.

"El revisor fiscal deberá guardar completa reserva, sobre los actos de que tenga conocimiento en ejercicio de su cargo y solamente podrá comunicarlos o denunciarlos en la forma y casos previstos expresamente en las leyes¹⁷".

Este artículo es lo suficientemente claro al recalcar la completa reserva que deben guardar los revisores fiscales

¹⁷ Ibid p. 12

sobre los actos de que tengan conocimiento en el ejercicio de su cargo.

Como el revisor fiscal tiene acceso a toda la información privada y confidencial de la empresa, evidentemente debe ser un profesional muy reservado y prudente con las informaciones de las cuales ha tenido conocimiento. Cualquier imprudencia así no obre de mala fe puede comprometer su responsabilidad en casos penales, por violación de la reserva de la información.

El revisor fiscal debe tener bien definido en que circunstancias y a quienes es legal suministrar información confidencial de los actos y documentos de la empresa fiscalizada; también de los casos que la ley contempla como legales y los requisitos que ésta exige, para que las personas que están solicitando la información puedan tener acceso a ella.

Según el artículo 63 del código del comercio, establece que los funcionarios de la rama jurisdiccional y ejecutiva del poder público, solamente podrán ordenar de oficio la presentación o examen de los libros y papeles de los comerciantes en los siguientes casos:

- Para la tasación de los impuestos a fin de verificar las declaraciones.

- Para la vigilancia de los establecimientos de crédito, las sociedades mercantiles y las sociedades de utilidad común.

- En la investigación de delitos, conforme a las disposiciones del código de procedimiento penal.

- En los procesos civiles conforme a las normas de procedimiento civil¹⁰.

El artículo 64 del Código de Comercio establece que : En situaciones distintas de las contempladas en los artículos anteriores, solamente podrán ser examinados los libros y papeles de comercio, mediante exhibición ordenada por los tribunales o jueces; a petición de parte legítima en la exhibición y examen se limitará a los libros y papeles que se relacionen en la controversia.

La exhibición de los libros podrá solicitarse antes de ser iniciado el juicio, con el fin de preconstituir pruebas u ordenarlas dentro del proceso. El solicitante acreditará la calidad de comerciante de quien haya de exhibirlos.

Por otra parte la ley 57 /85 en su artículo 20 establece que: El carácter de reservado de un documento no será oponible a las autoridades que lo soliciten para el debido ejercicio de sus funciones. Corresponde a dichas

¹⁰ Ibid p. 10

autoridades asegurar la reserva de los documentos que se lleguen a conocer en desarrollo de lo prescrito en este artículo.

La ley 624 /89 en su artículo 585 establece que para los efectos de liquidación de los impuestos Nacionales, Departamentales o Municipales se puede intercambiar información con el Ministerio de Hacienda y la secretaria de Hacienda Departamentales y Municipales sobre los datos de los contribuyentes.

Para ese efecto, los Municipios también podrán solicitar a la Dirección General de Impuestos Nacionales, copia de las investigaciones existentes en materia de los impuestos sobre la Renta y sobre las Ventas, los cuales podrán servir como prueba, en lo pertinente, para la liquidación y cobro del impuesto de industria y comercio.

A su turno la Dirección General de Impuestos Nacionales, podrá solicitar a los Municipios, copias de las investigaciones existentes en materia del impuesto de industria y comercio, las cuales podrán servir como prueba, en lo pertinente, a la liquidación y cobro de los impuestos sobre la renta y sobre las ventas.

Los revisores fiscales deben tener en cuenta que de

acuerdo al parágrafo tercero del artículo 15 de la Constitución Nacional, el cual expresa que:

"Para efectos tributarios o judiciales y para los casos de inspección, vigilancia e interdicción del estado podrá exigirse la presentación de libros de contabilidad y demás documentos privados, en los términos que señale la ley¹⁷".

Se debe tener en cuenta el artículo 66 del código de comercio, el cual reza que:

El examen de los libros, se practicará en las oficinas o establecimiento del comerciante y en presencia de éste o del representante legal del mismo. El Juez o funcionario hará constar en el acta, los hechos y asientos verificados, además del estado general de la contabilidad y de los libros, con el fin de apreciar si se llevan conforme a la ley y en consecuencia, reconocerles o no el valor probatorio correspondiente²⁰.

El revisor fiscal que viole la reserva, secretos y correspondencia será castigado de acuerdo al artículo 289 de Código Penal, el que establece lo siguiente.

"El que en provecho propio o ajeno o con perjuicio de

¹⁷ Ibid. p. 12

²⁰ CÓDIGO DE COMERCIO. Editorial Ecoe, Bogotá, Colombia. p. 21

otro divulgue o emplee el contenido de un documento que deba permanecer en reserva, incurrirá en arresto de seis (6) meses a dos (2) años, siempre que el hecho no constituya delito sancionado con pena mayor²¹".

Por lo que se puede concluir, que el revisor fiscal debe ser muy prudente y señirse a cumplir estrictamente todas las funciones atinentes al cargo, (artículo 207 del código de comercio), para que no se vea comprometida su responsabilidad en casos penales, que lo pueden conllevar hasta la privación de su libertad, con consecuencias por demás graves para su reputación personal y evidentemente para la profesión de contaduría pública, en lo referente al campo de la Revisoría Fiscal.

2.2.1.5 Artículo 293.

Los administradores y funcionarios directivos, los Revisores Fiscales y los contadores que suministren datos a las autoridades, o expidan constancias y certificados discordantes con la realidad contable, serán sancionados en la forma prevista en el artículo 238 del código penal.

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

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

²¹ Ibid p. 11

Quienes aparezcan comprometidos en los hechos contemplados en este artículo, serán solidariamente responsables de los perjuicios por los asociados o por terceros²².

En este artículo se observa el interés por parte del legislador, de mantener la información lo mas diáfana posible con el fin de controlar en forma veraz la totalidad de las operaciones contables de las sociedades; también se resaltan las sanciones que para este tipo de delitos contempla el código penal "falsedad en documento privado", siendo este en caso de comprobarse plenamente, causal para ser privado de la libertad de uno (1) a seis (6) años según la gravedad del delito.

-Procedimiento de la tacha de falsedad: El revisor fiscal debe tener en cuenta, que al tenor del parágrafo primero del artículo 289 del código de procedimiento civil reza lo siguiente:

La parte contra quien se presente un documento público o privado, podrá tacharlo de falso en la contestación de la demanda, si se acompañó a esta y en los demás casos, dentro de los cinco días siguientes a la notificación del auto que ordene tenerlo como prueba, o al día siguiente al en que haya sido aportado en audiencia o en diligencia²³.

²² Código de Cio. Art 293, Op cit. p. 81

²³ CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL. Legis S.A. p. 250

El revisor fiscal debe tener bien definido que si el documento falseado perjudica a los asociados o a terceros, además de incurrir en el delito de falsedad en documento privado se hará acreedor a la sanción establecida en el artículo 240 del código penal que a su tenor dice:

"Exportación ficticia el que con el fin de obtener un provecho ilícito simule exportación, total o parcialmente, incurrirá en prisión de uno (1) a ocho (8) años y multa de cincuenta mil a cuatro millones de pesos²⁴".

Este artículo sanciona la falsedad en documento privado con prisión de (1) a (8) años y multa de cincuenta mil a cuatro millones de pesos, motivo por el cual el revisor fiscal debe prestar atención especial a todas y cada una de las funciones que le han sido establecidas ya sea en los estatutos o las que le ordena el código de Comercio con el propósito de no incurrir en cualquier irregularidad contable relacionada con la falsedad en documento privado, pues las consecuencias de tipo penal que esto implica son muy graves.

Según el artículo 238 del código penal

²⁴ Régimen Penal Colombiano, Op cit. p. 107

establece en lo referente a la violación de reserva industrial lo siguiente: "el que emplee, revele o divulgue descubrimiento, invención científica, proceso aplicación industrial, y que llegare a su conocimiento por razón de su cargo, oficio o profesión y que deban permanecer en reserva, incurrirá en prisión de uno (1) a cinco (5) años y multa de treinta mil a trescientos mil pesos²⁵."

La pena será de dieciocho (18) meses a seis (6) años de prisión y multa de cincuenta mil a quinientos mil pesos, si se obtiene provecho propio o de tercero.

"El que indebidamente conozca, copie u obtenga secreto relacionado con descubrimiento, invención científica, proceso o aplicación industrial incurrirá en prisión de uno (1) a cinco (5) Años y multa de treinta mil a trescientos mil pesos²⁶".

El revisor fiscal debe tener conocimiento de la totalidad de las operaciones tanto contables como operativas de la sociedad fiscalizada, esto en razón del cargo y por lo tanto debe tener completa reserva de los secretos que llegare a tener conocimiento pues su divulgación sin una justificación convincente, van de privación de la libertad de uno (1) a cinco (5) años así como sanción pecuniaria dependiendo de la gravedad del delito.

²⁵ REGIMEN PENAL COLOMBIANO. p. 106

²⁶ Ibid p. 25

Si se obtiene provecho propio o de tercero la pena será aun mas grave, por lo tanto la sanción será de dieciocho (18) meses a seis (6) años y por ende la sanción pecuniaria se incrementa también; aclara este artículo que habrá la misma sanción para el revisor fiscal que indebidamente copie u obtenga secreto relacionado con descubrimiento, invención científica y proceso o aplicación industrial.

2.2.1.6 Artículo 395.

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

La misma sanción se impondrá a los contadores que autoricen los balances que adolezcan de las inexactitudes indicadas en el inciso anterior²⁷.

La normatividad en este artículo asimila a falsedad en documento privado cuando se provoca la suscripción de acciones es decir se pretende incrementar la venta de las mismas, mostrando como accionista o como administradores a personas que no tienen esta calidad o cuando se

²⁷ Código de Cio. Art 395, Op cit. p. 102

publican irregularidades graves en los anexos a los correspondientes prospectos.

En cuanto a la otra expresión señalada, o sea la de que la acción punible debe tener como finalidad provocar la suscripción de acciones, es solo especie de licencia literaria del legislador, sin mayor transcendencia porque de todos modos, faltar a la verdad en relación a las personas asignándoles una calidad que no tienen como es la de accionistas, o publicar inexactitudes graves en los informes, constituye de falsedades punibles, es decir se sancionan aun cuando el legislador no les atribuya una intención específica y solo por ministerio de las normas generales sobre falsedad consagradas en el código penal ya que reúnen todas las características de ese delito pues sería conductas dolosas que recaen sobre un documento que puede servir de prueba.

3. RESPONSABILIDAD CIVIL

3.1 GENERALIDADES

La intención del presente capítulo es presentar información sobre la investigación de las disposiciones contenidas en el código civil en lo concerniente a obligaciones.

Para ello se hizo necesario estudiar sus clases, elementos, fuentes, prueba y forma de extinguirse, como también la teoría de los contratos, ya que desde el punto de vista práctico, un alto porcentaje de las actividades de los individuos, se orientan hacia el manejo de contratos y obligaciones.

El manejo de las obligaciones tiene una gran importancia debido a que se estudian los principios fundamentales que rigen todas las obligaciones en el derecho civil, como también todos los actos jurídicos porque las disposiciones que sobre obligaciones contiene el código

civil, no son solamente aplicables a las obligaciones que actualmente existen, si no que sirven para resolver todas las cuestiones de carácter jurídico que se puedan presentar con las nuevas obligaciones o actos jurídicos que puedan acontecer y que hagan necesario la evolución del derecho.

En materia de contratos, las leyes son supletorias de la voluntad de las partes, porque el principio que domina toda esta materia, es la libertad de contratar; solo en el silencio de las partes entra la ley a reglamentar lo que ellas no hicieron, es decir la ley no hace más que aplicar a cada caso concreto las reglas generales de la teoría de las obligaciones.

Los contratos, consisten en el acuerdo de voluntades de dos o más personas con la finalidad de crear una obligación, donde una de las partes queda ligada para con la otra a dar, hacer o no hacer una cosa. El consentimiento en los contratos debe ser unánime, es decir, que todos los que en él intervienen deben prestar su consentimiento.

3.1.1 Clasificación de los contratos.

Los contratos tienen varias clasificaciones; algunas de

ellas son:

- Contratos Unilaterales: Se dice que el contrato es unilateral cuando una de las partes se obliga para con la otra, es decir que la obligación solo se crea para una de las partes y no para las dos.

-Contratos Bilaterales: Esta clase de contratos si genera obligaciones reciprocas, para las dos partes, las cuales son de estricto cumplimiento.

- Contratos Onerosos: Es oneroso cuando cada una de las partes que interviene en el contrato se grava en beneficio de la otra, es decir impone un sacrificio a cada una de las partes para poder obtener lo que por medio del contrato se desea.

- Contratos Gratuitos: Se dan cuando estos solamente reportan beneficio o utilidad a uno de los contratantes, sin que la otra parte reporte ningún tipo de beneficio de dicho contrato.

- Contratos solemnes: En estos contratos no basta el simple consentimiento de las partes, es necesario además, el otorgamiento de la solemnidad respectiva, que consiste en la avalación del contrato por parte de una

autoridad competente.

- Contratos Reales: Se dan cuando las partes entregan la cosa a la cual se han obligado en el momento de suscribir dicho contrato; ejemplo en la compraventa se entrega la cosa que se vende.

_ Principales y accesorios; son principales cuando no necesitan de otros para subsistir. Son accesorios cuando necesitan de la existencia de un principal para subsistir.

-Nominados e Innominados: según lo que corresponda a lo reglamentado para la ley o que no pertenezca a ninguno de los contemplados en ella.

-De ejecución instantánea: se dan cuando las obligaciones y los derechos nacen al mismo tiempo, por ejemplo el Contrato de Compraventa se perfecciona cuando hay cumplimiento recíproco de las obligaciones.

-De ejecución sucesiva: se da cuando hay un desfase entre el nacimiento del derecho y de la obligación, ejemplo: el Contrato de Arrendamiento, el Contrato de Trabajo. Se caracterizan porque el desarrollo de las obligaciones son periódicas.

3.1.2 Concepto de Obligación.

Existen varios conceptos; entre ellos estan:

- Es un vínculo jurídico entre dos o más personas determinadas colocando a una de ellas en la necesidad de dar, hacer o no hacer una cosa respecto a otra.
- Vínculo o relación que se establece entre dos o más personas en virtud de la cual una de ellas limita su libertad en favor de la otra.
- Vínculo jurídico, abstracto, sancionado por la ley; se diferencia en lo moral. Este vínculo jurídico coloca a una persona en la necesidad de dar, hacer o no hacer alguna cosa para manifestar así que el deudor esta colocando en la imposibilidad absoluta de poder desligarse del vínculo por su exclusiva voluntad, mientras no cumpla lo debido.

3.1.3 Elementos de la obligación.

Los elementos constitutivos de la obligación se pueden resumir en tres:

- El acreedor: Es el sujeto activo de la obligación, el

que tiene la facultad de exigir algo de otra persona; para él, la obligación es un derecho por eso se puede decir que el acreedor es el titular del derecho o crédito.

- El deudor: Es el sujeto pasivo de la obligación o sea el que está obligado a dar, hacer o no hacer una cosa; es el individuo ligado a otro, es el que tiene su libertad limitada o restringida con respecto a otra persona, para él la obligación es una deuda.

- El objeto: Es aquello que el acreedor tiene derecho a exigir del deudor o es lo que el deudor debe dar, hacer o no hacer. Si el objeto de la obligación consiste en la realización de un hecho positivo, como dar o hacer algo, la cosa debida toma el nombre de prestación; si el objeto de la obligación consiste en la realización de un hecho negativo, la cosa debida toma el nombre de abstención.

3.1.4 Fuentes de las Obligaciones.

No hay efectos sin causa. Las fuentes son los hechos que generan o producen los antecedentes de donde emanan las obligaciones.

La clasificación de estas fuentes dependen del criterio

con que se mire la cuestión porque si se eleva a fuentes más remotas, no se encuentra otra que la ley, ya que toda obligación no tiene eficacia si no porque la ley se la reconoce o se la da, las clases de fuentes son:

-Acto jurídico: Es toda manifestación de voluntad tendientes a producir un efecto de derecho. El hecho jurídico puede ser de formación unilateral o formación plurilateral, según que en el intervenga una o varias personas.

Por razón de las obligaciones que generan pueden ser también tomados como unilateral o bilateral según que de él nazcan obligaciones para una de las personas que en el interviene o para ambas.

-El hecho ilícito: El hecho ilícito es una fuente de obligación en la cual se asienta la responsabilidad extracontractual, la cual apareja la obligación de indemnizar.

-Enriquecimiento sin causa: se da cuando se aumenta o se enriquece el patrimonio de una persona sin que haya una causa que justifique dicho acto. Actualmente se encuentra consagrado esto en el artículo 831 del código de comercio que a su tenor dice:

" Nadie podrá enriquecerse sin justa causa a expensas de otro²⁰.

- La ley: Si la obligación no nace de un acto jurídico, de un acto ilícito o de un enriquecimiento sin causa nace indefectiblemente de la ley.

-El contrato: Es el concurso real de las voluntades de dos o más personas encaminados a la creación de obligaciones.

3.1.5 División de las obligaciones.

Se pueden dividir en dos grandes grupos:

3.1.5.1 Obligaciones sujetas a modalidades. Se definen con las cláusulas particulares que pueden insertarse en una obligación para modificar sus efectos en cuanto a su existencia. Se trata de subordinar el efecto propio de la obligación y en general de un acto jurídico retardando el nacimiento de un derecho o extinguiendo el mismo.

Las modalidades que pueden afectar una obligación son tres:

²⁰ CÓDIGO DE COMERCIO. Editorial Ecoe, Bogotá, Colombia, 1990. p. 189

- La condición: Es un acontecimiento futuro e incierto del cual depende la existencia o resolución de un derecho.

- EL Plazo : Es la época fijada para el cumplimiento de la obligación o la extinción de un derecho.

- EL Modo: Tiene lugar cuando se da o se asigna algo a una persona para que lo tengan por suyo con la obligación de aplicarlo a un fin especial; es en realidad la obligación de aplicar la cosa objeto del vínculo jurídico a un fin determinado.

También las obligaciones sujetas a modalidades se clasifican en tres grupos a saber:

- Las obligaciones condicionales: estas dependen de una condición como su nombre lo indica; es un acontecimiento futuro que puede suceder o no; se puede definir también como aquella que depende de un acontecimiento futuro e incierto para su existencia. Se dice incierto debido a que no se tiene la certeza que ocurra el hecho de que depende su existencia.

Se habla de un acontecimiento futuro debido a que este debe realizarse con posterioridad a la estipulación de la

obligación, ya que jurídicamente no puede haber condición en caso de un hecho presente o pasado porque lo que caracteriza fundamentalmente la condición, es la incertidumbre.

Las condiciones de las obligaciones adquiridas en los contratos se pueden dar de diferentes maneras:

- Condiciones expresas y tácitas; la condición es expresa cuando las partes la estipulan o el testador la señala en términos explícitos. Es tácita, cuando se subentiende en una obligación sin necesidad de que las partes la estipulen.

- Condiciones positivas y negativas: La condición positiva consiste en la realización o verificación de un hecho ; La condición negativa consiste en la no realización de ese hecho.

- Condición potestativa: Es la que depende de la voluntad del deudor del acreedor o de la voluntad de ambos.

- Condiciones lícitas e ilícitas: La ley considera condiciones ilícitas las que contrarían los derechos fundamentales del individuo, considerándolas como no puestas o no escritas cuando estas se encuentran

consignadas en algún contrato; Las condiciones son lícitas cuando estas no son contrarias a las leyes, es decir que no vulneren los derechos del individuo jurídicamente tutelados.

- Obligaciones condicionales a plazo: Esta consiste en lapso de tiempo dentro del cual puede ejecutarse el derecho; se puede decir también que es un hecho futuro y cierto del cual depende la existencia o extinción de un derecho.

Se habla de un acontecimiento futuro porque esta condición debe realizarse con posterioridad a la celebración del contrato; se dice que es un hecho cierto porque no existen dudas acerca de la realización del mismo, es decir que en el momento de contratar se sabe que forzosa e inevitablemente esta condición se va a realizar.

Los plazos de las obligaciones se pueden dividir en legales, convencionales y judiciales:

- Obligaciones con plazos legales: Son muy poco frecuentes solo en uno que otro caso suele la ley señalar plazo para el ejercicio de ciertos derechos o para la extinción de determinados derechos.

- Obligaciones con plazo convencional: Este puede ser expreso o tácito; es expreso cuando resulta de una estipulación explícita y formal de los contratantes; es tácito cuando es indispensable para cumplir la obligación.

- Obligaciones con plazo judicial: Este es señalado por los jueces, quienes solo pueden señalar los plazos que se encuentran expresamente en la ley.

- Obligaciones modales: Son aquellas que se hallan sujetas a un modo que consiste en la aplicación de la cosa objeto de la obligación, a un fin especial como el de sujetarse a ciertas cargas o el de ejecutar ciertas obras. El modo por consiguiente no suspende la adquisición de la cosa asignada de manera que inmediatamente perfeccionado el contrato, el acreedor adquiere su derecho igual que el acreedor y en el ejercicio de ese derecho debe someterse a ciertas cargas o debe cumplir determinadas obras.

Entre el modo y la condición existen entonces diferencias fundamentales: la condición puede suspender la adquisición de un derecho dado en el caso que esta no se cumpla; en cambio el modo no suspende la adquisición del derecho si no que el derecho existe desde el primer

momento; el acreedor puede ejercerlo solo, que está obligado a cumplir el hecho en que consiste el modo; si el acreedor no cumple el modo el derecho no se extingue. Solamente el interesado en que el modo se realice puede exigir su cumplimiento o la correspondiente indemnización de los perjuicios.

3.1.5.2 Obligaciones en especie o cuerpo cierto.

El deseo del legislador es de que el deudor cumpla su obligación en los términos convenidos a fin de que pueda satisfacer al acreedor en la utilidad que este busca al contratar. Si bien el legislador exige que toda obligación debe tener un objeto determinado, sin embargo no exige que esto se haga en términos absolutos y precisos; al legislador le basta una determinación genérica que establezca el género y la cantidad. El género es el conjunto de individuos que reúne ciertas características generales y comunes.

El deudor debe entonces hacer todo lo necesario para que el cuerpo cierto no perezca, se deteriore o se destruya. Pero no le basta al deudor conservar la especie o cuerpo cierto hasta su entrega; debe emplear en la custodia el cuidado necesario a que está obligado según la naturaleza del contrato. Si el deudor no cumple esta obligación de

cuidar debidamente la cosa objeto del contrato y si esta a causa de ello perece o se destruye, se considera que el deudor ha violado esta obligación por lo que es evidente que este debe indemnizar perjuicios al acreedor.

3.1.6 Formas de prueba de las obligaciones.

Pocas materias tienen una importancia mayor en el derecho que la relacionada con la prueba de las obligaciones; de nada sirve tener un derecho si no se tienen los medios para acreditar su existencia. La prueba, son los medios de que puede valerse un individuo para confrontar o verificar un hecho; es por esto que se habla de la prueba testimonial, prueba instrumental etc.

3.1.6.1 Elementos de una prueba.

Es necesario dejar claro que lo único que se quiere probar son hechos jurídicos o materiales; se debe tener en cuenta que los hechos materiales son distintos de los jurídicos ya que los materiales pueden probarse por cualquier medio, mientras que para los hechos jurídicos se ha limitado por ley el empleo de los medios de prueba; por tal razón las leyes no se prueban, la ley se supone conocida de todos.

Existen sin embargo algunas excepciones por ejemplo cuando se invoca una costumbre en los casos en que la ley se remita a ellas, se debe probar los hechos constitutivos de la costumbre. Estos elementos son:

- Que la demostración se haga por los medios legales, los cuales deben hacerse valer en el tiempo y en la forma que determine la ley. los tribunales no pueden dar por establecido un hecho, si no es por medios legales; es por esto que aunque los jueces tengan la convicción absoluta de la exactitud del hecho, el juez no puede darlo por establecido ya que de acuerdo al artículo 167 del código de procedimiento civil, los jueces deben fallar conforme al mérito del proceso.

Esta razón de ser de la ley, pretende evitar que se cometan arbitrariedades por parte de los encargados de impartir justicia y con esto coloca a las partes en un perfecto estado de igualdad.

- Que el hecho demostrado sirva de fundamento a un derecho. Este último fundamento de la prueba busca que sea de tal naturaleza la prueba que una vez establecida, lleve al juez a la convicción del hecho que se esta probando y que sea el antecedente del cual se derivan los derechos alegados por las partes.

3.1.6.2 Formas de probar las obligaciones.

El juez puede adquirir el convencimiento de la verdad o falsedad de un hecho de tres maneras:

-A través de la inspección personal del juez, que consiste en la observación personal del lugar en que acontecieron los hechos con el fin de comprobar la veracidad o no de los mismos.

-A través de Pruebas por presunción, que se realizan por medio del raciocinio, es decir deduciendo de los hechos conocidos y probados en el juicio, el hecho desconocido que se trata de hallar.

-Por medio de Pruebas por declaraciones, son las que se obtienen de las partes y de terceros, las cuales se dan verbales o escritas y se pueden dar por testigos, confesión de parte, informe de peritos y en muchos casos los libros registrados del comerciante.

3.1.6.3 Forma de extinguirse las obligaciones.

Las obligaciones nacen, producen los efectos y finalmente dejan de existir por alguno de los medios que la ley denomina modos de extinguirse las obligaciones que son

los hechos que las hacen desaparecer, estas son:

- Por el mutuo consentimiento de las partes
- por el pago efectivo
- por la declaración de nulidad
- por la prescripción
- por la muerte del deudor o codeudor
- por la imposibilidad de ejecución
- Confusión
- Condonación
- Novación
- Prescripción liberatoria
- Compensación
- Revocación unilateral
- Revocación judicial
- La perención judicial
- La declaración judicial de simulación

"No todos los modos de extinguir las obligaciones producen la extinción de ella de la misma manera, porque mientras algunos suponen la realización de la prestación debida hay otros que imputan la inejecución de la obligación²⁷".

²⁷ OSPINA FERNANDEZ, Guillermo. Régimen General de las obligaciones. p. 238

3.2. RESPONSABILIDADES CIVILES ASUMIDAS POR EL REVISOR FISCAL DE ACUERDO AL CODIGO DE COMERCIO

3.2.1. Generalidades.

Si se efectúa un examen cuidadoso de las funciones asignadas a los revisores fiscales por el código de comercio en su capítulo VIII, se observa que para el buen desempeño de las funciones que el legislador le ha encomendado, el revisor fiscal debe tener una activa participación y verificación de los actos y operaciones ejecutados por la compañía, hecho que se aprecia en el artículo 207 numeral 6, donde lo facultan para impartir las instrucciones que considere pertinentes, para que los actos de los administradores se ajusten a la ley, estatutos y decisiones de los máximos órganos sociales.

Las funciones asignadas al revisor fiscal en el código de comercio y mas exactamente en su artículo 207, supone un análisis constante de las operaciones celebradas por los entes societarios, así como una asidua inspección sobre los bienes sociales, libros y documentos de comercio, con el fin de establecer si la contabilidad es llevada conforme a la ley.

Dichas funciones requieren entonces de una actuación

permanente de tal forma que garantice a los socios, al estado y terceros el ejercicio idóneo de la fiscalización encomendada al revisor fiscal.

El no cumplimiento de alguna de estas funciones le trae como consecuencia responsabilidades de tipo civil en favor del Estado, los socios y de terceros, pero entonces cabe la pregunta, hasta donde va la responsabilidad del revisor fiscal.

El revisor fiscal responde de los perjuicios que ocasione, al Estado, a los socios y a terceros por negligencia o dolo en el cumplimiento de sus funciones, cuando esto suceda en el lapso de su gestión, dado que los ocurridos luego de la culminación de esta le incumbe a quien asume en el futuro tal calidad.

Ahora surge otra pregunta a que periodo de tiempo corresponde el lapso de su gestión. De conformidad con el Código de Comercio en su artículo 206, deja bien claro el periodo o lapso de la gestión del revisor fiscal, la cual debe ser igual al periodo del mandato de la junta directiva. Podrá ser removido en cualquier tiempo con el voto de la mitad mas uno de las acciones presentes en la Asamblea general.

El revisor fiscal debe tener en cuenta que su nombre está inscrito en la cámara de comercio y que de conformidad con el código de comercio artículo 164, este establece que las personas inscritas en la cámara de comercio del domicilio social como representantes de una sociedad, así como sus revisores fiscales, conservarán tal carácter para todos los efectos legales, mientras no se cancele dicha inscripción mediante el registro de un nuevo nombramiento o elección.

Por lo expresado en este artículo, el revisor fiscal que sea separado del cargo en determinada compañía por cualquier circunstancia, debe estar pendiente que el nuevo nombre del revisor fiscal que ha sido nombrado o elegido en su reemplazo, sea inscrito en la cámara de comercio, ya que el artículo 164 del código de comercio, es muy explícito que si este registro no se hace, entonces el revisor fiscal anterior sigue conservando el carácter para todos los efectos legales, es decir que respondería ante el estado, los socios y terceros por los perjuicios que llegaren a ocasionar a estos por malos manejos de la compañía, ya que al no realizarse la inscripción en la cámara de comercio del nuevo, el lapso de gestión del anterior legalmente sigue vigente así ya no este prestando los servicios profesionales como revisor fiscal a la compañía. Esta inscripción se

realizará en la cámara de comercio, presentando el acta en la cual aparece la elección del revisor fiscal.

3.2.1.1 Artículo 207. Trae como Funciones del revisor fiscal las siguientes

- 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 rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados.

- Velar por que se lleve regularmente la contabilidad de la sociedad, las actas de las reuniones de la asamblea, la junta de socios y la junta directiva y por que se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines.

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

- Impartir las instrucciones, Practicar las inspecciones 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 su dictamen o informe correspondiente.

- Convocar a la asamblea o junta de socios a reuniones cuando lo juzgue necesario.
- 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 junta de socios.
- Parágrafo en las sociedades en que sea meramente potestativo el cargo de revisor fiscal, este ejercerá las funciones que expresamente le señalen los estatutos o la junta 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 este artículo. no obstante, si no es contador publico no podrá autorizar con su firma balances generales, ni dictaminar sobre ellos³⁰.

Las funciones principales del revisor fiscal están determinadas en este artículo, las cuales son de estricto cumplimiento ya que el no cumplimiento a cabalidad de las mismas, lo puede hacer responsable de los perjuicios que cause al estado a los socios y a terceros.

Analizando las funciones del revisor fiscal se tiene:

- La primera función que consiste en "Cerciorarse" de que las operaciones y actos de los administradores se ajusten a la ley, estatutos y decisiones de los órganos sociales. Se observa que a un cuando el revisor fiscal no puede conocer la verdad absoluta de los actos

³⁰ Código de Cio. Art 207, Op cit. p. 57

ejecutados por la compañía, si debe marcarse parámetros profesionales exigentes, mediante los cuales puedan realizar todas las gestiones necesarias para obtener evidencia válida y suficiente que le permita opinar si los actos de los administradores se ajustan o no a las disposiciones antes citadas.

Los actos a los cuales hacen referencia son las operaciones sociales sin hacer distinciones de ninguna clase; por lo tanto debe cerciorarse de las operaciones registrables por el sistema contable como de aquellas que no lo sean, tales como reglas para selección del personal, para adjudicación de contratos, reglamentos de los órganos sociales, ya que estos hechos por no ser cuantificables escapan de la posibilidad de ser registrado por el sistema contable, no dejando por ello de ser objeto de la evaluación por parte de la revisoría fiscal, pues sin duda influyen en el medio ambiente y en la eficiencia de las políticas y los procedimientos de control.

Esta función supone que el revisor fiscal debe conocer las normas vigentes tanto a nivel legal estatutario o de naturaleza interna, pues solo así podrá concluir si estas se cumplen o no.

El revisor fiscal debe abarcar en sus constataciones incluso las normas expedidas con anterioridad a la fecha en que entró a ejercer el cargo esto supone que debe hacer una recopilación tanto de las disposiciones legales como de las estatutarias, y de las decisiones de los órganos sociales que se encuentren vigentes.

En lo posible el revisor fiscal debe recurrir a fuentes auténticas para que no incurra en equivocadas interpretaciones, o que por ser incompleta permitan pensar que un acto no está regulado cuando en realidad existen normas al respecto.

El revisor fiscal debe tener en cuenta dos principios jurídicos: -el primero según el cual la ignorancia de la ley no sirve de excusa para evadir responsabilidades, por lo tanto el revisor fiscal debe procurar su permanente actualización, -el segundo principio se refiere a que la norma jurídica mantienen su vigencia en tanto no sea modificada o derogada por otra posterior. Es por esta razón que el revisor fiscal debe conocer las normas expedidas con anterioridad a su nombramiento y que a la fecha no han sido derogadas, al igual que las decisiones de los máximos órganos sociales que a la fecha no se han realizado, con el fin de que no se presenten debilidades en el control ejercido sobre estas.

- En la segunda función que es la de "Dar oportuna cuenta por escrito " a la asamblea o junta de socios, a la junta directiva, o al gerente según en caso de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus operaciones. Se entiende por irregularidad todo aquello que se aparte de una regla previamente decidida cualquiera sea su naturaleza, (jurídica, administrativa, económica, contable etc.).

Las irregularidades deben comunicarse tan pronto como se descubran, en forma clara, completa y documentada, el criterio de oportunidad se refiere tanto a el momento de conocer la irregularidad o aquel en que se percibe la necesidad de implantar un nuevo control con el fin de extinguir o prevenir riesgos de irregularidades.

Las comunicaciones en las cuales se denuncien irregularidades, en principio deben dirigirse al gerente o representante legal y si este no esta en capacidad de subsanarlas, las comunicaciones deben dirigirse a la junta directiva y si la junta directiva se encuentra en casos similares al representante legal o gerente, entonces las comunicaciones deben dirigirse a la Asamblea o Junta de Socios.

El revisor fiscal debe distinguir entre aquellas irregularidades que constituya violación de normas legales, reglamentarias, estatutarias o instrucciones emanadas de los órganos sociales de aquellas que sean irregulares no por ilícitas si no porque no existen normas legales. Entre ellas pueden citarse:

- La indebida segregación de funciones.
- La falta de evidencia sobre la realización de procedimiento de control. El tratamiento preferencial injustificado de personal, clientes, proveedores, procedimientos engorrosos y costosos etc.
- La tercera función es la de Colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia de las Compañías y rendirles los informes a que haya lugar y que le sean solicitados.

Es claro que aunque la norma no lo diga, en virtud de la imperatividad o fuerza ejecutoria de los actos administrativos, los revisores fiscales están obligados a suministrar a las entidades de control los informes que estas le solicitan, en la forma y términos que ella mismas determinen. Los informes pueden versar sobre cualquier asunto. Siendo el control de revisor fiscal de

naturaleza integral no debe haber área fuera de su vigilancia.

Para tales efectos es necesario previamente entender que colaborar supone desarrollar en común una misma tarea. Los informes suministrados por el revisor fiscal no deben limitarse a la exposición de datos y hechos, si no que en lo posible deberán permitir a las entidades de vigilancia adoptar las medidas que considere pertinentes.

- La cuarta función es la de velar porque se lleve regularmente la contabilidad de la sociedad, las actas de las reuniones de la asamblea de la junta de socios y la junta directiva. También porque se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines.

Le corresponde al revisor fiscal velar porque el sistema contable se lleve regularmente, no entendiéndose en el sentido de garantizar la razonabilidad de los Estados Financieros producidos con base en él. Esto por que a un cuando la información pudiera ser razonable, cualquier defecto formal pueden afectar su valor probatorio.

El sistema contable se integra por los soportes los

comprobantes y los libros de comercio; la correspondencia forma parte también de la contabilidad y en caso puede ser utilizada como soporte de la misma. Los comprobantes son también documentos que se elaboran con base a los soportes y con anterioridad a los registros; en los debe indicarse el número, fecha, origen, descripción, cuantía de la operación, así como las cuentas afectadas por el asiento.

A partir de los estados financieros los comprobantes deben permitir ubicar, e identificar sus correspondientes soportes, llegando a los mismos a través del sistema contable, sin ayudas adicionales reflejando cada una de las operaciones realizadas.

Los comprobantes deben asentarse en libros debidamente registrados, es decir inscritos previamente en el registro mercantil. El registro de las operaciones deben hacerse en orden cronológico, respetando las normas de contabilidad generalmente aceptadas.

El no registro de los libros en la cámara de comercio, conlleva a dos consecuencias graves: la primera, que los libros pierdan su valor probatorio es decir son inoponibles al tenor del artículo 901, del código de comercio por carecer de la publicidad que la ley exige y

la segunda, la causación de una pena pecuniaria a que se hacen acreedores los responsables del registro de los libros, presumiéndose que tales son: el propietario, el contador y el revisor fiscal, si habiéndose dado cuenta de que estos no han sido registrados no imparte ninguna instrucción al respecto.

El sistema contable en su integridad, debe ser archivado y guardado por un plazo legal mínimo de diez años, transcurrido este lapso podrán ser destruidos por el comerciante, siempre que por cualquier medio técnico adecuado garantice su reproducción exacta que puede ser la microfilmación y diskette, que faciliten guardar el archivo contable y correspondencia. Para esto se deben guardar las siguientes condiciones: que exista Control de humedad, control contra incendio, es decir buscar sitios específicos para dicho archivo.

la contabilidad se lleva regularmente cuando se han respetado las normas legales y profesionales, vigentes sobre la materia. En este campo las diferentes normas han de interpretarse teniendo en cuenta al menos dos aspectos:

-Por una parte el fin del sistema, cual es el de suministrar la historia clara, completa y fidedigna de

todas las operaciones, lo que supone que sea confiable, útil, comprensible, objetiva, íntegra, lógica, oportuna, razonable y verificable principios hoy consagrados legalmente.

-Por otra parte debe tener en cuenta el revisor fiscal que las normas de contabilidad generalmente aceptadas no derogan ni priman sobre las normas tributarias, por el contrario existen normas fiscales que regulan algunas normas contables.

- La quinta función consiste en la inspección asidua de los bienes de la sociedad, procurando que se tomen oportunamente las medidas de conservación de los mismos y de los que ella tengan en custodia o cualquier otro título.

Adicionalmente al control de las operaciones (actos y hechos de la administración) y el de la contabilidad (registros de los actos y hechos), el revisor fiscal debe ejercer inspección sobre los bienes sociales (objeto de las operaciones). Este control se extiende incluso sobre los bienes que no sean de propiedad del ente o que lo tenga en custodia o a cualquier otro título. La expresión bienes y valores sociales denota que el objeto de la acción fiscalizadora comprende tanto los bienes

corporales como los incorporeales.

La conservación y seguridad de los bienes es jurídica y física; las pruebas que deban hacerse para garantizar su existencia y cuidado depende de la naturaleza de los bienes y valores. El cumplimiento de esta función supone el ejercicio de una multiactividad de derechos y deberes, como son practicar inspecciones, solicitar informes e impartir instrucciones.

El deber de inspeccionar implica que el control que ejerce el revisor fiscal no puede hacerse solamente en base a documentos sino que es necesario una revisión de la existencia física de los bienes, lo que le implica verificarlo.

El revisor fiscal debe enterarse que existan adecuados niveles de decisión y ejecución que garantice que los bienes sean utilizados dentro de las políticas establecidas por la empresa para el desarrollo de su objeto social.

- La sexta función consiste en impartir instrucciones, practicar inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales.

Las instrucciones que se dirigen a la administración de la compañía, por su misma naturaleza no son simple recomendaciones, por ello no debe formularse a manera de consejos que podrían o no ponerse en ejecución. Una instrucción ni siquiera supone necesariamente la existencia de un error. Impartir una instrucción es enseñar la manera de hacer una cosa, se debe por tanto insistir en el doble fin de las instrucciones: de un lado han de utilizarse para corregir cuando se han detectado una irregularidad, también deben impartirse con el fin de mejorar las políticas y procedimientos de control.

Las instrucciones, como no tienen por fin exclusivo corregir irregularidades, buscan que además se mantengan medidas de control adecuadas. Este tipo de comunicación es el producto del análisis crítico de la rutina de la organización de tal forma que permita poner de presente las debilidades en el control. Le corresponde al revisor fiscal decir que hay que hacer, como hay que hacerlo, pero no le corresponde hacerlo; hay que velar porque se haga.

La facultad de solicitar informes no es solamente un derecho sino una obligación y debe recurrirse a ella para complementar el trabajo de la revisoria fiscal. La inspección y la solicitud de informes son procedimientos

de auditoría que el legislador ha consagrado expresamente buscando que el revisor fiscal los desarrolle.

Los informes deben solicitarse cuando se tengan noticias de hechos que indiquen el incumplimiento de normas internas, externas, perdidas, deterioro y exposición riesgosa de activos, atentados contra la integridad del sistema contable o comportamiento contrarios a la eficiencia de las operaciones.

- La séptima función consiste en autorizar el revisor fiscal a través de su firma, cualquier balance que se haga con su dictamen o informe correspondiente.

Todo informe rendido por un Revisor Fiscal debe estar apoyado en papeles de trabajo sobre todo si esta informando a las autoridades y a terceros; debe considerar desde el punto de vista legal y profesional, el valor de las pruebas sobre las cuales basa su informe.

La responsabilidades derivadas en informaciones inexactas se imputan directamente al firmante de la información. Si el revisor fiscal no ha realizado personalmente el trabajo en el cual apoya su informe, debe primero hacer una revisión de los papeles de trabajo y aprobar o improbar los juicios profesionales emitidos por sus

auxiliares, antes de autorizar el informe, ya que ante eventuales investigaciones o cuestionamiento entorno a su opinión, no podrá sacar a relucir deficiencias en el trabajo realizado por sus auxiliares, pues estaría con ello poniendo en evidencia la falsedad de sus informes.

- La octava función consiste en cumplir las demás atribuciones que le señalen las leyes y los estatutos y las que siendo compatibles con las anteriores, le encomiende la Asamblea o Junta de Socios.

El Contador Público antes de aceptar una revisoría fiscal debe enterarse de aquellas funciones adicionales a las legales, con el fin de que evalúe tanto los recursos como los costos que le demandaría darles cumplimiento.

El revisor fiscal debe analizar si las herramientas que le provee la administración son suficientes para dar cumplimiento a esas funciones adicionales y en caso de ser limitadas podrá exigir a la administración que le provean de recursos suficientes para dar cumplimiento a estas funciones.

Es importante que el revisor fiscal conozca a cabalidad las funciones adicionales, dado que bajo ninguna circunstancia, puede alegarse el no cumplimiento de

estas, debido a que las desconocía dado que la ignorancia de las normas en este caso sin funciones adicionales no lo exoneran de su cumplimiento ni de las responsabilidades que se puedan derivar por el no cumplimiento, responsabilidades que pueden ser de tipo penal, civil y disciplinarias.

3.2.1.2 Artículo 210.

Cuando las circunstancias lo exijan a juicio de la asamblea o junta directiva el revisor podrá tener auxiliares u otros colaboradores, nombrados y removidos libremente por el que obrará bajo su dirección y responsabilidad con la remuneración que fije la asamblea o junta de socios, sin perjuicio de que los revisores tengan colaboradores o auxiliares contratados y remunerados libremente por ellos⁵¹.

La complejidad de las funciones asignadas al revisor fiscal ha puesto de presente la necesidad de tener auxiliares nombrados y removidos libremente por el revisor fiscal y remunerados por la compañía, con lo que se busca extender la actividad del órgano de control mas allá de la capacidad personal del revisor fiscal y de otra parte obtener la participación de personal especializado en áreas, para las cuales el contador público no es el más preparado.

⁵¹ CÓDIGO DE CIO. Art 210, Op. cit. p. 59

Con el fin de que el revisor fiscal posea completa independencia con respecto a la administración debe ser la persona encargada de designar y remover libremente el personal que va a ocupar los cargos de auxiliares de revisoria fiscal, pues su desempeño debe hacerse bajo la inmediata vigilancia, responsabilidad y dependencia del revisor que los nombra.

Si ello no fuere así, bien podrían los administradores bloquear las actividades de control que el revisor fiscal debe realizar para la buena marcha de los negocios sociales, a través del continuo despido de los funcionarios de la revisoria fiscal.

El revisor fiscal no debe descuidar el trabajo realizado por sus auxiliares o colaboradores, es decir, debe mantener un control permanente sobre ellos ya que cualquier irregularidad que se cometa en el trabajo realizado por estos, el único responsable tanto penal, civil, y disciplinariamente es él, quien no puede achacarles la responsabilidad a sus auxiliares por la mala realización del trabajo, dado que la ley es muy explicita. (Codigo de comercio artículo 210).

El revisor fiscal debe programar y planificar el trabajo de sus auxiliares para que así pueda mantener un control

permanente sobre ellos exigiéndoles informes oportunos. Ya que de acuerdo al artículo 211 del Código de Comercio, el revisor fiscal debe responder por los prejuicios que ocasione a la sociedad, a sus asociados y a terceros por la negligencia o dolo en el desempeño de sus funciones.

4. RESPONSABILIDAD DISCIPLINARIA

4.1. GENERALIDADES

El marco normativo que establece la ley 43 de 1990, impone la necesidad de ampliar el campo de acción de la revisoria fiscal, basándose fundamentalmente en lo expresado en el parágrafo segundo numeral 2 del artículo 13 que menciona

Será obligatorio tener revisor fiscal en todas las sociedades comerciales, de cualquier naturaleza, cuyos activos brutos a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior sean o excedan al equivalente a cinco mil salarios mínimos y/o cuyos ingresos brutos durante el año inmediatamente anterior sean o excedan el equivalente a tres mil salarios mínimos³².

Lo anterior significa entre otras cosas que, así como esta ley abre oportunidades para los nuevos profesionales, también obliga a que la preparación del revisor fiscal, sea mayor debido a las grandes

³² Ibid p. 1

responsabilidades que asumen y a las sanciones que esta misma ley trae consigo, acarreando serios inconvenientes a los mismos.

Además de las sanciones disciplinarias impuestas por la junta central de contadores, se puede correr el riesgo de tener que responder tanto civil como penalmente ante los órganos pertinentes dependiendo de la gravedad de la acción u omisión que se cometa.

La función primordial de la revisoría fiscal radica en velar por el cumplimiento de las leyes y acuerdos entre particulares, (estatutos sociales y decisiones de los máximos órganos), para dar fe pública.

Es así como la atestación o firma del revisor fiscal hará presumir legalmente, salvo prueba en contrario que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales y estatutarios.

Tratándose de estados financieros se debe entender además que estos se ajusten a las normas legales y que las cifras en ellos registradas, reflejen en forma fidedigna la correspondiente situación financiera de la compañía a la fecha de los mismos, así como que han sido tomados fielmente de los libros.

Todo este entorno normativo se hace con el fin de dar seguridad a los propietarios de las empresas sobre el buen cumplimiento de los administradores para llevar a feliz término la gestión encomendada, así como el sometimiento a las normas legales y estatutarias de los revisores fiscales, logrando con esto que los objetivos y las metas trazadas por los administradores, alcancen los ideales presupuestados, buscando con esto que la empresa cada día adquiriera una mejor posición económica y de mercado.

Las funciones del revisor fiscal debidamente ejercidas, brindan seguridad a los terceros (acreedores), para que encuentren en el patrimonio del ente, la prenda general de sus créditos, dando confianza sobre el buen manejo de los recursos del ahorro privado, de la inversión, y en general lo justo, equitativo y productivo de la empresa.

Se presenta un concepto de lo que es la revisoría fiscal.
Existen muchos pero algunos no son claros.

La revisoría fiscal es el órgano societario de fiscalización que bajo la dirección de un Contador Público, le corresponde ejercer el control en forma integral, permanente, oportuna e independiente sobre las operaciones sociales y actos de la administración para que estén conforme a la ley los estatutos y las

decisiones de los máximos órganos sociales³³.

La pregunta permanente es acerca de qué es el control?. Se presenta lo siguiente.

Conjunto de normas, procedimientos y técnicas a través de las cuales se mide y corrige el desempeño de la sociedad para garantizar la legalidad, regularidad y para asegurar la ejecución de los objetivos y metas de la sociedad³⁴.

Partiendo de estas definiciones básicas, es posible vislumbrar el radio tan amplio de la responsabilidad que asume el Contador Público que desempeña el cargo de revisor fiscal.

Superada la etapa contractual (en la cual el revisor fiscal era un mandatario de los socios) se entra a trabajar por la ley de un órgano con funciones especiales, donde la responsabilidad del revisor fiscal se practica no solamente respecto de los asociados, sino también en relación con la sociedad fiscalizada y con los terceros.

La evaluación de la conducta del revisor fiscal se hará dentro de un marco profesional, lo cual significa tanto

³³ TORRES GALVIS, Oscar Horacio. Docente Universidad Santo Tomás

³⁴ CACERES y Otros. Proyecto de reglamentación de los procedimientos de Revisoría Fiscal. UNAB, 1989. p. 25

la aceptación de normas y procedimientos técnicos así como la premisa de que sus conocimientos lo colocan dentro de una situación especial, de mayor pericia y habilidad, diferente de aquella en la que se encuentra el común de las personas, reconociéndosele la capacidad intelectual adquirida tanto en su vida estudiantil, como de las experiencias vividas en el desarrollo de sus actividades profesionales.

La definición de control hace referencia al plan de trabajo organizado y armónico que debe implementar el órgano societario de fiscalización, con miras a abarcar todas y cada una de las áreas de la compañía.

Su naturaleza integral, permanente, oportuna e independiente debe garantizar la fiscalización de la totalidad de las operaciones de la entidad, con el objetivo primordial de brindar la seguridad al Contador Público.

Se busca que las apreciaciones e informes suministrados por el revisor fiscal reflejen en forma total lo que ocurre en la empresa. Cuando el revisor fiscal imparte una instrucción, es porque su observación de no ser atendida a tiempo traerá consigo serias irregularidades.

Las sanciones de tipo disciplinario que se le pueden imponer al revisor fiscal por incumplimiento de sus funciones son: Indemnizaciones, multas, suspensiones o interdicciones para ejercer como revisor fiscal, remoción del cargo, suspensión o cancelación de la matrícula profesional así como la privación de la libertad según el tipo, de falta o su gravedad; este carácter profesional es el que justifica la asimilación que para el efecto de las sanciones (no de los delitos) hace la ley orgánica de la profesión de los contadores (ley 43 de 1.990), con los funcionarios públicos.

Debido a la importancia en este capítulo de dar a conocer la normatividad vigente en materia disciplinaria se transcribe de la ley 43 de 1.990 lo pertinente a las sanciones, suspensiones y cancelación de la suscripción de un Contador Público, así como el proceso sancionador que para efectos de la profesión contable ejerce la junta central de contadores, lo cual dice:

4.1.1 Artículo 23.

De las sanciones. La Junta Central de Contadores Públicos podrá imponer las siguientes sanciones:

- 1- Amonestaciones en el caso de faltas leves.
- 2- Multas sucesivas hasta 5 salarios mínimos cada una.

- 3- Suspensión de la inscripción
- 4- Cancelación de la inscripción³³.

Artículo 24:

De las multas. Se aplicará esta sanción cuando la falta no conlleve la comisión de delito o violación grave de la ética profesional.

El monto de las multas que impongan la Junta Central de Contadores, será proporcional a la gravedad de la faltas cometidas. Dichas multas se decretaran en favor del Tesoro Nacional³⁴.

4.1.2 Artículo 25.

De la suspensión. Son causales de la suspensión de la inscripción de un Contador Público, hasta el término de un año las siguientes:

- 1- La enajenación mental, la embriaguez habitual u otro vicio o incapacidad grave judicialmente declarado, que le inhabilite temporalmente para el correcto ejercicio de la profesión.
- 2- La violación manifiesta de las normas de ética profesional.
- 3- Actuar con manifiesto quebrantamiento de las normas de auditoria generalmente aceptadas.
- 4- Desconocer fragmentemente los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia como fuente de registros e informaciones contables.
- 6- Incurrir en la violación de la reserva comercial de los libros, papeles e informaciones que hubiere conocido en el ejercicio de su profesión.
- 7- Reincidir por tercera vez en causales que den lugar a imposición de multas.

³³ Ley 43/90 Art 23, Publicaciones USTA, p. 10

³⁴ Ibid p. 35

B- Las demás que establezcan las leyes³⁷.

4.1.3 Artículo 26.

De la cancelación. Son causales de la cancelación de la inscripción de un contador Público las siguientes:

1- Haber sido condenado por delito contra la fe pública contra la propiedad, la economía nacional o la administración de la justicia, por razón del ejercicio de su profesión.

2- Haber ejercido la profesión durante el tiempo de suspensión de la inscripción.

3- Ser reincidente por tercera vez en sanciones de suspensión por razones de ejercicio de la contaduría Pública.

4- Haber obtenido la inscripción con base en documentos falsos apócrifos o adulterados³⁸.

4.1.4 Artículo 27.

"A partir de la vigencia de la presente ley, únicamente la junta central de contadores podrá imponer sanciones disciplinarias a los Contadores Públicos³⁹".

4.1.5 Artículo 28.

Del Proceso. El proceso sancionador se

³⁷ Ibid p. 35

³⁸ Ibid p. 35

³⁹ Ley 43/90 Op. cit. p. 11

tramitará así:

a) las investigaciones correspondientes se iniciaran de oficio o previa denuncia descrita por la parte interesada que deberá ratificarse bajo juramento.

b) Dentro de los diez (10) días siguientes correrá el pliego de cargos, cumplidas las diligencias previas y allegadas las pruebas pertinentes, a juicio de la junta central de Contadores, cuando se encontrare fundamento para abrir la investigación.

c) Recibido el pliego el querellado dispondrá de veinte (20) días para contestar los cargos y para solicitar las pruebas, las cuales se practicarán dentro de los treinta (30) días siguientes.

d) Cumplido lo anterior se proferirá la correspondiente resolución por la Junta Central de Contadores.

Contra la providencia solo procede al recurso de reposición, agotándose así la vía gubernativa salvo los casos de suspensión y cancelación, que serán apelables ante el ministerio de educación nacional.

Parágrafo. Tanto la notificación del pliego de cargos, como de la resolución de la junta central de contadores, deberá hacerse personalmente dentro de los treinta (30) días siguientes. Cuando no fuere posible hallar al inculcado para notificarle personalmente el auto respectivo, la notificación se hará por edicto, que se fijara durante diez (10) días en la secretaría de la junta⁴⁰.

De igual manera el código de comercio en los artículos que a continuación se transcriben enfatiza sobre las sanciones en el proceso disciplinario dada la importancia de cumplir a cabalidad las funciones asignadas al revisor

⁴⁰ Ibid p. 39

fiscal:

4.1.6 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, estas deberán nombrar un contador Público para cada revisoría, que desempeñe personalmente el cargo en los términos del artículo 12 de la ley 145 de 1960. En caso de falta del nombrado, actuarán los suplentes⁴¹.

En primer lugar hay que resaltar que el Revisor fiscal deberá ser Contador Público, ningún otro profesional podrá ejercer el cargo pues así lo establece la ley.

Se debe tener en cuenta que un contador no puede aceptar o ejercer el cargo de revisor fiscal en mas de 5 sociedades por acciones, sea que quienes la desempeñen lo hagan indistintamente en calidad de revisores fiscales o suplentes, puesto que para la aplicación de la norma citada lo que debe tenerse en cuenta el ejercicio efectivo del cargo.

La aplicación de la norma tiene un alcance restrictivo

⁴¹ Código de Cio. Art 215, Op. cit. p. 60

vale decir, exclusivamente por las sociedades por acciones, pues si se trata de sociedades por cuotas o interés de capital, no se procedería en estas a, hablar de asimilación o analogía.

Ya en la interpretación de las leyes prohibitivas no debe buscarse analogías por razones, para hacerlas extensivas a casos no comprendidos claramente en la prohibición. Se deduce que tales sociedades no deben tenerse en cuenta al sumar las 5 sociedades, ya que se habla es que sea por acciones. Al tenor del artículo 215 del código de comercio, complementado por el parágrafo segundo del artículo 13 de la ley 43 de 1.990.

Un contador Público puede ejercer entonces el cargo de revisor fiscal en 5 sociedades por acciones, que es el límite máximo que fija la norma, y ocupar el cargo de revisor fiscal en otras sociedades que no sean por acciones sin que se esté violando la ley.

4.1.7 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 hasta con multa de veinte mil pesos, o con suspensión del cargo, de un mes a un año, según la gravedad de la falta u omisión. En caso de reincidencia se doblarán

las sanciones anteriores y podrá imponerse la interdicción permanente o definitiva para el ejercicio del cargo de Revisor Fiscal, según la gravedad de la falta⁴².

4.1.8 Artículo 217.

Las sanciones previstas en el artículo anterior serán impuestas por la superintendencia de sociedades, aunque se trate de compañías no sometidas a su vigilancia, o por la superintendencia bancaria, respecto de sociedades controladas por ésta.

Estas sanciones serán impuestas de oficio o por denuncia de cualquier persona⁴³.

Estos artículos del código de comercio, facultan a la superintendencia de sociedades o a la superintendencia bancaria para imponer las multas mencionadas en el artículo 216, así como la suspensión en el ejercicio del cargo por un término que oscila entre un mes y un año, según la gravedad de la falta u omisión.

Si el revisor fiscal reincide, las sanciones se elevan al doble y se le puede aplicar la interdicción definitiva o inhabilidad permanente para ser designado a desempeñar este cargo, en cualquier compañía o entidad.

⁴² Ibid p. 41

⁴³ Ibid p. 35

Estas sanciones la estipulan la supersociedades, aunque se trate de compañías no sometidas a su vigilancia, o por la superbancaria respecto de las sociedades controladas por esta, de oficio o en virtud de denuncias de cualquier persona, por el no cumplimiento de las funciones que al revisor fiscal le adscribe la Ley; o por cumplimiento irregular de ellas, o negligencia en el desempeño de sus deberes legales; o estatutarios; o por violación de la reserva sobre actos o hechos que conozca en el ejercicio del cargo.

En torno a la responsabilidad por el descubrimiento de fraudes e irregularidades caben las siguientes precisiones:

- En un principio las responsabilidades del Revisor Fiscal son de tipo personal. De acuerdo con la ley, sus auxiliares obran bajo su dirección y cuidado razón por la cual no puede liberarse achacando a estos culpas por las deficiencias del trabajo.

- Es responsable desde el momento en el cual se inscriba su nombramiento en el registro mercantil, hasta el día en el cual se inscriba en dicho registro otro nombramiento. Faltando esa nueva inscripción continúa respondiendo aunque hubiere renunciado e inclusive si tal renuncia se

hubiera aceptado.

- Su responsabilidad se determina dentro del marco legal (en especial el Art. 207 C.Cio) aplicando criterios de tipo profesional, por tanto es responsable por la falta e inadecuada planeación de su trabajo por la evaluación equivocada o ligera de los niveles de riesgo, por la no práctica de pruebas o su realización deficiente, por la determinación de muestras y la evaluación de sus riesgos, por la falta de independencia, entre otras.

- Sus obligaciones son de "medios" y no de "resultados"; esto significa que esta obligado a poner en ejecución todos y cada uno de los medios idóneos para la consecución de los objetivos del cargo, es decir, para obtener una certeza fundada y comprendida sobre la ausencia de irregularidades.

La irregularidad puede presentarse y no por ello quedar comprometida la responsabilidad del revisor fiscal, salvo que se demuestre que no ha obrado en forma diligente con cuidado y esmero.

- Como su fiscalización es integral, es responsable si su trabajo no cubre todas las áreas de la empresa ya sea mediante el trabajo realizado por sus auxiliares,

practicando inspecciones, impartiendo instrucciones o solicitando informes.

El grado de importancia de cada una de esas áreas en la empresa, deberá traducirlo en el tipo y periodicidad de las pruebas que aplique.

En esta materia debe tenerse en cuenta que las pérdidas que se obtengan en un área de poca importancia, puede implicar grandes aumentos en los ingresos para lograr reponer por la utilidad.

- Como su control debe ser permanente es responsable si solo obra en forma esporádica, intermitente.

- Como sus denuncias deben ser oportunas es responsable sino procura conocer prontamente las irregularidades (oportunidad en la prueba), si conocidas no las comunica, si las comunica en forma tardía, si tolera la extensión de su efectos.

- Como es capaz de impartir instrucciones, es responsable de proveer a la administración de herramientas que sirvan para mejorar sus procedimientos de control, para evitar o procurar que se corrijan las debilidades del sistema contable, si se margina de impulsar medidas de

salvaguardia de los bienes.

- Como de su firma se desprende una presunción de legalidad, es responsable el revisor fiscal sino se cerciora que los actos se ajusten a las normas legales, reglamentarias, estatutarias o de orden interno expedida por los órganos sociales.

- Como su labor debe estar acompañada de independencia, es responsable cuando favorece con su opinión a un grupo determinado de personas, cuando oculta algo en beneficio de su cliente, cuando se abstiene de obrar con rigor para evitar represalias.

- Es responsable tanto si obra con dolo, deliberadamente a sabiendas como cuando obra con culpa, es decir en forma negligente, descuidada. También es responsable cuando no advierte el resultado futuro de sus comportamiento pudiendo hacerlo.

La responsabilidad de un revisor fiscal entre otros casos, se compromete cuando:

- No conoce las normas legales aplicables al ente auditado, o sobre su funcionamiento ya sobre sus operaciones.

- Desconoce las normas estatutarias vigentes.
- Ha omitido hacer una recopilación de las normas internas vigentes, expedidas por los órganos sociales.
- Cuando no incluye en sus pruebas procedimientos para verificar el cumplimiento de las normas aludidas en los numerales anteriores.
- No da notificación escrita de las irregularidades advertidas.
- Se abstiene de formular denuncias o espera que se subsanen la irregularidades por el funcionario implicado.
- Omite dar traslado a las entidades gubernamentales de control de las irregularidades materiales que observe, o de las lesiones derechos de terceros, o de la renuencia de la administración para evitar o corregir comportamientos indebidos.
- No se cerciora de que se registren todas las operaciones. Cuando no se cerciora de la existencia y validez de los soportes.

La razonabilidad de un estado financiero es directamente

proporcional al grado con que logre reflejar la realidad de la situación del ente auditado. Si la contabilidad no identifica y registra la totalidad de las transacciones deja de ser útil como medio para conocer el verdadero estado de los negocios.

- Permite registros contables en desacuerdo con las normas legales o los principios de contabilidad generalmente aceptados.

- No se cerciora de lo oportuno, completo y aprobado diligenciamiento de las actas.

- Omite cerciorarse de las condiciones de archivo y conservación de los comprobantes de cuentas y los libros de contabilidad, registro de acciones y de actas.

- No inspecciona los bienes y valores sociales, tolera inadecuadas medidas de seguridad o conservación.

- Sin causa justificada no dictamina todos los balances de la sociedad. Lo procedente de acuerdo con la ley en frente de Estados Financieros no razonables es manifestar expresamente esa situación. La abstención de opinión debe producirse en forma fundada y por escrito.

- Siendo necesario, se abstiene de convocar los órganos sociales y por tanto no le rinde informe oportuno sobre las irregularidades

- Viola la reserva comercial, el secreto industrial, y el secreto profesional

5. CONCLUSION

En la actualidad la revisoria fiscal atraviesa una situación crítica debido a que los profesionales en Contaduría Pública que se encuentran desempeñando cargos de revisor fiscal, se ven comprometidos en casos penales, civiles y disciplinarios, por prácticas fraudulentas, competencia desleal, evasión fiscal, etc., situaciones que se presentan por la ignorancia o desconocimiento de las funciones y obligaciones inherentes al cargo de revisor fiscal.

El alto grado de competitividad que actualmente existe en la misma profesión conlleva a que muchos contadores acepten cargos de Revisor Fiscal por precios por debajo de lo que realmente valen, y permitiendo prácticas ilegales en el manejo contable, administrativo y financiero, con el propósito de conseguir la reelección para el período siguiente.

Esto ha traído como consecuencia que la gran mayoría de

las empresas vean la revisoría fiscal como una figura impuesta por la ley, la cual deben mantener en su empresa solo para dar cumplimiento a ésta. y no pensando en la labor social que este órgano de fiscalización le brinda a la empresa, a sus asociados y a terceros.

La ley con la institución de la revisoría fiscal no garantiza a los asociados una real y efectiva protección de los bienes sociales, frente a las irregularidades que cometen con estos los administradores de la compañía. La ley solamente delimita la independencia de criterio del revisor fiscal, dado que la institución en sí misma no goza de plena autonomía en sus denuncias de irregularidades cometidas por los administradores.

En algunos apartes de la ley se menciona que el revisor fiscal debe denunciar todas las irregularidades de las cuales tenga conocimiento en el desempeño de sus funciones; sin embargo en otros apartes de la misma ley, se limita al revisor fiscal, en cuanto a denunciar irregularidades de las que haya tenido conocimiento en el desempeño de sus funciones, ya que se le debe imponer que debe guardar reserva profesional en el desempeño de su trabajo.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

BLANCO LUNA, Yanel. Revisoría fiscal, marco histórico y legal, 1.988

CÓDIGO DE COMERCIO, decreto 410 de 1.971, Editorial ecde, novena edición, Bogotá 1.990.

COLEGIO ANTIOQUEÑO DE ABOGADOS. Comentario al código de comercio

CARDOZO ISAZA, Jorge. Obligaciones, editorial temis, Bogotá 1.981

CONSTITUCION POLITICA DE COLOMBIA, editorial temis, Santafé de Bogotá, 1.992

CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL, Legis S.A.

LEY 43 DE 1.990. Publicaciones USTA

MINISTERIO DE COMERCIO. Industria Bogotá julio 27 1.950, diario oficial No. 27383

NARVAES GARCÍA, José Ignacio. Teoría General de las sociedades, cuarta edición, editorial temis, bogotá 1.990

OSPINA FERNANDEZ, Guillermo. Regimen general de las obligaciones, editorial temis, Bogotá 1.977.

PINZÓN, Gabino. Sociedades comerciales, cuarta edición, editorial temis, Bogotá, 1.982.

PODER EJECUTIVO. Bogotá Diciembre 18 de 1.935. Diario oficial 1.975

PUENTE CH, Juan E. Dictamen del revisor fiscal, primera edición, Universidad externado de colombia, facultad de Contaduría pública, 1.980.

RINCÓN P., Guillermo A. Normas sobre contaduría pública en Colombia. Editorial librería del contador público. Bogotá, 1.988

REVISTA DEL DERECHO MERCANTIL No.2, abril 1.963 Bogotá.

REYES ECHANDÍA, Alfonso. La culpabilidad de Universidad externado de colombia

REYES ECHANDIA, La antijuridicidad, segunda edición, Universidad externado de Colombia, Bogotá

CODIGO PENAL. Legis S.A.